

REVISTA

# DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS  
Y POLÍTICA FISCAL - TOMO II

Año IV - N° 10 - Abril 2024



Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario  
Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires  
Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)  
www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

ISSN 2953-450X

REVISTA

# DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

---

PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS  
Y POLITICA FISCAL

---

Año IV - N°10 - Abril 2024

**PROPIETARIO**

Facultad de Derecho,  
Universidad de Buenos Aires

**DIRECTOR**

Horacio G. Corti

**SUBDIRECTOR**

Pablo Revilla

**CONSEJO EDITORIAL**

Fabiana H. Schafrik  
Gladys V. Vidal  
Horacio F. Cardozo  
Patricio E. Urresti  
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de  
este número:**

**DIRECTOR**

Horacio G. Corti

**COORDINADORA**

Verónica M. Belmonte

**CORRECTORA**

Agostina B. Gelmetti

**Asistente de corrección**

María Trinidad Queyras

**DISEÑO**

Ana L. Sancineto Barsuglia

---

TOMO II

---

TOMO II

TÍTULO III. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS

**La política fiscal como instrumento para el cumplimiento de los derechos humanos. Comentario a propósito del Principio 9 de los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”. Garantía del nivel esencial de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales**

Ramiro J. Dos Santos Freire ..... 6

**La seguridad social, de los derechos individuales a los derechos humanos universales**

Daniel G. Pérez..... 14

**Comentario al Principio N° 10**

Juan José Albornoz y Belén Donzelli ..... 39

**Sobre la obligación específica de los estados de movilizar el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales**

Tomás Barrionuevo, Cristian Guzman, Débora Laplacette y María Julia Venslavicius ..... 68

**Los delitos financieros detrás de los flujos financieros y sus repercusiones en la constitución financiera**

Nicolás Rodríguez Lamas .....101

**El lavado de activos, un delito económico que impide la efectivización de los derechos humanos**

Diego Miguel Gamba .....122

**Las crisis económicas y la no regresividad de los derechos humanos**

César A. O. Villena y María Emilia Yaryura .....137

**Gasto público de calidad: la reducción de la pobreza desde la eficiencia en la distribución de los recursos disponibles. Un análisis desde el derecho a la educación y la igualdad**

Irene del Valle Ávila y Tomás Barrionuevo ..... 179

TÍTULO IV. OBLIGACIONES EXTRATERRITORIALES

**La lucha por la justicia tributaria global: la relevancia de un enfoque de derechos humanos**

Rodrigo Uprumny y Mariana Matamoros ..... 197

<b>La cooperación tributaria internacional: una nueva tendencia</b>	
Carlos Protto .....	210

<b>Oportunidades de actuación estatal para fomentar la buena gobernanza global. El estado como actor dentro del proceso de creación de estándares de tributación internacional</b>	
Juliana Cubillos González .....	214

<b>Cooperative compliance verde y amarillo: los programas de cumplimiento cooperativo en Brasil</b>	
Phelippe Toledo Pires de Oliveira y Diana Piatti de Barros Lobo .....	245

<b>Cumplimiento cooperativo fiscal – un mecanismo práctico</b>	
Luis Antonio Velazco Berrezueta .....	253

<b>Empresas y derechos humanos: desarrollo de sus principales ejes desde el derecho internacional, ¿y los senderos hacia la política fiscal?</b>	
María Virginia Gorosito y Verónica Carmona Barrenechea .....	258

<b>Breves notas acerca de la directriz sobre transparencia y rendición de cuentas para los actores no estatales establecida en el principio §14 de derechos humanos en la política fiscal</b>	
Sebastián Macchi .....	270

## TÍTULO V: OBLIGACIONES DE REPARACIÓN Y MECANISMOS DE IMPLEMENTACIÓN

<b>Principio N° 15: los Estados deben prevenir y reparar adecuadamente las vulneraciones a los derechos humanos, sean estos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales o ambientales, relacionadas con la política fiscal</b>	
L. Marcelo Nuñez, Alejandro Mora, Ma. Florencia Fontana, Axel Oreggia Heiland .....	293

<b>El poder judicial y la reparación integral de los derechos humanos a través de la justicia distributiva presupuestaria. En busca de políticas públicas igualitarias sociales</b>	
Roberto Martínez Regino .....	335

## ANEXO I

<b>Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal</b> .....	344
---	-----

---

# TÍTULO III

## OBLIGACIONES ESPECÍFICAS

---

## LA POLÍTICA FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LOS DERECHOS HUMANOS. COMENTARIO A PROPÓSITO DEL PRINCIPIO 9 DE LOS “PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS EN LA POLÍTICA FISCAL”. GARANTÍA DEL NIVEL ESENCIAL DE LOS DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES, CULTURALES Y AMBIENTALES

Ramiro Joaquín Dos Santos Freire

### I. Introducción

En las últimas décadas, la doctrina jurídica ha intensificado el estudio acerca de los vínculos y relaciones entre la política fiscal y las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos.

Esta cuestión es especialmente relevante en los países de América Latina, donde existe una fuerte tensión entre las exigencias fiscales y las obligaciones estatales respecto al sostenimiento de los sistemas de seguridad social, y en general, respecto a la garantía de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.

El orden jurídico contemporáneo está marcado por el discurso de los derechos humanos, y su fuerza expansiva, sobre todos los campos del derecho. Por ello, todas las instituciones jurídicas deben ser analizadas y reestructuradas a la luz de estos principios. Este sistema se encuentra afianzado mediante una estructura jurídica conformada por tratados internacionales de derechos humanos, así como los textos constitucionales nacionales y locales, que forman parte de un amplio catálogo de derechos civiles y políticos, y derechos económicos, sociales y culturales<sup>1</sup>.

Sin embargo, las políticas económicas y fiscales, a menudo muestran una gran reticencia para incorporar esta perspectiva. Estamos entonces ante un escenario de crisis recurrentes, donde el sistema económico se muestra incapaz de dar respuesta a las necesidades de las mayorías. Como señala un sociólogo alemán, estas situaciones de crisis recurrentes del sistema capitalista conducen a

una “situación gobernada por un conflicto endémico entre los mercados capitalistas y la política democrática”<sup>2</sup>. Este conflicto distributivo a la vez se vincula con fenómenos de deslocalización y desmaterialización de la riqueza, que, como efecto colateral, producen el debilitamiento de los Estados y su capacidad fiscal.

En este sentido, fenómenos como la evasión y la elusión fiscal, el ocultamiento de fondos en paraísos fiscales, el lavado de activos provenientes de actividades ilícitas, etc., tienen un efecto directo en la vulneración de derechos humanos. Ello es así, en cuanto se debilita la capacidad fiscal de los Estados y en consecuencia la posibilidad de llevar adelante políticas públicas dirigidas a tutelar derechos económicos, sociales y culturales (vivienda, salud, educación, entre otros) y lograr mayores niveles de igualdad.

Estos problemas son especialmente críticos en los países de América Latina, donde los estados tienen serias dificultades para encontrar los instrumentos políticos adecuados para enfrentar las imposiciones del capital financiero.

En este punto, es central reconocer la importancia fundamental de los recursos financieros y del presupuesto público para garantizar la efectividad de los derechos reconocidos en los textos constitucionales.

Por otra parte, es sabido que las sociedades latinoamericanas, en mayor o menor medida, se caracterizan por altos niveles de desigualdad y exclusión social. En paralelo con esta desigualdad económica, se entrecruzan desigualdades entre grupos sociales, desigualdades por género y edad, entre habitantes de zonas urbanas y rurales, o

<sup>1</sup> GIALDINO, Rodolfo, *Derecho internacional de los derechos humanos*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2013.

<sup>2</sup> STREECK, Wolfgang, “Las crisis del capitalismo democrático”, en *New Left Review*, Nº 71, nov./dic. de 2011, p. 6.

que afectan especialmente a algunos grupos, como los pueblos originarios<sup>3</sup>.

Es común señalar que "La mayor parte de las sociedades latinoamericanas y caribeñas sufre una profunda desigualdad socioeconómica que refleja altos grados de concentración de la propiedad y de las capacidades y una marcada heterogeneidad productiva y social"<sup>4</sup>.

La desigualdad, sobre todo cuando avanza a niveles extremos, debilita y quita sentido a la democracia. La inequidad y la injusticia social, socavan las bases mismas de legitimidad del poder<sup>5</sup>.

En este marco, resulta indispensable sostener una visión jurídica, para que las políticas públicas de los Estados latinoamericanos tengan como prioridad el respeto por el sistema de derechos humanos.

Aquí es preciso enlazar el principio de igualdad con la idea de solidaridad, no solamente como aspiración sino como un concepto con sentido normativo y con relevancia jurídica. Este deber de solidaridad implica que todos aquellos que, incluidos, disfrutan de los beneficios de la vida social, tienen un compromiso con aquellos que, excluidos, están al margen<sup>6</sup>.

En cuanto a la acción del Estado, como principio, deber afirmarse que las políticas públicas en materia de derechos sociales deben evaluarse de acuerdo con el parámetro de la utilización del máximo de los recursos disponibles, de conformidad con las exigencias del Pacto Internacional de

Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC).

Esta idea recorre todo el derecho internacional de los derechos humanos. Así, por ejemplo, las Directrices de Maastricht sobre violaciones a los derechos económicos, sociales y culturales aclaran que un Estado incurre en violación del Pacto si falla en destinar el máximo de sus recursos disponibles para garantizar el cumplimiento de los derechos humanos<sup>7</sup>.

En este sentido, debe tenerse en cuenta, además, que no se trata solamente de la suficiente previsión de recursos, sino también de la eficiencia en la administración y asignación de estos. A nivel internacional, una adecuada conceptualización encontramos en las pautas de la Observación General N° 19 del Comité de Derechos del Niño de las Naciones Unidas<sup>8</sup> sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño. Las reglas contenidas en este instrumento, inicialmente dirigidas a la infancia, pueden ser provechosamente expandidas a diferentes campos relativos a la tutela de los derechos. Haciendo una breve mención, podemos apuntar que en este instrumento se alude a diversos principios de gran pertinencia: eficacia, eficiencia, equidad, transparencia y sostenibilidad (parágrafos 57/63 de la Observación). Así, estos parámetros sin duda son útiles para analizar la aplicación presupuestaria en cuestiones de salud, vivienda o educación en general.

## II. Principios de Derechos Humanos en la política fiscal

---

<sup>3</sup> CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe), *Panorama Social de América Latina*, Santiago de Chile, 2015.

<sup>4</sup> BÁRCENA, Alicia, y PRADO, Antonio, *El imperativo de la igualdad. Por un desarrollo sostenible en América Latina y el Caribe*, Ed. Siglo XXI, Buenos Aires, 2016.

<sup>5</sup> Un desarrollo de esta idea puede verse en ROSANVALLON, Pierre, *La sociedad de iguales*, Ed. Manantial, Buenos Aires, 2012.

<sup>6</sup> CASTEL, Robert, *La metamorfosis de la cuestión social. Una crónica del salariado*, Ed. Paidós, 1997, pág. 416.

<sup>7</sup> BALAKRISHNAN, Radhika; ELSON, Diane; HEINTZ, James y LUSIANI, Nicholas, "Máximos recursos disponibles y derechos humanos: informe analítico", en la *Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires N°11, Derechos Humanos y Restricciones Financieras*, Buenos Aires, junio de 2017, p. 11.

<sup>8</sup> COMITÉ DE LOS DERECHOS DEL NIÑO, Observación General N° 19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño, art. 4, 2016.

En este contexto, resulta muy valiosa la perspectiva establecida en los *“Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”*, documento elaborado por un grupo de expertos provenientes de diferentes países de América Latina, en el que se desarrollan diferentes principios y directrices, con el objetivo de inspirar una discusión pública sobre la política fiscal, proveyendo fundamentos para el desarrollo de políticas públicas respetuosas de los derechos humanos. Este documento se estructura a través de la redacción de quince principios fundamentales de la política fiscal, que a su vez se despliegan a través de Directrices que se establecen para que los Estados desarrollen y hagan cumplir los mismos<sup>9</sup>.

En este sentido, en el presente artículo realizaremos un breve análisis de uno de los principios fijados en este instrumento. En particular, el principio noveno, el cual señala: **“Los Estados deben garantizar de manera prioritaria los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales en su política fiscal”**.

Con respecto al “nivel esencial” de los derechos, este término se vincula con la idea del contenido mínimo de los derechos, reconocida hace largo tiempo en el derecho internacional de los derechos humanos.

A continuación, el documento despliega cuatro sub-principios que brindan mayor contenido y precisión a esta perspectiva de garantía del nivel esencial de los derechos.

De esta manera, el punto 9.1 introduce el concepto de “obligación inmediata”, es decir que es obligación de los Estados asegurar sin postergaciones, en forma inmediata, los niveles esenciales de los DESCAs, independientemente de las situaciones de crisis, conflictos, emergencia o desastre natural.

Como vemos, el sentido de la idea es clara: las situaciones de emergencia económica no

<sup>9</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

pueden funcionar como impedimento o excusa para la garantía de los derechos, sino que por el contrario, la obligación del Estado en este contexto es aún mayor.

Se considera una obligación mínima que el Estado debe cumplir de forma inmediata. En caso de incumplimiento, el Estado debe demostrar que ha realizado todo su esfuerzo para utilizar la totalidad de los recursos que estén a su disposición para poder satisfacer dichas obligaciones mínimas. Este deber se mantiene aún en situaciones de crisis y limitaciones graves de recursos, durante las cuales el Estado debe proteger los derechos de los grupos vulnerables mediante adopción de programas de bajo costo<sup>10</sup>.

Sin embargo, esta idea de niveles “esenciales”, o contenidos “mínimos”, no debe llevar al error de considerar que los derechos económicos, sociales y culturales deben satisfacerse con un criterio minimalista, referido a la mera subsistencia material de la persona humana, garantizando condiciones básicas, sino que debería primar una visión basada en la idea de dignidad humana. Se trata de un criterio más exigente, en cuanto apunta a la plenitud de la realización de los derechos de la persona humana, rechazando todas las visiones estrechas o restrictivas de los derechos.<sup>11</sup>

Esto se complementa con la idea del punto 9.2, que es “Acción sin daño”. De acuerdo al mismo, los Estados deben evitar tomar medidas fiscales que de manera directa o indirecta menoscaben los derechos de grupos en situación de vulnerabilidad. Vemos aquí una derivación del conocido principio de “no regresividad”, el cual impide a los Estados

<sup>10</sup> Comité DESC, Observación General N°3: La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párr. 1 del art.2 del Pacto), E/1991/23, 14 de diciembre de 1990, párr. 10.

<sup>11</sup> CORTI, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, en Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires N°17, *Política Fiscal y Derechos Humanos*, Buenos Aires, Febrero de 2019, pág. 199 y ss.

adoptar medidas que deliberadamente impliquen un retroceso en materia de DESC.

Es decir, los derechos tienen un rango mínimo que siempre debe ser respetado. A nuestro entender, este principio del contenido mínimo limita una aplicación irreflexiva del principio de progresividad. Esto es, si bien es claro que los Estados cumplen con estos derechos de manera progresiva, realizando programas que tiendan a su cumplimiento gradual de acuerdo a las capacidades financieras del Estado, existe un contenido mínimo que es exigible en forma inmediata.

Por otra parte, el punto 9.3 habla del "Gasto protegido", que tiende a que se establezcan mecanismos para que determinados gastos en materia social no sean afectados ni por los ciclos económicos ni por las reglas fiscales. Es decir, un gasto social protegido que esté a resguardo de los avatares económicos, y que se dirija a garantizar niveles esenciales de los derechos.

Asimismo, el punto 9.4 enfatiza la idea de "Seguridad social", destacando el componente de universalidad. Es decir, un sistema que garantice a toda la población sin distinciones asegurando pisos mínimos de protección frente a los riesgos e imprevistos sociales.

Como se puede observar, los elementos señalados guardan profunda coherencia en relación a establecer un piso garantizado de derechos sociales, el cual debe estar especialmente protegido, y las reglas fiscales deben funcionar como una garantía de estos derechos.

Vale destacar que estos principios a su vez se deben conjugar con diversos instrumentos del sistema internacional de protección de derechos humanos, entre otros y de manera especial, el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, así como también la Convención Americana de Derechos Humanos y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales, (conocido también como Protocolo de San Salvador), en cuanto

coinciden en la finalidad de reafirmar, desarrollar y proteger los DESC en el ámbito americano.

### III. Directrices derivadas del Principio 9

A continuación, y para una adecuada aplicación del principio, el documento propone una serie de directrices para los Estados, en busca de afianzar y garantizar los DESC.

La primera directriz refiere a "Contribuir a la eliminación de la pobreza mediante su política fiscal".

Los vínculos entre pobreza y derechos humanos han sido examinados desde diferentes perspectivas. Más allá de los debates teóricos, en la práctica, las condiciones de pobreza conllevan vulneraciones permanentes de los derechos humanos, en tanto obstaculizan gravemente el acceso a derechos como la salud, la vivienda o la educación. Es indudable que los Estados tienen la obligación de llevar adelante políticas públicas de reducción o mitigación de la pobreza.

La desigualdad va unida al problema de la pobreza. Según diversos estudios, la pobreza crónica es uno de los problemas más graves de la región, que difícilmente pueda resolverse solamente con crecimiento económico, sino que se requieren políticas específicas<sup>12</sup>.

Sobre el concepto de pobreza, se ha dicho que: *"La pobreza no es un fenómeno estático ni tiene límites perfectamente delineados; por el contrario, es un proceso complejo y acumulativo que no puede resolverse mediante una única política específica. La concentración del ingreso, la falta de capacitación de la fuerza de trabajo, la disfunción del grupo familiar, la ausencia de vivienda e infraestructura básica, la carencia de activos en condiciones de producir riqueza,*

---

<sup>12</sup> VAKIS, RIGOLINI, LUCCHETTI, *Los olvidados, Pobreza crónica en América Latina y el Caribe*, Banco Mundial, Washington DC, 2015.

son todos factores que se conjugan para reproducir la pobreza”<sup>13</sup>.

Por otra parte, es claro que las situaciones de pobreza estructural se vinculan con la vulneración de los derechos humanos. Así, se ha afirmado que la pobreza es “una condición humana que se caracteriza por la privación continua o crónica de los recursos, la capacidad, las opciones, la seguridad y el poder necesarios para disfrutar de un nivel de vida adecuado y de otros derechos civiles, culturales, económicos, políticos y sociales”<sup>14</sup>.

En particular, la política fiscal debe estar atenta a las consecuencias sobre los niveles de pobreza. Así, como señala el documento, los impuestos y el gasto público deben tener el efecto de mejorar los ingresos y el nivel de bienestar de los grupos más vulnerables.

La segunda directriz refiere a “Garantizar el derecho a la seguridad social con sistemas de protección social extensivos que, de forma inmediata, aseguren mínimos esenciales”. Aquí se vuelve a subrayar la importancia de sistemas universales de protección, que aseguren mínimos esenciales.

Se hace hincapié en la necesidad de sistemas de seguridad social administrados de manera responsable, transparente, sostenible y equitativa. También se requieren políticas especiales para atender las necesidades de personas con más dificultades para ejercer su derecho a la seguridad social. Por ejemplo, el caso de los desempleados o trabajadores informales, así como también la situación de las mujeres, en tanto sostienen las mayores cargas de trabajo de cuidado no remunerado.

A nuestro entender, la universalidad de estos sistemas de seguridad social tiene un vínculo directo con el principio de la solidaridad. También la solidaridad tiene una clara relación con la idea de redistribución de

la riqueza, en pos de una mayor igualdad. Debe señalarse que la tributación es un instrumento esencial para el desarrollo de las actividades del Estado Social. Las funciones del Estado en materia tributaria son las que le permiten desempeñar sus tareas sociales y, al mismo tiempo, cumplir finalidades redistributivas de la riqueza. En tal sentido, se ha afirmado que el poder tributario del Estado es imprescindible para la realización del Estado Social<sup>15</sup>.

En esta materia, es importante recordar que la función del Estado en materia de seguridad social es indelegable, y aún en aquellos países que optan por sistemas privados o mixtos, se mantiene la obligación estatal de garantizar que el sistema garantice derechos mínimos en forma universal. En este sentido, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales ha exigido que cuando son los privados quienes administran los sistemas de seguridad social, “el Estado tiene el deber de regular dichos planes de seguridad social, a través de un sistema de fiscalización eficaz que permita sanciones –usualmente administrativas– en caso de incumplimiento”<sup>16</sup>.

Y finalmente, la tercera directriz apunta a “Proteger el núcleo del gasto social, incluso mediante cláusulas de escape de reglas fiscales”. Esta directriz apunta evidentemente a prevenir, y en la medida de lo posible evitar, que las recurrentes crisis económicas y fiscales sean el pretexto para reducir, privatizar o eliminar los sistemas de seguridad social.

<sup>13</sup> BARBEITO, A., y LO VUOLO, R., *La modernización excluyente. Transformación económica y Estado de Bienestar en Argentina*, Ed. Unicef/Ciepp/Losada, Buenos Aires, 1992.

<sup>14</sup> Comité DESC, Cuestiones Sustantivas que se plantean en la aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales: La pobreza y el Pacto, E/C.12/2001/10, 10 de mayo de 2001.

<sup>15</sup> TAJADURA TEJADA, Javier, “El principio de solidaridad como fundamento común de los Estados sociales europeos”, en TEROL BECERRA, Manuel y JIMENA QUESADA, Luis, *Tratado sobre protección de derechos sociales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 102-103.

<sup>16</sup> ARTEAGA, Javiera y FUENTES, Ignacio (2022). El sistema de pensiones en Chile: 42 años de ajustes y reformas (pp. 137-177). En el Informe de Derechos Humanos 2022 del Centro de Derechos Humanos de la Universidad Diego Portales. Santiago de Chile: Ediciones Universidad Diego Portales.

#### **IV. La deuda externa y las limitaciones a las políticas fiscales soberanas. Consecuencias en el campo de los derechos humanos.**

El problema del endeudamiento externo atraviesa la historia de distintos países de América Latina. En el caso particular de la Argentina, en los últimos años el país sufre severas restricciones económicas derivadas de la deuda contraída con el Fondo Monetario Internacional. En este sentido, el pago de los servicios de deuda, evidentemente impone restricciones que dificultan gravemente las acciones que debe tomar el Estado Argentino en cumplimiento de sus obligaciones en relación al respeto de los derechos humanos, y en especial de los derechos económicos, sociales y culturales.

En este sentido, no debe olvidarse que existen sujetos que pueden considerarse acreedores en un sentido amplio del término (trabajadores, jubilados, beneficiarios de programas sociales y en general personas y grupos en situación de vulnerabilidad social), hacia los que el Estado tiene obligaciones impostergables (vivienda, salud, educación, alimentación). En este punto, creemos que la obligación jurídica del Estado frente a estos acreedores no es menor -al contrario- que respecto a sus obligaciones ante organismos financieros internacionales.

La historia argentina reciente debiera ser una lección importante, respecto a los efectos perniciosos de las políticas de ajuste fiscal sugeridas por el FMI. En tal sentido, no debe olvidarse el rol jugado por dicho organismo en la crisis del año 2001<sup>17</sup>.

Esta situación se agrava a su vez en tanto en el ordenamiento del derecho internacional no existen actualmente mecanismos que sean verdaderamente adecuados y equitativos para el abordaje de estos problemas.

La falta de un mecanismo adecuado y sus consecuencias, se resumen en la Resolución

20/10 del Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, que señala que: *"...Lamenta que no existan mecanismos que permitan encontrar soluciones adecuadas a la carga insostenible de la deuda externa de los países de ingresos medios y bajos muy endeudados, y que hasta la fecha haya prosperado poco el intento de corregir las injusticias del actual sistema de solución de los problemas de deuda, que siguen poniendo los intereses de los prestamistas por encima de los de los países endeudados y de los pobres que viven en esos países..."* (punto 11).

Es importante señalar que, en la Argentina, mediante la ley 27.207 se declaran de orden público los *Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana*, aprobados el 10 de septiembre de 2015 mediante la Resolución N° A/RES/69/319 de la Asamblea General de las Naciones Unidas en su sexagésimo noveno período de sesiones<sup>18</sup>, los que forman parte del ordenamiento jurídico de la República Argentina.

Cabe resaltar la relevancia de ese instrumento, en cuanto incorpora la perspectiva de los derechos humanos en la reestructuración de deudas soberanas, si bien hubiera sido deseable un mayor énfasis en relación a los derechos económicos, sociales y culturales. En tal sentido, el Principio número 8 señala: *"El principio de la sostenibilidad significa que las reestructuraciones de la deuda soberana deben realizarse de manera oportuna y eficiente y crear una situación de endeudamiento estable en el Estado deudor, preservando desde el inicio los derechos de los acreedores y a la vez promoviendo el crecimiento económico sostenido e inclusivo y el desarrollo sostenible, minimizando los costos económicos y sociales, garantizando la estabilidad del sistema financiero"*

---

<sup>17</sup> UGARTECHE, Oscar, *Historia crítica del FMI. El gendarme de las finanzas*, Ed. Capital intelectual, Buenos Aires, 2016, pág. 79 y ss.

<sup>18</sup> Ver [La Asamblea General establece principios básicos para procesos de reestructuración de deuda | Noticias ONU](#), recuperado el 10 de octubre de 2023.

*internacional y respetando los derechos humanos*".

Por otra parte, existen otros documentos del derecho internacional de los derechos humanos que enriquecen esta perspectiva. En este marco, entre diversos instrumentos corresponde hacer especial mención a la declaración *Deuda pública, medidas de austeridad y Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, emitida oportunamente por el Comité del PIDESC, así como también los *Principios rectores sobre la deuda externa y los derechos humanos*, aprobado por el Consejo de Derechos Humanos.

En este contexto, y de acuerdo a Gialdino, el Comité DESC en numerosas oportunidades ha advertido que los Estados parte del PIDESC no pueden cumplir con sus obligaciones respecto a la exigibilidad de los derechos consagrados en ese tratado, en cuanto adoptan programas económicos de ajuste estructural, o programas de austeridad, que son impuestos como condición para obtener préstamos<sup>19</sup>.

Estas políticas de ajuste fiscal suelen tener consecuencias graves sobre el goce efectivo de los DESC, en especial de aquellos sectores más vulnerables de la población. Siempre es importante recordar que, según el párrafo 1 del artículo 2 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".

Estas reflexiones son especialmente atinentes en los países latinoamericanos, en que se advierte que las medidas de austeridad fiscal y recortes presupuestarios exacerbaban el impacto de las crisis sobre quienes menos

tienen, desmantelando aquellos mecanismos que reducen las desigualdades, y a su vez generando una ruptura de la confianza democrática entre el Estado y la ciudadanía.

#### **V. Asignaturas pendientes. Política fiscal y derechos humanos.**

En América Latina, un gran porcentaje de la población sufre situaciones graves de exclusión estructural y pobreza, así como de falta de acceso a bienes básicos en materia de salud, vivienda o educación. Los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, aún distan mucho de ser una realidad efectiva.

Ante ello, debe sostenerse que los Estados tienen una obligación indelegable para modificar estas realidades.

El diseño de una política fiscal con enfoque de derechos humanos es una obligación hasta ahora incumplida del Estado en la Argentina, y nos aventuramos a señalar que lo mismo ocurre, con las diferencias particulares en cada caso, en los distintos países de América Latina. Este enfoque se vuelve particularmente necesario en una época caracterizada por situaciones de exclusión estructural. Esto agravado por las crisis económicas recurrentes y la presión de la deuda externa. Y todo ello sin olvidar que aún se sufren los gravísimos efectos que la pandemia de Covid 19 ha tenido en relación al crecimiento de la desigualdad y la pobreza.

En tal sentido, es necesario que se avance en políticas fiscales diseñadas con una finalidad clara de redistribución y de promoción de derechos. Ello con objetivos inmediatos para satisfacer contenidos esenciales de derechos, y al mismo tiempo objetivos a largo plazo que busquen consolidar una sociedad más igualitaria.

Asimismo, la concepción de la igualdad sustantiva requiere que en el diseño de la política fiscal se adopten medidas positivas que busquen atender específicamente las necesidades de quienes se encuentran en situación de vulnerabilidad en el acceso a sus derechos. Ello vinculado a su vez con una potente idea de solidaridad, que sirva para

<sup>19</sup> GIALDINO, Rolando, "Deuda externa, Prestatarios y Prestamistas, y ajustes estructurales a la luz del Derecho internacional de los Derechos humanos", La Ley, 16/05/2018.

replantear las relaciones entre el Estado y el mercado.

Una cuestión esencial se relaciona con la reducción de la pobreza, y en tal sentido debe recordarse que *"La pobreza y la pobreza extrema no pueden ser enfrentadas y erradicadas sin un marco amplio de políticas de carácter redistributivo que reduzcan los niveles extremos de desigualdad socioeconómica que caracterizan la región"*<sup>20</sup>.

Ante ello, es clara la necesidad de políticas públicas eficaces y bien diseñadas, transparentes, con un sentido de universalidad.

No se olvida que las naciones de América Latina enfrentan escenarios de crisis económica, en mayor o menor medida. Ante estas crisis, el Estado deberá cuidar que las medidas tendientes a lograr la recuperación de la crisis económica, incluyendo los recortes de gasto público, no vulneren los derechos, debiendo procurar una financiación sostenible de las medidas de protección social para asegurar la mitigación de las desigualdades y que no se afecte de modo desproporcionado los derechos de quienes viven en situación de pobreza<sup>21</sup>.

En el marco señalado, los mencionados Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal constituyen una excelente guía de orientación para el diseño de las políticas públicas necesarias.

---

<sup>20</sup> Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), Organización de Estados Americanos (OEA), *Informe sobre Pobreza y Derechos Humanos en las Américas*, 7 de septiembre de 2017, numeral 493.

<sup>21</sup> ONU, Principios Rectores sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, A/ HRC/21/39, 18/07/2012, párr. 54

## LA SEGURIDAD SOCIAL, DE LOS DERECHOS INDIVIDUALES A LOS DERECHOS HUMANOS UNIVERSALES

Daniel G. Pérez

### I. Palabras introductorias

Esta encomienda relacionada con la producción de un trabajo, para integrar la publicación en la Revista Debates sobre “Política Fiscal y Derecho Internacional de los Derechos Humanos”<sup>1</sup>, nos parece todo un honor y un desafío. El honor, por haber sido convocados para colaborar en tan importante medio académico de investigación y difusión de ideas de nuestra querida Facultad. El desafío viene por el lado de cumplir acabadamente con la expectativa y lograr –Dios mediante– que este trabajo haga realidad los anhelos volcados en esta convocatoria.

El tema elegido o sugerido también representa un gran desafío. Tratar al derecho de la seguridad social desde la óptica de los derechos humanos, no es una tarea sencilla; pero trataremos de cumplir con nuestros objetivos.

Obviamente debemos primero ponernos ante una perspectiva evolutiva, necesitamos hacer una recopilación de las ideas y las concreciones a través del tiempo.

Además de ello, nos introduciremos en la evolución del derecho constitucional, desde la visión formal y material del texto de nuestra Carta Magna, hasta el ordenamiento de los derechos de primera y segunda generación; para luego, detenernos en los derechos de tercera generación, los que, han recalado en nuestro texto a partir de la reforma de 1994. Todo claro, con la visión del derecho de la Seguridad social desde la proyección de los derechos humanos.

### II. Evolución de la protección social en el mundo. Antecedentes del concepto de seguridad social

Antes de que apareciera la expresión y el concepto de la *Seguridad Social* existían

diferentes formas de protección social, muchas de las cuales continúan vigentes hoy en los distintos sistemas; de allí la necesidad de su diferenciación

Para sistematizar la evolución de la protección social se pueden distinguir tres etapas:

- Etapa 1: Primeras medidas de protección social: desde los orígenes de las primeras organizaciones sociales, hasta la aparición de los seguros sociales.
- Etapa 2: Los seguros sociales: desde el último tercio del siglo XIX hasta la creación de los sistemas de Seguridad Social.
- Etapa 3: Las políticas de Seguridad Social: a partir de 1930 y hasta la actualidad.

### III. Primeras medidas de protección social

Pueden encontrarse antecedentes de protección social desde el comienzo mismo de las sociedades organizadas, algunos ejemplos son:

- Los *Collegia* de la Antigua Roma, que eran asociaciones con una clara finalidad mutualista que nucleaban a personas de un mismo oficio. Estas personas contribuían para formar un fondo común destinado a cubrir contingencias como la enfermedad o la muerte.
- Las cofradías y gremios de la Edad Media, que eran asociaciones que reunían a personas de una misma religión o profesión. Estas asociaciones adoptaban medidas de protección para sus miembros, basadas en la solidaridad y la ayuda mutua. Consideraban como contingencias merecedoras de protección; entre otras, a la enfermedad, la vejez, el fallecimiento, la supervivencia de viudas y huérfanos, la desocupación y la dote matrimonial. Estas instituciones debieron enfrentar no sólo la

<sup>1</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También

disponible en:  
<https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

inacción del Estado, sino incluso, muchas veces, su persecución.

- La pensión vitalicia que los reyes de las monarquías europeas de la Edad Moderna, otorgaban a sus leales servidores cuando éstos llegaban a la vejez sin recursos propios.
- Las cajas postales de ahorro, que eran entidades surgidas en el siglo XIX como una forma de previsión individual compensatoria de la ausencia de medidas provenientes de los Estados. La política de no intervención estatal se sustentaba en la teoría del liberalismo económico de Adam Smith, según la cual la pobreza y las privaciones de las clases inferiores eran hechos inevitables

En todo este extenso período hubo movimientos fundamentales para la humanidad que influyeron de un modo clave en la concepción de lo que debía ser la protección social.

Esencialmente, el cristianismo constituyó una verdadera revolución social al instalar la idea de fraternidad humana y su consecuencia: el deber de ayudar a pobres y necesitados. Por su parte, la revolución francesa, al sustentar los derechos individuales en los principios de igualdad, fraternidad y libertad, promovió en los ciudadanos la conciencia de la obligación del Estado de brindarles protección frente a sus necesidades.

Durante el siglo XIX, el cambio en los modos de producción, originados por la aparición del *maquinismo* determinó el surgimiento de una clase social nueva: la de los trabajadores asalariados, que vivían de un jornal reducido, soportando abusivas condiciones de trabajo y la constante inquietud ocasionada por la inestabilidad laboral.

En ese escenario, la falta de cobertura ante la desocupación, la enfermedad, el accidente, la vejez, etc. originó un profundo malestar social, que se tradujo en huelgas y movimientos de protesta.

Contribuyeron a ese malestar, ciertas situaciones concretas, a saber: (i) la toma de conciencia por parte de los trabajadores de que la riqueza que ellos producían con su trabajo se concentraba en manos de unos pocos: los

empleadores y capitalistas; (ii) la sensación de desprotección frente a la posición de los Estados que no intervenían para remediar una situación, que se caracterizaba por profundas desigualdades sociales.

Ante tales descontentos sociales, surgieron diversas teorías como el Marxismo, el Socialismo y la Doctrina Social de la Iglesia, que se dedicaron a analizar el problema y a proponer alternativas de solución.

#### **IV. Los Seguros Sociales. Bismarck y la elaboración de las leyes**

Aun cuando no hayan escaseado quienes dudaron de la sinceridad y del humanitarismo de Bismarck en tal creación, lo cierto es que en su último decenio de gobierno elaboró y promulgó la primera legislación protectora que hubo en el mundo. En su mensaje al Reichstag de 17 de noviembre de 1881, el canciller le hizo decir al emperador Guillermo I que se emprendería tal legislación en tres etapas, amparando sucesivamente al obrero contra la enfermedad, los accidentes de trabajo, y a la vez la invalidez, situaciones que en los restantes países seguirían al descubierto durante muchos años.

En dicho mensaje imperial Su Majestad William I, manifestó: *"...Ya en febrero de este año hemos expresado nuestra convicción de que el remedio a las enfermedades sociales no se debe buscar de manera exclusiva mediante la represión de los excesos de los socialdemócratas, sino, de igual forma, mediante la promoción positiva del bienestar de los trabajadores..."*

Como consecuencia de esto, en primer lugar, fue sometida a consideración la ley de seguro contra accidentes.

*"...Para aquellos que debido a la edad o alguna discapacidad ya no pueden trabajar, tienen un derecho confirmado en cuanto a percibir un grado mayor de cuidado por parte del Estado, en comparación con la que podría haber sido su contribución hasta ese momento..."*

*"...El verdadero punto sensible del trabajador es la inseguridad de su existencia. No está para siempre seguro de que vaya a tener siempre trabajo. No está para nada seguro de gozar una*

*buena salud y prevé que algún día será viejo e incapaz de trabajar. Pero si siempre cae en la pobreza como resultado de alguna enfermedad queda completamente indefenso con sus propias fuerzas, y la sociedad no reconoce hasta el momento que deba haber ayuda alguna, aun cuando el obrero haya trabajado siempre leal y diligentemente. Pero la beneficencia originaria que se les da a los pobres deja mucho que desear, sobre todo, en las grandes ciudades donde es mucho peor que en el campo... Leemos en los periódicos de Berlín de suicidios debido a la dificultad de hacer coincidir ambos fines, de personas que mueren de inanición. Y que llegan a ahorcarse por falta de comida, de gente que informa en el periódico que los echaron de sus casas y no tienen ningún ingreso... Para el trabajador, caer en la pobreza y tener poco alivio en una ciudad es sinónimo de miseria, y esta inseguridad los hace hostiles y desconfiados de la sociedad. Esto es humanamente natural, y hasta que el Estado no haga algo para llegar a un acuerdo, en la misma medida, esta confianza hacia la honradez del Estado será retirada mediante acusaciones en contra del gobierno, las cuales encontrará donde él quiera encontrarlas, siempre regresando a los charlatanes socialistas...y, sin hacer una gran reflexión, dejando que le prometan cosas que no cumplirán. Debido a esto, creo que el seguro de accidente, con el mostramos la dirección hacia dónde queremos ir...aún ayudará a disminuir la ansiedad y los resentimientos de las clases obreras...”<sup>2</sup>.*

Venciendo duras objeciones y dificultades, Bismarck hizo aprobar, en 1883, la ley del seguro de enfermedad y en 1884 la del seguro contra accidentes laborales. En un discurso del trono del 24 de noviembre de 1887, el emperador Guillermo I anunciaba la intención del Gobierno de instaurar las pensiones de vejez e invalidez.

No vivió para verlo. Tampoco pudo formar parte en tal empresa su hijo, Federico III, incapacitado por una enfermedad que tiñó su breve reinado. Los progresistas no dudaron de

que este monarca se hubiera solidarizado con cualquier iniciativa favorable a los trabajadores.

Diez días después del fallecimiento del mismo, en la sesión del Reichstag del 25 de junio de 1888, su hijo, el nuevo Káiser Guillermo II, recogía los anhelos de su abuelo en materia social y las ideas progresistas de su padre y anunciaba el propósito de completar la protección del trabajador. Lo corroboró en el mensaje del Parlamento del 22 de noviembre siguiente, para presentar el proyecto de ley de seguro de los obreros contra los riesgos de la vejez y la invalidez.

Cabe inferir que, en general, las leyes no se tramitaron con facilidad, toda vez que los sectores conservadores temían que la hacienda se hundiera. Bismarck tuvo que hacer uso de la palabra, no una, sino varias veces para combatir las objeciones: “...Permítaseme –dijo- reivindicar la paternidad de toda la política social...”

Se cruzó con los izquierdistas, con el “zentrum” católico y con los conservadores. A estos últimos les gritó el 8 de mayo de 1889 “¿Cómo podéis guiarnos tanto por las pasiones individuales, por el rencor, por el interés local, ante una cuestión que atañe al Imperio en su totalidad hasta sus extremas profundidades?”.

Añade relevancia a la ley –que fue aprobada solo por 185 votos contra 165- el hecho de que este fuera el último discurso pronunciado por Bismarck en el Reichstag. Los meses siguientes los pasó en Varzin, salvo breves compromisos en la capital.

Al final de su vida, Bismarck opinaba que el gobierno alemán se había equivocado al tratar a los socialistas como una fuerza política seria y aceptable, con lo cual había incrementado su poderío e importancia, “...en vez de tratarlos como a unos ladrones y bandidos que aplastar... Son las ratas del país a las que ahuyentar...”, comentaba.

Estas leyes fueron el punto de partida de los seguros sociales modernos y no experimentaron modificaciones sustanciales ni evolución, hasta la época de la Primera Guerra Mundial. Así, el seguro contra la enfermedad de 1883 había sido establecido solamente para los

<sup>2</sup>SPIELVOGEL, Jackson J., *Historia Universal. Civilización de Occidente*. Tomo II, Séptima Edición, Ed. Cengage Learning Latin America, 2010.

trabajadores industriales; en 1911 y en 1913 se agregaron a este beneficio los obreros agrícolas y los empleados de comercio, respectivamente. Asimismo, en 1911 se contempló la ayuda a viudas y huérfanos de trabajadores asegurados.

Pero la estructura de los seguros sociales permaneció casi idéntica y únicamente podríamos citar el esfuerzo que significó la reunión de todas sus disposiciones en un Código de Seguros Sociales, el 19 de julio de 1911, pero aún sin un verdadero sentido de unificación fundamental y orgánico<sup>3</sup>. El sistema alemán de seguros sociales presentaba las siguientes características:

- a. Obligatoriedad jurídica, es decir, para todos los individuos considerados por la ley. Carácter laboral o profesional, ya que sólo afectaba a los trabajadores industriales.
- b. Reparto de la carga financiera entre empleadores y trabajadores, con ocasionales subvenciones del Estado. Una de las originalidades de este sistema es, precisamente, la de imponer contribuciones a personas no protegidas: los empleadores.
- c. Causalidad y reparación: el sistema atiende los riesgos y causas del infortunio y trata de suplir las pérdidas, en especial, la del salario.
- d. Diversidad de estructuras administrativas: cada seguro tiene estructura administrativa propia.

Las leyes sociales de Bismarck, cuyos contenidos se basaban en la hipótesis del seguro social eran:

- a) Ley del Seguro de Enfermedad (1883) para todos los obreros industriales. La financiación se encontraba a cargo de empresarios y trabajadores en proporciones a 2/3 (dos tercios) y 1/3 (un tercio), respectivamente. Las prestaciones que otorgaba eran asistencia médica y subsidios del 50%

(cincuenta por ciento) del salario. La gestión era de carácter Estatal.

- b) Ley del Seguro de Accidentes de Trabajo (1884), que mejora y amplía medidas existentes, incorporando el concepto de responsabilidad objetiva (todo accidente de trabajo queda cubierto, aun aquel en el que no hubo culpa del empleador). Las cotizaciones estaban enteramente a cargo del empleador. La gestión era en un comienzo estatal para luego ser cedida a las organizaciones patronales. He aquí una de las formas en que el Estado declina de sus funciones a favor de organizaciones no estatales, lo que a la postre ha llevado a representar uno de los parámetros del criterio de “parafiscalidad” de las cotizaciones de seguridad social.
- c) Leyes de los Seguros de Invalidez y Vejez (1889), financiados por un seguro fijo del Estado más cotizaciones obreras y patronales que podían ser variables.

Como corolario, y a través de estas medidas, Alemania se convirtió en el primer país del mundo en adoptar un programa de seguro social para la vejez. Las motivaciones del canciller alemán para introducir el seguro social en Alemania fueron promover el bienestar de los trabajadores –a fin de que la economía alemana siguiera funcionando con la máxima eficiencia– y eludir la demanda de opciones socialistas más radicales.

A pesar de sus credenciales conservadoras, Bismarck sería tachado de “socialista” por introducir esos programas, igual que le pasó al presidente Roosevelt setenta años más tarde. Todavía durante el siglo XIX y previo al nacimiento de lo que a la postre serían los sistemas de seguridad social, la Iglesia Católica había observado con interés y preocupación el devenir de las cuestiones sociales emparentadas con el trabajo y la seguridad social. En el año 1891 la Carta Encíclica *Rerum*

---

<sup>3</sup> Introducción a la Seguridad Social. Alfredo Bowen Herrera. Editorial Jurídica de Chile. Tercera Edición Actualizada. 1992. Página 36.

*Novarum* (“Sobre la Situación de los obreros”) había destacado en uno de sus puntos:

“...También ha de proveer dignamente que en ningún momento falte al obrero abundancia de trabajo y que se establezca una aportación con que poder subvenir a las necesidades de cada uno, tanto en los casos de accidentes fortuitos de la industria cuanto en la enfermedad, la vejez y en cualquier infortunio...”<sup>4</sup>

## V. Las políticas de seguridad social

Las políticas de Seguridad Social no son una simple prolongación de la política de seguros sociales, constituyen un servicio público de finalidad social. Están presididas por la idea de solidaridad social e implican la cobertura general de las contingencias en favor de toda la población. Estas políticas se concretan a través de la redistribución de la renta nacional, como una de las acciones preponderantes del Estado en virtud de la teoría de la Hacienda múltiple elaborada por Richard Musgrave.<sup>5</sup>

Después de la primera guerra mundial, los sistemas de seguros sociales se desarrollaron rápidamente en varias regiones, y la protección social se incluyó en los programas de las organizaciones internacionales recientemente creadas, como la OIT y la Conferencia Internacional de Uniones Nacionales de Mutualidades y Cajas de Seguro de Enfermedad, que se iniciaron en Bruselas en octubre de 1927 y que posteriormente se convirtieron en la Asociación Internacional de la Seguridad Social (AISS).

En 1935, el Presidente de EE.UU. aprobó la Ley de la Seguridad Social, que acuñaba un nuevo término que combinaba seguridad económica con seguro social.

En 1941, en la Carta del Atlántico, el Presidente Roosevelt y el Primer Ministro del

Reino Unido, Winston Churchill, se comprometieron a mejorar las normas laborales, el progreso económico y una seguridad social para todos.

La idea de Seguridad Social encontró su máxima expresión en el *Informe Beveridge* sobre el seguro social (Gran Bretaña, 1942). El sistema británico ejerció en Europa una influencia tan importante como la que tuvieron las Leyes de Bismarck en su momento. Las ideas centrales del Informe Beveridge son las siguientes:

- a) Universalización de la cobertura, para proteger a toda la población.
- b) Asignación de recursos procedentes de los presupuestos generales del Estado, para asistir a la población que no está cubierta por los seguros.
- c) Unificación de la cobertura de las diversas contingencias, a través de dos pilares: El monto de las cotizaciones y de las prestaciones económicas por parte de todos los asegurados y el carácter público de la administración y gestión del sistema.

Basándose en estos principios rectores, se proyecta la internacionalización de la seguridad social, como resultado en el interés de resolver dos tipos de cuestiones: (i) la necesidad de armonizar a nivel mundial las normas y tendencias de Seguridad Social; y (ii) los problemas que en la materia afectan a los ciudadanos de una Nación, en sus relaciones con un país extranjero.

En el primero de los casos se plasma a través de la intervención de Organismos Internacionales que terminan por emitir documentos de inculcable valor como, por ejemplo: el Convenio 102 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT)<sup>6</sup> que representa una norma mínima de seguridad social, y La

<sup>4</sup> Carta Encíclica *Rerum Novarum* del Sumo Pontífice León XIII, dictada el 15 de mayo de 1891.

<sup>5</sup> Al respecto expresaban Corona Juan F. y Díaz Amelia en “Teoría Básica de la Hacienda Pública”, Editorial Ariel, Barcelona 1992, página 21, que: “Tradicionalmente la definición de los objetivos o funciones de la Hacienda Pública se apoya en el concepto de hacienda múltiple desarrollado por R. A. Musgrave, en el que se establecen una serie de objetivos que debe cumplir el sector público en el

ámbito del sistema económico...De acuerdo con la misma, las funciones esenciales de la Hacienda Pública son: a) *Asignación*: Efectuar ajustes para conseguir una asignación eficiente de los recursos económicos; b) *Redistribución*: Corregir la redistribución de la renta y riqueza resultante de al actuación del mercado, para lograr una distribución más justa o adecuada...”.

<sup>6</sup> Convenio relativo a las normas mínimas de la Seguridad Social, fecha de entrada en vigor:

Declaración Universal de los Derechos del Hombre, aprobada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), en 1948. Esta última establece en su artículo 22 que: “...*toda persona, en cuanto miembro de la sociedad, tiene derecho a la Seguridad Social...*”.

En el segundo de los casos enunciados se han ido resolviendo las cuestiones con la conformación de tratados bilaterales o multilaterales de Seguridad Social.<sup>7</sup>

En 1944, con el giro experimentado por la guerra, la histórica Declaración de Filadelfia de la OIT hacía un llamamiento a favor de ampliar las medidas de seguridad social y de promover, a escala internacional o regional, una cooperación sistemática y directa entre las instituciones de la seguridad social, el intercambio regular de información y el estudio de los problemas comunes relativos a la administración de la seguridad social.

En Francia, Pierre Laroque lideró los esfuerzos gubernamentales por extender la protección social a toda la población, y en 1946 se constituyó un sistema nacional de seguridad social.

Hasta aquí la recopilación evolutiva, debemos ahora reflexionar a partir de las últimas concepciones.

## VI. Fundamentos desde el punto de vista de los “nuevos derechos y garantías”

Los derechos elementales del hombre y el ciudadano y las garantías necesarias para asegurarlos y conservarlos surgen - fundamentalmente- de la primera parte del texto constitucional conocida como “Declaraciones, Derechos y Garantías”.

Los derechos y garantías enunciados en esta primera parte son, al decir de Sagüés<sup>8</sup>, derechos constitucionales de “primera generación”, “... es decir los *proprios del constitucionalismo liberal... Se trata de derechos conferidos por lo común sólo a individuos...y son sustancialmente derechos contra el Estado...*”.

La evolución del constitucionalismo moderno ha producido en los distintos Estados reformas que han incluido los llamados por Sagüés derechos de segunda y tercera generación que se deben más a la condición del individuo como integrante de grupos sociales (de allí -por ejemplo- la denominación constitucionalismo social). Este repertorio de derechos abarca desde la condición como trabajador, la protección de la familia, los alcances de la seguridad social, la protección ambiental y en general, a derechos que tienen en mira a grupos sociales y -en proyección- a la sociedad toda.

Una primera etapa de inclusión de tales derechos en nuestra Carta Magna se debe a la

---

27/4/1955; lugar de la celebración: Ginebra, Suiza; fecha de adopción: 28/6/1952

<sup>7</sup> La República Argentina ha celebrado con diversos países de América y Europa Convenios de Seguridad Social, los cuales han sido aprobados en cada caso mediante mecanismos que prevé la Constitución de cada Estado contratante; ellos son: República Federativa de Brasil, bilateral aprobado por Ley 22.594, con vigencia a partir del 18/11/62; República de Chile, bilateral, aprobado por Ley 19.522, con vigencia a partir del 1/6/1972; Reino de España, bilateral, aprobado por Ley 17.218, con vigencia a partir del 1/9/1967; Grecia, bilateral, aprobado por Ley 23.501, con vigencia a partir del 1/5/1988; Italia, bilateral, aprobado por Ley 22.861, con vigencia a partir del 1/1/198; Iberoamericano, de carácter multilateral, aprobado por Ley 22.146, su vigencia está sujeta a la celebración del acuerdo administrativo; MERCOSUR; de carácter multilateral,

aprobado por Ley 25.655, vigencia 15/10/2002; Perú, bilateral, aprobado por Ley 22.306, sujeta su vigencia a la celebración del acuerdo administrativo; Portugal, bilateral, aprobado por Ley 17.219, vigencia a partir del 27/10/1967; Uruguay, bilateral, aprobado por Ley 21.028, con vigencia a partir del 1/1/1976. Pese a que los convenios con el Perú y el Iberoamericano (llamado también “Convenio de Quito”) están firmados y aprobados por ley formal de cada Estado, hasta la fecha no han sido suscritos los acuerdos administrativos respectivos con las autoridades competentes, tanto del Perú como de los países que integran Iberoamérica y por lo tanto ambos instrumentos no se encuentran en aplicación en la Argentina.

<sup>8</sup> SAGÜÉS, Néstor Pedro, *Manual de Derecho Constitucional*, 3° Edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires 2019; página 19.

reforma de 1957, representados por la inserción del artículo 14 bis<sup>9</sup>. La reforma constitucional del año 1994<sup>10</sup> incorpora un segundo capítulo a esta primera parte denominado “Nuevos Derechos y Garantías”. En lo que nos interesa destacar, lucen en los artículos 42 y 43, los Derechos del Consumidor y del Usuario (art. 42) y en general los derechos de incidencia colectiva, mencionados en el segundo párrafo del art. 43, para los cuales se recoge e instituye la acción de amparo colectivo.

Estas normas proveen una cantidad de derechos en el rango de los derechos sustanciales y derechos primarios fundamentales. Se puede decir que esta gama de derechos apunta (por un lado) a la protección de consumidores y usuarios, tanto de la salud y el bienestar, como de sus intereses económicos como grupo, asegurándoles igualdad de condiciones y acceso a la educación para el consumo; y por el otro, en consonancia con el art. 86 (Defensor del Pueblo) a la protección de todos los denominados derechos de “incidencia colectiva”, entre los que se encuentran incluidos, aquellos derivados de actos u

omisiones producidos por la Administración en el ejercicio de sus funciones públicas.

Con relación al artículo 42, Zarini efectuó el siguiente comentario:

*“...Reiteramos aquí la importancia que conferimos a la educación para la vida en sociedad, para la subsistencia y perfeccionamiento de la democracia, para el ejercicio efectivo y el respeto de los derechos individuales y colectivos...”*<sup>11</sup>.

El último párrafo de este artículo expresa que a fin de garantizar procedimientos eficaces para la prevención y la solución de conflictos entre usuarios y prestadores de servicios la legislación instrumentará y determinará *“...La participación de asociaciones de consumidores y usuarios...”*.

La inclusión y la consideración de los usuarios y consumidores como grupo social protegido ha dado en la práctica resultados diversos a pesar de la difícil defensa que se entabla con entidades privadas de comportamiento monopólico, y por la debilidad que en muchos casos ha demostrado el Estado para mediar en dichas relaciones. De todos modos, se ha creado una distinta conciencia de grupo, y no pocas entidades que agrupan y defienden a consumidores y usuarios han logrado penetración y capacidad para la resolución de diferentes problemas.

<sup>9</sup> “Art. 14 bis. (Derechos Sociales): El trabajo en sus diversas formas gozará de la protección de las leyes, las que asegurarán al trabajador: condiciones dignas y equitativas de labor; jornada limitada; descanso y vacaciones pagados; retribución justa; salario mínimo vital y móvil; igual remuneración por igual tarea; participación en las ganancias de las empresas, con control de la producción y colaboración en la dirección; protección contra el despido arbitrario; estabilidad del empleado público; organización sindical libre y democrática, reconocida por la simple inscripción en un registro especial. Queda garantizado a los gremios: concertar convenios colectivos de trabajo; recurrir a la conciliación y al arbitraje; el derecho de huelga. Los representantes gremiales gozarán de las garantías necesarias para el cumplimiento de su gestión sindical y las relacionadas con la estabilidad de su empleo. El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades

nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con la participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna”.

<sup>10</sup> La Asamblea inició sus sesiones el 25 de mayo de 1994 y las concluyó el 22 de agosto del mismo año. El nuevo texto fue publicado en el Boletín Oficial del 23 de agosto de 1994, tuvo una fe de erratas en la edición del 24/8, y se juró este último día en el Palacio San José (Entre Ríos). El nuevo texto ordenado constitucional se dio por Ley N° 24.430. sancionada el 15 de diciembre de 1994, promulgada el 3 de enero de 1995 y publicada en el Boletín Oficial el 10 de enero de 1995.

<sup>11</sup> ZARINI, Helio J., *Constitución Argentina. Comentada y Concordada: según reforma de 1994*, Editorial Astrea, Buenos Aires 2004, 2° Edición, página 194.

Ya aún antes de la elevación a rango constitucional de los derechos de consumidores y usuarios se conoce en la República Argentina la Ley N° 24.240 (Defensa del Consumidor), con sus muchas modificaciones<sup>12</sup> cuyo objetivo (desde su creación y dada su naturaleza preconstitucional) resultó ser el dictado de normas para la protección y defensa de los consumidores y usuarios, legitimando, a partir de sus artículos 55 a 58 la actuación de asociaciones de consumidores constituidas como personas jurídicas, en todos aquellos casos en que resulten objetivamente afectados o amenazados intereses de consumidores.

El texto de la Ley de defensa del consumidor es una pieza normativa muy importante, cuyo texto ha sido ordenado por la Ley N° 26.994 de unificación de los Códigos Civil y Comercial, el que comenzó su vigencia con fecha 1/8/2015.

Esta ley y el nuevo Código Civil y Comercial atienden en forma muy prevalente a la defensa de los derechos de consumidores y usuarios.

Lo cierto es que, la evolución en las relaciones económicas nacionales e internacionales ha generado la necesidad de protección de grupos sociales, a raíz de que muchos integrantes de los mismos carecen de la posibilidad de acceder a la protección judicial de sus derechos en forma individual, sea por desinformación, falta de recursos o conocimiento. Como consecuencia de esa necesidad, el derecho interno de varias naciones ha asignado status jurídico a agrupaciones de individuos con un vínculo común de intereses.

Como decíamos anteriormente, la evolución del constitucionalismo social en esta última etapa ha provocado la elevación de rango, no sólo a entidades de carácter privado, sino también a organismos de carácter público y a tratados concluidos con organizaciones internacionales.

En el caso de la República Argentina se adquiere la más alta expresión, a través de la incorporación al texto constitucional del

Defensor del Pueblo (art. 86) creado originalmente por la Ley N° 24.284 (B.O. 6/12/93) con las modificaciones por Ley N° 24.379 (B.O. 12/10/94) y por la jerarquización de los tratados con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede (art. 75, inciso 22).

La organización de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires también incluyó la jerarquía constitucional del Defensor del Pueblo en ese ámbito (art. 137 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires) y la regulación funcional definitiva de la Defensoría mediante la Ley N° 3, publicada en el Boletín Oficial de la Ciudad con fecha 27/2/98.

Los intereses de conjunto, comunes a determinados grupos sociales, han sido denominados derechos difusos o colectivos. Esta categoría de derechos colectivos ha ido abarcando una cada vez más extensa cantidad de situaciones. La doctrina (con una orientación más bien homogeneizante) denomina de este modo, tanto a los derechos de incidencia colectiva (derecho a un medio ambiente sano, a la paz, derechos del consumidor y del usuario) como los que se regulan a favor de grupos diferenciados (género, condición, edad, grupo étnico, etc.).

Por cierto, estas dos clases de derechos (de incidencia colectiva o a favor de grupos diferenciados) hacen referencia a un grupo de personas; pero, mientras que los primeros expresan que el agravio que produce su vulneración es virtualmente colectivo, los segundos indican que el sujeto a favor de quien se prescriben es un sector minoritario y ello más allá de si la titularidad para exigirlos o para gozarlos es individual, colectiva o alternativa. En este último caso se advierte una subjetividad colectiva, una representación de intereses colectivos diferenciales y hasta, en ciertos casos, una personalidad jurídica inmanente distinta de la de cada uno de sus miembros<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Ley N° 24.240 (BO 15/10/93), modificada por Leyes N°: 24.787 (BO 2/4/97); 24.999 (BO 30/7/98); 26.361 (BO 7/4/2008); 26.993 (BO 19/2/14).

<sup>13</sup> RAMOS, Laura, "Derechos Colectivos: Ensayo de clasificación"; ponencia presentada en el II Congreso

Internacional de Derechos y Garantías del Siglo XXI; Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires 2001.

Una acertada definición legal y distinción de dichos intereses ha de encontrarse en el artículo 81 del Código Brasileiro del Consumidor:

"...Intereses o Derechos Difusos son, para los efectos de este código los transindividuales de naturaleza indivisible de que sean titulares personas indeterminadas y ligadas entre sí por circunstancias de hecho..."

"...Intereses o derechos colectivos, son los transindividuales de naturaleza indivisible de que sea titular un grupo, categoría o clase de personas legales unidas entre sí o con la parte contraria por una relación jurídica de base..."

Desde nuestra doctrina, también han sido denominados (como antes expresáramos con relación a los mencionados en el art. 43) derechos de incidencia colectiva<sup>14</sup>. El interés difuso, llamado también fragmentario, colectivo o supraindividual, ha sido caracterizado como aquél que no pertenece a una persona determinada o a un grupo unido por un vínculo o nexo común previo, sino que corresponde a un sector de personas que conviven en un ambiente o situación común. Se ha dicho que se trata de un bien que pertenece a todos y al grupo, pero que es indivisible, por lo que la satisfacción del interés respecto de uno de ellos importa la de todos<sup>15</sup>. Se ha señalado que el constituyente, al tutelar los derechos de incidencia colectiva plasmados en los arts. 42 y 43 de la CN, hace referencia a intereses típicamente sociales o grupales, como los vinculados con el medio ambiente y la salud pública<sup>16</sup>.

En el ámbito internacional, también se ha visto claramente plasmada esta tendencia con relación a los consumidores y usuarios de

servicios. La Asamblea General de las Naciones Unidas ha concordado en directivas tendientes a la protección de la salud y a establecer determinados comportamientos del mercado internacional de alimentos, así como la promoción y protección de intereses económicos de los consumidores<sup>17</sup>. Si bien estas directrices se establecieron como "recomendaciones" o "carta de buenas intenciones", han sido recogidas por las legislaciones internas de los países, incluso, desde la órbita constitucional.

Merece destacarse a modo de ejemplo, el status jurídico reconocido a los consumidores en distintas Constituciones Iberoamericanas, entre otras: Brasil (art. 5), Colombia (art. 78), El Salvador (art. 101), España (art. 51), Guatemala (art. 119), Nicaragua (art. 105), Paraguay (arts. 27, 38, 72); Perú (art. 65), Portugal (art. 81), Uruguay (arts. 24, 44, 52), Venezuela (art. 113).

En nuestro país, en los últimos años, y a raíz de los efectos económicos ocasionados por la aplicación de diversas normas sobre vastos sectores de la población, se ha visto ampliado en forma considerable el reconocimiento de derechos de grupos sociales.

Así es como han podido resguardarse intereses puntuales de grupo, no solo del público consumidor, usuarios de servicios públicos o habitantes de un medio ambiente determinado, sino también ahorristas del sistema bancario que vieron inmovilizados y reducidos sus ahorros<sup>18</sup>, jubilados y empleados públicos a los que se impidiera el cobro de la totalidad de sus haberes<sup>19</sup>, entre otros.

Tal vez el precedente más fuerte, con más creaciones y con voz más clara desde la Corte

<sup>14</sup> BIDART CAMPOS, G., *Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino La Reforma Constitucional de 1994*, Tomo IV, 2º reimpresión, Editorial Ediar, página 318. SAGÜES, Néstor P., *Derecho Procesal Constitucional. Acción de Amparo*, Tomo III, 4º Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires 1995, páginas 674/675.

<sup>15</sup> DE LA RÚA, A. "La protección de los intereses llamados difusos en la Constitución Nacional y la Constitución de la Provincia de Córdoba"; LL 996-B-789.

<sup>16</sup> QUIROGA LAVIÉ, H.; "El amparo colectivo"; Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 1998, página 42.

<sup>17</sup> Res. ONU N° 39/248 del 9/4/85, "Directrices para la protección del consumidor".

<sup>18</sup> CNACAF, Sala V, "Defensor del Pueblo de la Nación c/ EN-PEN DTOS. 1570/01 y 1606/01 s/ AMPARO LEY 16.986", Causa N° 29.255/01, 9/2002. CNACAF, Sala V, "Defensor del Pueblo de La Nación- Inc Dto 1316/02 C/ EN-PEN-DTOS 1570/01 y 1606/01 s/ AMPARO LEY 16.986", Causa N° 147.369/02, 9/2002.

<sup>19</sup> CFSS, "Defensor del Pueblo de la Nación c/ Estado Nacional s/ Amparos y Sumarísimos", Sent. def. N° 98.510, 28/5/03.

Suprema de Justicia de la Nación lo representa la causa "Halabi" del mes de febrero del año 2009.<sup>20</sup>

El caso se refiere a la acción de amparo interpuesta por un abogado en virtud de considerar que las disposiciones de la ley 25.873, de Telecomunicaciones (BO 9/2/2004) y de su decreto reglamentario 1563/04 (BO 9/11/2004) vulneraban los derechos establecidos en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional en la medida en que autorizan la intervención de las comunicaciones telefónicas y por Internet sin determinar "en qué casos y con qué justificativos" esa intromisión puede llevarse a cabo.

El Alto Tribunal, califica en uno de los puntos importantes al reclamo como un supuesto de ejercicio de derechos de incidencia colectiva, referente a los intereses individuales homogéneos, dado que tal intervención importa una violación de los derechos a la privacidad y a la intimidad y pone en riesgo el secreto profesional que, como letrado, se ve obligado a guardar y garantizar (arts. 6° inc. f, 7°, inc. c y 21, inc. j, de la ley 23.187), dado que su pretensión no se circunscribe a procurar una tutela para sus propios intereses sino que, por la índole de los derechos en juego, es representativa de los intereses de todos los usuarios de los servicios de telecomunicaciones como también de todos los abogados.

Otro de los puntos (y esto resulta una creación) se refiere a la admisión formal de la acción colectiva. Y define en este aspecto que dicha acción requiere la verificación de ciertos recaudos elementales que hacen a su viabilidad, tales como la precisa identificación del grupo afectado, la idoneidad de quien pretenda asumir su representación y la existencia de un planteo que involucre, por sobre los aspectos individuales, cuestiones de hecho y de derecho que sean comunes y homogéneas a todo el grupo, siendo esencial, asimismo, que se arbitre en cada caso un procedimiento apto para garantizar la adecuada notificación de todas aquellas personas que pudieran tener un interés

en el resultado del litigio- de manera de asegurarles tanto la alternativa de optar por quedar fuera del pleito como la de comparecer en él como parte o contraparte-, y que se implementen adecuadas medidas de publicidad orientadas a evitar la multiplicación o superposición de procesos colectivos con un mismo objeto a fin de aventar el peligro de que se dicten sentencias disímiles o contradictorias sobre idénticos puntos.

Si existe un punto realmente complejo en esta materia es el referido a la legitimación procesal. En cuanto a esta legitimación, delimitó con precisión tres categorías de derechos: (i) individuales; (ii) de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos, y (iii) de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos, y en todos los supuestos es imprescindible comprobar la existencia de un caso ( art. 116 de la Constitución Nacional y art 2° de la ley 27)- ya que no se admite una acción que persiga el control de la mera legalidad de una disposición-, como también es relevante determinar si la controversia en cada uno de dichos supuestos se refiere a una afectación actual o se trata de la amenaza de una lesión futura causalmente previsible.

La sentencia por un lado crea la acción de clase que garantiza los derechos de dimensión colectiva, y por otro protege la privacidad en el uso de Internet y telefonía, frente a posibles intromisiones de organismos del Estado.

El fallo se dio por mayoría, donde todos los miembros del Tribunal coincidieron en confirmar la decisión de la Cámara. El voto de la mayoría (jueces Lorenzetti, Highton, Zaffaroni y Maqueda) desarrolla los fundamentos para reconocer la acción colectiva para casos futuros, mientras que el voto de la minoría (Fayt, Petracchi, Argibay) se limita a confirmar la sentencia de la cámara, declarando improcedente el recurso extraordinario interpuesto.

La regla general en materia de legitimación es que los derechos sobre bienes jurídicos

---

<sup>20</sup>CSJN, "Halabi, Ernesto c/P.E.N. -ley 25.873 dto. 1563/04- s/amparo-ley 16.986". H. 270. XLII; Rex 24/02/2009, Fallos: 332:111.

individuales son ejercidos por su titular, lo que no cambia por la circunstancia de que existan numerosas personas involucradas, toda vez que se trata de obligaciones con pluralidad de sujetos activos o pasivos, o supuestos en los que aparece un litisconsorcio activo o pasivo derivado de la pluralidad de sujetos acreedores o deudores, o bien una representación plural, y en tales casos no hay variación en cuanto a la existencia de un derecho subjetivo sobre un bien individualmente disponible por su titular, quien debe probar una lesión a ese derecho para que se configure una cuestión justiciable.

Los derechos de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos ( art. 43 de la Constitución Nacional) son ejercidos por el Defensor del Pueblo de la Nación, las asociaciones que concentran el interés colectivo y el afectado, y la petición debe tener por objeto la tutela de un bien colectivo- lo que ocurre cuando éste pertenece a toda la comunidad-, siendo indivisible y no admitiendo exclusión alguna, razón por la cual sólo se concede una legitimación extraordinaria para reforzar su protección, pero en ningún caso existe un derecho de apropiación individual sobre el bien ya que no se hallan en juego derechos subjetivos, no perteneciendo estos bienes a la esfera individual sino a la social y no son divisibles de modo alguno.

En la tutela de los derechos que tiene por objeto bienes colectivos, la pretensión debe ser focalizada en la incidencia colectiva del derecho, porque la lesión a este tipo de bienes puede tener una repercusión sobre el patrimonio individual- como sucede en el caso del daño ambiental-, pero ésta última acción corresponde a su titular y resulta concurrente con la primera, de tal manera que cuando se ejercita en forma individual una pretensión procesal para la prevención o reparación del perjuicio causado a un bien colectivo, se obtiene una decisión cuyos efectos repercuten sobre el objeto de la *causa pretendi*, pero no hay beneficio directo para el individuo que ostenta la legitimación.

La Constitución Nacional admite en el segundo párrafo del art. 43 la categoría conformada por los derechos de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos- derechos personales o patrimoniales derivados de afectaciones al

ambiente y a la competencia, derechos de los usuarios y consumidores como los derechos de sujetos discriminados-, casos en los que no hay un bien colectivo ya que se afectan derechos individuales enteramente divisibles, sino que hay un hecho, único o continuado, que provoca la lesión a todos ellos y por lo tanto es identificable una causa fáctica homogénea, dato que tiene relevancia jurídica porque la demostración de los presupuestos de la pretensión es común a todos esos intereses, excepto en lo que concierne al daño que individualmente se sufre, existiendo una homogeneidad fáctica y normativa que lleva a considerar razonable la realización de un solo juicio con efectos expansivos de la cosa juzgada que en él se dicte, salvo en lo que hace a la prueba del daño.

Sostiene la Corte la ausencia de una ley que reglamente el ejercicio efectivo de las denominadas acciones de clase. Dicha norma (*de lege ferenda*) debería, según su visión: (i) determinar cuándo se da una pluralidad relevante de individuos que, permita ejercer dichas acciones; (ii) definir a la clase homogénea; (iii) si la legitimación corresponde exclusivamente a un integrante de la clase o también a organismos públicos o asociaciones; (iv) cómo tramitan los procesos; (v) cuáles son los efectos expansivos de la sentencia a dictar y (vi) cómo se hacen efectivos.

Existe entonces, una mora que el legislador debe solucionar cuanto antes sea posible, para facilitar el acceso a la justicia que la Ley Suprema ha instituido. El artículo 43 párrafo segundo de la Constitución Nacional es claramente operativo y es obligación de los jueces darle eficacia cuando se aporta nítida evidencia sobre la afectación de un derecho fundamental y del acceso a la justicia de su titular.

La procedencia de las acciones de clase requiere la verificación de una causa fáctica común, una pretensión procesal enfocada en el aspecto colectivo de los efectos de ese hecho y la constatación de que el ejercicio individual no aparece plenamente justificado, sin perjuicio de lo cual, también procederá cuando, pese a tratarse de derechos individuales, exista un fuerte interés estatal en su protección, sea por su trascendencia social o en virtud de las

particulares características de los sectores afectados.

El precedente “Halabi” del Alto Tribunal, ha calado en la actividad jurisprudencial y con frecuencia las distintas organizaciones de protección de los derechos de los consumidores interponen acciones de clase a los efectos de la protección de esos derechos, basándose en esa doctrina de la Corte.

En la causa “PADEC c/ WALL STREET ARGENTINA S.A. s/ Ordinario” (Expediente N° 102.722, Registro de Cámara N° 064.436/2008), fallada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala “A” con fecha 26/3/14, analizando un caso en que la “Asociación Civil Prevención, Asesoramiento y Defensa” (PADEC) promovió la acción de incidencia colectiva, en su condición de asociación de consumidores, contra “Wall Street Argentina S.A.”, procurando, por un lado que se decrete la nulidad de las dos cláusulas contrato tipo que la demandada instrumentaba con quienes contratan sus cursos y por otro para que se condene la demandada (i.) informar en forma cierta y objetiva el precio de los cursos que oferta públicamente en sus carteles, afiches, volantes, folletos, etcétera; (ii.) devolver a todos los usuarios las sumas de dinero percibidas sin causa y derivadas de la aplicación de las cláusulas abusivas insertas en el contrato tipo implementado, con más los correspondientes intereses compensatorios y punitivos; y (iii.) publicar la sentencia con las mismas características de difusión que dedica a sus campañas.

Obviamente la cuestión, en este tipo de acciones se centra en la legitimación activa de las asociaciones de consumidores para promover acciones colectivas y en la identificación de los derechos que se pretenden proteger frente a esa legitimación.

La Cámara Comercial partiendo del análisis de la doctrina sentada por la Corte, y dados los fundamentos desarrollados, termina por concluir que:

*“...no resulta contradictorio establecer, por un lado, que la accionante “PADEC” cuenta con legitimación activa para reclamar que se declaren nulas las cláusulas IV y V del contrato tipo y, por el otro, que no se encuentra*

*habilitada para demandar la restitución a los alumnos que rescindieron el contrato los importes correspondientes a los períodos no cursados. Ello así, pues, en el primer caso, las cláusulas cuestionadas se encuentran incorporadas en todos los contratos implementados por la demandada, por lo que podrían involucrar los intereses de todos los alumnos y potenciales consumidores, configurándose de esta manera la “homogeneidad fáctica” requerida para habilitar a las asociaciones de consumidores a entablar una acción colectiva. En igual sentido se pronunció la CSJN, reconociendo la legitimación procesal de los demandantes, tanto en el ya citado caso “Halabi”, de fecha 24/02/2009 (Fallos: 332:111), donde se reclamó que se declare la inconstitucionalidad de la ley 25.873 –arts. 1° y 2°- y del decreto 1563/04, en cuanto autorizaban la intervención de las comunicaciones telefónicas y por Internet, sin precisar en qué casos y con qué justificativos, dado que aquí se podría ver comprometida la esfera de intimidad personal de todos los individuos, como así también –recientemente- en el caso “PADEC c/ Swiss Medical S.A. s/ Nulidad de cláusulas contractuales”, del 21/08/2013, en el que la aquí accionante demandó la nulidad de la cláusula del contrato entre la prestadora de servicios de medicina prepaga y los afiliados que contempla el derecho de aquélla a modificar unilateralmente las cuotas mensuales, ya que los aumentos abarcan a todos los socios y serían susceptibles de “ocasionar una lesión al derecho de una pluralidad de sujetos”. Empero, el reconocimiento de esa legitimación activa para incoar una demanda puntual no habilita a aquéllos que accionan en defensa de un interés colectivo a efectuar cualquier tipo de reclamo referido con el contrato o norma cuestionados, sino que su marco de acción se encuentra limitado –en lo que aquí interesa- a aquellos hechos que puedan provocar una lesión a una “pluralidad relevante de derechos individuales”, circunstancia que –como se determinó ut supra- no se verificó en el reclamo de la devolución de sumas percibidas sin causa...” (resaltado propio).*

Como vemos, el avance ha sido, en este campo, bien notorio. Queda suficientemente claro que, ya bien sea a través de la elevación a rango constitucional, o a través de la conformación normativa, o en su caso, por el tránsito jurisdiccional han quedado evidenciados y protegidos ciertos derechos de carácter colectivo, que se relacionan con un núcleo de actuaciones humanas, sociales y económicas desarrolladas por los individuos que componen la comunidad y que han merecido –entonces– un reconocimiento explícito.

Esta tendencia nos otorga causa, incentivo y plataforma para nuestra propuesta.

### **VII. Los derechos a la seguridad social. El nexo entre los derechos individuales y los de incidencia colectiva.**

Desde el marco del derecho, el acceso a la seguridad social constituye un derecho sustancial y, ahora sabemos, connatural a la persona. Ya no puede vislumbrarse la existencia misma de la persona, sin la custodia que ejerce el derecho a la seguridad social.

También es conciencia común, que la seguridad social es un bien público de tipo puro que, en la estructura del estado moderno ha adquirido importancia relevante y diríamos, casi de la misma magnitud que los bienes públicos de carácter tradicional, aquellos definidos en la teoría clásica y que eran los respetados hasta por el concepto de estado neutral.

Pero aquí el problema: estos derechos mundialmente reconocidos, custodiados y garantizados por todos los plexos constitucionales del mundo organizado y regulados por las legislaciones positivas, representan -muchas veces- un problema de tal entidad y magnitud que los mismos Estados que los crean, protegen y aseguran, tratan de ponerles límites y hasta de negarlos, lo que provoca, amén de un sinnúmero de convulsiones sociales una puja que necesita ser resuelta, para transformarla en una coordinación de tipo positivo.

Los derechos a la seguridad social y muy especialmente los de orden previsional, se han

visto sometidos universalmente, a un intenso debate.

Debate que, desgraciadamente, ha empujado al colectivo que debería ser elegido para la protección a la margen contraria: una severa desprotección.

### **VIII. Los derechos ciudadanos universales**

Es indudable que el posicionamiento de estos derechos no es fácil de dilucidar; no olvidemos que estamos hablando de distintas fases en cuanto a su ordenamiento.

Hay una primera fase de carácter sustancial que trata respecto del derecho a toda persona al acceso a la seguridad social. Allí observamos la intervención de los derechos sociales de segunda o tercera generación, derechos ganados por el status de ciudadano ante la acción del Estado en sus políticas sociales y más aún, como grupo protegido dentro de los derechos de incidencia colectiva.

Pero también existe otra fase en la que comienzan a vislumbrarse –nuevamente– los derechos patrimoniales individuales, desde el momento en que, por ejemplo, un beneficiario accede a alguna de las prestaciones que el estado diseña como parte de esa política social.

El goce de las prestaciones implica un beneficio patrimonial personal, el que perdido o menoscabado representa directamente un agravio al derecho de propiedad. Estos dos planos se encuentran muchas veces interactuando: el derecho a una acción positiva del estado respecto de toda la ciudadanía de la nación o de grupos que por su vulnerabilidad merecen (y necesitan) ser especialmente protegidos y por el otro, el derecho personal patrimonial, a la intangibilidad de la propiedad.

¿Dónde se encuentra entonces el punto de unión de ambos derechos? ¿Cuál es el vínculo de comunicación?

Este vínculo parece activarse, cuando el Estado como titular de las políticas públicas y en este caso, custodio y generador de la política social, toma medidas que afectan o pueden afectar a los derechos individuales, pero que por su magnitud, difusión y posicionamiento repercuten en forma general en el colectivo de destinatarios originales de esas políticas

públicas, perturbándolos como colectivo o grupo que merece protección especial.

Es allí donde un derecho patrimonial personal pasa a convertirse en una cuestión de toda la colectividad que se ve afectada y vulnerada por la intervención del Estado. Este es el caso de los beneficios de jubilaciones y pensiones.

Muy aleccionador resulta lo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina ha venido indagando acerca de los derechos de incidencia colectiva (como ya vimos en otros puntos).

Es interesante observar lo que analizó en la causa "Mujeres por la Vida –Asociación Civil sin fines de lucro –filial Córdoba- c/ P.E.N. Mo. De Salud y Acción Social de la Nación s/amparo"<sup>21</sup>.

Si bien esta causa no trataba cuestiones atinentes a la seguridad social, resulta de un fino análisis jurídico el voto del Presidente del cuerpo, Dr. Lorenzetti, en relación con aquellos derechos que merecerían protección, legitimando la vía procesal a través de la acción del Defensor del Pueblo.

Allí expresa el ministro de la Corte que, corresponde a los efectos de establecer la limitación, identificar con certeza, si la pretensión concierne a derechos individuales, a derechos de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos, o derechos de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos.

Sigue afirmando que, en los casos de los derechos de incidencia colectiva, la pretensión debe ser focalizada en la incidencia colectiva del derecho, porque la lesión a este tipo de bienes puede tener una repercusión sobre el patrimonio individual, como sucede en el caso del daño ambiental, pero que, en tal caso, la última acción corresponde al titular y resulta concurrente con la primera.

Afirma que la tutela de los derechos de incidencia colectiva sobre bienes colectivos corresponde al defensor del pueblo, a las asociaciones y a los afectados, y que ella debe diferenciarse de la protección de los bienes individuales, sean patrimoniales o no, para los

cuales hay una esfera de disponibilidad en cabeza del titular.

Dice, por fin, que la Constitución Nacional admite una tercera categoría conformada por derechos de incidencia colectiva referentes a los intereses individuales homogéneos, cuando hace a los derechos de los consumidores y a la no discriminación.

Rodolfo Barra incursiona en la definición y encuadre de los derechos de incidencia colectiva, expresando:

*"...El derecho de incidencia colectiva puede definirse a partir de su situación de crisis, es decir frente al agravio. Cuando se agravia a alguien por una característica que es esencialmente (no accidentalmente) participada por otros (aunque sea temporalmente, pero no por azar o por imperio de ocasionales circunstancias), ese agravio incide en las restantes personas que así, por ello y sólo por ello son consideradas a los efectos del artículo 43 de la Constitución Nacional como miembros de un colectivo –así determinado- por lo que puede afirmarse que el agravio incide colectivamente..."*<sup>22</sup>

Todo esto quiere decir que el derecho a la seguridad social no es un derecho meramente conjetural, que pueda depender tan sólo de variables de cálculo económicas y que, tales variables puedan afectar un derecho que se ampara no sólo en los plexos constitucionales de cada Estado, sino más bien en la universalización de los derechos humanos y –en este caso- otorgándole la dignidad necesaria; o sea: a la protección de los derechos de la vejez, de la salud, de la integración familiar, de la subsistencia digna; como describe la explícita pero no acotada lista de derechos sociales amparados por el artículo 14 bis de nuestro texto constitucional, como avanzada de la irrupción de los derechos sociales o de segunda generación.

---

<sup>21</sup> CSJN, Fallos: 329:4953; M.970.XXXIX, 31/10/2006.

<sup>22</sup> BARRA, Rodolfo C; "Los derechos de incidencia colectiva en una primera interpretación de la Corte Suprema de Justicia"; ED, Tomo 169-433; 22/10/96.

## IX. Las políticas de seguridad social y el derecho internacional

La Corte Interamericana de los Derechos Humanos en la causa "Cinco Pensionistas vs. Perú" (Sentencia del 28 de febrero de 2003, Serie C N° 98), abordando el análisis del derecho interno del Estado parte, concluye que a partir del momento que los denunciados se acogieron al régimen de jubilaciones previsto en la normativa en la que se encuadra el caso, adquirieron el derecho a que sus pensiones se rigieran en los términos y condiciones previstas en aquéllas.

Los pensionistas adquirieron un derecho de propiedad sobre los efectos patrimoniales del derecho a la pensión, de conformidad con la legislación interna y con el artículo 21 de la Convención Americana (punto VII, párrafo 103 de la sentencia citada). En consecuencia, reconoció que las presuntas víctimas tenían un derecho adquirido a la pensión y, más precisamente, a una pensión cuyo valor se "...encontrará nivelado...".

Se dijo que, sin desconocer la facultad del Estado para poner limitaciones al goce del derecho de propiedad por razones de utilidad pública o interés social, en el caso de los efectos patrimoniales de las pensiones (monto de las pensiones), se ratifica que los Estados sólo pueden reducir lo que el Tribunal denomina "*pensión nivelada*" por la vía legal adecuada y en la medida que no contradigan el propósito y razón de las mismas, condenando la modificación arbitraria de los parámetros de determinación del monto de aquélla con la consecuente reducción del beneficio (punto VII, párrafos 112, 116 y 121, entre otros, de la sentencia citada).

En razón de lo expuesto la Corte Interamericana declaró que el Estado parte violó el derecho de propiedad privada, el derecho a la protección judicial e incumplió las obligaciones

generales en los términos de los artículos 21, 25, 1.1 y 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (punto XIII, párrafo 187, de la sentencia citada). Para ello, el Tribunal internacional construyó algunos principios de interpretación importantes para resolver cuestiones como las descriptas.

En primer término, señaló que conforme al artículo 1° de la convención "*...es ilícita toda forma de ejercicio del poder público que viole los derechos reconocidos por la Convención...*".

En segundo término, que el deber general del artículo 2° del tratado implica la adopción de medidas en dos vertientes:

*"...Por una parte, la supresión de las normas y prácticas de cualquier naturaleza que entrañen violación a las garantías previstas en la Convención; por la otra, la expedición de normas y el desarrollo de prácticas conducentes a la efectiva observancia de dichas garantías..."*.

Debemos decir que la incorporación de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos al bloque de legalidad de las Constituciones de los estados, como en el caso de la República Argentina en el actual artículo 75° inciso 22, importa establecer como principio general el de la suprallegalidad de los tratados internacionales: los tratados prevalecen sobre las leyes. Este principio constitucionalizado, en nuestro país a partir de 1994, convalida precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia en el sentido de su previa plena operatividad<sup>23</sup>.

En fecha 16 de diciembre de 1991, las Naciones Unidas adoptaron criterios rectores de políticas públicas para las personas mayores. Allí se estipuló que las personas mayores tienen derecho a vivir con dignidad, independencia, participación en la sociedad, poder disfrutar de los cuidados de la familia y la sociedad y tener acceso a recursos que les permitan desarrollar sus potencialidades.

El Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en

<sup>23</sup> CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. Ref.: Defensa en juicio. Privación de justicia. Pacto de San José de Costa Rica. Reglamentación. "Del texto del art. 8°, inc. 1°, de la Convención Americana de Derechos Humanos. "Aparece claramente que dicha norma, al igual que

los arts. 7°, inc. 5° y 8°, inc. 2°, letra H), no requiere de una reglamentación interna ulterior para ser aplicada a las controversias judiciales". En M. 527. XXII.; Microómnibus Barrancas de Belgrano SA. s/ impugnación. 21/12/1989, T. 312, P. 2490.

Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, comúnmente conocida como Protocolo de San Salvador establece que:

*"...Toda persona tiene derecho a protección especial durante su ancianidad. En tal cometido, los Estados Parte se comprometen a adoptar de manera progresiva las medidas necesarias a fin de llevar este derecho a la práctica..."*

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, emanada de la IX Conferencia Internacional Americana, dispone en el Capítulo Primero (Derechos), en su artículo XI., el derecho a la preservación de la salud y al bienestar:

*"...Toda persona tiene derecho a que su salud sea preservada por medidas sanitarias y sociales, relativas a la alimentación, el vestido, la vivienda y la asistencia médica, correspondientes al nivel que permitan los recursos públicos y los de la comunidad..."*

Por su parte el artículo XVI., determina el derecho a la seguridad social:

*"...Toda persona tiene derecho a la seguridad social que le proteja contra las consecuencias de la desocupación, de la vejez y de la incapacidad que, provenientes de cualquier causa ajena a su voluntad, la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios de subsistencia..."*

La Declaración Universal de los Derechos Humanos (adoptada y proclamada por la Resolución 217 A (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948), proclama en su artículo 22 que:

*"...Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensable a su*

*dignidad y al libre desarrollo de su personalidad..."*

El Pacto Internacional de Derechos Económicos y Culturales<sup>24</sup> en su artículo 9º, expresa:

*"...Los Estados parte en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social..."*

La Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer<sup>25</sup>, incluye en el artículo 11, inciso e):

*"...El derecho a la seguridad social, en particular en los casos de jubilación, desempleo, enfermedad, invalidez, vejez u otra incapacidad para trabajar, así como el derecho a vacaciones pagadas..."*

La Convención sobre Derechos del Niño<sup>26</sup>, en su artículo 26, expresa que:

*"...Los Estados reconocerán a todos los niños el derecho a beneficiarse de la seguridad social, incluso del seguro social y adoptarán las medidas necesarias para lograr la plena realización de este derecho de conformidad con su legislación nacional..."*

Como se deduce de todas las normas enunciadas anteriormente, este derecho internacional de los derechos humanos exhibe perfiles que lo distinguen del derecho internacional común, general o clásico.

Los tratados sobre derechos humanos, si bien responden a la tipología de los tratados internacionales, tienen como designio, obligar a los estados parte a su cumplimiento dentro de sus respectivas jurisdicciones internas, es decir, a respetar en esas jurisdicciones los derechos que los mismos tratados reconocen directamente a los hombres que forman la población de tales estados.

El compromiso y la responsabilidad internacionales aparejan y proyectan un deber

---

<sup>24</sup> Adoptado por la Resolución 2200 (XXI) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, abierto a la firma en la Ciudad de Nueva York, EE. UU., el 19 de diciembre de 1966. Aprobado por la República Argentina según ley 23.313 (sancionada el 17/4/86, pública en el B.O. el 13/5/86), juntamente con el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo.

<sup>25</sup> Aprobada por Resolución N° 34/180 de la Asamblea General de las Naciones Unidas el 18 de

diciembre de 1979. Suscripta por la República Argentina el 17 de julio de 1980. Aprobada según ley 23.179 (sancionada el 8/5/85, promulgada el 27/5/85, publicada en BO el 3/6/85)

<sup>26</sup> Aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en la Ciudad de Nueva York, EE. UU., el 20 de noviembre de 1989. Aprobada por la República Argentina según la ley 23849 (sancionada el 27/9/90, promulgada de hecho el 16/10/90 y publicada en el BO el 22/10/90)

hacia adentro de los estados, cual es el ya señalado de respetar, en el ámbito interno, los derechos de las personas sujetas a la jurisdicción del estado parte. Cuando una constitución, ley suprema que encabeza al orden jurídico interno, contiene un plexo de derechos a través de un tratado, éste participa en lo interno, de la misma supremacía que goza la constitución a la que pertenece.

Hay pues, una afinidad: el derecho internacional sitúa a los derechos humanos en su cúspide, y el derecho interno ubica de modo equivalente a la constitución que incorpora los derechos a su codificación suprema.

La fuerza y el vigor del derecho internacional de los derechos humanos se reconocen fundamentalmente por dos características: a) que las normas internacionales sobre derechos humanos son *ius cogens*, es decir, inderogables, imperativas, e indisponibles; b) que los derechos humanos forman parte de los principios generales del derecho internacional público.

Todas estas normas de rango internacional, nos deben hacer caer en cuenta que: los derechos de la seguridad social, exceden ampliamente a las regulaciones y políticas de orden interno. Las normas internas, las políticas de seguridad social y –en general- la protección de los ciudadanos respecto de todas las contingencias a que están expuestos, no pueden constituirse en negación de los derechos consagrados internacionalmente. No existen razones, es más, existe obligación de proveer y proteger a todos los individuos de las contingencias que la seguridad social trata de custodiar.

Como prueba de ello, en el documento "Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal", que surge como "Una iniciativa colaborativa desde la sociedad civil para fortalecer el vínculo entre las políticas de impuestos y gasto público con la justicia fiscal y los derechos humanos"<sup>27</sup>, se ha constituido claramente a la política fiscal como un instrumento de carácter fundamental para la

garantía de los derechos; en ese sentido, al determinar obligaciones específicas se esbozan 15 principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, precisamente el noveno de ellos plantea que "Los Estados deben garantizar de manera prioritaria los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales en su política fiscal (...), para ello, el numeral cuarto sugiere que en materia de Seguridad Social, para hacer efectivo este derecho, se deberá asegurar (...) los pisos mínimos de protección social frente a los riesgos e imprevistos sociales reconocidos por el derecho internacional."<sup>28</sup>.

Adicionalmente y en miras a la efectiva garantía del derecho a la seguridad social desde la óptica de la política fiscal, el comité de expertos y expertas como parte de estos principios ha trazado directrices que den lugar de manera inmediata y aseguren los mínimos esenciales referidos en el documento mencionado en el párrafo que antecede; para lo cual plantean la implementación de sistemas de protección social extensivos, y para ello sugieren que los Estados deberían:

[...]

- Establecer o mantener sistemas de seguridad social administrados de forma responsable, transparente, sostenible y equitativa, que incluyan planes contributivos y no contributivos y sean acordes a los principios aplicables generalmente reconocidos internacionalmente.
- Deben tener en cuenta las necesidades de personas con más dificultades para ejercer su derecho a la seguridad social, en particular a las personas desempleadas o que trabajan en la economía informal, y reconocer también, mediante medidas diferenciales específicas como es el caso de los bonos por hijo o similares, las condiciones particulares que afrontan las mujeres en las distintas etapas de su vida, y en particular las

<sup>27</sup>Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado.

<sup>28</sup>Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). Principio 9.

También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

*mayores cargas de trabajo de cuidado no remunerado.*

- *Sin perjuicio de su obligación de asegurar de la forma más expedita posible el ejercicio pleno del derecho a la seguridad social y de otros derechos (incluyendo nuevas prestaciones conforme evoluciona el estándar de calidad de vida), los Estados deben establecer de forma inmediata pisos de protección social que protejan los ingresos frente a choques y riesgos sociales, económicos, climáticos y de salud pública, que incluyan al menos la atención médica esencial, incluida la de la maternidad; la seguridad básica de ingresos para los niños y niñas, proporcionando acceso a nutrición, educación, atención y otros bienes y servicios; la seguridad básica de ingresos para personas en edad activa que no puedan trabajar, en particular en casos de enfermedad, desempleo, maternidad y discapacidad; y la seguridad básica de ingresos para personas mayores[...].<sup>29</sup>*

Es claro entonces que la política fiscal para nada se ha olvidado de la seguridad social suponiéndola como una garantía fundamental por parte del Estado; inclusive su desarrollo se ha ocupado de brindar herramientas y mecanismos tales como los mencionados en el documento *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado, que permiten materializar y efectivizar a la seguridad social como parte de los Derechos Humanos que deben ser abordados por la política fiscal.

#### **X. La seguridad social como proyección y motor del cambio. El papel de la seguridad social en la recuperación de las cuestiones críticas.**

Delegados representantes de trabajadores, empleadores y ministerios de trabajo y sanidad de 29 países, reunidos en Ginebra los días 2 a 4 de septiembre de 2009, propusieron la aplicación con carácter urgente de políticas y medidas que refuercen y amplíen la seguridad social a escala mundial.

Los asistentes a los debates a lo largo de tres días de duración, llegaron a la conclusión que se pueden extraer lecciones importantes de la crisis mundial económica y social. En sus conclusiones, el Viceministro de Brasil para la Seguridad Social, Carlos Eduardo Gabas afirmaba que los regímenes de protección social no deben percibirse como un lujo o como una carga para la sociedad, ya que desempeñan un papel extremadamente importante para atenuar las consecuencias de las crisis y funcionan como mecanismos estabilizadores.

El Viceministro reconoció asimismo que, si bien la mayoría de los países tenía al menos un régimen de seguridad social, había carencias significativas en las coberturas, tanto en los países en vías de desarrollo como en los desarrollados.

Se refirió a los seis Convenios de la OIT actualizados que se centran en la seguridad social y en la seguridad de los ingresos, y en particular al Convenio N° 102<sup>30</sup>. El hecho de que Brasil, Bulgaria y Rumania hayan decidido recientemente ratificar el Convenio 102 de la OIT y que otros países se estén planteando hacerlo, demuestra que sigue teniendo vigencia.

Las investigaciones de la Organización Internacional del Trabajo y las experiencias recogidas ponen de relieve que las prestaciones básicas de la seguridad tienden a querer implementarse en la mayoría de los países, aunque su introducción se pueda tener que hacer progresivamente a lo largo de varios años. La propuesta de una estrategia bidimensional para la ampliación de la seguridad social

---

<sup>29</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado, pág. 43.

<sup>30</sup> Convenio relativo a la norma mínima de la seguridad social; fecha de entrada en vigor:

27/04/1955; lugar: Ginebra; fecha de adopción:28:06:1952; Sesión de la Conferencia:35

encontró una gran aceptación entre los asistentes a la reunión.

Tal estrategia incluye una ampliación horizontal de la cobertura que aumente, por ejemplo, el número de personas cubiertas por los regímenes de protección social, incluidos los que trabajan en la economía informal, a través de un conjunto de políticas públicas, como la asistencia sanitaria básica para todos, prestaciones familiares y pensiones básicas para las personas mayores y discapacitadas.

La segunda parte de la estrategia, identificada como: vertical, está relacionada con las normas para la cobertura del seguro social con arreglo a lo definido en los oportunos Convenios y Recomendaciones de la OIT.

Los programas de implementación de gastos de transferencia y subsidios en efectivo en varios países han resultado ser un instrumento importante en la mitigación de la pobreza. No obstante, programas como “Bolsa-Familia” en Brasil y “Oportunidades” en México requieren capacidad institucional e inversiones en la creación de conocimientos a escala nacional y local.

Antes de la crisis económica y financiera desatada entre los años 2008/2009, los sistemas nacionales de seguridad social estaban sometidos a una intensa presión política y económica. En los países industrializados, el costo se consideraba demasiado elevado, mientras que en muchos países en vías de desarrollo resultaba directamente inaccesible.

Esa crisis económica y social fue cambiando las percepciones. Cada vez en mayor medida, los sistemas de seguridad social se consideran útiles estabilizadores económicos en momentos de crisis. Michael Cichon, director del Departamento de Seguridad Social de la OIT, analiza la seguridad social en tiempos de crisis y el posible despertar de un nuevo paradigma de desarrollo.

Se entiende, que la actual crisis económica y social representa una amenaza para el bienestar de millones de personas en la economía mundial. En los próximos años, puede repercutir una fuerte retracción del empleo respecto de

millones de personas y acercarlas más a la pobreza.

El instrumento más rápido para aliviar la pobreza es la seguridad social. Por eso, lo que más se necesita son instrumentos y medidas que aborden –más allá de la crisis– las necesidades sociales permanentes de las personas de todo el mundo.

Durante décadas, los programas de seguridad social de la Unión Europea (UE) y de los países de la OCDE han sido eficaces reduciendo las desigualdades de renta y la pobreza. En términos generales, a mayor tasa de gasto social, menor tasa de pobreza.

Y lo que es igual de importante, los sistemas de seguridad social no sólo responden a las necesidades sociales, sino que son una necesidad económica.

Antes incluso de que la crisis incidiera en la economía mundial, una nueva comprensión de la importancia de la seguridad social como requisito previo para el crecimiento –y no como una carga para la sociedad– estaba arraigando lentamente en el debate sobre las políticas de desarrollo. Pero la crisis actuó como acelerador en el debate sobre la seguridad social.

En tiempos de crisis, los ingresos asistenciales, en especial las prestaciones de asistencia social y de la seguridad social pagadas a los trabajadores desempleados y a otros perceptores vulnerables, actúan como estabilizadores sociales y económicos. Las prestaciones no sólo impiden que las personas caigan aún más en la pobreza, sino que también limitan la contracción de la demanda global, con lo que reducen la profundidad potencial de la recesión.

Este mecanismo funcional fue intentado en nuestro país, a través de la incorporación del ya histórico, subsistema no contributivo de asignación universal por hijo, instrumentado a través del Decreto 1602/2009, publicado en el Boletín Oficial el 30/10/2009. En los años posteriores se fueron agregando otros planes de atención social de variada índole y atribución.

Esta función estabilizadora de los regímenes de seguridad social es aceptada de forma explícita por la mayoría de los gobiernos actuales. Los países industrializados han aplicado paquetes de estímulos, encaminados a abordar el problema del creciente desempleo y

la vulnerabilidad social de sus ciudadanos mediante regímenes de seguridad social. Las principales medidas adoptadas incluyen unas prestaciones por desempleo más elevadas y más flexibles, mayores transferencias sociales a los hogares vulnerables y financiación adicional para ampliar la cobertura de la seguridad social en otros programas.

La mayoría de los gobiernos utiliza los actuales sistemas de transferencias y subsidios sociales para responder a la mayor necesidad de protección durante la crisis, lo que demuestra la importancia de los sistemas de seguridad social permanentes para la gestión de tales crisis.

El informe de la OIT ante la cumbre del G20 en Pittsburgh (EE UU) llegó a la conclusión de que los efectos sobre el empleo de los denominados “estabilizadores automáticos” (es decir, los regímenes de seguridad social) por vía de la estabilización de la demanda agregada probablemente eran tan importantes como el efecto sobre el empleo de los muy debatidos paquetes de incentivos<sup>31</sup>.

## **XI. El financiamiento de los sistemas de seguridad social y los retos de largo plazo**

Además de los efectos directos que provocan, tanto las situaciones habituales como las crisis en la financiación de la seguridad social, y el aumento de la demanda de los beneficios provenientes de tales sistemas, se deben enfrentar algunos retos estructurales a largo plazo.

Para la sostenibilidad financiera de los sistemas de seguridad social en los países industrializados, el problema acuciante es el entorno demográfico. Durante los últimos 20 años, el envejecimiento se viene proponiendo como la razón más importante para la reforma de los sistemas de pensiones, los más atados a dicha variable de envejecimiento poblacional.

Distintos países en la Comunidad Económica Europea han tratado de producir reformas atendiendo a estas situaciones inocultables de

envejecimiento poblacional; con distintas suertes (España, Italia; Francia, Alemania, como ejemplos).

Si bien el debate en el campo específico del sistema previsional (jubilaciones y pensiones) no se ha agotado aún en la discusión dicotómica entre los regímenes de ahorro (capitalización individual) o reparto asistido de administración estatal, aún parece no haberse advertido que, aunque se pretenda sustituir la cantidad de prestaciones financiadas de forma solidaria por una financiación basada en el ahorro individual, no incide en la reducción del gasto.

Cambiar el sistema financiero no cambiará el problema del gasto a menos que conlleve una reducción de los niveles de prestaciones; pero ya vimos que la reducción de las prestaciones podría implicar retracción o supresión de derechos, con lo cual se tornaría ilegítimo. En un esquema eficiente y sustentable, los ingresos de las personas inactivas se tienen que financiar de un modo u otro a partir del PIB actual y las personas empleadas deberán financiar los ingresos asistenciales de las personas inactivas y jubiladas.

Es evidente que un mayor número de personas de edad avanzada hará aumentar los gastos en pensiones y en asistencia sanitaria en los próximos decenios. No obstante, habida cuenta de las medidas de consolidación del gasto que muchos países han aplicado, no tienen por qué suponer una amenaza para el equilibrio financiero de los sistemas nacionales de protección social ni para el equilibrio fiscal de los presupuestos de la Administración.

Hace unos pocos años Harvey S. Rosen había advertido estas circunstancias que estamos tratando, en el régimen de seguridad social de los Estados Unidos, expresando que a partir – precisamente- del año 2010 (su análisis data de los años 2000/2001) y dada la estructura la seguridad social (especialmente el sistema de pensiones) resultaba inestable desde una perspectiva financiera.

Decía que una fórmula sencilla puede ayudar a ilustrar cuál es el origen del problema.

---

<sup>31</sup> Este tema ha sido desarrollado y extractado en la publicación de la OIT “Trabajo” N° 67, correspondiente al mes de diciembre de 2009.

En un sistema de reparto estable, las prestaciones que reciben los jubilados son iguales a las contribuciones que realizan los que se hallan activos en el mercado de trabajo.

Las variables de ingreso-gasto dependen de los dos lados de la ecuación: de un lado, el índice de dependencia, que es el cociente entre el número de pensionados y el número de trabajadores, el segundo término es la tasa de sustitución o tasa de reemplazo, es decir, el cociente entre las prestaciones medias y los salarios medios.

Los problemas de largo plazo que acucian a la seguridad social tienen que ver con el hecho de que en los Estados Unidos la población está envejeciendo (como ya adelantamos en el mundo), lo que implica que el índice de dependencia está aumentando progresivamente. Los datos que arrojaba la actualidad de ese momento eran que el índice de dependencia era de 0,29, lo que significaba que por cada trabajador jubilado había aproximadamente 3,4 trabajadores activos. Hacia 2030 cuando la generación nacida del *baby boom* alcance su edad de jubilación normal el índice será solamente del 0,5, sólo habrá dos trabajadores por cada jubilado.

Para rematar, sostenía que el único modo de mantener la misma estructura de prestaciones en un sistema de reparto es aumentar los impuestos que pagan los trabajadores.<sup>32</sup>

El incremento de los tributos que pesan sobre las actividades desarrolladas en forma dependiente (mayor presión sobre la base imponible salarial), tienen un límite y pueden provocar –asimismo– situaciones adicionales de falta de empleo, con lo cual la solución seguramente deberá tener una respuesta diversa.

No obstante, existen diferencias significativas entre los distintos países, diferencias que no tienen tanto que ver con el proceso de envejecimiento propiamente dicho como con las características específicas de los programas, como son su financiación, la posibilidad de optar por ellos y la generosidad de sus prestaciones. Algunas de estas cuestiones se tendrán que

abordar mediante una combinación de medidas de contención de costos, incremento de ingresos y reasignación de recursos entre las diferentes ramas de la seguridad social. Es indudable que el envejecimiento representará un serio problema de gestión.

## **XII. El análisis del financiamiento de los sistemas de seguridad social**

Las acciones que los Estados, históricamente, han emprendido tratando de conjeturar el cumplimiento de sus políticas de Seguridad Social, implican el pago de prestaciones a los beneficiarios de esas políticas. Por lo tanto, el propio Estado debe establecer la forma acorde de financiar dichas erogaciones. Relacionado con esta cuestión cabe distinguir dos aspectos: (i) las fuentes de financiamiento; (ii) el régimen financiero utilizado.

La primera fuente de financiamiento fue el aporte personal de aquellos que luego serían protegidos en sus contingencias. A fines del siglo XIX, se sumó al aporte personal de los trabajadores la contribución de los empleadores. Se constituyó así la noción de cotización.

Las cotizaciones son el recurso de la Seguridad Social conformado por el pago obligatorio de una suma de dinero a cargo tanto del trabajador como del empleador. El empleador es –habitualmente– el responsable de ingresar ambos pagos al Organismo de Recaudación del Sistema.

En lo que respecta a los regímenes financieros, se utilizan habitualmente dos sistemas de financiamiento de los programas de seguridad social, o una combinación entre ambos, con diferentes matices. Se los conoce como: (i) regímenes de reparto y; (ii) regímenes de capitalización.

El Régimen de Reparto consiste en la utilización de una fórmula mediante la cual —en función de las prestaciones que deban pagarse y de los gastos que ello demande— se establecen los montos que necesita recaudar el sistema. Las sumas recaudadas por el Estado

<sup>32</sup> ROSEN, Harvey S. (Departamento de Economía de la Universidad de Princeton), *Hacienda Pública*, Quinta Edición (Traducción de Jesús Ruiz Huerta),

Editorial Mc. Graw Hill Interamericana de España, Madrid, España 2001; página 193.

entre los trabajadores y sus empleadores son distribuidas entre los beneficiarios del sistema. En la fórmula se tienen en cuenta factores tales como:

- ✓ La cantidad de población activa y pasiva.
- ✓ El monto total de las remuneraciones abonadas, de las prestaciones por abonar y de los gastos que ello demande.
- ✓ El porcentaje que se va a aplicar sobre las remuneraciones.

Todo Régimen de Reparto debe procurar un equilibrio entre ingresos y egresos y se ve afectado por circunstancias (entre otras) relacionadas con la falta de ingreso de cotizaciones al sistema.

El Régimen de Capitalización, en su forma pura, se basa en la acumulación de aportes realizados por una persona a lo largo de toda su vida como trabajador. El beneficio, en el momento que le corresponde percibirlo, se determina en función del monto de dinero acumulado (constituido por dichos aportes más los intereses obtenidos por ellos, en la medida en que se devenguen intereses).

Este método de atesoramiento creciente requiere estabilidad del valor de la moneda, y se ve afectado por la falta de acumulación durante ciertas etapas, como las de creciente desempleo.

### **XIII. El momento actual: La crisis de la seguridad social**

En la actualidad todos los sistemas de Seguridad Social toman elementos de los modelos definidos en las Leyes de Bismarck y en el Informe Beveridge.

Muchos años después de la puesta en marcha de la seguridad social se puede observar que los distintos estados manifiestan una gran preocupación por el formidable aumento de los egresos de los sistemas, lo que parecería hacerlos inviables. En la Unión Europea y, en general, en todos los países industrializados, se manifiesta una tendencia a reformar los respectivos sistemas sociales para intentar superar la crisis en que se encuentran.

Si tuviéramos que efectuar una aproximación a las causas que van produciendo tal deterioro, teniendo en cuenta los elementos y variables en

juego, podríamos en un esquema simple, resumirlas a las siguientes:

- ✓ Una situación persistente de desempleo acompañado de una débil tasa de crecimiento económico, que genera importantes gastos en concepto de subsidios e implica una reducción de las recaudaciones.
- ✓ Como ya habíamos apuntado, el envejecimiento de la población, que conlleva un aumento de la proporción de los recursos destinados a las personas que no contribuyen directamente a generarlos. Esto supone una carga creciente sobre los ocupados, así como la falta de oportunas correcciones a variables tales como edades y servicios mínimos requeridos.
- ✓ Los déficits presupuestarios y el alto nivel de endeudamiento, derivados en gran parte por el propio financiamiento de la protección social.
- ✓ Los flujos migratorios de los países subdesarrollados.
- ✓ Caída de la masa salarial, provocada por el aumento del desempleo y del trabajo informal o no registrado.
- ✓ Ausencia de controles efectivos sobre la evasión de los recursos del sistema.
- ✓ Políticas de reducción o supresión de ciertas contribuciones con carga patronal, lo que implica una importante disminución en los ingresos naturales del sistema.
- ✓ Deficiente administración de los sistemas
- ✓ Procesos inflacionarios que afectan sensiblemente el equilibrio ingresos/egresos de los distintos sistemas y subsistemas

Frente a esta crisis, se han ido ensayando distintas propuestas de cambio, las que, en mayor o menor medida han sido puestas en efecto o están siendo practicadas por los distintos países. Estas tendencias de cambio se refieren a:

- ✓ Reglamentaciones y condiciones más estrictas para acceder al otorgamiento de ciertos beneficios y limitación del derecho a las prestaciones a los casos más justificados.
- ✓ Alza de las edades de jubilación y, en

determinados casos, ampliación del acceso, voluntario u obligatorio, a la jubilación anticipada.

- ✓ Reducción de la carga financiera, mediante la reforma de las reglas de cálculo que determinan las prestaciones medias de los sistemas.
- ✓ Delimitación de las fuentes de recursos: a) las prestaciones contributivas se financian mediante las cotizaciones y b) las prestaciones asistenciales a través de otros tributos, fundamentalmente impuestos nacionales o federales.
- ✓ Privatización de diversos aspectos del sistema de Seguridad Social.

Debemos recalcar, que el problema del financiamiento de los sistemas de seguridad social, no es un tema aislado ni autónomo. Todo lo contrario.

Analizar en forma aislada el problema de financiamiento puede representar un inadmisibles error. No es que haya que financiar cada vez más gasto, es que hay que reconocer cada vez más derechos. El gasto es un mecanismo de protección de las políticas públicas. La seguridad social es un concepto mucho más serio que una aplicación de gastos.

Por tales razones, es que proponemos un análisis y en definitiva, una propuesta de integración entre los distintos valores en juego.

Efectuando un análisis retrospectivo y crítico, en materia de financiamiento de los sistemas de seguridad social a lo largo del mundo y de los distintos tiempos de observación, se arriba a la conclusión que los mecanismos o métodos tradicionales, idóneos para captar las fuentes financieras que permitan un desarrollo armónico y consistente de tales sistemas, distan de haber permanecido en estado puro; es más, habitualmente se pueden encontrar en forma mixta o impura.

Es indudable que, de los recursos con que cuenta el estado moderno de derecho, los recursos tributarios son aquellos que provocan ingresos de mayor magnitud y que, no sólo se constituyen en necesarios para la satisfacción de los fines públicos, sino también componen (cada vez más) instrumentos hábiles para el cumplimiento de las funciones más avanzadas; léase: asignación eficiente de bienes y servicios públicos y redistribución, dentro del esquema de la teoría de la Hacienda Múltiple desarrollada primordialmente por Richard Musgrave.<sup>33</sup>

Los sistemas de naturaleza contributiva han desarrollado la oportunidad de obtener otros recursos tributarios que financien aumentos reales de gasto público en seguridad social, con la complejidad emergente de estas combinaciones y con la circunstancia –además– relacionada con la mutación hacia sistemas de naturaleza asistencial, tal vez, como efecto no deseado.

Por estas razones, entendemos como de interés el análisis y estudio de las estructuras tributarias para adecuar, complementar y relacionar a los recursos derivados de las cotizaciones sociales con el resto del sistema, en consecución de la eficiencia, la neutralidad y el beneficio.

Esto, por cuanto, desde el punto de vista de la participación del gasto público en seguridad social en los presupuestos del Estado a lo largo del planeta (y con especial énfasis en aquellos países no centrales), necesita de certezas en lo que hace a la política de financiamiento de tales gastos. En tal sentido, entonces, no resulta neutra la política tributaria, ni la diagramación de los ingresos, ni la naturaleza, fuente y aplicación de tales recursos. Todo este cúmulo de interrogantes, a más de la necesaria

<sup>33</sup> Richard Abel Musgrave (1910-2007). Economista norteamericano de origen alemán, nació en Koenigstein en 1910. Estudio en las Universidades de Munich, Heidelberg, Rochester y Harvard. Docente en las universidades de Harvard, Michigan, Princeton y Santa Cruz. Sus principales obras han sido: "A Voluntary Exchange Theory of Public Economy", 1939, QJE; "Proportional Income Taxation and Risk-Taking", con E. Domar, 1944. ; "Distribution of Tax

Payments by Income Groups: A case study for 1948", 1951, National Tax Journal; The Theory of Public Finance, 1958. Classics in the Theory of Public Finance, con A.T. Peacock, 1958; "Tax reform: Growth with equity", 1963, AER; Essays in Fiscal Federation, 1965. Fiscal Systems, 1969. Public Finance in Theory and Practice, con P. Musgrave, 1973. "Maximin, Uncertainty and the Leisure Trade-Off", 1974, QJE. Fiscal Reform en Colombia, 1979.

investigación científica, necesita de la profundización en el tema.

Se aprecia en estos aspectos un elemento por demás contundente y digno de ingresar al análisis: el derecho positivo, según sea el ámbito de comparación.

Como recuerda Alvarez Juliá “...el derecho positivo es el conjunto de leyes vigentes, no derogadas y las costumbres. Al decir de CICERON (106-43 AC), la suma de todas las leyes (*summa omnia legum*)...”<sup>34</sup>; o como define Llambías “...el conjunto de normas aplicadas coercitivamente por la autoridad pública...”<sup>35</sup>

La trascendencia de los aspectos tributarios dentro de las normas del derecho de la seguridad social ha tenido dispar apreciación por parte de los que, a su turno, debieron aplicarlas, interpretarlas o definir las doctrinariamente.

Siempre se pensó que la fuerte incidencia de la rama prestacional; o sea, los beneficios que otorgan las normas eran todo el derecho de la seguridad social y que, los recursos necesarios para financiar tales prestaciones eran una cuestión complementaria, pero indispensable (eso sí) para la concreción de los objetivos de diseño e implementación de las políticas sociales. No se advertía –claro– que las mismas normas, desde el acuñado principio de la obligatoriedad de las cotizaciones, sentaban las bases y establecían los verdaderos institutos del derecho tributario.

El maestro Valdés Costa ya había tomado razón de las dificultades que presentaba el análisis de la naturaleza de estos recursos, cuando desde sus obras señalaba que:

*“...es un esfuerzo vano buscar una calificación jurídica única para todos los recursos de los organismos de seguridad social. Las características de las prestaciones resultarán del sistema adoptado por el legislador; es pues, en definitiva un problema de derecho positivo*

*que será resuelto en cada tiempo y lugar determinados, de acuerdo con los ideales de justicia y las características económicas y sociales imperantes...”*<sup>36</sup>.

En el derecho comparado también la tarea ha resultado ardua, así lo expresaba Martínez Azuar, respecto de la situación española:

*“...La naturaleza de la cotización de Seguridad Social, en nuestro país y en la mayoría de los de nuestro entorno socioeconómico ha sido, y es, uno de los temas objeto de amplio debate tanto en el ámbito de la ciencia jurídica como en el de la económica...”*<sup>37</sup>

Si bien en la República Argentina las discusiones acerca de la naturaleza de estos recursos permaneció ciertamente distante de los ámbitos tributarios, a partir de la asunción de facultades de aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución fiscal de estos recursos por parte del Organismo Fiscal (Dirección General Impositiva y Administración Federal de Ingresos Públicos) hubo de descubrirse la trascendencia tributaria de los recursos de la seguridad social y entonces muchas voces se escucharon y muchos eventos académicos se pronunciaron en la materia. Pero el problema no es sólo determinar la naturaleza (tributaria o no) de estos recursos; aunque anticipamos desde ya que la mayoría de la doctrina les otorga naturaleza eminentemente tributaria, existen importantes divergencias acerca de la especie de tributo que representa. En síntesis, las contradicciones tienen carácter complejo, ya desde una u otra óptica, notaremos que las discrepancias se yuxtaponen.

Es innegable (más allá de la consideración de su naturaleza) la estrecha vinculación de estos recursos con los sistemas de protección social. La evolución histórica de la seguridad social como sistema ha tenido cabida y también referencia en estas páginas; referencia sin la cual hubiera resultado más difícil comprender

---

<sup>34</sup> ALVAREZ JULIÁ Luis; “Introducción al Estudio del Derecho”, Proyecto Editorial, marzo de 2003, página 11.

<sup>35</sup> LLAMBÍAS, Jorge Joaquín, *Tratado de Derecho Civil. Parte General*. Tomo I. Decimosexta edición, Editorial Perrot, Buenos Aires 1995, página 41.

<sup>36</sup> VALDÉS COSTA, Ramón; *Curso de Derecho Tributario*, Segunda Edición, Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid 1996, página 211.

<sup>37</sup> MARTÍNEZ AZUAR, Juan Antonio, *Régimen de las cotizaciones a la Seguridad Social*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid 1996, página 24.

todo el desarrollo que estamos trazando y el que nos proponemos a partir de ahora.

#### **XIV. A modo de colofón**

Tratamos de hacer un recorrido por el pasado, presente y futuro de la seguridad social. Entendemos que esto no sólo fue necesario, sino esclarecedor para nosotros mismos. Quien no conoce su pasado, difícilmente pueda crear su presente y proyectar su futuro.

La recorrida entonces abarcó la historia de la seguridad, desde las primeras medidas de protección, pasando por la creación de los seguros sociales, hasta los conceptos de la seguridad social en la actualidad.

Pero, lo importante ha sido trazar nuevas ópticas en la materia, partiendo de los derechos individuales, hacia la mutación a los nuevos

derechos y garantías caracterizados por los derechos difusos o de incidencia colectiva, habiendo reposado previamente en los derechos de segunda generación o sociales.

Por todo lo analizado, no pueden caber dudas que estamos enfrentando un rotundo cambio de paradigmas. El derecho internacional de los derechos humanos y universales ha ganado decisivo espacio al tratar a la seguridad social como un derecho inalienable e imprescriptible. La jurisprudencia de nuestro más alto tribunal ha acompañado decisivamente el criterio de irrupción de las nuevas generaciones de derechos y de la suprallegalidad de los tratados constitucionalizados. Falta muy poco para el vuelco decisivo. Para que los derechos de seguridad social recojan estos nuevos paradigmas.

## COMENTARIO AL PRINCIPIO Nº 10

Juan José Albornoz y Belén Donzelli\*

\* Los autores agradecen la colaboración y los aportes del Abg. Daniel M. Perez y Lucía Rabaia.

## I. Introducción

El Principio nº 10 establece puntualmente que **“los Estados deben movilizar el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales”**, para ello se elaboraron una serie de directrices que abonan a su realización:

1. Adoptar un marco financiero funcional a la movilización de recursos para los derechos.
2. Ampliar su espacio fiscal conforme a las necesidades en derechos.
3. Asegurar uso extensivo de instrumentos de financiamiento con criterios de progresividad.
4. Fortalecer las administraciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal.
5. Justificar y evaluar estrictamente los gastos tributarios (beneficios fiscales).
6. Garantizar la transparencia de los gastos tributarios (beneficios fiscales).
7. Tomar en serio la lucha contra la corrupción.
8. Mejorar la efectividad y la calidad del gasto público.

Bien sabido es que los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales (“DESCA”) son considerados como parte de los derechos fundamentales o derechos humanos. En este entendimiento, gozan de las características que unánimemente le son reconocidas a aquellos, a saber: indivisibles, interdependientes, universales, inalienables y propios de la naturaleza humana<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ONU, Declaración y Programa de Acción de Viena, Aprobados por la Conferencia Mundial de Derechos Humanos el 25 de junio de 1993. Disponible en: [Declaración y Programa de Acción de Viena](#) [Fecha de consulta:

Su reconocimiento, está incluido en la mayoría de los instrumentos internacionales, del orden universal y también regional, con un mayor grado de detalle o desarrollo. En el ámbito regional americano, la determinación de los alcances de los DESCAs puede provenir en forma directa de la interpretación del artículo 26<sup>2</sup> de la Convención Americana de Derechos Humanos o en su caso, otra práctica *“se puede encontrar en decisiones interamericanas que se pronuncian sobre el alcance de estos derechos a través de los derechos civiles y políticos”*<sup>3</sup>.

En línea con el voto concurrente de los jueces Cançado Trindade y Abreu Burelli en el caso conocido como “Villagrán Morales (Niños de la Calle) vs. Guatemala”<sup>4</sup> de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, se abre todo un campo de interpretación que los emparenta con aquellas prerrogativas cuya satisfacción procura garantizar condiciones

15/07/2022]. También se sugiere la lectura de: CHRISTE, Graciela; *Los Derechos Sociales en acción. La intersección de los Derechos Sociales en el Derecho Administrativo*, Buenos Aires, HS Grupo Editorial, 2017, Capítulo XII, pp. 305-313.

<sup>2</sup> ROSSI, Julieta y ABRAMOVICH, Víctor; “La tutela de los derechos económicos, sociales y culturales en el artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos”; en Martín, Claudia; RODRÍGUEZ-PINZÓN, Diego; GUEVARA B, José A. (comps.); *Derecho Internacional de los Derechos Humanos*; México; Fontamara-American University-Universidad Iberoamericana de México; 2004, pp. 457-480.

<sup>3</sup> PARRA VERA, OSCAR; *Justiciabilidad de los derechos económicos, sociales y culturales ante el Sistema Interamericano*; México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos; 2011, p. 35.

<sup>4</sup> Corte IDH, Caso de los “Niños de la Calle” (Villagrán Morales y otros) vs. Guatemala, fondo reparaciones y costas, 19/11/1999, Serie C No. 63. Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso de los “Niños de la Calle” \(Villagrán Morales y otros\) Vs. Guatemala Sentencia de 19 de noviembre 1999](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

materiales para la vida digna. Como consecuencia de ello, el contenido del derecho a la vida se amplió y con ello las obligaciones que incumben a los estados en general: es necesario que la vida se desarrolle en condiciones de dignidad.

De ahí entonces que este derecho supremo proyecta sus efectos en clave de DESCAs, puesto que el acceso a esos niveles básicos en buena medida están determinados por el grado de acceso a estos últimos. Como se ha advertido, *“los derechos sociales buscan garantizar condiciones materiales de vida digna para todos los ciudadanos, bajo el entendimiento de que dichas condiciones, además de su valor intrínseco, constituyen el presupuesto fáctico indispensable para el ejercicio efectivo de los restantes derechos por todos sus titulares, paralelamente a que la elevación del mínimo existencial que suponen hace posible el proceso de integración social que el Estado y la sociedad requieren para subsistir”*<sup>5</sup>.

Tradicionalmente, se ha mirado con cierto recelo<sup>6</sup> a los DESCAs, atribuyendo a ellos una necesidad de programaticidad no requerida respecto de otros derechos humanos, como ser los civiles y políticos. Los DESCAs poseen un contenido mínimo operativo y respecto de su

garantía total, podrán quedar a expensas de un deber de progresividad. Sin embargo su falta de cumplimiento, los hace exigibles judicialmente.

Este deber de progresividad así como la obligación de no regresividad, encuentran asidero en los instrumentos internacionales, cabe mencionar el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Protocolo de San Salvador, por ejemplo. A la par de ello, el instrumento señero en el tema lo constituye la Observación General n° 3 del Comité DESC<sup>7</sup> que delinea algunas implicaciones de estos principios rectores que deben ser mirados a la luz de las Obligaciones Generales de los Estados: respetar, garantizar y proteger<sup>8</sup>, todo ello resguardando siempre el principio de igualdad y no discriminación.

El reconocimiento por parte de un Estado de cualquier clase de derechos le genera la consecuente obligación básica de lograr su satisfacción. Lo antedicho significa que, el reconocimiento de derechos va de la mano de otras acciones de los Estados con miras a

<sup>5</sup> BAZÁN, Víctor y JIMENA QUESADA, Luis; *Derechos económicos, sociales y culturales. Cómo se protegen en América latina y en Europa*, Buenos Aires, ASTREA, 2014, p. 3.

<sup>6</sup> Riccardo GUASTINI, por ejemplo, distingue entre “derechos sobre el papel” y “verdaderos derechos”. Para el autor, los DESCAs entrarían en la primera de las categorías mencionadas. Según Guastini, la diferencia está en *“un derecho de un sujeto determinado es susceptible de tutela jurisdiccional sí, y sólo sí, a ese derecho le corresponde el deber de otro sujeto claramente determinado, y si el deber en cuestión se refiere a un comportamiento igualmente determinado”*. En otras palabras, los DESCAs serían “derechos sobre el papel” porque no es posible determinar su contenido de manera concreta así como tampoco establecer un sujeto responsable. (“Derechos: una contribución analítica”, en *Estudios de Teoría Constitucional*, México DF, Doctrina Jurídica Contemporánea, 2001, p. 220. Consulta disponible en: [Estudios de Teoría Constitucional - Riccardo Guastini by Últimos en Salir - Issuu](#)) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>7</sup> ONU: Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CESCR). Observación General N° 3: La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto), 14/12/1990, E/1991/23, disponible en: [La índole de las obligaciones de los Estados Partes \(pár. 1 del art.2 del Pacto\). Observación General 3 del Comité de Derech](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>8</sup> Algunos autores nos hablan de 4 niveles de obligaciones a saber: obligaciones de respetar, de proteger, de asegurar y de promover los derechos fundamentales. En este sentido, van Hoof explica que *“Las obligaciones de respetar se definen por el deber del Estado de no injerir, obstaculizar o impedir el acceso o goce de los bienes que constituyen el objeto del derecho. Las obligaciones de protección consisten en impedir que terceros interfieran, obstaculicen o impidan el acceso a esos bienes. Las obligaciones de asegurar suponen asegurar que el titular del derecho acceda al bien cuando no puede hacerlo por sí mismo. Las obligaciones de promover se caracterizan por el deber de desarrollar condiciones para que los titulares del derecho accedan al bien”* (VAN HOOFF, G. J. H., “The Legal Nature of Economic, Social and Cultural Rights: A Rebuttal of Some Traditional Views”, en ALSTON, Philip y TOMASEVSKI, Katarina (eds.), *The Right to Food*, Utrecht, Martinus Nijhoff Publishers, 01/11/1984, pp. 97-110).

lograr su real garantía. En este punto, cabe recordar que *“sin recursos no hay derechos, y así como los presupuestos son el mejor reflejo de las verdaderas prioridades de los Estados, los sistemas tributarios reflejan a su vez la contribución de distintos actores para solventar estas prioridades”*<sup>9</sup>.

Llegados a este punto, y más allá de las políticas públicas específicas que debieran arbitrar los Estados en pos de garantizar los DESCAs, se abre un campo de mayor debate cuando se incluye en el discurso el fenómeno de la corrupción. Un problema gravísimo que afecta a gran parte de los países del mundo y que se traduce en peores niveles de acceso a los derechos, afectando a todos los seres humanos y, en particular, a quienes dependen del Estado para lograrlos.

La lucha contra la corrupción es un deber imperativo de todos los gobiernos que, puertas adentro de cada Estado, debe traducirse en diversas políticas públicas. La consecución de estas políticas encuentra sustento no solo en la búsqueda del bien común como causa final del Estado -que exige erradicar toda conducta de malversación de un bien en beneficio privado-, sino también en las obligaciones internacionales que asumen esos estados al integrar y adherir a los distintos instrumentos internacionales.

La perspectiva internacional muestra, a su vez, que la corrupción tiene un alto impacto negativo sobre los derechos humanos, como también se ha venido apuntando. En esta línea, en el prefacio de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (en adelante: CNUCC), el Secretario General de Naciones Unidas manifestó que:

*“...la corrupción es una plaga insidiosa, que tiene un amplio espectro de consecuencias corrosivas para la sociedad. Socava la democracia y el estado de derecho, da pie a violaciones de los derechos humanos, distorsiona los mercados, menoscaba la calidad de vida y permite el florecimiento de la*

*delincuencia organizada, el terrorismo y otras amenazas a la seguridad humana (...) la corrupción afecta infinitamente más a los pobres porque desvía los fondos destinados al desarrollo, socava la capacidad de los gobiernos de ofrecer servicios básicos, alimenta la desigualdad y la injusticia y desalienta la inversión y las ayudas extranjeras”*<sup>10</sup>.

La corrupción constituye por sí misma una violación a los derechos humanos puesto que, no sólo atenta contra el derecho fundamental a la buena administración sino que además impide que los estados cumplan con sus obligaciones internacionales.

La corrupción en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es un flagelo que se mueve en las sombras y a espaldas del ciudadano común, el que solo soporta sus nefastas consecuencias<sup>11</sup>.

En tal contexto, la corrupción aparece como un obstáculo estructural para el disfrute de todos los derechos humanos en general y en especial de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales cuya efectividad depende -en general- de políticas y servicios públicos<sup>12</sup> (también denominadas medidas de acción positiva). Ello es así, por cuanto la corrupción como hecho y como fenómeno impacta sobre el nivel de cumplimiento y

<sup>10</sup> ONU: Oficina contra la Droga y el Delito, Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción. Resolución 58/4 del 31 de octubre de 2003, prefacio del Secretario General Kofi A. Annan. Disponible en: [https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion\\_de\\_la\\_NU\\_contra\\_la\\_Corrupcion.pdf](https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion_de_la_NU_contra_la_Corrupcion.pdf) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>11</sup> Causa *Menem, Eduardo*, Fallos 321:2848, citado por ROSATTI, Horacio; *La palabra de la Corte Suprema. Cómo funciona, piensa y habla (y algunas ideas para debatir su futuro)*, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, 2022, pág. 81

<sup>12</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), Resolución 1/17: Derechos Humanos y la Lucha contra la Impunidad y la Corrupción, 12 de septiembre de 2017. Disponible en: [DERECHOS HUMANOS Y LUCHA CONTRA LA IMPUNIDAD Y LA CORRUPCIÓN](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>9</sup> Extraído del documento original de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

satisfacción de estos derechos e importa, en muchas ocasiones, una desafectación ilícita de los recursos que originariamente podrían estar destinados a hacer frente al gasto que demanda su protección<sup>13</sup>.

La intención de este trabajo preliminar consiste en analizar la manera en que la corrupción puede impactar en pequeña o en gran escala sobre los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, fundamentales para la vida digna de una persona.

A ello debe añadirse en paralelo medidas tales como garantizar la transparencia en los gastos tributarios (beneficios fiscales); que su procedencia sea justificada y fortalecer a las administraciones tributarias en pos de luchar contra el fraude fiscal.

Todos estos ejes, parámetros o directrices al fin y al cabo impactan de lleno en el principio de igualdad de las cargas públicas (art. 16 de la CN) y en caso de no poder sanearlos erosionan la masa de recursos con que cuenta un Estado para poder hacer efectivas, en palabras de Horacio Corti, las instituciones constitucionales<sup>14</sup>.

## II. Punto de partida

La dignidad es definida como la “*Cualidad propia de la condición humana de la que*

*emanan los derechos fundamentales, junto al libre desarrollo de la personalidad, que precisamente por ese fundamento son inviolables e inalienables*”<sup>15</sup>. Si bien todos los derechos humanos deben ser mirados a la luz de este principio rector, lo cierto es que ello adquiere una vital relevancia al momento de reflexionar acerca de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales (DESCA), en su contenido y alcance puntualmente<sup>16</sup>.

Ahora bien, debemos comenzar afirmando que no hay derecho humano que pueda desatender los requerimientos existenciales de la dignidad humana. En particular, la dignidad no sólo es la causa fuente de los derechos humanos<sup>17</sup> sino que además es un determinante del referido contenido mínimo de los derechos, de allí que proyectará sus efectos en las obligaciones generales que asumen los Estados.

En derecho internacional de los derechos humanos se habla de las Obligaciones Generales de los Estados, como aquellas asumidas a partir de la adhesión a un instrumento internacional y son la obligación de respetar, garantizar y proteger, todo ello resguardando siempre el principio de igualdad y no discriminación. A la par de ello y, con miras a la satisfacción de estos deberes los Estados podrán asumir, de acuerdo a la conveniencia de cada caso y/o de cada derecho,

<sup>13</sup> Es necesario dejar asentado que todos los derechos tienen un costo, tanto los derechos sociales como así también los civiles y políticos. Ello ya que, su protección efectiva y su garantía muchas veces implica la asunción de gastos (HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Buenos Aires, Siglo veintiuno, 2011)

<sup>14</sup> CORTI, Horacio; *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2011, Capítulo XVII “La ley de presupuesto y los derechos humanos”, Capítulo XVIII “La lesión de los derechos humanos ¿condicionalidad o subordinación” y capítulo XIX “La cláusula presupuestaria y el control judicial”. CORTI, Horacio; “Repensar el derecho presupuestario en el siglo XXI”, disponible en: [REPENSAR EL DERECHO PRESUPUESTARIO EN EL SIGLO XXI Horacio CORTI\\* Este maravilloso Congreso Internacional sobre presupuestos pú](#) CORTI, Horacio; *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, EUDEBA, 2020.

<sup>15</sup> Real Academia Española. (s.f). Dignidad de la persona. En *Diccionario de la lengua española*, 23ª ed., [versión 23.5 en línea]. [Definición de dignidad de la persona - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>16</sup> Sostenemos que la dignidad y la igualdad son valores cardinales que conforman intrínsecamente a los DESCAs. Además, se ha dicho que la solidaridad es un “valor que está en la raíz de algunos derechos económicos, sociales y culturales y también de nuevos derechos, como los referidos al medio ambiente” (PECES- BARBA MARTÍNEZ, Gregorio, *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*, Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 1995, p. 213).

<sup>17</sup> Así surge de por ejemplo de los Preámbulos del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC), Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), Convención contra la Tortura y Otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes (CTortura).

medidas de abstención o medidas positivas.

Podríamos decir que la obligación de respeto y protección tendrá un similar impacto sin diferenciar el tipo de derecho de que se trate, es decir obviando que se trate de derechos civiles, políticos, sociales u otros. Sin embargo, en la obligación de garantía es, dónde radica el principal dilema. Esto puesto que, a partir de ella se encuadran todas las medidas que adopte el Estado con el objetivo de tornar visible los derechos humanos. Este deber de garantizar, conlleva un amplio espectro de actividades que incluyen la necesidad preliminar de que los Estados remuevan los obstáculos que impiden el goce de los derechos y, en segundo lugar, favorecer las condiciones de vida digna que rodean a los derechos como decíamos *ut supra*.

La obligación de garantía alude al conjunto de medidas que debe adoptar el Estado para permitir el pleno goce y ejercicio de los derechos humanos. La Comisión IDH sostiene que *“la segunda obligación general de los Estados Parte es la de “garantizar” el libre y pleno ejercicio de los derechos reconocidos en la Convención a toda persona sujeta a su jurisdicción. [...] Como parte de este deber de actuar con debida diligencia, los Estados tienen la obligación jurídica de prevenir, razonablemente, las violaciones de los derechos humanos, de investigar seriamente con los medios a su alcance las violaciones que se hayan cometido dentro del ámbito de su jurisdicción a fin de identificar a los responsables, de imponerles las sanciones pertinentes y de asegurar a las víctimas una adecuada reparación. [...]”*<sup>18</sup>.

Por su parte, la Corte IDH considera que la obligación de garantizar implica *“el deber de*

*los Estados Partes de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos”*<sup>19</sup>.

Asimismo, la Corte IDH afirma que *“[l]a obligación de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos no se agota con la existencia de un orden normativo dirigido a hacer posible el cumplimiento de esta obligación, sino que comparte la necesidad de una conducta gubernamental que asegure la existencia, en la realidad, de una eficaz garantía del libre y pleno ejercicio de los derechos humanos”*<sup>20</sup>.

En este orden, se puede afirmar que la obligación de garantizar los derechos humanos encuentra su sustento en los casos concretos, a partir de una aproximación gradual en la satisfacción de los derechos, toda vez que no se trata de un *todo o nada* en cuanto al cumplimiento de la obligación sino que consiste en una valoración respecto de lo que el Estado debía y podía hacer y no hizo para satisfacer el derecho que se trate.

En el campo de los DESCAs la interpretación del deber de garantía ha encontrado varios escollos.

Sin ánimo de ser exhaustivos, ya desde sus orígenes discursivamente eran considerados como derechos de un segundo nivel y como consecuencia, no resultaban de prioridad

<sup>18</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH). Pueblos indígenas, comunidades afrodescendientes y recursos naturales: protección de derechos humanos en el contexto de actividades de extracción, explotación y desarrollo, 31 diciembre 2015, OEA/Ser.L/V/II. Doc. 47/15, párr. 40. Disponible en: [Pueblos indígenas, comunidades afrodescendientes y recursos naturales: protección de derechos humanos en el contexto de actividades de extracción, explotación y desarrollo](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>19</sup> Corte IDH, *Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras*, fondo, 29/07/1988, Serie C No. 4, párr. 166. Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras Sentencia de 29 de julio de 1988](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>20</sup> Corte IDH, *Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras*, fondo, 29/07/1988, Serie C No. 4, párr. 167. Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras Sentencia de 29 de julio de 1988](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

primaria para los Estados<sup>21</sup>. Muestra de ello, es patente si se analizan las discusiones en torno a la teoría de las generaciones de derechos que intentó y logró por mucho tiempo instalar una suerte de jerarquía entre cada generación. Antonio Cançado Trindade, se refiere a la cuestión como la fantasía de las generaciones de derechos. Entiende que en relación con los derechos el surgimiento opera como una suerte de acumulación, “los derechos se acumulan y se sedimentan”<sup>22</sup>.

Debe contextualizarse además que la protección de los derechos económicos, sociales y culturales ha dado espacio a muchísimas discusiones, en comparación con los derechos civiles y políticos<sup>23</sup>. El resultado de estas discusiones los ha colocado en una situación de desventaja, en el entendimiento

de que poseen un valor menor al resto de los derechos. En efecto, la discusión acerca de su justiciabilidad ha operado en detrimento de la voluntad de los estados por esforzarse en su garantía. Ello, aun cuando “*deben ser entendidos integralmente como derechos humanos, sin jerarquía entre sí y exigibles en todos los casos ante aquellas autoridades que resulten competentes para ello*”.<sup>24</sup>

Como consecuencia, su aseguramiento por parte de los estados es reducido y ello tiene como principales víctimas a quienes se encuentran dentro de los grupos que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha considerado como vulnerables. Ellos son, regularmente, los que se ven impedidos del acceso a las condiciones que garanticen una “*existencia digna*”<sup>25</sup>.

También de un impacto no menor es la diferenciación entre los derechos operativos y programáticos. Ciertos instrumentos como por ejemplo el propio PIDESC, la CADH y su Protocolo Facultativo (de San Salvador) sujetan la realización de los DESC a al deber de progresividad. A contrario sensu, los derechos civiles y políticos han gozado desde

<sup>21</sup> Citamos aquí, a Abramovich y Courtis, quienes se preguntan si tiene algún sentido mantener la categoría de derechos sociales. En respuesta a ello, entienden que esa enunciación “sólo es útil en la medida que refleja la operación de dos paradigmas o matrices político-ideológicos diferentes de regulación jurídica, y permite además situar en un contexto histórico la forma en que han sido conceptualizados y positivizados los diversos derechos” (ABRAMOVICH, Víctor y COURTIS, Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Ed. Trotta, 2002, pp. 47-48.)

<sup>22</sup> CANÇADO TRINDADE, Antonio Augusto; “Derechos de solidaridad”, en CERDAS CRUZ, Rodolfo y NIETO LOAIZA, Rafael (comps.), *Estudios Básicos de Derechos Humanos*, San José, Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH), 1994, Tomo I, pp. 64/65 (Disponible para su consulta en: <https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/22066.pdf>) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>23</sup> Para un desarrollo más extenso de esta cuestión ver: ABRAMOVICH, Víctor y COURTIS, Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Ed. Trotta, 2002, cap. 1.; ABRAMOVICH, Víctor y COURTIS, Christian, “Hacia la exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales. Estándares internacionales y criterios de aplicación ante los tribunales locales”, en ABREGÚ, Martín y COURTIS, Christian (comps.), *La aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Buenos Aires, Editores del Puerto/CELS, 1997, pp. 283-350. Disponible en: [La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>24</sup> Corte IDH, *Caso Suárez Peralta vs. Ecuador*, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 21/5/2013, Serie C No. 261, párr. 131 con cita de Corte IDH: *Caso Acevedo Buendía y otros (“Cesantes y Jubilados de la Contraloría”) Vs. Perú*, excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas, 01/07/2009, Serie C No. 198, párr. 101. Disponible en: [CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS CASO SUÁREZ PERALTA VS. ECUADOR SENTENCIA DE 21 DE MAYO DE 2013 \(Excepciones Prelimina\)](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>25</sup> Corte IDH, *Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay*, fondo reparaciones y costas, 17/06/2005, Serie C No 125, párr. 162 y sus citas; asimismo: párrs.161, 163, 168, 172, 176, 221 y sus citas [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Comunidad indígena Yakye Axa Vs. Paraguay Sentencia de 17 de junio de 2005](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]; en sentido análogo: *Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya vs. Paraguay*, fondo, reparaciones y costas, 29/3/2006, Serie C No 146, párrs. 151/153. [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaya Vs. Paraguay Sentencia de 29 de marzo de 2006](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]

siempre de garantía de la plena operatividad, no existió nunca para ellos -desde lo discursivo- de medias tintas en su realización. Esta idea, arraigada en la comunidad jurídica del mundo, parece desconocer las implicancias del principio de interdependencia de los derechos, lo que es igual a decir que no es posible el goce de los derechos civiles y políticos sin el concomitante aseguramiento de los DESCAs y viceversa.

Sobre la base de lo dicho en el párrafo anterior, surgió la necesidad de hablar acerca de un contenido mínimo de los derechos, un núcleo duro exigible a los Estados, cuyo alcance no estaría sujeto a la progresividad. En otras palabras *“...las obligaciones de los estados no se limitan a satisfacer el contenido mínimo de los derechos económicos, sociales y culturales, sino que cada Estado se encuentra obligado a adoptar medidas para que, de manera progresiva, se alcance la satisfacción plena de estos derechos, y no puede escudarse en la falta de recursos disponibles para justificar su accionar...”*<sup>26</sup>.

Sobre este punto, destaca Rolando Gialdino *“en el terreno del incumplimiento de sus obligaciones por los Estados, cabe discernir entre la ‘incapacidad’ y la ‘renuencia’ de aquellos. empero, ni siquiera el primer supuesto justifica la infracción al contenido mínimo de los derechos”*<sup>27</sup>. Incluso, dos

instrumentos del *soft law*<sup>28</sup>, pero de calificada referencia en el tema como son los Principios de Limburgo<sup>29</sup> y las Directrices de Maastricht<sup>30</sup> lo refieren textualmente.

Entonces esta obligación de garantía, supone el cúmulo de medidas que adoptarán los Estados en pos del aseguramiento de base de ese contenido mínimo y, en el mejor de los supuestos las que adopten a la luz del principio de progresividad.

### III. ¿De qué hablamos cuando hablamos de progresividad?

Tradicionalmente los derechos civiles y políticos se han caracterizado por exigir para su libre ejercicio y pleno goce una conducta permisiva del Estado o cuanto menos no intervencionista, es decir que no los obstaculizara.

<sup>28</sup> Con claridad, Alberto BOVINO señala que “Así se denomina a un numeroso conjunto de instrumentos —especialmente originados en el sistema universal de Naciones Unidas—, que comprenden reglas, principios, y directrices sobre los más diversos temas de derechos humanos” (“Instrumentos internacional de derechos humanos no contractuales. Valor jurídico”, 17 de abril de 2006, disponible en: <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/30582-instrumentos-internacional-derechos-humanos-no-contractuales-valor-juridico>). [Fecha de consulta: 22/04/2020]. Puntualmente, siguiendo la línea del texto recomendado cabe hacer mención al valor jurídico de estos documentos que, pese a no poseer fuerza vinculante originaria, son una fuente del derecho internacional de los derechos humanos, colaboran con la interpretación y dinamismo necesario en la materia y de este modo “adquieren el carácter de costumbre internacional”.

<sup>29</sup> Los Principios de Limburgo sobre la Aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Maastricht, 2-6 de junio de 1986. Disponible en: [Los Principios de Limburg sobre la Aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>30</sup> Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Maastricht, 22-26 de enero de 1997. Disponible en: [Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>26</sup> PAUTASSI, Laura; *Perspectiva de derechos, políticas públicas e inclusión social. Debates actuales en la Argentina*, Buenos Aires, Biblos, 2010, p. 17.

<sup>27</sup> GIALDINO, Rolando, *Derecho internacional de los derechos humanos: principios, fuentes, interpretación y obligaciones*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2013, p. 31.

Por oposición a ello, los DESCAs por su contenido reclaman un rol más activo de las autoridades para lograr su máximo disfrute, generando la obligación estatal de actuar expeditivamente. Esto se traduce en que su satisfacción involucra un mayor esfuerzo estatal, especialmente con el diseño de políticas a mediano y largo plazo y la creación de programas que pongan en marcha su ejecución.

La expresión "*progresiva efectividad*" se usa con frecuencia para describir la intención de la frase contenida en el artículo bajo análisis "*para lograr progresivamente (...) la plena efectividad de los derechos reconocidos*" en el Pacto.

Para Víctor Abramovich y Christian Courtis la obligación de progresividad se resume en dos conceptos principales: (1) la gradualidad de las medidas que deben ser adoptadas por los Estados, y (2) el progreso, como deber estatal de mejorar las condiciones de goce y ejercicio de los DESCAs<sup>31</sup>.

El concepto de progresiva efectividad, parte de la premisa de asumir que la plena satisfacción de los DESCAs no es plausible en el mediano corto plazo. En otras palabras, con ella son admitidas las dificultades para alcanzar la realización de los DESCAs en un breve período de tiempo. A su vez, la obligación difiere radicalmente respecto de la que "*figura en el artículo 2° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos e incorpora una obligación inmediata de respetar y garantizar todos los derechos pertinentes*"<sup>32</sup>.

<sup>31</sup> ABRAMOVICH, Víctor y COURTIS, Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Ed. Trotta, 2002, pág. 93.

En el mismo sentido, ver: COURTIS, Christian, "La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios", en: *Ni un paso atrás. La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2006, pág. 8. Disponible en: [Ni un paso atrás : la prohibición de regresividad en materia de derechos sociales](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>32</sup> ONU: Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CESCR). Observación General N° 3: La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto), 14/12/1990,

Sin embargo, según el Comité DESC, el hecho de que la efectividad deba alcanzarse a lo largo del tiempo, o en otras palabras progresivamente, se prevea en relación con el Pacto no se ha de interpretar equivocadamente como que priva a la obligación de todo contenido significativo. Por una parte, se requiere un dispositivo de flexibilidad necesaria que refleje las realidades del mundo y las dificultades que implica para cada país el asegurar la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales. Por otra parte, la frase debe interpretarse a la luz del objetivo general, en realidad la razón de ser, del Pacto, que es establecer claras obligaciones para los Estados Parte con respecto a la plena efectividad de los derechos de que se trata.

Según el Comité DESC este impone así una obligación de proceder lo más expedita y eficazmente posible con miras a lograr ese objetivo y además, a su entender, todas las medidas de carácter deliberadamente retroactivo en este aspecto requerirán la consideración más cuidadosa y deberán justificarse plenamente por referencia a la totalidad de los derechos previstos en el Pacto y en el contexto del aprovechamiento pleno del máximo de los recursos de que se disponga<sup>33</sup>.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos interpreta que el cumplimiento de la obligación de progresividad exige de parte del estado la expedición de normas y el desarrollo de prácticas que favorezcan que los individuos puedan disfrutar realmente del derecho respectivo<sup>34</sup>.

E/1991/23, párr. 9, disponible en: [La índole de las obligaciones de los Estados Partes \(pár. 1 del art.2 del Pacto\). Observación General 3 del Comité de Derecho](#). [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>33</sup> ONU: Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CESCR). Observación General N° 3: La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto), 14/12/1990, E/1991/23, párr. 9, disponible en: [La índole de las obligaciones de los Estados Partes \(pár. 1 del art.2 del Pacto\). Observación General 3 del Comité de Derech](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>34</sup> Casos *Castillo Petruzzi y otros Vs. Perú*, fondo, reparaciones y costas, 30/5/99, Serie C No. 52, párr.

Existe, según este Tribunal, una obligación del Estado de “garantizar” el libre y pleno ejercicio de los derechos, la cual implica que debe organizar todo su aparato gubernamental en procura del compromiso que asumió al suscribir el PIDESC<sup>35</sup>.

Es el principio del *effet utile*, al cual se ha referido la Corte IDH en otros casos y que significa que el Estado ha de llevar a cabo las acciones necesarias para que un tratado internacional se ponga en práctica y sea

---

207 [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Castillo Petrucci y otros Vs. Perú Sentencia de 30 de mayo de 1999](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]; *Durand y Ugarte Vs. Perú*, fondo, 18/08/00, Serie C No. 68, párr. 137 [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Durand y Ugarte Vs. Perú Sentencia de 16 de agosto de 2000](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]; *Cantoral Benavides Vs. Perú*, fondo, 18/08/00, Serie C No. 69, párr. 178 [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Cantoral Benavides Vs. Perú Sentencia de 18 de agosto de 2000](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]; *Hilaire, Constantine y Benjamín y otros Vs. Trinidad y Tobago*, 21/06/02, Serie C No. 94, párr. 213 [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Hilaire, Constantine y Benjamin y otros Vs. Trinidad y Tobago Sentencia de 21 de j](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]; entre muchísimos otros.

<sup>35</sup> Casos *Velásquez Rodríguez Vs. Honduras*, fondo, 29/07/88, Serie C, No. 4, párr. 165-166 [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras Sentencia de 29 de julio de 1988](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]; *Godínez Cruz Vs. Honduras*, fondo, 20/01/89, Serie C, No. 5, párr. 174, 175 y 176 [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Godínez Cruz Vs. Honduras Sentencia de 20 de enero de 1989](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]; *Bámaca Velásquez Vs. Guatemala*, fondo, 25/11/00, Serie C, No. 70, párr. 210 [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Bámaca Velásquez Vs. Guatemala Sentencia de 25 de noviembre de 2000](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]; *Tribunal Constitucional vs. Perú*, fondo, reparaciones y costas, 31/01/01, Serie C, No. 71, párr. 109 [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú Sentencia de 31 de enero de 2001](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]; etc.

cumplido en su orden jurídico interno; y que también supone “remover los obstáculos que puedan existir para que los individuos puedan disfrutar de los derechos que la Convención reconoce”<sup>36</sup>.

Se consagra de este modo aquel principio reconocido como de progresividad o no regresividad mediante el cuál se exige de los poderes públicos un avance progresivo para su realización, involucrando obligaciones de comportamiento y de resultado que se cristalizan en determinados pisos de satisfacción de derechos, donde consecuentemente la adopción de cualquier medida regresiva en relación a un estadio anterior de satisfacción del derecho, carente de justificación o alternativa plausible se erige como un obstáculo a su goce pleno configurando una actividad reprochable internacionalmente para los Estados.

Este ir hacia delante de manera ininterrumpida mediante medidas serias, inmediatas y eficaces cobra una mayor relevancia y se torna más estricta cuando se advierte un deterioro en el nivel de goce de un derecho por parte de la población; ya que ningún estado sobre quien recae la obligación positiva de adoptar medidas puede mantenerse pasivo o inactivo ni demorar o aplazar indefinida e irrazonablemente ese deber.

Cabe aclarar que este principio no se aplica únicamente a los Estados cuando de concreción de derechos inherentes al bienestar social se trata. Por el contrario, si bien se ha enfocado principalmente a esta última clase, ello no obsta a que sea de aplicación a todo el sistema de derechos cuando exista una medida regresiva de los estados en detrimento a un nivel o concreción de medidas anteriores dirigidas a lograr un grado de satisfacción más elevado de un determinado derecho.

El deber de progresividad, se encuentra mediado por otra obligación a la que se le

---

<sup>36</sup> *Caso Hilaire, Constantine y Benjamín y otros Vs. Trinidad y Tobago*, 21/06/02, Serie C, No. 94, párr. 112 y 151. [Disponible en: [Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Hilaire, Constantine y Benjamin y otros Vs. Trinidad y Tobago Sentencia de 21 de j](#)] [Fecha de consulta: 15/07/2022]

reconoce un impacto particular respecto de los DESCAs, la de utilizar el máximo de los recursos disponibles. La implementación del compromiso de garantizar inexorablemente conlleva que el Estado destine recursos técnicos, operativos, económicos y financieros.

#### IV. ¿De qué hablamos cuando hablamos de los máximos recursos disponibles?

Nuevamente el PIDESC, la CADH, el Protocolo Adicional de San Salvador prescriben en torno a los DESCAs, el deber de los Estados de utilizar el máximo de los recursos disponibles para su consecución, pero a qué refieren esas normas con esta alocución: ¿a los máximos recursos que tengan? ¿a los máximos recursos que hayan decidido disponer?

La Observación General n° 3 del Comité DESC<sup>37</sup> aporta algunas luces a estos interrogantes. El párrafo 1° del artículo 2 del PIDESC obliga a cada Estado Parte a tomar las medidas necesarias "hasta el máximo de los recursos de que disponga". Para que cada uno de estos pueda atribuir su falta de cumplimiento de las obligaciones mínimas a una falta de recursos disponibles, debe demostrar que ha realizado todo esfuerzo para utilizar todos los recursos que están a su disposición en un esfuerzo por satisfacer, con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas.

Al respecto, el Comité puso de relieve que, aunque se demuestre que los recursos disponibles son insuficientes, sigue en pie la obligación de que el Estado Parte se empeñe en asegurar el disfrute más amplio posible de los derechos pertinentes dadas las circunstancias reinantes.

Más aún, sostuvo que de ninguna manera se eliminan, como resultado de las limitaciones de recursos, las obligaciones de vigilar la medida de la realización, o más especialmente de la no

realización, de los derechos económicos, sociales y culturales y de elaborar estrategias y programas para su promoción<sup>38</sup>.

De manera análoga, el Comité subrayó el hecho de que, aun en tiempos de limitaciones graves de recursos, causadas sea por el proceso de ajuste, de recesión económica o por otros factores, se puede y se debe en realidad proteger a los miembros vulnerables de la sociedad mediante la adopción de programas de relativo bajo costo.

A su vez, el Comité observó que toda vez que la obligación contraída por todos los Estados Parte consiste en "adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas...", "la frase 'hasta el máximo de los recursos de que disponga' tenía la intención, según los redactores del Pacto, de referirse tanto a los recursos existentes dentro de un Estado como a los que pone a su disposición la comunidad internacional mediante la cooperación y la asistencia internacionales. Más aún, el papel esencial de esa cooperación en facilitar la plena efectividad de los derechos pertinentes se destaca además en las disposiciones específicas que figuran en los artículos 11, 15, 22 y 23. Con respecto al artículo 22, el Comité ya ha llamado la atención, en la Observación general N° 2 (1990), sobre algunas de las oportunidades y responsabilidades que existen en relación con la cooperación internacional. El artículo 23 señala también específicamente que "la prestación de asistencia técnica" y otras actividades se cuentan entre las medidas "de orden internacional destinadas a asegurar el respeto de los derechos que se reconocen en el... Pacto"<sup>39</sup>.

<sup>37</sup> ONU: Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CESCR). Observación General N° 3: La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto), 14/12/1990, E/1991/23, disponible en: [La índole de las obligaciones de los Estados Partes \(pár. 1 del art.2 del Pacto\). Observación General 3 del Comité de Derech](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>38</sup> El Comité ya ha tratado estas cuestiones en: ONU: Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CESCR). Observación general N° 1: Presentación de informes por los Estados Partes, 1989. Disponible en: [Presentación de informes por los Estados Partes. Observación general N° 1](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>39</sup> ONU: Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CESCR). Observación General N° 3: La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto), 14/12/1990, E/1991/23, párr.13. Disponible en: [La índole de las](#)

Otros instrumentos también se han hecho eco de este deber de asignar el máximo de los recursos. Podríamos mencionar los Principios de Limburgo<sup>40</sup> (principios 25 a 28), según los cuales se obliga al Estado a garantizar a todos los ciudadanos los derechos mínimos de subsistencia, independientemente del nivel de desarrollo y no pudiendo ampararse en la ausencia o insuficiencia para desatenderlos. También las Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales<sup>41</sup>, en particular la número

[obligaciones de los Estados Partes \(pár. 1 del art.2 del Pacto\). Observación General 3 del Comité de Derech](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>40</sup> Los Principios de Limburgo sobre la Aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Maastricht, 2-6 de junio de 1986. Disponible en: [Los Principios de Limburg sobre la Aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022] “25. Los Estados Partes tienen la obligación, independientemente de su nivel de desarrollo económico, de garantizar el respeto de los derechos de subsistencia mínima de todas las personas. 26. “Los recursos de que disponga” se refieren a los recursos con que cuenta un Estado así como también los recursos provenientes de la comunidad internacional mediante la cooperación y asistencia internacionales. 27. Al determinar la adecuación de las medidas adoptadas para hacer efectivos los derechos reconocidos en el Pacto, se tendrá en cuenta el acceso y uso equitativos y eficaces de los recursos disponibles. 28. En la utilización de los recursos disponibles, se dará la debida prioridad a la efectividad de los derechos previstos en el Pacto, teniendo en cuenta la necesidad de garantizar a todos la satisfacción de sus necesidades de subsistencia y la prestación de servicios esenciales.”

<sup>41</sup> Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Maastricht, 22-26 de enero de 1997. Disponible en: [Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022] “Disponibilidad de Recursos. 10. En muchos casos, la mayoría de los Estados pueden cumplir dichas obligaciones sin mayores dificultades y sin que esto tenga implicaciones significativas en cuanto a los recursos. En otros casos, sin embargo, la plena realización de los derechos puede depender de la disponibilidad de los recursos financieros y materiales adecuados.

10, en la cual se reafirma que la escasez de recursos no libera a los Estados del cumplimiento de ciertas obligaciones mínimas.

Ambos instrumentos de *soft law* se encuentran en línea con la interpretación del Comité DESC en su Observación General N° 3 que venimos analizando. En palabras simples, se espera que los Estados den *Debida Prioridad* a la asignación de recursos con miras a garantizar los DESCAs.

Otros instrumentos de derechos humanos dirigidos a la protección específica de ciertos grupos vulnerables, al referirse a los recursos para el cumplimiento de los DESCAs han reiterado la obligación contenida en el artículo 2 del PIDESC, por ejemplo, la Convención sobre los Derechos del Niño -art. 4- y la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad -art. 4.2-. También la Convención Americana en su artículo 26 establece una variación en la redacción al referirse al desarrollo progresivo de los DESCAs “en la medida de los recursos disponibles” y el Protocolo de San Salvador, en su artículo 1.

No es ocioso ni casual que el instrumento que por antonomasia desarrolla los DESCAs, haga una referencia a la asignación de recursos fijando ciertas pautas que han de guiar la actuación estatal. Es que, el derecho internacional de los derechos humanos importa principalmente la asunción de compromisos cuyo cumplimiento en definitiva dependerá de los Estados, de su buena fe, de su voluntad política y de sus recursos económicos. En este escenario brindar un cierto margen de apreciación a los Estados para definir cuáles serán las herramientas para hacer frente a los DESCAs, es la forma de conciliar los costos y beneficios que se traducirán en medidas en pos de asegurar derechos sociales. Ahora bien, aunque no hay

*No obstante, de conformidad con los Principios de Limburg 25-28, y tal como lo reafirma la jurisprudencia evolutiva del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la escasez de recursos no exime a los Estados de ciertas obligaciones mínimas esenciales en la aplicación de los derechos económicos, sociales y culturales.”*

dudas de que los derechos sociales lograrán su plena efectividad de manera progresiva; existe un contenido mínimo, un núcleo duro, que no se encuentra regido por dicha progresividad. La observancia de ese contenido mínimo configura una obligación mínima o esencial del Estado de cumplimiento inmediato.

A la par de ello, la locución encuentra razón de ser si se considera que la satisfacción de derechos sociales en buena medida importará para el Estado un gasto de dinero, las posibilidades reales de hacer ese gasto variarán de acuerdo a la situación específica de cada país.

Justamente sobre este punto, se asienta el principio n°10 en comentario “Los estados deben movilizar el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales”<sup>42</sup>, al que nos adentramos próximamente.

## V. Máximo de los recursos, en perspectiva

Las dos aristas del principio n° 10 se centran por un lado en la realización de un “espacio fiscal” acorde a ese deber y, por otro lado, en la evaluación y control de las medidas que, en ese orden de ideas, se adopten.

En referencia a lo primero, es decir en torno a la realización de un espacio fiscal acorde a la realización de los DESCA, ello no puede desentenderse de una mirada integral, de conjunto respecto del resto de los principios y directrices. Véase, por caso que los principios 3 y 4<sup>43</sup>, ambos proyectan sus alcances en este aspecto, en particular un espacio fiscal acorde no podría ser injusto ni tampoco desentenderse del objetivo de sostenibilidad ambiental. Nótese además, que la calidad de justo o injusto como calificativo del espacio fiscal o política fiscal de un país abre también un campo de interpretación muy amplio. Una determinada política fiscal podría mostrarse a

*priori* como comprometida en términos de justicia, aunque aplicada en determinados contextos, su resultado sea discutible en términos de equidad. De ahí entonces, que este espacio fiscal que favorezca la movilización del máximo de los recursos debe reunir ciertas condiciones: permitir el cuidado de la casa común<sup>44</sup> (ambiente sostenible)<sup>45</sup>, ser justo y, en el marco de esa justicia, debe promover la igualdad estructural<sup>46</sup>,

Lo cual nos lleva a otro de los principios

<sup>44</sup> Haciendo referencia explícita al modo en que S.S. el Papa Francisco refiere para hablar del ambiente. Francisco, *Carta Encíclica Laudato Si' Sobre el cuidado de la casa común*, Roma, 24 de mayo de 2015, párr. 149. Disponible en: [Laudato si' \(24 de mayo de 2015\) | Francisco](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>45</sup> Ello, se desprende incluso del Preámbulo de la Declaración que refiere en el punto 5, “La política fiscal define la disponibilidad, la distribución y el uso de los recursos con que los Estados cuentan para garantizar los derechos humanos y para cumplir con la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible, mediante la cual se comprometieron a “hacer realidad los derechos humanos de todas las personas”, adoptar políticas fiscales para reducir las desigualdades entre y al interior de los países, garantizar un piso de protección social universal, y afrontar otros desafíos globales como el cambio climático.” *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado. Preámbulo, p. 12.

<sup>46</sup> Para profundizar en el concepto de igualdad, alcances, perspectivas y evolución desde una mirada constitucional y convencional, se recomienda la lectura de: SCHAFRIK, Fabiana y DONZELLI, Belén; “Arts. 6 y 7: Medidas de protección contra la discriminación como herramientas para construir igualdad” en RACHID, María (coord.), *Ley contra la discriminación de la CABA, Ley N° 5261 comentada*; Buenos Aires, Editorial Jusbaire, 2021. Disponible en: <https://editorial.jusbaire.gov.ar/libros/325/online> [Fecha de consulta: 15/07/2022] Asimismo: Saba, Roberto; *Más allá de la igualdad formal ante la ley ¿qué les debe el Estado a los grupos desaventajados?*, Colección Derecho y Política, Siglo Veintiuno, 2018 y Marcelo Alegre y Roberto Gargarella (coords.), *El derecho a la igualdad. Aportes para un constitucionalismo igualitario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2012.

<sup>42</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado, p.44.

<sup>43</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado. Principio 3 y 4. Los Estados deben asegurar que su política fiscal sea ambientalmente sostenible., p. 26.

incorporados en la Declaración, el 5<sup>47</sup> y 6<sup>48</sup>, respectivamente.

La segunda de las aristas aludidas, involucra un tema de suma relevancia como es el monitoreo de la efectividad de las medidas dispuestas, actividad que presupone que dichas medidas existan, que el objetivo estatal de gasto público eficiente en materia de DESCAs sea una realidad exigible, y que la recopilación y análisis de esos datos se lleve a cabo en un marco de transparencia.

Véase que sendas cuestiones involucradas en este principio conforma una especie de círculo que podrá calificarse como virtuoso o no en función de los móviles que los acompañen. En función de esos móviles y las consecuencias que se proyecten en la realidad debido a ellos el Estado estará en condiciones de cumplir o no, con el deber de progresividad y de utilización del máximo de los recursos disponibles.

Clarifiquemos la idea con un ejemplo:

- A. *En el país X, el gobierno se compromete en virtud de obligaciones internacionales a garantizar el derecho a una vivienda digna.*
- B. *Ese país X, incluye en su Constitución, la directiva de elaborar y aprobar presupuestos bajo una perspectiva de derechos humanos.*
- C. *Ese país X, posee un plataforma fiscal, financiera y económica que le permitiría atender al contenido mínimo del derecho a la vivienda. Para ello, ha diseñado una política pública destinada a tales efectos.*
- D. *Ese país X, no posee estadísticas fidedignas que le permitan conocer a*

*ciencia cierta qué cantidad de ciudadanos se encuentran en situación de emergencia económica que pone en riesgo la consecución -por sus propios medios- del derecho a la vivienda.*

- E. *Como consecuencia de lo anterior, existe un margen de exclusión de la política pública sobre derecho a la vivienda que opera ad intra, al no identificar la población que requiere ser acompañada por el Estado.*

Ahora bien, sobre la base de estas premisas fácticas, cabría preguntarse:

*¿Cumple ese estado con su deber de garantía del derecho a la vivienda?*

*¿En qué momento de esta secuencia de afirmaciones se produce el quiebre?*

*¿Cuáles son las consecuencias de ese quiebre?*

El cumplimiento de las obligaciones generales y en particular, de la obligación de garantizar los DESCAs, posee una faz teórica y una práctica que la sigue. Si existe una falla en alguna de ellas o en ambas se produce un quiebre que es capaz de conminar la responsabilidad internacional de un Estado.

La fase teórica, se traduce en la elaboración de medidas de acción pública, políticas públicas capaces de atender una realidad. La fase práctica es la que surge de la aplicación de esa política en la realidad. Muchas veces, una medida puede estar precedida de arduos estudios, concienzudos análisis y loables fines sin embargo su aplicación a la vida real no arroja los resultados acordes. Para equilibrar estos desfases, hay un segundo momento en la fase práctica que es el del control mediante el cual se podrá monitorear el grado de efectividad y progresividad de una política sobre un derecho. Cuando el control falla, es insuficiente o no existe, puede darse un quiebre que en términos de acceso a los derechos significa un obstáculo.

Este obstáculo de acceso, también podrá darse si las políticas públicas son desacertadas (fase teórica inidónea) o si por más loables que fueran, las medidas públicas tomadas fallan en su aplicación en la realidad (por insuficiencia o inadecuación).

<sup>47</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado. Principio 5. Los Estados deben eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva a través de su política fiscal, incorporando de forma transversal las perspectivas de las poblaciones discriminadas en su diseño e implementación, y adoptando acciones afirmativas cuando sea necesario, p. 29.

<sup>48</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado. Principio 6. Los Estados deben promover la igualdad sustantiva de género mediante su política fiscal con una perspectiva de interseccionalidad, p. 32.

## VI. La corrupción, mal de males<sup>49</sup>

Aunque todos los derechos tienen un costo<sup>50</sup>, la naturaleza eminentemente prestacional de los DESCAs, los deja en una situación desventajosa respecto de otros derechos, puesto que los recursos económicos que su garantía acarrearán los hace mayormente

apetecibles para la corrupción<sup>51</sup>. En otras palabras, “el papel que el Estado asume frente a los DESCAs los vuelve más endeblados a las consecuencias de la corrupción, pues ésta impacta sobre aquellos de manera directa: si partimos de la base de que los recursos disponibles del Estado son limitados, se evidencia que aquellos recursos que fueran desviados por actos de corrupción reducirán los disponibles para la promoción y garantía de los DESCAs”<sup>52</sup>.

Según veremos, la corrupción ha logrado un espacio propio en la agenda discursiva de los derechos humanos a nivel internacional y ha dado lugar a que distintos organismos

---

<sup>49</sup> En torno a esta temática, se recomienda la lectura de *La lucha contra la corrupción desde un enfoque de derechos humanos para la administración de justicia*, fruto del trabajo llevado adelante desde el Centro de Investigación de Derechos Humanos dependiente de la Dirección Jurídica Aplicada de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica Argentina. La obra ha sido además desarrollada con la colaboración del equipo de investigación del Máster en Gobernanza y Derechos Humanos de la Universidad Autónoma de Madrid. Director: Siro L. De Martini Coordinador: Julián Prieto. Disponible para su descarga en: [La lucha contra la corrupción desde un enfoque de derechos humanos para la administración de justicia](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

Por otra parte, también se sugiere ROSE-ACKERMAN, Susan y PALIFKA, Bonnie, *Corrupción y gobierno. Causas, consecuencias y reformas*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 2019.

<sup>50</sup> Esta resulta la tesis central expuesta en HOLMES, Stephen y SUSTEIN, Cass, *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Buenos Aires, Siglo veintiuno, 2011.

---

<sup>51</sup> En este punto, resultan claras las palabras de Courtis y Abramovich quienes ejemplifican del siguiente modo: “Los derechos civiles no se agotan en obligaciones de abstención por parte del Estado: exigen conductas positivas, tales como la reglamentación –destinada a definir el alcance y las restricciones de los derechos–, la actividad administrativa de regulación, el ejercicio del poder de policía, la protección frente a las interferencias ilícitas del propio Estado y de otros particulares, la eventual imposición de condenas por parte del Poder Judicial en caso de vulneración, la promoción del acceso al bien que constituye el objeto del derecho. Baste repasar mentalmente la gran cantidad de recursos que destina el Estado a la protección del derecho de propiedad: a ello se destina gran parte de la actividad de la justicia civil y penal, gran parte de la tarea policial, los registros de la propiedad inmueble, automotor y otros registros especiales, los servicios de catastro, la fijación y control de zonificación y uso del suelo, etcétera. Todas estas actividades implican, claro está, un costo para el Estado, sin el cual el derecho no resultaría inteligible, y su ejercicio carecería de garantía”. En “Apuntes sobre la exigibilidad judicial de los derechos sociales”, en COURTIS, Christian y ÁVILA SANTAMARÍA, Ramiro (edit.), *La protección judicial de los derechos sociales*, Quito, Ecuador, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2009, p. 4. Disponible para descarga en: <https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/116594-opc> [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>52</sup> DE MARTINI, Siro L. (dir.) y PRIETO, Julián (coord.), *La lucha contra la corrupción desde un enfoque de derechos humanos para la administración de justicia*; UCA, UAM; 2022; p. 136. Disponible en: [La lucha contra la corrupción desde un enfoque de derechos humanos para la administración de justicia](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

internacionales elaboren distintos informes sobre la materia.

Uno de ellos, es el informe emitido por la Comisión IDH sobre “Corrupción y Derechos Humanos”<sup>53</sup>, el esfuerzo más integral del tema, que haya tenido un organismo internacional a la fecha. Allí, la CIDH mantuvo el concepto atribuido a la corrupción como un complejo fenómeno que afecta no solo a todos los derechos humanos sino que también incide negativamente en el derecho al desarrollo: debilitando la gobernabilidad, socavando el Estado de Derecho y exacerbando la desigualdad.

En lo que respecta a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, la CIDH se remitió a lo expresado en su oportunidad en la Resolución 1/17 sobre derechos humanos y lucha contra la impunidad y la corrupción, la Resolución 1/18 sobre corrupción y derechos humanos y en el informe sobre Venezuela del año 2018 y sostuvo que dichos derechos pueden verse seria y negativamente impactados por la corrupción tanto de manera directa como indirecta.

Por otro lado, los informes realizados, por un lado, por el Consejo Económico y Social y, por el otro lado, por el Comité Asesor del Consejo de Derechos Humanos enriquecen el presente estudio toda vez que centran su análisis en las consecuencias negativas de los actos de corrupción en los derechos humanos y, en particular, de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.

## **VI.1. Aproximaciones a una definición de la corrupción.**

### **1.A. El Informe temático de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (en adelante, “la Comisión” o la CIDH).**

A lo largo de los años el tema de la corrupción ha ido ganando un espacio propio

<sup>53</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

en la discusión de derechos humanos a nivel internacional. En la Resolución 1/17 la CIDH señaló que “*el flagelo de la corrupción afecta a diferentes países de la región. En ese sentido La Comisión reafirma la importancia que tiene la lucha contra la corrupción para garantizar el goce efectivo de los derechos humanos, en especial de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, cuya efectividad depende de políticas y presupuestos públicos*”<sup>54</sup>.

Luego, el Informe de la CIDH sobre “Corrupción y Derechos Humanos”, publicado en diciembre de 2019<sup>55</sup>, es el esfuerzo más completo de abordaje integral del tema que haya hecho un organismo internacional a la fecha.

Ahora bien, el punto de partida para la elaboración del documento que comentamos fue la Resolución 1/18 de la Comisión Interamericana<sup>56</sup>.

Entre los puntos destacados de este documento, vale hacer mención al intento por definir el fenómeno de la corrupción lo que supone una tarea no sencilla en la medida que son varias las aristas que se ponen en juego a tales fines. La CIDH señaló que la corrupción

<sup>54</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236, párr. 148, con cita de OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Resolución 1/17: Derechos Humanos y lucha contra la impunidad y la corrupción, 12 de septiembre de 2017. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>55</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>56</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Resolución 1/18: Corrupción y Derechos Humanos, 02/03/2018, Bogotá, Colombia. Disponible en: [RESOLUCIÓN 1/18 CORRUPCIÓN Y DERECHOS HUMANOS](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

es un complejo fenómeno que afecta a los derechos humanos en su integralidad –civiles, políticos, económicos, sociales, culturales y ambientales–, así como al derecho al desarrollo; que debilita la gobernabilidad y las instituciones democráticas, fomenta la impunidad, socava el Estado de Derecho y exacerba la desigualdad; concepto que mantuvo en dicho informe.

La corrupción supone un fenómeno muy complejo que muchas veces puede implicar una violación directa a los derechos humanos, aunque en la mayoría de los supuestos, las consecuencias más arraigadas implican un impacto indirecto que, en última instancia pueden afectar el goce y ejercicio de los derechos<sup>57</sup>. Es decir que el fenómeno como tal, se manifiesta de diversos modos, en ocasiones de forma aislada aislada y en otros como parte de un entramado institucional que lo hace posible.

El documento grafica en forma indubitable, cómo interactúan por un lado las dinámicas de la protección de los derechos humanos y, por otro, las de la lucha contra la corrupción a tal punto que es posible afirmar que ambas agendas confluyen y se influyen de manera recíproca<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> Tal como ha sido observado por la CIDH en la región, es claro que “los contextos de violaciones graves y sistemáticas de derechos humanos están íntimamente unidos con condiciones que propician la corrupción, en un entramado que se retroalimenta. Tanto los actos individuales de corrupción como los actos sistémicos conviven y dan cuenta de formas diversas de afectaciones de derechos mediante corrupción, como malversación de fondos, impunidad, traspaso de empresas públicas a grupos cercanos al poder político, violencia, represión estatal frente al control ciudadano y de la prensa, siendo estas prácticas comunes en los sistemas autoritarios. En estos casos la lucha por los derechos humanos es también la lucha contra la corrupción y viceversa” (OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236, párr. 139. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#)) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>58</sup> “[l]a convergencia entre el movimiento de derechos humanos y el de lucha contra la corrupción

En el campo de los DESCAs esta convergencia y complementariedad se torna aún más visible<sup>59</sup> ya que las obligaciones de los estados quedan encuadradas en el marco de la “disposición del máximo de los recursos” y “la obligación de no regresividad”, cuestiones ambas que han servido de vínculo con el fenómeno de la corrupción<sup>60</sup>.

En torno a estas dos prescripciones que caracterizan la garantía de los DESCAs en los ámbitos internos, el documento de la Corte explica que “*La corrupción reduce los recursos disponibles para la progresiva realización de los derechos económicos, sociales y culturales (y, por ende, socava el cumplimiento de las obligaciones estatales en virtud del artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales)... [y que] ... Si las autoridades de un Estado están*

genera una serie de posibilidades de retroalimentación que, manteniendo las particularidades de cada uno, apunta en el sentido de la complementariedad y de garantía de eficacia en las políticas públicas en la lucha contra la corrupción” (OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236, párr. 146. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#). [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>59</sup> El fenómeno en sí, afecta el goce y disfrute de todos los derechos humanos, con independencia de que se visibilice más respecto de los DESCAs. En esa línea, se ha dicho: “*la corrupción generalizada incide cada vez más negativamente en el disfrute de todos los derechos humanos, en particular haciendo disminuir los recursos a disposición de todos los sectores del desarrollo, de modo que se dificulta la realización de todos los derechos humanos*” (ONU: Asamblea General, Resolución 29/11 del Consejo de Derechos Humanos: Informe final del Comité Asesor del Consejo de Derechos Humanos sobre las consecuencias negativas de la corrupción en el disfrute de los derechos humanos, A/HRC/RES/29/11, 22 de julio de 2015.

<sup>60</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236, párr. 147. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

*dominadas por la corrupción, se resquebraja la confianza de la población en el gobierno y, con el tiempo, en el orden democrático y el Estado de Derecho*”.<sup>61</sup>

De ahí que a modo de conclusión el informe de la Comisión sugiere la necesidad de abordar la corrupción desde su raíz promoviendo marcos de transparencia, participación y rendición de cuentas<sup>62</sup>

### **1.B. Los Informes realizados por el Consejo Económico y Social y el Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas.**

A su turno, resulta interesante plasmar

<sup>61</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236, párr. 152. con cita de ONU, Asamblea General, Informe final del Comité Asesor del Consejo de Derechos Humanos sobre las consecuencias negativas de la corrupción en el disfrute de los derechos humanos, 5 de enero de 2015, A/HRC/28/73, párr. 20, letra c. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>62</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236, párr. 152, con cita de Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observaciones Finales (Paraguay), UN Doc. E/C.12/PRY/CO/4, 20 de marzo de 2015, párr. 11; Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observaciones Finales (Venezuela), UN Doc. E/C.12/VEN/CO/3, 7 de julio de 2015, párr. 12; Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observaciones Finales (Guyana), UN Doc. E/C.12/GUY/CO/2-4, 28 de octubre de 2015, párrs. 18 y 19; Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observaciones Finales (Honduras), UN Doc. E/C.12/HND/CO/2, 11 de julio de 2016, párrs. 17 y 18; Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observaciones Finales (Colombia), UN Doc. E/C.12/COL/CO/6, 19 de octubre de 2017, párrs. 21 y 22; Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observaciones Finales (México), UN Doc. E/C.12/MEX/CO/5-6, 17 de abril de 2018, párrs. 16 y 17. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

algunos de los puntos centrales que surgen de los informes realizados, por un lado, en el año 2004 por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas sobre la corrupción y sus repercusiones en el pleno disfrute de los derechos humanos, en particular de los derechos económicos, sociales y culturales<sup>63</sup> y, por el otro lado, en el año 2015 por el Consejo de Derechos Humanos sobre las consecuencias negativas de la corrupción en el disfrute de los derechos humanos<sup>64</sup>.

En primer lugar, en el informe realizado por el Consejo Económico y Social –en lo que aquí interesa– se señaló que las consecuencias de la corrupción para el desarrollo socioeconómico de un país pueden ser “monumentales”, ya que afectan a todos los sectores de la vida económica pública y privada. Al respecto, sostuvo que “*está demostrado que la corrupción obstaculiza la inversión nacional y extranjera reduciendo así el crecimiento, restringe el comercio y distorsiona el gasto público cuantitativa y cualitativamente (...), a la vez que exacerba la pobreza y reduce la base impositiva, lo que afecta todavía más la calidad de los servicios públicos*”<sup>65</sup>.

También, afirmó que aunque “*son muchos los factores que contribuyen a las desigualdades en una determinada sociedad, es bien sabido que entre ellos figura la corrupción*”, siendo “*los pobres una vez más las víctimas de una redistribución de bienes que difícilmente va a beneficiarlos*”<sup>66</sup>

<sup>63</sup> ONU: Consejo Económico y Social. La corrupción y sus repercusiones en el pleno disfrute de los derechos humanos, en particular los derechos económicos, sociales y culturales, E/CN.4/Sub.2/2004/23, 7 de julio de 2004.

<sup>64</sup> ONU: Asamblea General. Informe final del Comité Asesor del Consejo de Derechos Humanos sobre las consecuencias negativas de la corrupción en el disfrute de los derechos humanos, A/HRC/28/73, 5 de enero de 2015.

<sup>65</sup> ONU: Consejo Económico y Social. La corrupción y sus repercusiones en el pleno disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales, E/CN.4/Sub.2/2004/23, 7 de Julio de 2004, párr. 22.

<sup>66</sup> ONU: Consejo Económico y Social. La corrupción y sus repercusiones en el pleno disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales,

En segundo lugar, el Comité Asesor del Consejo de Derechos Humanos en el informe realizado sobre las consecuencias negativas de la corrupción en el disfrute de los derechos humanos, centró su análisis en el aspecto vinculado a las violaciones de los derechos humanos dadas por actos de corrupción. Al respecto, sostuvo que “en los últimos años se ha establecido una relación clara entre las consecuencias negativas de la corrupción y los obstáculos al goce de los derechos humanos”<sup>67</sup>.

El Comité clasificó las posibles violaciones de los derechos humanos que causa la corrupción según las diversas obligaciones impuestas a los Estados en virtud de los compromisos asumidos en materia de derechos humanos. En tal sentido, sostuvo que la corrupción puede afectar a personas (consecuencias negativas individuales), a grupos específicos e identificables de personas (consecuencias negativas colectivas) y/o a toda la sociedad (consecuencias negativas generales)<sup>68</sup>.

En conclusión, el Comité Asesor afirmó que “la corrupción tiene repercusiones negativas en el disfrute de los derechos humanos de todos los que se ven afectados por ella. Ahora bien, se agravan sus efectos negativos en el goce de los derechos humanos de las personas vulnerables. Las personas pertenecientes a minorías, los pueblos indígenas, los trabajadores migratorios, las personas con discapacidad, los refugiados, los presos, las mujeres, los niños y quienes viven en la pobreza son a menudo los primeros en sufrir sus consecuencias. Ello subraya la obligación de todos los Estados de proteger los derechos humanos de las personas que pertenecen a esos grupos a fin de evitar las vulneraciones de

esos derechos”<sup>69</sup>.

## VII. Impactos generales de la corrupción en la obligación general de garantizar

La obligación de garantía, como se dijo, alude al conjunto de medidas que debe adoptar el Estado para permitir el pleno goce y ejercicio de los derechos humanos.

La Comisión IDH sostiene que “los Estados tienen la obligación jurídica de prevenir, razonablemente, las violaciones de los derechos humanos, de investigar seriamente con los medios a su alcance las violaciones que se hayan cometido dentro del ámbito de su jurisdicción a fin de identificar a los responsables, de imponerles las sanciones pertinentes y de asegurar a las víctimas una adecuada reparación. [...]”<sup>70</sup>.

En tal sentido, se espera de los Estados la adopción de medidas tendientes a prevenir cualquier hecho u acto que en forma directa o indirecta importe la merma en la satisfacción de derechos. Un estado, que actúa en forma insuficiente o defectuosa, o directamente no actúa haciendo caso omiso a los supuestos de corrupción, es un Estado al que se le podría atribuir responsabilidad internacional<sup>71</sup>.

E/CN.4/Sub.2/2004/23, 7 de Julio de 2004, párr. 25.

<sup>67</sup> ONU: Asamblea General. Informe final del Comité Asesor del Consejo de Derechos Humanos sobre las consecuencias negativas de la corrupción en el disfrute de los derechos humanos, A/HRC/28/73, 5 de enero de 2015, párr. 13.

<sup>68</sup> ONU: Asamblea General. Informe final del Comité Asesor del Consejo de Derechos Humanos sobre las consecuencias negativas de la corrupción en el disfrute de los derechos humanos, A/HRC/28/73, 5 de enero de 2015, párr. 20.

<sup>69</sup> ONU: Asamblea General. Informe final del Comité Asesor del Consejo de Derechos Humanos sobre las consecuencias negativas de la corrupción en el disfrute de los derechos humanos, A/HRC/28/73, 5 de enero de 2015, párr. 22, con cita de Séptimo informe anual del Subcomité para la Prevención de la Tortura y Otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes (CAT/C/52/2), párr. 80.

<sup>70</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH). Pueblos indígenas, comunidades afrodescendientes y recursos naturales: protección de derechos humanos en el contexto de actividades de extracción, explotación y desarrollo, 31 diciembre 2015, OEA/Ser.L/V/II. Doc. 47/15, párr. 40. Disponible en: [Pueblos indígenas, comunidades afrodescendientes y recursos naturales: protección de derechos humanos en el contexto de actividades de extracción, explotación y desarrollo](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>71</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236, párr. 254 y 255. Disponible en: [CIDH | Corrupción y](#)

En ocasiones este deber de prevenir, en otras palabras la búsqueda de mecanismos que permitan combatir eficazmente la corrupción, podría implicar la adopción de medidas que restrinjan derechos. En estos supuestos, no puede dejar de considerarse que esas restricciones a los derechos humanos deberán analizarse a la luz de los requisitos referidos por la Comisión IDH. A saber, “*para que un Estado pueda restringir legítimamente el goce y ejercicio de derechos humanos es necesario que concurren cinco elementos: i) legalidad; ii) la existencia de un fin legítimo; iii) la idoneidad, es decir la determinación de si existe una relación lógica de causalidad de medio a fin entra la distinción y el fin que se persigue; y, iv) la necesidad, esto es, la determinación de si existen alternativas menos restrictivas e igualmente idóneas;*

v) *la proporcionalidad en sentido estricto, es decir el balance de los intereses en juego y el grado de sacrificio de uno respecto del otro*”<sup>72</sup>.

Sin perjuicio de los loables fines que un Estado pudiera perseguir, por ejemplo, ocuparse de la corrupción, si las restricciones a los derechos no resguardaran estos elementos, encontraría involucrada su responsabilidad internacional.

Asimismo, la Corte IDH afirma que “[l]a obligación de garantizar el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos no se agota con la existencia de un orden normativo dirigido a hacer posible el cumplimiento de esta obligación, sino que comparta la necesidad de una conducta gubernamental que asegure la existencia, en la realidad, de una eficaz garantía del libre y pleno ejercicio de los derechos humanos”.<sup>73</sup>

[derechos humanos: Estándares interamericanos](#)  
[Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>72</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236, párr. 259. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#)  
[Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>73</sup> Corte IDH, Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras, fondo, 29/07/1988, Serie C No. 4, párr. 167. Disponible en: [Corte Interamericana de](#)

En este orden, se puede afirmar que la obligación de garantizar los derechos humanos encuentra su sustento en los casos concretos, a partir de una aproximación gradual en la satisfacción de los derechos, toda vez que no se trata de un *todo o nada* en cuanto al cumplimiento de la obligación sino que consiste en una valoración respecto de lo que el Estado debía y podía hacer y no hizo para satisfacer el derecho que se trate.

Si bien la redacción del artículo 1.1 de la CADH señala únicamente la existencia de las obligaciones de respetar y garantizar, el deber de adoptar medidas dispuesto en el artículo 2 de la CADH se puede derivar lógicamente de la obligación de garantizar. El cumplimiento de esta obligación se traduce en la creación de políticas públicas tendientes a la plena efectividad de los derechos humanos. Así como la asunción de acciones, sean estas legislativas o de cualquier otro carácter (jurídico, político, administrativo y cultural).

El cumplimiento de esta obligación es de carácter inmediato, lo contrario podría hacer incurrir en responsabilidad internacional al Estado de que se trate. Sin embargo es necesario disociar el cumplimiento de la obligación con el contenido y alcance de las medidas. En tanto esto último, de acuerdo a la doctrina establecida en el ámbito de los derechos humanos, y en particular en referencia a los DESCAs, puede implicar logros graduales, por aplicación del principio de progresividad ya referido.

Lo antedicho, tiene que ver con una arista relacionada al deber de adoptar medidas de derecho interno es la vinculación conceptual del presupuesto con el sistema de derechos humanos<sup>74</sup>. Sin ánimos de abordar en forma exhaustiva este tópico, no podría dejar de mencionarse que, si partimos de la base de que todos los derechos tienen un costo, su protección efectiva y su garantía muchas veces importarán la asunción de gastos, tal como se

[Derechos Humanos Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras Sentencia de 29 de julio de 1988](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>74</sup> CORTI, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007, p. 694.

dijo anteriormente.

Asimismo, en la Resolución 1/18 relativa al tema corrupción, la Comisión IDH recomendó a los Estados “[a]doptar medidas públicas decididas y mecanismos efectivos para erradicar la corrupción, los que deben incorporar que incluyan de manera integral y transversal un enfoque integral de derechos humanos en todas sus etapas, incluyendo en su diseño y planificación, en la implementación de las mismas y en su evaluación”<sup>75</sup>. Un adecuado control por parte del Estado se traducirá en una herramienta vital para verificar el correcto direccionamiento de los recursos públicos para la satisfacción de los derechos humanos.

En la Resolución mencionada, la Comisión IDH analizó el vínculo de esta obligación con respecto a los DESCAs. Allí sostuvo que se debían “generar mecanismos jurídicos, legales y de política pública que permitan establecer claramente el impacto de las diferentes formas de corrupción en el efectivo disfrute de los DESCAs de las personas y colectivos, especialmente de quienes vivan en la pobreza o pobreza extrema, como de aquellos históricamente discriminados”.<sup>76</sup> Se trata de una afirmación razonable, por cuanto “la corrupción viola los derechos humanos de aquellos a quienes perjudica y tiene un impacto desproporcionado sobre las personas que pertenecen a grupos vulnerables”<sup>77</sup>. Es decir, su impacto no es sólo individual, sino que también puede tomar dimensiones estructurales y socavar, entonces, a aquellos

<sup>75</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Resolución 1/18: Corrupción y Derechos Humanos, 02/03/2018, Bogotá, Colombia, punto 3.e.i. Disponible en: [RESOLUCION 1/18 CORRUPCION Y DERECHOS HUMANOS](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>76</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Resolución 1/18: Corrupción y Derechos Humanos, 02/03/2018, Bogotá, Colombia, punto 3.e.iii. Disponible en: [RESOLUCION 1/18 CORRUPCION Y DERECHOS HUMANOS](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>77</sup> Consejo internacional para el Estudio de los Derechos Humanos e Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, *La corrupción y los derechos humanos. Estableciendo el vínculo*, Monterrey, México 2009, p.9.

que ya se encuentran al margen del sistema.

De lo expuesto, concluimos que de los compromisos internacionales asumidos por los Estados en materia de derechos humanos se derivan tres obligaciones comunes a todos los derechos humanos, que surgen del artículo 1.1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), estas son: respetar, garantizar y adoptar medidas; obligaciones tendientes a asegurar los derechos humanos y prevenir su vulneración. La corrupción afecta en forma directa e indirecta el grado o nivel de cumplimiento de estos compromisos y por tanto puede ser considerada en sí misma como una fuente de responsabilidad internacional. Sus efectos se proyectan en el nivel de satisfacción de todos los derechos fundamentales y, por la naturaleza prestacional, incide de modo más profundo respecto de los derechos sociales.

En el escenario de los DESCAs, la corrupción tiene un mayor impacto<sup>78</sup>. La desviación de recursos públicos producto de la corrupción solo profundizará este desfinanciamiento. A esto se agrega que, en ocasiones, en aquellos gobiernos que sí desarrollan programas para la protección y promoción de los DESCAs, justamente es en el seno de esos programas sociales donde la corrupción encuentra su campo de actuación más fértil.

La corrupción altera el cumplimiento de las obligaciones específicas que se derivan del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Pensemos como ejemplo en el caso del derecho a la salud. En virtud del párrafo 1 del artículo 12 del PIDESC, los Estados Parte reconocen “el derecho de toda persona al

<sup>78</sup> Se puede profundizar el tema con las lecturas de: NASH, Claudio, “Derechos Humanos y Corrupción. Un enfoque multidimensional”, Estudios de Derecho, N° 165, y CARRASCO, Maximiliano, “Los derechos sociales frente al argumento de la falta de recursos”, Revista Solonik. Políticas públicas y derechos humanos, 2019, n° 6. Por último, también: GRUENBERG, Christian, “Los derechos humanos como táctica anticorrupción ¿Una reforma en la que todos ganan?”, en ORSI, Omar y RODRÍGUEZ GARCÍA, Nicolas; *Transparencia, acceso a la información y tratamiento penal de la corrupción*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2011.

disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental", mientras que en el párrafo 2 del artículo 12 se indican, a título de ejemplo, diversas "medidas que deberán adoptar los Estados Partes a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho".<sup>79</sup>

Su efectividad "se puede alcanzar mediante numerosos procedimientos complementarios, como la formulación de políticas en materia de salud, la aplicación de los programas de salud elaborados por la Organización Mundial de la Salud (OMS) o la adopción de instrumentos jurídicos concretos. Además, el derecho a la salud abarca determinados componentes aplicables en virtud de la ley"<sup>80</sup>.

Este derecho posee estándares relativos a la disponibilidad, accesibilidad, aceptabilidad y calidad<sup>81</sup>, y respecto de cada una de estas la corrupción puede tener un gran impacto.

El Relator Especial sobre el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible

de salud física y mental, Dainius Puras, en su informe de 2017 señaló que "[l]a corrupción socava la obligación del Estado de hacer efectivo el derecho a la salud "hasta el máximo de sus recursos disponibles" La malversación, en particular, hace que los recursos financieros se desvíen de su propósito original. La corrupción también reduce la capacidad de los Gobiernos de conseguir el máximo volumen de recursos, entre otras cosas mediante la cooperación internacional, ante todo porque hace que los países sean menos atractivos para los donantes y las inversiones, y puede propiciar la evasión de impuestos. Las medidas de prevención y protección contra los delitos de corrupción son pues un componente esencial de esta obligación"<sup>82</sup>.

Se podría afirmar que "la corrupción dentro del sector de la salud puede darse dentro de tres escenarios, la administración de los recursos públicos destinados para tales fines (asignaciones presupuestales, por ejemplo para la construcción de clínicas y hospitales); manejo y distribución de instalaciones, bienes (insumos, medicamentos, equipo médico) y servicios destinados a la atención de la salud; y la proveniente de la relación entre el personal sanitario y los pacientes; estos mismos supuestos pueden replicarse en el debilitamiento de la obligación de respetar y garantizar otros derechos sociales como la educación"<sup>83</sup>.

Similares son las conclusiones a las que podríamos arribar si se analizan los restantes DESCAs, máxime cuando como sucede en el caso argentino la política pública destinada a su aseguramiento principalmente se traduce en transferencias condicionadas (o no) de ingresos. Es sabido que, "pese a los avances

<sup>79</sup> ONU: Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación General Nº 14: El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud (artículo 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), 11/08/2000, E/C.12/2000/4, párr. 2. Disponible en: [El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud. Observación General 14 del Comité de Derechos Económicos, Social](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>80</sup> ONU: Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación General Nº 14: El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud (artículo 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), 11/08/2000, E/C.12/2000/4, párr. 1 con nota "Por ejemplo, el principio de no discriminación respecto de los establecimientos, bienes y servicios de salud es legalmente aplicable en muchas jurisdicciones nacionales.". Disponible en: [El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud. Observación General 14 del Comité de Derechos Económicos, Social](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>81</sup> ONU: Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación General Nº 14: El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud (artículo 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), 11/08/2000, E/C.12/2000/4, párr. 2. Disponible en: [El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud. Observación General 14 del Comité de Derechos Económicos, Social](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>82</sup> ONU: Asamblea General. El derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental, A/72/137, 14 de julio de 2017, párr. 25.

<sup>83</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Informe temático sobre Corrupción y Derechos Humanos: Estándares interamericanos, 6 de diciembre de 2019, OEA/Ser.L/V/II, Doc. 236, párr. 168. Disponible en: [CIDH | Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

ciertos en materia de reconocimiento de DESC y a la incorporación de cierto discurso de 'derechos' en las políticas sociales, aún queda camino por recorrer en su implementación: persiste en la región un esquema de provisión de bienestar caracterizado por una oferta de beneficios asistenciales, multiplicidad de programas otorgados discrecionalmente y bajo la lógica de clientelismo político..."<sup>84</sup>.

Pautassi, afirma que "la base de diseño de estos programas es el concepto de focalización, que consiste en seleccionar un "grupo objetivo o población meta" caracterizado por su condición de pobreza, además de ser relativamente homogéneo, para el cual se diseñan programas sociales de corte asistencial. Este concepto de focalización se utiliza como sinónimo de selectividad en el gasto social. De esta manera, se plantea una dilema: focalización o políticas universales, o focalización vs. Políticas universales"<sup>85</sup>.

#### **VIII. El ideal de vida digna no puede ser concebido en una sociedad corrompida.**

La Comisión Económica y Social para Asia y el Pacífico de las Naciones Unidas ha definido

<sup>84</sup> ARCIDIÁCONO, Pilar y GAMALLO, Gustavo; "Políticas Sociales y derechos. Acerca de la producción y reproducción de las marginaciones sociales"; en PAUTASSI, Laura y GAMALLO, Gustavo (dirs), *¿Más derechos, menos marginaciones? Políticas sociales y bienestar en la Argentina*, Buenos Aires, Biblos, 2012, p. 41

<sup>85</sup> PAUTASSI, Laura, *Perspectiva de derechos, políticas públicas e inclusión social. Debates actuales en la Argentina*, Buenos Aires, Biblos, 2010, p. 42. Ejemplifica la autora, que "No puede obviarse que la asignación universal de protección social convive con un esquema político caracterizado por la oferta de beneficios asistenciales, la multiplicidad de programas otorgados discrecionalmente y bajo una lógica de clientelismo político, por soluciones basadas en el supuesto de la 'responsabilización individual' por parte de los receptores de las políticas, la falta de participación de los sectores vulnerables en la construcción de la política la permanente re-denominación de viejos programas, la falta de control y accountability y, más aún en la actualidad, por situaciones de gravedad en torno a la producción y el acceso a la información pública" (p. 272).

al buen gobierno o "buena gobernanza" a partir de ocho características principales<sup>86</sup>. Dispone que un buen gobierno es participativo, se orienta al consenso, es responsable, transparente, responsivo, efectivo y eficiente. Además es equitativo e inclusivo, y funciona en los términos de la legalidad.

La transparencia y la participación ciudadana son herramientas centrales con multiplicidad de beneficios que se proyectan no sólo en la actividad de control que debe ser llevada a cabo en pos del objetivo de lucha contra la corrupción sino que también será de importancia a la hora de escrutar la efectividad de las medidas de garantía de los derechos sociales.

En torno a lo primero, los Estados deben bregar por la reducción y, en el mejor escenario, la eliminación de la corrupción. Esta idea queda reforzada en la medida que esos Estados asumen compromisos internacionales en materia de derechos humanos, puesto que al complejo normativo nacional se adiciona el regional y/o el internacional agregando una serie de obligaciones generales cuyo seguimiento posibilita la garantía de los derechos humanos.

El fenómeno de la corrupción traspasa las fronteras de un Estado y se proyecta en un sinfín de consecuencias respecto de los derechos humanos en general. Los DESCAs, se ven particularmente afectados puesto que una de sus características sobresalientes es que, por naturaleza, su realización práctica depende de la consecución de actividades prestacionales y por ello importan para el Estado una erogación dineraria que dependerá por un lado de que ese dinero esté disponible

<sup>86</sup> Traducción personal del inglés, documento disponible online en el siguiente enlace: [What is Good Governance?](#) [Fecha de consulta: 22/04/2020]. Asimismo, Villoria Mendieta e Izquierdo Sánchez consideran que un buen gobierno es aquel que promueve espacios participativos, de diálogo y de cooperación dentro de su esquema institucional (VILLORIA MENDIETA, Manuel e IZQUIERDO SÁNCHEZ, Agustín, *Ética pública y buen gobierno. Regenerando la democracia y luchando contra la corrupción desde el servicio público*, Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 2015).

(a sabiendas de que los recursos son escasos, y que las sociedades latinoamericanas se encuentran empobrecidas), en segundo lugar dependerá de que exista voluntad política para que sea destinado a los fines sociales y, por último, estará sujeto una vez destinado a estos fines, a que efectivamente se implemente.

Hemos intentado dar cuenta de cómo la “corrupción” como fenómeno ha adquirido espacio propio en las agendas de todos los países considerados individualmente, y también en el interés de los organismos internacionales. Uno de los esfuerzos más acabados por explicar no sólo el concepto en sí mismo sino sus proyecciones en relación a los derechos humanos en general es el informe elaborado por la CIDH sobre “Corrupción y Derechos Humanos”. La corrupción debilita la gobernabilidad y las instituciones democráticas, fomenta la impunidad, socava el Estado de Derecho y exacerba la desigualdad.

El fenómeno afecta en particular el cumplimiento de la obligación de garantizar los derechos humanos y en lo concerniente a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales considerando la naturaleza prestacional de los derechos sociales, la corrupción los afecta en forma profunda. Esta situación es particularmente grave si se contextualiza el fenómeno dentro de sociedades excluyentes y desiguales como, en general, son las latinoamericanas. Allí el margen de exclusión es muy profundo; el flagelo de la corrupción no hace más que agravarlo. Es imperioso reforzar los compromisos asumidos internacionalmente.

En lo que respecta al control de la eficacia de las políticas públicas la Comisión IDH, propone la elaboración de un sistema de indicadores que permita cuantificar los resultados de las políticas públicas en materia de derechos sociales<sup>87</sup>.

<sup>87</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Lineamientos para la elaboración de indicadores de progreso en materia de derechos económicos, sociales y culturales, OEA/Ser.L/V/II.132, Doc 14 rev. 1, 19/07/2008. Disponible en [lineamientos para la elaboración de indicadores de progreso en materia de derechos económicos, sociales](#) [Fecha de consulta:

Estos indicadores, en último término, se proponen dar cuenta del grado de cumplimiento, por parte de los estados, de sus obligaciones internacionales. Resulta ilustrativo en este sentido, el pasaje del informe que afirma que “*los Estados pueden cumplir con sus obligaciones escogiendo entre un amplio espectro de cursos de acción y de políticas. No corresponde a la supervisión internacional juzgar entre las opciones que cada Estado, de manera soberana, haya elegido para realizar los derechos del Tratado. Sí corresponderá examinar si esas políticas públicas violan derechos del Protocolo. También corresponderá examinar si esas políticas consiguen o no garantizar el cumplimiento de las obligaciones positivas, inmediatas o progresivas, fijadas en el Protocolo*”<sup>88</sup>.

De allí que, con estas mediciones no sólo se busca merituar la efectividad de los derechos, sino que además podría controlar el grado de cumplimiento progresivo. Sobre esta línea, la Comisión afirma “*los principios que se analizan (progresividad y efectividad), conllevan una contracara. Es decir, así como se los debe tratar tal como una pauta hermenéutica es necesario reconocer su faz de conminatoriedad. La efectividad y la progresividad implican una obligación para el Estado consistente en que ‘le está vedado al Estado adoptar políticas, medidas, y sancionar normas jurídicas, que sin una justificación adecuada, empeoren la situación de los derechos económicos, sociales y culturales de los que gozaba la población al momento de adoptado el Protocolo o bien con posterioridad a cada avance ‘progresivo’*”<sup>89</sup>.

15/07/2022]

<sup>88</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Lineamientos para la elaboración de indicadores de progreso en materia de derechos económicos, sociales y culturales, OEA/Ser.L/V/II.132, Doc 14 rev. 1, 19/07/2008, párr. 4. Disponible en [lineamientos para la elaboración de indicadores de progreso en materia de derechos económicos, sociales](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>89</sup> OEA: Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Lineamientos para la elaboración de indicadores de progreso en materia de derechos

Además el sistema de indicadores se propone medir la realización progresiva de los derechos, y no directamente el grado de desarrollo económico y social del país, aun cuando este grado de desarrollo pueda servir como un factor relevante en la determinación de algunas obligaciones estatales.

De acuerdo a lo dicho hasta el momento, la efectividad de los derechos depende de la efectividad de las políticas públicas que los Estados adoptan en pos de su realización. En la aprobación de dichas medidas por supuesto que interviene un factor relacionado con la oportunidad, mérito y conveniencia que, en parte, queda al margen del control efectivo por parte de las instituciones. Ahora bien, eso no deja al azar su implementación que podrá quedar sujeta al escrutinio judicial cuando de ella se derive algún caso, causa o controversia que así lo amerite.

Sobre esto último, señala con agudeza Pautassi que *“es indudable que todas las acciones del Estado en el ámbito de las políticas sociales expresan decisiones políticas, e implementan políticas públicas, pero de allí no se deriva que esté vedada la injerencia del Poder Judicial cuando se invocan derechos potencialmente afectados...”*<sup>90</sup>.

Dicho ello, conviene distinguir que esta actividad que podríamos calificar como correctiva del Poder Judicial no supe a aquella que corresponde al Estado en sí. Es este, a través de las políticas quien debe fijar los procedimientos que permitan anticipar cuáles serán los criterios que se seguirán, de modo de no vulnerar los derechos de los potenciales interesados<sup>91</sup>.

---

económicos, sociales y culturales, OEA/Ser.L/V/II.132, Doc 14 rev. 1, 19/07/2008, párr. 6°. Disponible en [lineamientos para la elaboración de indicadores de progreso en materia de derechos económicos, sociales](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>90</sup> PAUTASSI, Laura, *Perspectiva de derechos, políticas públicas e inclusión social. Debates actuales en la Argentina*, Buenos Aires, Biblos, 2010, p. 274.

<sup>91</sup> ARROYO JIMÉNEZ, Luis, “Las bases constitucionales de la actividad administrativa de adjudicación de derechos limitados en número”, en ARROYO JIMÉNEZ, Luis y UTRILLA, Dolores (dirs.),

Más allá de lo antedicho, en los últimos tiempos la ciudadanía en general ha ido ocupando nuevos y destacados roles en el escrutinio de esta efectividad. Con la reforma de 1994, el diseño de gobierno clásico se vio impactado por el reconocimiento de un nuevo actor - fundamental y postergado- la ciudadanía<sup>92</sup>. Con esto, se quiere decir que a las garantías institucionales se le adicionan las sociales que aluden al rol activo de la ciudadanía en la gestión de los derechos fundamentales. Gerardo Pisarello, introduce esta idea señalando que *“El estatuto debilitado de los derechos sociales en los ordenamientos contemporáneos se explica, en buena medida, por esta realidad. La llamada crisis del estado social, así como la progresiva pérdida de normatividad de derechos sociales constitucionalmente reconocidos, resultaría ininteligible sin tener en cuenta el debilitamiento de los sujetos encargados de exigirlos. Esta realidad justifica abordar la cuestión de las garantías de los derechos desde otra perspectiva. No sólo ni tanto como un fenómeno institucional, estatal, sino como un fenómeno social, ciudadano. Con ese fin cabría distinguir, precisamente, entre garantías institucionales y garantías sociales de los derechos. Las garantías institucionales serían*

---

*La administración de la escasez*, Madrid, Marcial Pons, 2015, pp. 47-107.

<sup>92</sup> “Las personas que sufren las consecuencias de una decisión deben poder participar del proceso que llevó a la adopción de la misma. El principio conductor de una nueva democracia participativa es que el pueblo debe ser parte integrante del proceso de toma de aquellas decisiones que afecten sus vidas (NAISBITT, John. ‘Megatendencias’ Ed. Fundación Cerien 1984, pág. 277” (LOÑ, Félix R.; *Constitución y Democracia*; Buenos Aires, Lerner Editores Asociados, p. 204 y nota al pie. 53).

En sentido similar, el profesor argentino Germán BIDART CAMPOS señalaba en referencia a la participación ciudadana en los asuntos públicos que *“es una garantía de tranquilidad y paz... lo que atañe a todos, por todos debe ser resuelto”* (Derecho Político [ed. 1972], p. 389: citado en *Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, SABSAY, Daniel [director], comentario a los artículos 39/40 a cargo de TULLIO, Alejandro, p. 190).

aquellas técnicas de protección de los derechos encomendadas a órganos institucionales, como el legislador, la administración o los jueces. Las garantías sociales, en cambio, serían aquellas técnicas de tutela de los derechos confiadas a los propios destinatarios de los mismos, es decir, a los ciudadanos, individual o colectivamente considerados, o, en general, a todas las personas<sup>93</sup>.

Advierte en este sentido, Fabiana Schafrik que “A la tradicional clasificación aportada por Guillermo O’Donnell de ‘accountability’ horizontal y vertical<sup>94</sup>, PEZZORUTTI y SMULOVITZ aportaron la noción de ‘accountability social’; éste constituye ‘un mecanismo de control vertical, no electoral, de las autoridades políticas basado en las acciones de un amplio espectro de asociaciones y movimientos ciudadanos, así como también en acciones mediáticas’<sup>95</sup>. Si

bien alimenta los canales del control horizontal y vertical ambos trabajados por O’Donnell, el accountability social dispone de recursos informales, no posee un calendario fijo, su valor se mide en función de la intensidad y la visibilidad de la voz que asume el rol de denuncia activa de aquellos actos que considere ilegales”<sup>96</sup>.

Lo dicho hasta aquí nos permite conectar con el comienzo de este acápite, el ideal de vida digna podrá alcanzarse en el marco de un buen gobierno, con instituciones democráticas, transparentes y participativas.

#### **IX. Acceso a la información, un mecanismo de control, una precondition para el ejercicio de los derechos y un derecho: todo eso, a la vez**

Se parte de una afirmación categórica: el acceso a la información es tanto un derecho per sé.<sup>97</sup> Este acceso debe ser amplio y

<sup>93</sup> PISARELLO, Gerardo, “Los derechos sociales y sus garantías: notas para una mirada ‘desde abajo’” en COURTIS, Christian. y ÁVILA SANTAMARÍA, Ramiro (Edit.), *La protección judicial de los derechos sociales*, Quito, Ecuador, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2009. Disponible para descarga en: [FLACSO Andes | La protección judicial de los derechos sociales](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]. También la utilizan, en una perspectiva muy similar a la utilizada aquí, ABRAMOVICH, Victor y COURTIS, Christian, *Los derechos sociales en el debate democrático*, Madrid, Fundación Sindical de Estudios, Editorial Bomarzo, 2006; y *El umbral de la ciudadanía. El significado de los derechos sociales en el Estado social constitucional*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2006.

<sup>94</sup> O’DONNELL, Guillermo, “Accountability horizontal”, Ponencia presentada en la conferencia “Institutionalizing Horizontal Accountability”, Viena, 1997.

<sup>95</sup> PERUZZOTTI, Enrique, *Controlando la política. Ciudadanos y Medios en las Nuevas Democracias Latinoamericanas*, Ed. Temas, 2002, p. 26. Disponible en: [Autor: PERUZZOTTI, Enrique Título: Controlando la Política. Ciudadanos y Medios en las Nuevas Democracias Latinoamericanas](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]. Del mismo autor “La política de accountability social en América Latina”, disponible en: [1 LA POLÍTICA DE ACCOUNTABILITY SOCIAL EN AMÉRICA LATINA ENRIQUE PERUZZOTTI](#)

[Profesor. Departamento de Ciencia Política y Estud](#) [Fecha de consulta: 22/04/2020]

<sup>96</sup> SCHAFRIK, Fabiana H., “El control desde una perspectiva constitucional. Un esquema que requiere ser reinterpretado” en SCHAFRIK, Fabiana y GODAY, Lilia (dir.), *Estudios sobre la administración financiera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ley N° 70*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Editorial Jusbaire, 2022, p. 359.

<sup>97</sup> Lo cual no ofrece dudas desde que se encuentra incorporado a varios de los instrumentos internacionales que incluso gozan de jerarquía constitucional en nuestro país. El Pacto de San José de Costa Rica en su artículo 13 punto 1 establece que toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Y aclara que ese derecho “comprende la libertad de buscar recibir y difundir informaciones [...]”. En esa misma tesitura lo reconocen la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre (art. IV), la Declaración Universal de Derechos Humanos (artículo 19) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 19, inciso 2). A su vez, como instrumentos del soft law, la Carta Iberoamericana de Participación Ciudadana en la Gestión Pública señala que el acceso a la información es un derecho que sustenta el adecuado funcionamiento de la democracia puesto que es condición para garantizar otros derechos y, en particular, el de participación ciudadana en la gestión pública.

sostenido a lo largo de todo el ciclo presupuestario, es decir debe permitir al ciudadano evaluar el iter seguido hasta llegar a su aprobación y, por supuesto, con posterioridad conocer el modo en que aquel se ejecuta. Aún así, *“tanto en Argentina como en la mayoría de los países de la región, la escasa información relativa a los costos asociados con los gastos tributarios, así como sus ventajas y desventajas, es inaccesible para la sociedad en general y, en algunos casos, incluso para las áreas o ministerios a cargo de la implementación de las políticas públicas que los aprueban, en tanto las administraciones tributarias aplican de forma sumamente restrictiva el instituto del secreto fiscal”*<sup>98</sup>.

Es decir, no se trata sólo de conocer en qué gastará el estado, sino también si efectivamente aquello que previó, se gasta en los hechos y además, no menos importante, si dichos gastos son eficientes en términos de satisfacción de derechos. Por ello, *“los gastos tributarios deben ser transparentes, deben tener una justificación razonable, y su aplicación no debe profundizar desigualdades que nuestro Estado se comprometió a remediar. Esto implica que se conozca el valor detallado de los gastos tributarios, así como sus beneficiarios y su impacto en la distribución del ingreso y la riqueza de diferentes grupos de la población. En su formulación, se deberían explicitar objetivos que persiguen y las formas en las que se evaluará su impacto, la periodicidad de revisión y eventualmente, su caducidad”*<sup>99</sup>.

Es que, yendo al ejemplo que ensayábamos en el punto 5. de este comentario, un adecuado conocimiento de todos estos elementos nos permite repensar las medidas vigentes para plantear cambios cuando aquellos se tornen inadecuados, insuficientes o de su aplicación a la realidad le siguen resultados desfavorables. Frente a este escenario posible, es insoslayable

<sup>98</sup> IZCURDIA, Julieta; “Recomendaciones para una regulación de los gastos tributarios con enfoque de derechos”; Programa de Justicia Fiscal. Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia, 2020, p. 5.

<sup>99</sup> Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia; “Informe de Análisis Presupuestario. Alternativas al Recorte en Políticas Sociales”; *Semana Presupuesto y Derechos 2018*, 2018. p. 15.

contar con información que permita efectuar los diagnósticos y proyecciones necesarios.

La ausencia de información adecuada, favorece el escenario de desviación de recursos, que de por sí son escasos y ello colabora en la profundización del fenómeno de la corrupción del que hablábamos *ut supra*. En particular, Ackerman considera un error asociar a la corrupción con un problema social y reflexiona sobre cómo “la falta de control... socava la legitimidad misma del gobierno democrático”<sup>100</sup>. El Poder Judicial, ha ocupado un rol activo en torno a este tópico. Nos referimos a algunos casos que vale la pena considerar a modo de ejemplo de lo antedicho.

Primeramente el caso<sup>101</sup> iniciado por la ACIJ contra la AFIP en el fuero Contencioso Administrativo Federal. Allí la parte actora, promueve un amparo en el marco de la Ley Nacional de Acceso a la Información Pública n° 27.275, e imputa a la demandada el incumplimiento de una resolución del Director de la Agencia de Acceso a la Información Pública. La actora había petitionado cierta información referenciada a la cantidad de beneficiarios, identidad y montos de los beneficios provistos por la ley 27.264 para Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Dicha información fue denegada por la AFIP amparándose en la garantía del secreto fiscal<sup>102</sup>. El juez de primer grado, en el considerando IV afirmó que “...resulta

<sup>100</sup> ACKERMAN, Bruce, *La nueva división de poderes*, México, Fondo de Cultura Económica, 2007, pp. 83/84.

<sup>101</sup> Juzgado Contencioso Administrativo Federal n° 2, “Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia c/ EN-AFIP s/ Amparo Ley 16.986”, Expediente n° 46352/2019, sentencia del 23/12/2019.

<sup>102</sup> Uno de los argumentos de la demandada en sede judicial fue que “...tanto los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes del organismo recaudador están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aún a solicitud del interesado salvo a sus superiores jerárquicos...”. (Juzgado Contencioso Administrativo Federal n° 2, “Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia c/ EN-AFIP s/ Amparo Ley 16.986”, Expediente n° 46352/2019, sentencia del 23/12/2019, considerando 16).

*pertinente recordar que el Alto Tribunal ha señalado que en una sociedad democrática es indispensable que las autoridades estatales se rijan por el principio de máxima divulgación el cual establece la presunción de que toda información es accesible, sujeto un sistema restringido de excepciones...”.*

Siguiendo el razonamiento de la transparencia y la publicidad de los actos del Estado, el titular del Juzgado Contencioso Administrativo Federal n° 2, hizo lugar a la pretensión de la ACIJ, y ordenó a la AFIP a proporcionar la información pública requerida. Este pronunciamiento fue confirmado por la Cámara de Apelaciones<sup>103</sup>.

Del mismo fuero, no se puede soslayar el caso “Poder Ciudadano”<sup>104</sup> que fue iniciado por cuatro ONGs (Fundación Directorio Legislativo, ACIJ, ADC y Fundación Poder Ciudadano) contra la Cámara de Senadores de la Nación con el fin de obtener determinada información de los años 2011, 2012 y 2013 relativa a las dietas, remuneraciones, los montos asignados a cada uno de los bloques parlamentarios y el personal contratado como planta transitoria. La justicia federal hizo lugar al amparo y condenó a la Cámara de Senadores a brindar la información requerida, basándose en los precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema federal.

Luego, el caso “Donda”<sup>105</sup>, resuelto por la Sala I del fuero Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones de Consumo de la CABA. Allí la parte actora, pretendía -en lo que aquí importa- que el GCBA de cumplimiento al artículo 4º, inciso k, de la ley N°3706, según el cuál tenía la obligación de llevar a cabo un relevamiento anual de las personas en situación de calle o en riesgo de

situación de calle. Ello, en la medida que dicha información permitiría la elaboración de políticas públicas efectivas para resolver la problemática habitacional de las personas. Esta causa judicial, tuvo sentencia favorable de la primera instancia y de la Cámara de Apelaciones. El voto de la mayoría consideró que se trataba de un “caso judicial de incidencia colectiva”, en la medida que no sólo se hallaba afectado el derecho al acceso a la información y a la participación en los asuntos públicos sino que el impacto tenía un efecto generalizado. Asimismo se ordenó a la parte demandada a que realice el relevamiento anual de personas en situación de calle o en riesgo a la situación de calle, así como el consecuente diagnóstico. En lo que aquí nos concierne, el fallo señala que *“sin conocer adecuadamente el alcance y las particularidades propias de la problemática que viven las personas en situación de calle o en riesgo de estarlo, no es posible establecer políticas públicas que resuelvan de manera concreta e integral esta cuestión”*<sup>106</sup>. Por lo demás, el caso también aborda la cuestión referida a la participación ciudadana instando que para la realización del diagnóstico se convoque no sólo a expertos en la materia, organizaciones no gubernamentales y organizaciones de la sociedad civil integradas o no por personas en situación de calle o en riesgo a la situación de calle, sino que se asegure además una amplia difusión dirigida a la ciudadanía quienes cuentan con el derecho a participar en forma activa en la elaboración del diagnóstico y que para ello debía contar con información adecuada y veraz.

Por último, es insoslayable referir al caso CIPPEC<sup>107</sup> resuelto por la CSJN en el cual la referida ONG había iniciado una demanda de amparo contra el Ministerio de Desarrollo Social- con el objeto de acceder a la información referida a determinados datos de las transferencias en gastos corrientes

<sup>103</sup> Cámara Contencioso Administrativo Federal - Sala IV, “Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia c/ EN-AFIP s/ Amparo Ley 16.986”, Expediente n° 46352/2019, sentencia del 26/05/2022.

<sup>104</sup> Juzgado Contencioso Administrativo Federal n°10, “Fundación poder ciudadano y otros c/En-HCSN s/amparo ley 16986 Expediente n° 2446-2015 sentencia del 16/7/2015,

<sup>105</sup> Sala I, CCAyT, “Donda Perez, Victoria y Otros c/ GCBA s/ Amparo”, Expte. 13385/0, sentencia de fondo y medida cautelar ambas de fecha 11/7/2019.

<sup>106</sup> Sala I, CCAyT, “Donda Perez, Victoria y Otros c/ GCBA s/ Amparo”, Expte. 13385/0, sentencia de fondo y medida cautelar ambas de fecha 11/7/2019, considerando IX.3.1. del voto de mayoría.

<sup>107</sup> CSJN, “CIPPEC c/EN -Ministerio de Desarrollo social- Decreto 1172/2003 s/ Amparo Ley 16986” sentencia del 26/3/2014, Fallos: 337:256

realizadas por la demandada al sector privado en los conceptos de “Ayuda social a las personas” y “Transferencias a Otras Instituciones Culturales y Sociales sin Fines de Lucro” otorgadas durante los años 2006 y 2007. En este caso, la CSJN atribuyó un alcance amplio a la legitimación y sostuvo que la sola condición de integrante de la comunidad es idónea para presentar solicitudes de acceso a la información pública. A su vez, calificó de inadmisibles las negativas a brindar la información requerida que, vale mencionar, estaba fundada en una supuesta necesidad de resguardar la privacidad de los beneficiarios. En este punto, la Corte federal sostuvo que debía prevalecer el principio de máxima divulgación de la información pública que permite asegurar la publicidad de los actos de gobierno y garantizar el correlativo derecho a la información que asiste a la actora.

En torno al alcance de la información proporcionada y, en línea con lo que sostenemos *ut supra*, la CSJN, afirmó que “la publicidad debe atravesar todas las etapas del accionar público y decantar desde la norma general a todo lo que hace a su instrumentación particular ya que solo así es posible prevenir en forma efectiva la configuración de nichos de impunidad”<sup>108</sup>.

La información como se ve, a la luz de los casos señalados, es también una herramienta que favorece el control social del funcionamiento de las instituciones. Esto tiene una importancia radical ante una realidad que muestra el actual sistema de controles, socavado o dañado. En este escenario, Gargarella sugiere “fortalecer los controles ‘populares’ sobre el poder, quitando el cuasimonopolio que hoy ejerce la clase dirigente de los mecanismos de control que recaen sobre ella misma, en las áreas más diversas, pero en particular en aquellas relacionadas con sus propios abusos y privilegios”<sup>109</sup>.

<sup>108</sup> CSJN, “CIPPEC c/EN –Ministerio de Desarrollo social- Decreto 1172/2003 s/ Amparo Ley 16986” sentencia del 26/3/2014, Fallos: 337:256, considerando 26.

<sup>109</sup> GARGARELLA, Roberto; *La derrota del derecho en América Latina. Siete tesis*; Buenos Aires, Siglo veintiuno, 2020, p.79. GARGARELLA, Roberto; *El*

## X. El gasto justo

El gasto público es un gran capítulo del Derecho Financiero, es la herramienta para poder plasmar cualquier tipo de política pública, parafraseando a Susana Albanese<sup>110</sup>, hacer realidad el compromiso de progresividad y la disposición del máximo de los recursos importa admitir que los recursos disponibles deben ser equitativos y eficaces.

Cortés Domínguez en la XVI Semana de Estudios de Derecho financiero señaló “no he leído en ningún sitio cuándo el gasto es justo y cuándo es injusto, y éste es el problema capital que tiene hoy el Derecho Financiero; mientras que ese problema no se resuelva, no habrá Derecho Financiero, habrá más o menos unos estudios formales sobre el control del gasto, sobre la relación jurídica de gasto público, pero ese derecho carecerá de su base fundamental”<sup>111</sup>.

Por su parte Rodríguez Bereijo, citado por Corti, se pregunta “¿Por qué no existe todavía una fórmula jurídico-constitucional en la que se recoja claramente la necesidad de un empleo y distribución justa de los gastos públicos?”<sup>112</sup>

En este punto debemos preguntarnos qué se entiende por un gasto justo. Corti lo resume como aquél que satisface los fines constitucionales, y entre tales fines se encuentra la protección de los derechos. Por ende, reflexiona que la primera exigencia del gasto justo es que satisfaga el contenido mínimo de los fines establecidos por la

---

*derecho como una conversación entre iguales. Qué hacer para que las democracias contemporáneas se abran por fin al diálogo ciudadano*; Buenos Aires, Siglo veintiuno, 2021.

<sup>110</sup> ALBANESE Susana; *El alcance de los derechos económicos, sociales y culturales en el plano de las observaciones generales. El Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y el control de convencionalidad*, Buenos Aires, EDIAR, 2013.

<sup>111</sup> Citado por García, José Pascual “Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, ejecución y control” Madrid, Boletín Oficial del Estado, 2014, 6º edición, página 141.

<sup>112</sup> CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, Eudeba, 2020, pág. 122.

Constitución.<sup>113</sup>

La equidad debe ser leída a la luz de los derechos, fines y principios que surgen de una interpretación sistémica de la Constitución.

El autor de referencia señala que otra exigencia es que el principio de justicia material del gasto público comporta ausencia de discriminaciones, tanto en sentido absoluto como en sentido relativo, referente diversas situaciones en relación con una misma necesidad pública.

Asimismo algo no menos importante es la calidad de las instituciones que el gasto público solventa, dado que ello repercute en la calidad de la democracia, es decir, en palabras de Zavala de Alba, *“la forma en la que los habitantes de una comunidad han sabido organizar su vida pública. Cuanto más si estas instituciones son los órganos del Estado democrático responsables de la promoción y defensa de los derechos humanos. No puede haber buenas políticas si no hay buenas instituciones. Hablar de calidad de las instituciones es hablar de calidad de vida”*<sup>114</sup>.

## XI. Conclusión

Nuestro país y el resto de la región, ha sido escenario, en las últimas décadas, de importantes transformaciones en el plano económico, social, institucional, cultural y demográfico.

A la par de ello, se vislumbra un reclamo cada vez más sonoro por asegurar instituciones democráticas, preocupadas de las demandas de la sociedad. En particular, existe una demanda de inclusión social, fruto de una sociedad como la nuestra atravesada por brechas de profunda desigualdad.

El campo de las políticas públicas no ha estado exento a estos nuevos paradigmas, *“los derechos humanos son pensados en la actualidad como un programa que guíe las políticas públicas de los estados a partir de un cuerpo de principios y estándares, con el propósito de incidir en la calidad de los procesos democráticos de protección de derechos como son los sistemas de administración de justicia, los mecanismos de participación política y las instancias públicas de control horizontal: las oficinas electorales, las defensorías, los procuradores de derechos humanos, entre otras, y las áreas competentes de la administración pública que definen políticas con impacto en la vigencia de los derechos”*<sup>115</sup>.

A lo largo de este comentario repasamos algunos de los escollos que han existido y se mantienen -con menor envergadura- en torno a los DESCAs y a las proyecciones que su garantía propone. Su satisfacción cada vez más amplia conlleva la necesidad de que los Estados utilicen todos sus recursos, lo cual plantea sus dificultades en países como el nuestro con una trayectoria económica zigzagueante. También nos detuvimos en el impacto de la corrupción dentro de una coyuntura socio-política como la nuestra analizando las particularidades de este fenómeno en relación con los DESCAs y su garantía. A la luz de instituciones que se muestran insuficientes para aplacarla, la voz de la ciudadanía, sus reclamos de transparencia y participación configuran una especie de salvoconducto.

<sup>113</sup> CORTI, Horacio; *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, Eudeba, 2020, pág. 130/131.

<sup>114</sup> ZAVALA DE ALBA, Luis; *Gobernanza en derechos humanos: hacia una eficacia y eficiencia institucional colección sobre la protección constitucional de los derechos humanos*; México DF; Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2015, p. 49. Disponible [GOBERNANZA EN DERECHOS HUMANOS: HACIA UNA EFICACIA Y EFICIENCIA INSTITUCIONAL](#) [Fecha de consulta: 15/07/2022]

<sup>115</sup> PAUTASSI, Laura; *Perspectiva de derechos, políticas públicas e inclusión social. Debates actuales en la Argentina*, Buenos Aires, Biblos, 2010, p.16.

## SOBRE LA OBLIGACIÓN ESPECÍFICA DE LOS ESTADOS, DE MOVILIZAR EL MÁXIMO DE LOS RECURSOS DISPONIBLES PARA LOGRAR PROGRESIVAMENTE LA PLENA EFECTIVIDAD DE LOS DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES, CULTURALES Y AMBIENTALES\*

Tomás Barrionuevo, Cristian Guzman,  
Debora Laplacette y María Julia Venoslavicius

\* Trabajo realizado en el marco de la materia Finanzas Públicas de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la UBA dirigida por el Dr. Horacio Corti.

### I. Introducción

En el presente ensayo analizaremos uno de los quince principios - el N° 10 - que forman parte del documento Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal<sup>1</sup>, elaborado en base al trabajo interdisciplinario llevado a cabo por distintos actores de la sociedad de América Latina y el Caribe, y que fue redactado por un Comité de expertos en el año 2021.

En tal sentido, el propósito perseguido mediante este conjunto de Principios y Directrices es el de proponer *“una serie de estándares para inspirar una acción transformadora que renueve el pacto fiscal entre el Estado, la ciudadanía y las empresas, desatando un círculo virtuoso en que un marco institucional y una acción estatal vigorosa orientada a la garantía de derechos fortalezca la conexión de la ciudadanía con lo fiscal y conduzca a decisiones más participativas y legítimas en este campo”*<sup>2</sup>.

En particular, en relación al principio N° 10 (en adelante, “el principio”) en el que se asentará el presente, éste forma parte del Título III del documento mencionado, referido a las Obligaciones Específicas aplicables a la Política Fiscal<sup>3</sup>, las cuales se derivan de

<sup>1</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en:

<https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

<sup>2</sup> *Ibidem* pág. 7

<sup>3</sup> En relación a los restantes títulos bajo los cuales dicho documento ha sido diseñado pueden señalarse: Título II “Obligaciones Transversales aplicables a la política fiscal”; Título IV

estándares aplicables a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.

De tal modo, haremos una serie de consideraciones previas sobre la noción terminológica de los principios, para luego adentrarnos en el tratamiento específico de los subprincipios asociados que detallan el contenido normativo del principio y, en las directrices que sirven de guías de acción para su implementación.

### II. Palabras preliminares

A modo de reflexión y recordando las enseñanzas de Genaro Carrió, cabe señalar que los principios pueden ser entendidos como pautas jurídicas o máximas que comparten ciertas cualidades: (i) presuponen la existencia de otras reglas - de primer grado - y se refieren a ellas; (ii) se dirigen a quienes deben justificar decisiones en base a las reglas de primer grado; (iii) proporcionan una guía sobre cómo y cuándo usar las reglas de primer grado, sobre su alcance y combinación e indican cómo llenar lagunas; y (iv) denotan cierto grado de neutralidad tópica ya que aplican a distintos campos de regulación jurídica.

Para explicar el concepto de principio jurídico, Carrió se refiere a los focos de significación del lenguaje ordinario. Así, un principio puede entenderse al principio como una parte importante de algo, una propiedad fundamental, un núcleo básico, una fuente generadora, un inalterable punto de partida para el razonamiento, causa u origen, una verdad teórica, una regla práctica de contenido evidente, o bien una máxima. Ahora bien, en

“Responsabilidades de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los Estados”; y Título V “Reparaciones y mecanismos de implementación”.

contextos jurídicos “[l]a palabra "principio" se usa (...) con sentidos diversos que espejan tales focos de significación”<sup>4</sup>.

En consecuencia, siguiendo al mentado jurista, los principios jurídicos pueden expresar: rasgos o aspectos importantes e imprescindibles de un ordenamiento jurídico; el propósito, objetivo o meta de una norma o conjunto de normas; pautas a las que se les atribuye un contenido intrínseca y manifiestamente justo; requisitos formales que todo orden jurídico debe satisfacer; máximas de la tradición jurídica y - entre otras acepciones - los principios jurídicos pueden “aludir a ciertos juicios de valor que recogen exigencias básicas de justicia y moral positivas y que se dicen sustentados en la ‘conciencia jurídica popular’”<sup>5</sup>.

Sucintamente nos hemos referido a la noción de la palabra principio pero esto nos lleva a preguntarnos qué lugar ocupan los principios en el derecho y particularmente, en nuestro sistema jurídico. Para intentar comprender el fenómeno jurídico, remitimos a las reflexiones del maestro Carlos Nino quien analizó distintas posturas desarrolladas en torno al derecho<sup>6</sup>.

Nos permitimos frenar aquí el análisis sobre el rol de los principios en el derecho para adentrarnos en el contenido del principio que nos convoca.

### III. El principio y sus subprincipios

Tal como se mencionara anteriormente, el principio en análisis establece que los Estados deben movilizar el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.

De esta forma, se observa que dicho principio cuenta a su vez con dos subprincipios que contienen obligaciones concretas dirigidas a los

Estados y que se hallan enunciadas imperativamente al decir: “los Estados deben”. Por otro lado, se encuentran también las Directrices donde por el contrario, su redacción es potencial, es decir, enunciadas utilizando la fórmula “en función de este principio, los Estados deberían”, buscan aportar herramientas para poder efectivizar su contenido.

Como primer subprincipio, se consagra la obligación estatal de buscar el aprovechamiento pleno de los recursos disponibles, la optimización en la calidad del gasto, y la ampliación de espacio fiscal, mientras que en el segundo subprincipio se apunta a evaluar periódicamente los efectos de las medidas adoptadas.

Para ello, resultará esencial la adopción de políticas destinadas a la movilización del máximo de los recursos, con el aprovechamiento pleno y eficiente de los recursos públicos existentes mediante un gasto público de calidad.

Sobre este punto debe decirse que no resulta menor el énfasis que se ha puesto en que la movilización de dichos recursos debe ser al “máximo” y para lograr progresivamente la efectividad de los derechos, recogiendo de este modo las disposiciones establecidas en los instrumentos internacionales que así lo disponen, como ser el artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y en el artículo 26 de la Convención Americana de los Derechos Humanos -aunque debe hacerse la aclaración que allí se habla de la necesidad de utilizar los recursos para el desarrollo progresivo de los derechos, pero “en la medida de su disponibilidad” y no hasta el “máximo como sí lo estipula el PIDESC-. Cabe agregar que esta cuestión ha sido tratada en las Observaciones Generales adoptadas por el Comité de los

---

<sup>4</sup> CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, 3ra. Ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot S. A. E. e I., 1986, pág. 209 y ss.

<sup>5</sup> *Ibidem*, pág. 211.

<sup>6</sup> NINO, Carlos, *Introducción al análisis del Derecho*, 2da. Ed., Astrea, 2003, Bs. As., pág. 101.

Derechos Económicos Sociales y Culturales<sup>7</sup>, en particular la N° 3<sup>8</sup>.

De tal modo, por medio de esta Observación General N° 3, el Comité se dedicó a precisar las características y alcances de la asignación del máximo de los recursos disponibles adoptando para la misma una visión amplia donde puede afirmarse que “no se trata de derechos subordinados a la discrecional voluntad financiera de los Estados, sino de derechos respecto de los cuales estos tienen la obligación de asignarles los máximos recursos disponibles”<sup>9</sup>.

A su vez, se busca la promoción de la igualdad sustantiva mediante la combinación

<sup>7</sup> En similar sentido, pueden verse las Observaciones Generales emitidas por los Comités Internacionales sobre derechos humanos específicos. Como ejemplos ilustrativos pueden verse: la Observación General N° 19 del Comité de los Derechos del Niño sobre la Elaboración de Presupuestos Públicos para hacer Efectivos los Derechos del Niño (art. 4) <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G16/162/34/PDF/G1616234.pdf?OpenElement>, del Comité de los Derechos Económicos Sociales y Culturales: la Observación general N° 4 El derecho a una vivienda adecuada (párrafo 1 del artículo 11 del Pacto), la Observación general N° 13 El derecho a la educación (artículo 13), Observación general N° 15 El derecho al agua (artículos 11 y 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales). Un documento interesante de compilación de estos instrumentos internacionales, puede encontrarse en CASTAÑEDA, Mireya *Compilación de Tratados y Observaciones Generales del Sistema de Protección de Derechos Humanos de Naciones Unidas*, México, 2015, disponible en [Compilación de Tratados y Observaciones Generales del Sistema de Protección de Derechos Humanos de Naciones Unidas](#) (última vez consultado 06/03/2024)

<sup>8</sup> Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU, Observación General N° 3: La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto), 14/12/1990, disponible en [La índole de las obligaciones de los Estados Partes \(pár. 1 del art.2 del Pacto\). Observación General 3 del Comité de Derech](#) (última vez consultada 06/03/2024)

<sup>9</sup> CORTI, Horacio, “La Política Fiscal en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, en *Financiar la Constitución*, CABA, 1° ed., Eudeba, 2020, pág. 215.

adecuada de instrumentos fiscales, monetarios, cambiarios y financieros, contemplándose la posibilidad de que, en caso de resultar necesario, los recursos sean incrementados de forma progresiva y sostenible, debiendo asegurar que las medidas para generar ingresos y gestionar los gastos sean suficientes para efectivizar los derechos.

Aquí aparece la premisa de ampliación del espacio fiscal mediante recursos que no están siendo movilizados como los que se pierden producto de la evasión y la elusión fiscal, la corrupción y el uso clientelar de los recursos, la subutilización de impuestos directos progresivos, los gastos tributarios mal diseñados y los flujos financieros ilícitos, o solicitando asistencia y cooperación internacional.

Como segundo subprincipio, se considera fundamental evaluar periódicamente los efectos de las medidas adoptadas para establecer si efectivamente se han utilizado hasta el máximo de los recursos disponibles para lograr que progresivamente se efectivicen los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales de la manera más expedita y eficaz posible.

Asimismo, esta obligación estatal de movilizar los recursos a fin de garantizar derechos, pone de manifiesto la llamada Teoría de la Constitución Financiera derivada de la necesaria reformulación de la bipartición derechos / instituciones (o de sus relaciones), “en favor de una tricotomía constitucional: derechos / instituciones / financiamiento”<sup>10</sup>.

La Constitución Financiera es “*el sub-sistema constitucional que regula, en lo esencial, cómo debe ser financiada la efectividad de la propia Constitución*”<sup>11</sup>. Explica el Dr. Horacio Corti que toda constitución financiera se compone por “a) un conjunto de tecnologías financieras; b) un conjunto de principios constitucionales, de

<sup>10</sup> CORTI, Horacio, “Introducción. Derechos, Institución y Restricciones Financieras”, en *Financiar la Constitución*, 1° ed., CABA, Eudeba, 2020, pág. 14.

<sup>11</sup> CORTI, Horacio, *Palabras preliminares el derecho tributario sustantivo en contexto: un abordaje constitucional* en Revista Debates De Derecho Tributario Y Financiero - AÑO III - N° 7 - JUNIO 2023, Facultad de Derecho, UBA, pág. 8.

*diferente alcance, referidos a las mencionadas tecnologías; c) un deber; d) un conjunto de órganos (algunos incluso específicamente financieros), competencias y procedimientos*<sup>12</sup>.

Las tecnologías se refieren a las instituciones jurídicas mediante las cuales se desarrolla la actividad financiera del Estado (erogatoria y recaudatoria) mientras que los principios, asimilados como normas “*regulan la creación (...) y el contenido (...) de las normas que conforman el núcleo de cada tecnología jurídico-financiera*”. Así, “*los principios señalan, de forma genérica, por quién y cómo deben crearse, así como cuál debe ser el contenido de aquellos artefactos o tecnologías*”.

Y aunque parecería tratarse de una visión jurídico-constitucional de la hacienda pública, no se desconoce que ésta trata de una dimensión político-económica en tanto en la realidad económica se moviliza la riqueza de una sociedad, y en el plano político se encuentra en juego el poder, lo que lleva a que “*la actividad financiera redistribuye la riqueza social a través de sus diferentes técnicas (tributo, endeudamiento, presupuesto), tarea que involucra una fuerte lucha de poder. Justamente dada la magnitud política de esta actividad resulta racional que exista una fuerte regulación constitucional. La constitución financiera es una regulación jurídica de la riqueza y el poder*”<sup>13</sup>.

Sentado ello, partimos de la idea de que las instituciones constitucionales dependen de la Constitución Financiera para su efectividad, para no ser un mero postulado. Esta afirmación se deriva de otra premisa fundamental: todos los derechos tienen un costo y dependen, para ser efectivos, de los recursos que requiere la actividad del Estado para garantizarlos.

Dicha cuestión se refiere al estudio del costo de los derechos o, en otras palabras, de las condiciones fiscales de la exigibilidad de derechos.

---

<sup>12</sup> *Ibídem*, pág. 13.

<sup>13</sup> CORTI, Horacio, “Plurales Procesos Históricos y un Problema Global: Ley de Presupuesto y Derechos Humanos”, en *Financiar la Constitución*, CABA, 1º ed., Eudeba, 2020, pág. 50.

El estudio del costo de los derechos tiene como objetivos: (i) poner de manifiesto la indispensabilidad de las inversiones públicas, realizadas y evaluadas colectivamente, (ii) estimular una política pública meditada y (iii) plantear cuestiones de transparencia y responsabilidad democrática en el proceso de asignación de recursos<sup>14</sup>. Asimismo, pensar el costo de los derechos implica reflexionar sobre la ética y justicia distributivas.

Holmes y Sunstein desarman la idea de que algunos derechos no implican un costo para el Tesoro del Estado y por tanto no exigen una contribución de la comunidad para su sostenimiento y proponen pensar a los derechos como inversiones públicas, lo que requiere analizar la correcta asignación del gasto<sup>15</sup>.

Justamente, el principio bajo análisis sirve de pauta interpretativa sobre cómo el Estado realiza su actividad financiera y sobre cómo debe controlarse dicha actividad.

#### IV. Directrices

Ahora bien, hemos mencionado anteriormente que este principio contenía dos subprincipios con carácter de obligatorios, mientras que a su vez se encontraba conformado por una serie de Directrices - un total de 8- que buscan recomendar a los Estados distintas técnicas para poder efectivizarlos.

Estas Directrices, que desarrollaremos a continuación y que como se verá se encuentran íntimamente relacionadas, son: a) Adoptar un marco financiero funcional a la movilización de recursos para los derechos, b) Ampliar su

---

<sup>14</sup> HOLMES Stephen y SUNSTEIN Cass, *El costo de los derechos*, Ed. Siglo Veintiuno, 2012, Bs. As., pág. 245 y 246.

<sup>15</sup> Señalan que “[l]a cuestión aquí es saber si las sumas desembolsadas para la protección de los derechos, tal como se determinan e implementan en la actualidad, benefician a la sociedad en su conjunto, o por lo menos a la mayoría de sus miembros, o sólo a ciertos grupos con particular influencia política”. *Ibídem*, pág. 246.

espacio fiscal conforme a las necesidades en derechos, c) Asegurar uso extensivo de instrumentos de financiamiento con criterios de progresividad, d) Fortalecer las administraciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal, e) Justificar y evaluar estrictamente los gastos tributarios (beneficios fiscales), f) Garantizar la transparencia de los gastos tributarios (beneficios fiscales), g) Tomar en serio la lucha contra la corrupción y, h) Mejorar la efectividad y la calidad del gasto público.

#### **IV.1. Adoptar un marco financiero funcional a la movilización de recursos para los derechos.**

Usar la política fiscal, monetaria y el endeudamiento como instrumentos para la consecución de los recursos necesarios para la garantía plena de los derechos y la eliminación de las discriminaciones existentes, de forma sensible a las restricciones externas y de políticas que enfrenta cada país.

Tal como se ha expuesto en el desarrollo del presente principio, la propuesta aquí se resume en que la actividad financiera de los estados latinoamericanos debe en última instancia tender a garantizar el efectivo cumplimiento de los derechos humanos. Precisamente, la región ha suscripto diversos tratados internacionales que integran el plexo internacional en la materia; sin ir más lejos, para el caso argentino, el artículo 2.1 del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales (en adelante PIDESC), que obliga sus miembros a utilizar hasta el máximo de los recursos disponibles en pos de exigir el cumplimiento de los derechos consagrados en el Pacto, tiene jerarquía constitucional (cfme. artículo 75, inciso 22 de la Constitución de la Nación Argentina).

Ahora bien, de cara a profundizar la directriz referida en este acápite, es indispensable contemplar al **principio de igualdad como disipador de las desigualdades y discriminaciones existentes en América Latina**. Este principio de carácter constitucional para el Estado Argentino y presente en los diversos regímenes de los países vecinos y de la región supone no solo que los Estados se abstengan de tomar acciones que supongan la

vulneración de derechos humanos sino también adoptar medidas positivas que busquen su cumplimiento efectivo. El principio de igualdad pertenece al *ius cogens* del derecho internacional al estar presente en todo su andamiaje jurídico. Así lo ha comprendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina en el precedente "*Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Álvarez, Maximiliano y otros c/ Cencosud S.A. s/ acción de amparo*"<sup>16</sup>. Allí el máximo Tribunal de nuestro país comprendió que "*el principio de igualdad y prohibición de discriminación ha alcanzado, actualmente, un nivel de máxima consagración y entidad: pertenece al jus cogens, "puesto que sobre él descansa todo el andamiaje jurídico del orden público nacional e internacional y es un principio fundamental que permea todo ordenamiento jurídico". Así, por su carácter "imperativo", rige en el "derecho internacional general", en cuanto es aplicable a todo Estado, ya sea a "nivel internacional o en su ordenamiento interno", independientemente de que sea parte o no en determinado tratado internacional, por todos los actos jurídicos de cualesquiera de sus poderes, e incluso de los particulares que actúen bajo su tolerancia, aquiescencia o negligencia"* (cfme. considerando IV). En conclusión, delimitado el alcance del principio, la cuestión pasa por el hecho de que la política pública, en su faz financiera; es decir, contemplando aspectos fiscales, monetarios y de endeudamiento, debe ser implementada de manera razonable, garantizando el principio de igualdad y en miras de poder efectivizar el cumplimiento de los derechos humanos; ello, al menos en el caso argentino, surge de la lectura armónica de los artículos 16 y 28 de la Constitución Nacional.

Otro elemento central es la **emergencia económica**. América Latina es en general una región que históricamente ha ocupado el rol de ser periferia en el esquema clásico de la división internacional del trabajo y ello derivó en su posicionamiento histórico como exportador de materias primas. Por

<sup>16</sup> CSJN, "*Álvarez, Maximiliano y otros c/ Cencosud S.A. s/ acción de amparo*", sentencia del 07 de octubre de 2010, Fallos: 333:2306.

consiguiente, son variados los efectos naturales o climáticos que repercuten en los niveles de exportación y por ende en los resultados de las respectivas balanzas comerciales; además, corresponde atribuirle un peso específico a la variabilidad del precio internacional de las denominadas *commodities*. A su vez, la guerra actual entre Rusia y Ucrania también está repercutiendo en la región. En el informe especial “Repercusiones en América Latina y el Caribe de la guerra en Ucrania: ¿cómo enfrentar esta nueva crisis?”, elaborado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), “se prevé un crecimiento anual promedio del PIB de 1,8% en 2022, con una tendencia a regresar al lento patrón de crecimiento de 2014-2019 de solo 0,3% promedio anual”. Por su parte, la inflación regional, que sigue la tendencia mundial, pasaría “de 6,6% en 2021 a 8,1% en 2022 mientras que la pobreza aumentaría de 29,8% en 2018 a 33,7% en 2022 y la pobreza extrema se incrementaría de 10,4% en 2018 a 14,9% para este año”. Señala que el mencionado organismo que “esto implica que 7,8 millones de personas estarán en riesgo de caer en inseguridad alimentaria, cifra que se sumaría a los 86,4 millones que actualmente se enfrentan a esta situación en la región”<sup>17</sup>.

Entonces, despejados los factores en cierta forma introductorios, desde un análisis posado en la *política fiscal*, **se recomienda a los Estados diseñar sistemas tributarios progresivos que permitan reducir los niveles de informalidad en distintos sectores de la economía.**

Precisamente, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) destaca en sus “Estadísticas tributarias

en América Latina y el Caribe 2023” que “(...) Durante las últimas tres décadas, la estructura tributaria, en promedio, de ALC se ha desplazado hacia el IVA, los impuestos sobre la renta y los beneficios y las contribuciones a la seguridad social, y se ha alejado de otros impuestos sobre bienes y servicios” (v. página 35) mientras que en materia de impuesto a la renta, “(...) en la región de ALC, hay relativamente pocos sujetos pasivos del IRPF, debido en gran parte a los elevados niveles de informalidad y a que de la población se concentra en los niveles de bajos ingresos: en 2013, solo un 10% de la población de América Latina eran contribuyentes registrados (BID, 2013[19])”<sup>18</sup>.

De este modo, el diseño de un sistema tributario progresivo supone gravar a aquellos contribuyentes cuya capacidad contributiva luce inmediata en función de la actividad económica que realizan. Por el contrario, tributos regresivos como el IVA, al gravar distintos pasajes de la actividad económica y de consumo, grava manifestaciones de capacidad contributiva mediata que incluye contribuyentes cuyo patrimonio dista de ser similar. Concluyen Julia Strada y Rocío Velarde, al analizar comparativamente países latinoamericanos y de Europa Occidental que “(...) Mientras que en los países analizados de América Latina las tasas varían entre 22% y 40%, en Europa las alícuotas más altas del impuesto a la renta a personas son de 45% en promedio. Además, en América Latina la mayoría del impuesto a la renta recae sobre las asalariadas y los asalariados mientras que en el Viejo Continente recae sobre trabajadoras y trabajadores independientes y empresas”<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> ONU, “Repercusiones en América Latina y el Caribe de la guerra en Ucrania: ¿cómo enfrentar esta nueva crisis?”, elaborado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), disponible en <https://www.cepal.org/es/notas/menor-crecimiento-mayor-inflacion-aumento-la-pobreza-america-latina-caribe-como-enfrentar> (última vez consultado el 06/03/2024).

---

<sup>18</sup> OECD et al. (2023), Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2023, OECD Publishing, París, pág. 37, disponible en <https://doi.org/10.1787/5a7667d6-es> (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>19</sup> STRADA Julia y VELARDE Rocío, “Progresividad Tributaria en América y Europa”, (Entre la crisis de 2008 y la pandemia de 2020, Centro CEPA, pág. 96, pág. 96, disponible en

Con un análisis puesto en un *endeudamiento sostenible*, se recomienda a los Estados incluir en sus operaciones de crédito público indicadores vinculados con el cumplimiento efectivo de derechos humanos. Así, cabe resaltar que la Asamblea General de las Naciones Unidas, en el año 2015, dictó la Resolución N° 69/319 sobre “Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana” y entre las definiciones allí contenidas, “(...) el principio de la sostenibilidad significa que las reestructuraciones de la deuda soberana deben realizarse de manera oportuna y eficiente y crear una situación de endeudamiento estable en el Estado deudor, preservando desde el inicio los derechos de los acreedores y a la vez promoviendo el crecimiento económico sostenido e inclusivo y el desarrollo sostenible, minimizando los costos económicos y sociales, garantizando la estabilidad del sistema financiero internacional y respetando los derechos humanos”(punto 8); además, en el caso argentino, dichos principios fueron declarados de orden público bajo la Ley 27.207.

La aplicación de esta definición de sostenibilidad, entonces, contempla el respeto por los derechos humanos a la hora de realizar operaciones de crédito público. Ello adquiere relevancia en el ámbito internacional más cuando se considera que en la materia no existe regulación internacional que permita dirimir conflictos de una manera articulada e institucional; por el contrario, Estados soberanos resuelven sus controversias prorrogando jurisdicción en tribunales extranjeros. Asimismo, es dable reseñar el estado de endeudamiento de los diversos países de la región. En el caso argentino, corresponde destacar de manera singular el préstamo otorgado por el Fondo Monetario Internacional por un total de cincuenta y siete mil millones de dólares (US\$ 57.000.000.000), crédito que a criterio de los propios profesionales técnicos del organismo resultó insostenible<sup>20</sup>. En el mes de enero de 2024 el

<https://library.fes.de/pdf-files/bueros/argentinien/18035.pdf>, (última vez consultado 06/03/2024).

<sup>20</sup> Fondo Monetario Internacional, “Resumen de la nota técnica del personal del FMI sobre la

Fondo Monetario Internacional desembolsó nuevamente millones de dólares a la Argentina, en este caso cuatro mil setecientos millones de dólares (US\$ 4.700)<sup>21</sup>.

Desde una arista contraria, pueden advertirse parámetros más sostenibles en los préstamos que otorga habitualmente el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) a diversos países de la región. En efecto, en el caso de la Argentina, el monto aprobado asciende a la suma de trece mil cuatrocientos seis millones de dólares (13.406.000.000) aproximadamente, dirigidos a diversas áreas como agua y saneamiento, transporte, vivienda, ciencia y tecnología, educación, entre otros. Es decir, que se atiende a financiar políticas públicas que buscan garantizar derechos constitucionales para nuestro país. En lo atinente a la República Federativa de Brasil el monto asciende aproximadamente a ocho mil ochocientos sesenta y seis millones de dólares (US\$ 8.866) y para Colombia en dos mil ciento cinco millones de dólares (US\$ 2.105) dirigidos en ambos casos a áreas sustancialmente similares. Por último, desde una faz puesta en los aspectos monetarios la cuestión deviene central. En primer lugar se recomienda a los Estados que aúnen esfuerzos de cara a desarrollar niveles de integración regional que contemplen la política monetaria. En líneas generales, los sistemas de integración regional en América Latina, con excepción de la Comunidad Andina de Naciones, constituyen, de máxima, mercados comunes que lejos están

sostenibilidad de la deuda pública argentina”, disponible en <https://www.imf.org/es/Countries/ARG/summary-of-staff-technical>

note#:~:text=Las%20opiniones%20expresadas%20en%20la,del%20Directorio%20Ejecutivo%20del%20FMI.&text=La%20deuda%20p%C3%BAblica%20de%20Argentina%2C%20que%20se%20situ%C3%B3%20cerca%20del,fines%20de%202019%2C%20Oes%20insostenible (última consulta 05/03/2024).

<sup>21</sup> Fondo Monetario Internacional, “Comunicado de Prensa 24/31, El Directorio Ejecutivo del FMI concluye la séptima revisión del acuerdo en el marco del Servicio Ampliado del FMI para Argentina” , <https://www.imf.org/es/News/Articles/2024/01/31/pr2431-argentina-imf-executive-board-completes-the-seventh-review-under-the-extended-fund-facility> (última consulta 06/03/2024).

de incluir un andamiaje institucional que incluya organismos abocados a esta temática. En otros términos, no se registra un organismo similar al Banco Central Europeo puesto que en el viejo Continente la integración regional sí impone tal desarrollo normativo e institucional. La situación, por su parte, puede agudizarse en casos como la República Argentina en tanto allí el nivel de reservas en dólares es inferior a otros países de la región. Según el Banco Mundial, las reservas rondan alrededor de los cuarenta y cuatro mil millones de dólares (US\$44.000.000.000) mientras que por ejemplo en la República Federativa de Brasil, ellas ascienden a la suma de trescientos veinticuatro mil millones de dólares (US\$ 324.000.000.000)<sup>22</sup>. En el último reporte del Banco Central de la República Argentina se anunció que la reservas en dólares al 28/02/2024 es de US\$ 27.527 según el precio oficial del dólar<sup>23</sup>.

A su turno, la CEPAL recomienda en materia inflacionaria debido al conflicto bélico entre Rusia y Ucrania minimizar “(...) los efectos negativos sobre el crecimiento y la inversión, combinar el uso de la tasa de interés de política monetaria con instrumentos macro prudenciales y cambiarios”<sup>24</sup>. De esta forma, el modo de utilización de la tasa de interés resulta ser el elemento principal de cara a abordar, al menos temporalmente, los lineamientos de la directriz aquí estudiada.

---

<sup>22</sup> Banco Mundial, “Total de reservas (incluye oro, US\$ a precios actuales)” disponible en <https://datos.bancomundial.org/indicador/FI.RES.TOT.L.CD?end=2022&start=2022&view=map>, (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>23</sup> Banco Central de la República Argentina, “Reservas Internacionales del BCRA”, disponible en [A. RESERVAS INTERNACIONALES](#), (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>24</sup> CEPAL, “Repercusiones en América Latina y el Caribe de la guerra en Ucrania: ¿cómo enfrentar esta nueva crisis?”, elaborado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), disponible en [Menor crecimiento, mayor inflación y aumento de la pobreza en América Latina y el Caribe: ¿Cómo enfrentar los efectos de la guerra en Ucrania? | CEPAL](#), (última vez consultado el 06/03/2024).

#### **IV.2. Ampliar su espacio fiscal conforme a las necesidades en derechos.**

Como eje rector de la presente directriz, se encuentra la necesidad de que se realice una estimación de los recursos necesarios para garantizar derechos humanos, y, tal como sostuvimos precedentemente, la institución financiera idónea para lograr dicha estimación, dentro de la Teoría de la Constitución Financiera, es justamente el presupuesto gubernamental.

Tanto a nivel internacional -ya sea por medio de los organismos internacionales y regionales de Derechos Humanos, incluyéndose expresamente dentro de los textos de las Convenciones, o bien en las observaciones y recomendaciones de los Comités Especiales, o en los informes de los relatores especiales y expertos independientes-, como a nivel nacional dentro de cada país, ha tomado cada vez mayor relevancia la vinculación entre presupuesto gubernamental y los derechos humanos, de tal manera un “presupuesto desarrollado, implementado y evaluado cuidadosamente es esencial para cumplir todos los derechos”<sup>25</sup>.

Si bien esta concepción ha ido afianzándose a lo largo del tiempo, “en la doctrina clásica del presupuesto, la relación con los derechos ocupa un lugar altamente ambiguo... [limitándose] a estudiar competencias y procedimientos... [d]e ahí... la llamada asimetría conceptual entre gastos y recursos públicos [y en la que] el presupuesto solo tiene efectos al interior del Estado”<sup>26</sup>.

Así, puede afirmarse que en el derecho positivo contemporáneo hay un vínculo conceptual entre ley de presupuesto y derechos humanos que requieren de

---

<sup>25</sup> Publicación de las Naciones Unidas, realizada por la Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos (ACNUDH). HR/PUB/17/3, disponible en [HACIENDO REALIDAD LOS DERECHOS HUMANOS A TRAVÉS DE LOS PRESUPUESTOS GUBERNAMENTALES](#) (última vez consultado 06/03/2024)

<sup>26</sup> CORTI, Horacio, “Plurales procesos...”, pág. 38.

condiciones que surgen de cuatro procesos decisivos: “a) la construcción de una teoría general de la constitución financiera como horizonte teórico, b) el desarrollo del derecho internacional de los derechos humanos, c) la activa intervención de los tribunales en el derecho comparado, y la d) importancia creciente de las llamadas reglas fiscales”<sup>27</sup>.

Sobre las reglas fiscales -fiscal rules- y su avance en el derecho comparado<sup>28</sup>, éstas buscan establecer límites sobre bases de naturaleza económica en los distintos aspectos de la hacienda pública, como ser el gasto, la deuda, la presión tributaria, etc. Entre algunas pueden mencionarse el artículo 104 c del Tratado de la Unión Europea conocido como “Maastricht”<sup>29</sup> de 1992 en el que se dispuso que los Estados miembros debían evitar los déficits excesivos fijándose un procedimiento de supervisión, y el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Europea que se introdujo en el marco de la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, diseñado para garantizar que los Estados miembros mantuvieran unas finanzas públicas saneadas después de la introducción de la moneda única. Posteriormente, se han seguido firmando tratados en ese sentido, sumado a que anualmente se proyectan desde la Comisión Europea, orientaciones de la política fiscal, la que, por ejemplo, para 2024 ha sido titulada “Promover la sostenibilidad de la deuda y un crecimiento sostenible e inclusivo”<sup>30</sup>.

De tal modo, la presencia de reglas fiscales rígidas para controlar el gasto y la deuda pública que se ha ido viendo tanto en el

continente europeo como en el americano, “generan un desafío al pensamiento jurídico que pretende otorgarles la máxima efectividad posible a los derechos fundamentales, en particular a los derechos sociales de las mayorías, que son los primeros, en la práctica, en ser afectados por las crisis económicas, [puesto que] dado el consenso político-económico actual, políticas de austeridad y estas, a su vez, implican recortes de gastos públicos que inciden, en lo esencial, en los gastos sociales”<sup>31</sup>.

Resulta esencial que las reglas fiscales rompan con la rigidez que las caracteriza y se presenten de modo más flexible a fin de que puedan ser armonizadas con la efectividad de los derechos fundamentales.

Otros mecanismos idóneos sugeridos dentro de la presente Directriz para lograr aumentar el espacio fiscal, son recaudar por medio de impuestos directos progresivos, combatir la evasión y la elusión fiscal, utilizar el endeudamiento interno, reasignar gastos, gestionar recursos de cooperación internacional y otros mecanismos externos de financiamiento, o el uso prudente de reservas internacionales. También se hace mención a que cesar con los conflictos armados puede resultar en un “dividendo de paz”, liberando recursos fiscales para aumentar el gasto social o invertir en el desarrollo sostenible en coherencia con los proyectos de vida de las comunidades locales.

### **IV.3. Asegurar uso extensivo de instrumentos de financiamiento con criterios de progresividad.**

Tanto la progresividad como su consecuente deber de no regresividad en materia de derechos humanos, resultan pilares fundamentales para la efectivización de los derechos humanos e inherentes en todos los instrumentos internacionales suscriptos en la materia. Su fundamento radica en que los gobiernos se comprometen en asegurar las condiciones necesarias para que se pueda avanzar de forma gradual y constante hacia la plena realización de tales derechos, así como el consecuente compromiso en no retroceder

<sup>27</sup> Ibídem, pág. 38.

<sup>28</sup> Estas *fiscal rules* tienen gran presencia en las constituciones de los Estados Unidos, y poseen un lugar destacado en la práctica jurídica europea.

<sup>29</sup> Tratado de la Unión Europea, Diario Oficial n° C 191 de 29/07/1992 texto disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:11992M/TXT> (última vez consultado 06/03/2024).

<sup>30</sup> Comisión Europea, *Fiscal policy guidance for 2024*, Brussels, 8.3.2023 COM(2023), texto final disponible en inglés en [https://economy-finance.ec.europa.eu/system/files/2023-03/COM\\_2023\\_141\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v4.pdf](https://economy-finance.ec.europa.eu/system/files/2023-03/COM_2023_141_1_EN_ACT_part1_v4.pdf) (última vez consultado 06/03/2024)

<sup>31</sup> CORTI, Horacio, “ Plurales...”, pág. 71-72.

limitando o restringiendo, derechos ya reconocidos y conquistados.

Para mayor ilustración, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha afirmado que *“el principio de progresividad exige más bien que, a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, mejore el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales. Y, ello, porque garantizar los derechos económicos, sociales y culturales exige en la mayoría de los casos un gasto público destinado a programas sociales”*<sup>32</sup>.

Consideramos interesante repasar sucintamente aquí los tres niveles de análisis sobre el concepto de recursos disponibles realizada por el Dr. Corti para entender la obligación estatal vinculada con la cuestión presupuestaria, toda vez que entendemos que, para lograr llevar a cabo la presente directriz los análisis deben apuntarse al tercero de ellos<sup>33</sup>.

En primer nivel de análisis, aparecen los recursos específicamente disponibles que son aquellos que el Estado destinó a un derecho en particular dentro de su legislación presupuestaria, este nivel es el que en general permite que los Estados puedan alegar que dichos recursos son con los que dispone, dejando librado a que sólo pueda indagarse si su asignación fue igualitaria o eficiente. Se trata de un nivel donde la discrecionalidad puede aparecer como rectora de la actividad estatal para la asignación de recursos.

En un segundo nivel de análisis serán recursos disponibles los que efectivamente el Estado dispone en términos globales que consta de una autorización para gastar, complementada con la estimación de cuánto habrá de recaudar, durante cierto período. Se presenta como un análisis superador del

anterior y conduce a la posibilidad de comparar internamente gastos vinculados a derechos con gastos vinculados a otros objetivos estatales.

Por último, en el tercer nivel se destacan las posibilidades financieras que dispone el Estado de acuerdo con la riqueza socialmente producida, apareciendo de este modo el *“concepto de espacio fiscal, es decir: cuánto ámbito de riqueza disponible hay en una sociedad que no es captada por el Estado... [a]doptar este concepto (recursos socialmente disponibles) implica adentrarse en la política fiscal del Estado como un todo, más allá de las decisiones presupuestarias, para abarcar los diferentes ingresos públicos, fundamentalmente los tributos. Ya no se trata de un análisis integral del presupuesto, sino de la política fiscal en su conjunto”*<sup>34</sup>.

De esta forma, debe perseguirse un sistema tributario que sea socialmente justo, basado en el principio de capacidad contributiva como pieza central del constitucionalismo financiero y siendo que su idea central sea que los sujetos contribuyan al sostenimiento del Estado de acuerdo con la riqueza que cada uno posee. Sobre este punto resulta necesario aclarar que capacidad contributiva refiere a la *“aptitud para contribuir que revelan los recursos económicos a los cuales tiene acceso un sujeto y que exceden los requeridos para exigir asegurar el ejercicio del derecho a una vida digna”*<sup>35</sup>, mientras que capacidad económica abarca la totalidad de los recursos que dispone el sujeto.

Así frente a las enormes desigualdades existentes en la distribución social de la riqueza, teniendo en cuenta el deber de solidaridad, se ha considerado que la tributación deba ajustarse a la idea de progresividad, lo que implica que a mayor riqueza que posea el individuo, los tributos deban aumentarse de forma progresiva.

---

<sup>32</sup> Organización de los Estados Americanos, Comisión Interamericana de Derechos Humanos, informe anual 1993, cap. v, disponible en <https://www.cidh.oas.org/annualrep/93span/cap.v.htm> (última vez consultado 06/03/2024).

<sup>33</sup> CORTI, Horacio, “La Política Fiscal...”, pág. 274-276.

---

<sup>34</sup> *Ibíd.*, pág. 276.

<sup>35</sup> CORTI, Horacio, “Metodología para el análisis del tributo: Fundamentos de un enfoque constitucionalista” en García Novoa, César y Hoyos, Jiménez Catalina (coord.) *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Ed. Marcial Pons, Bs. As., Madrid, Barcelona, 2008, pág. 52

Junto con el principio de capacidad contributiva se encuentra íntimamente relacionado el principio de igualdad y su aplicación en materia tributaria, que implica la igualdad en cuatro acepciones: a) igualdad como no discriminación: favorecer u hostilizar arbitrariamente a un grupo de personas; b) igualdad horizontal: a semejante capacidad contributiva el tributo debe ser semejante; c) generalidad: todos los que se encuentran en una situación semejante de capacidad contributiva deben tributar de forma semejante; d) proporcionalidad y progresividad: a mayor capacidad contributiva, el impuesto debe ser mayor, ya sea proporcional como progresivamente<sup>36</sup>.

Por otro lado, tal como lo sostiene la Dra. Schafrik, debe tenerse presente que *“en el análisis de la capacidad contributiva la realidad de la que parten los grupos vulnerados resulta fundamental, para que este principio no se transforme en una entelequia o una caracterización formal. Si no tenemos en cuenta este dato de la realidad no será posible medir el real impacto de los tributos, y la interpretación que de él se haga será “ciega” en términos de género”*<sup>37</sup>.

No debe perderse la especial repercusión que poseen dentro de la actividad financiera -ya sea en la faz recaudatoria como en la erogatoria- los grupos vulnerables y excluidos por cuanto hemos analizado en un trabajo anterior que, al menos en nuestro país, la mayor recaudación proviene del Impuesto al Valor Agregado<sup>38</sup>, tributo caracterizado por su

<sup>36</sup> *Ibidem*, pág. 282.

<sup>37</sup> SCHAFFRIK, Fabiana, “Trazo grueso sobre algunos condicionantes de la actividad financiera del estado para caminar a un accionar con perspectiva de género”, en Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero - Año ii - N° 5 - Diciembre 2022, pág 70 disponible en <http://www.derecho.uba.ar/institucional/centro-estudios-der-tributario/revista/revista-Tributario-Ed0005.pdf> (última vez consultado 06/03/2024)

<sup>38</sup> BARRIONUEVO, GUZMAN, LAPLACETTE y VENSILAVICIUS, “Apuntes sobre la presión o carga tributaria de los trabajadores en la Argentina”, trabajo práctico de la materia Finanzas Públicas de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA, cuya consigna era: Análisis de estratificación social, presión tributaria

regresividad toda vez que al gravarse el consumo con una alícuota del 21%, ésta alcanza a la totalidad de la población, de modo tal que pagará el mismo impuesto por una bolsa de papas una persona que se encuentra bajo la línea de la indigencia así como quien se encuentre en el sector de mayores ingresos.

Teniendo en cuenta que “para analizar las desigualdades sociales es necesario identificar no solo a quienes se les ha vulnerado el acceso a este nivel básico de bienestar, sino también prestar atención a la distribución de activos, medios y oportunidades, ingresos y otros resultados, poder e influencia”, la CEPAL ha llegado a la conclusión de que “las desigualdades de género, étnicas y raciales constituyen ejes estructurantes de la matriz de la desigualdad social en América Latina y configuran brechas estructurales de bienestar, reconocimiento, autonomía y ejercicio de los derechos de las mujeres con relación a los hombres y de los pueblos indígenas y afrodescendientes con relación a las poblaciones no indígenas ni afrodescendientes”<sup>39</sup>.

La mejora en la recaudación de ingresos públicos, teniendo como norte sistemas tributarios justos con la capacidad contributiva como su eje central, que reformulen impuestos basados en la regresividad -sobretudo si son los que mayor nivel de recaudación representan a nivel país- para que éstos contemplen la proporcionalidad y la progresividad, es una de las directrices esenciales para lograr alcanzar este principio. En el Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, Magdalena Sepúlveda Carmona, presentado a la Asamblea General de las Naciones Unidas, esta afirmación fue especialmente sostenida: “los tipos impositivos altos para los bienes y servicios y los tipos bajos para los ingresos, la riqueza y la propiedad dan lugar a resultados

en categoría Trabajadores/as, entregado el 21/06/2023.

<sup>39</sup> Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) de la ONU, “La matriz de la desigualdad social en América Latina”, 2016, pág 18 y 23 disponible en [La matriz de la desigualdad social en América Latina](#) (última vez consultado 06/03/2024).

injustos y discriminatorios; de hecho, se ha demostrado que el efecto negativo de los impuestos indirectos que gravan la renta de las personas que viven en la pobreza o están al borde la pobreza puede ser mayor que el efecto positivo de las transferencias de efectivo. [E]stas estructuras tributarias regresivas también restringen el aspecto redistributivo de los programas sociales, de manera que en la práctica terminan siendo financiados por las mismas personas a las que tratan de beneficiar”<sup>40</sup>.

Resulta imposible pensar en un sistema financiero justo mientras se continúe permitiendo que las arcas del estado sean financiadas esencialmente por quienes menos tienen, y donde por la utilización de mecanismos de elusión, evasión, traslación o por las exenciones tributarias otorgadas a amistades de los poderosos -que son quienes a claras luces detentan la capacidad contributiva perseguida- éstos queden excluidos de contribuir a las mismas.

#### **IV.4. Fortalecer las administraciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal.**

Para cumplir con esta directriz, como primer punto a tener en cuenta es la necesidad de una administración transparente y eficiente o trabajar para lograr que se convierta en ello. Esto es necesariamente importante para las administraciones de América Latina. En el caso de la República Argentina a partir de la fusión de la Dirección General Impositiva (DGI) y la Administración Nacional de Aduanas se estableció la Agencia Federal de Ingresos Públicos (AFIP<sup>41</sup>), que vino a paliar el estado de desborde que había hasta ese momento en materia de administración tributaria.

---

<sup>40</sup> ONU, Asamblea General, Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, Magdalena Sepúlveda Carmona, 2014, A/HRC/26/28 , disponible en <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G14/033/77/PDF/G1403377.pdf?OpenElement> (última vez consultado el 06/03/2024)

<sup>41</sup> Decreto 1156/1996, completado por Decreto 1589/1996. Posteriormente el Decreto 618/1997.

Ahora, con un fisco nacional que se sumaba a los fiscos provinciales y municipales, se entendió que muchos de los derechos consagrados en la Constitución Nacional de 1994 podrían financiarse de una manera más eficaz. Pero así como se reafirmó el fisco nacional también lo hicieron aquellos que tienen que afrontar el peso de los tributos y que únicamente son aquellos con capacidad para sortear muchas de sus obligaciones tributarias. Los grandes contribuyentes mediante técnicas de planificación llevan adelante prácticas que erosionan las bases para la conformación de su obligación o directamente las eluden o evaden. Esto tiene consecuencias directas en la recaudación del Estado que deja de percibir ingresos debido a un comportamiento activo, complejo y altamente especializado por parte de algunos actores importantes con presencia nacional e internacional .

Es deber del Estado argentino financiar los derechos, y para ello debe tener a sus agentes capacitados, con la utilización de los recursos tecnológicos y los acuerdos de intercambio de información que nuestro país ha celebrado.

La voluntad política debe hacer cumplir y promover la mayor recaudación con eficiencia y respeto de los derechos del contribuyente. Esta decisión no puede quedar librada al criterio que tenga la administración de turno, su temperamento debe ser permanente como una línea de trabajo perdurable y transversal con miras a financiar los derechos y cumplir con el principio de progresividad en materia de derechos humanos.

En ese sentido el Estado argentino ha llevado adelante distintos acuerdos con el objetivo de afianzar el trabajo de recaudación de cooperación y asistencia mutua y multilaterales<sup>42</sup>. Entre los acuerdos Multilaterales en materia impositiva podemos mencionar la Convención sobre Información

---

<sup>42</sup> AFIP, Acuerdos de cooperación y asistencia mutua, disponible en [Acuerdos de cooperación y asistencia mutua - Materia - Acuerdos y Convenios Internacionales | AFIP](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal OCDE<sup>43</sup>, el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País<sup>44</sup> y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras<sup>45</sup>.

En materia aduanera los acuerdos multilaterales vigentes son:

- El Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América latina, España y Portugal. CONALEP I<sup>46</sup>, Anexo al Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América latina, España y Portugal. COMALEP II<sup>47</sup>

- El Protocolo de Modificación del Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América latina, España y Portugal. COMALEP<sup>48</sup>,

- Convenio de Cooperación, Intercambio de Información, Consulta de Datos y Asistencia Mutua entre las Administraciones Aduaneras del Mercosur. Decisión del Consejo del Mercado Común N° 26/06 (CMC)<sup>49</sup>,

- Recomendación del Consejo de Cooperación Aduanera sobre Asistencia Mutua Administrativa<sup>50</sup>, Convenio de Kyoto Revisado y Anexo General<sup>51</sup>,

- Protocolo de Enmienda del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio -Acuerdo sobre Facilitación del Comercio<sup>52</sup>.

<sup>43</sup> AFIP, Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, disponible en [Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>44</sup> AFIP, Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País, disponible en [Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País Considerando que las jurisdicciones](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>45</sup> AFIP, Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras, disponible en <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/documentos/Acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua/Multilaterales/Impositivos/PDF/OCDE-Sobre-Cuentas-Financieras.pdf> (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>46</sup> AFIP, Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduana, disponible en <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/documentos/Acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua/Multilaterales/Aduaneros/PDF/COMALEP-I.pdf> (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>47</sup> AFIP, Suministro de Informaciones para la determinación de los derechos e impuestos a la importación o a la exportación, disponible en <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/documentos/Acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua/Multilaterales/Aduaneros/PDF/COMALEP-II-ANEXOS.pdf> (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>48</sup> AFIP, Protocolo de modificación del convenio multilateral sobre cooperación y asistencia mutua entre las direcciones nacionales de aduanas, disponible en [Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>49</sup> AFIP, Convenio de Cooperación, intercambio de información, consulta de datos y asistencia mutua entre las administraciones aduaneras del MERCOSUR, disponible en <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/documentos/Acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua/Multilaterales/Aduaneros/PDF/MERCO SUR.pdf> (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>50</sup> AFIP, Acuerdo Multilateral Recomendación del Consejo de Cooperación Aduanera sobre Asistencia Mutua, disponible en <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/documentos/Acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua/Multilaterales/Aduaneros/PDF/OMA-Asistencia-Mutua.pdf> (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>51</sup> AFIP, I. Convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, disponible en <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/documentos/Acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua/Multilaterales/Aduaneros/PDF/OMA-Kyoto.pdf> (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>52</sup> AFIP, I. Protocolo de enmienda del acuerdo de Marrakech por el que se establece la organización mundial del comercio, disponible en <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/documentos/Acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua/Multilaterales/Aduaneros/PDF/OMA-Kyoto.pdf>

También se encuentra vigente la Ley 25.319 que en el marco de la OCDE se creó la Convención sobre la Lucha contra el Cohecho de Funcionarios Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales y los convenios para evitar la doble imposición.

Con todo esta normativa de que dispone la administración tributaria nacional, aún así, en nuestro país hay significativas fugas de capitales, contribuyentes con grandes ganancias no declaradas y resguardadas en países con nula o baja tributación (“paraísos fiscales”) o grandes grupos económicos que a través de erosionar la base imponible o abusar de los llamados “precios de transferencia” licúan sus obligaciones de tributar o directamente desaparecen, perjudicando así los ingresos al erario, que son producto de la actividad que han desarrollado dentro del país.

#### **IV.4.A. El federalismo fiscal. La administración recaudatoria nacional y locales.**

Cuando hablamos de federalismo debemos tener en cuenta que no se podrá concretar el mandato constitucional del primer artículo de la norma superior si las provincias no pueden hacer frente a sus obligaciones locales por no tener recursos suficientes y muchos menos los municipios. Esto no es nada nuevo y en la actualidad tomó relevancia a partir de las confrontaciones entre la administración nacional y los gobernadores de las provincias. Por más autonomía y federalismo que se desee, se presentan como meramente palabras sin sustento al confrontarlo con realidad de los gobiernos locales que deben hacer frente a las obligaciones de su jurisdicción, sea genuino o sea coparticipable o por envíos discrecionales desde nación y/o provincia, que resultan insuficientes. Que el gobierno local no pueda cumplir con las metas locales por falta de presupuesto, precisamente el Estado más cercano al ciudadano es una situación que debería preocuparnos a todos. En Argentina

entran en juego otras cuestiones como la Ley de Coparticipación Federal 23.548 sancionada en 1988 y elevada a rango constitucional en 1994 en su artículo 75 inciso 2 y en la disposición transitoria sexta, por la cual se distribuye los fondos que la administración nacional recauda a las distintas provincias. A su vez éstas recaudan sus propios tributos y distribuyen a sus municipios. De esta manera los gobiernos locales se financian de lo que reciben de Nación y Provincia.

Al ser nuestro país entonces, un territorio federal, no sólo actúa la administración nacional con su organismo recaudador sino que también se encuentran las administraciones provinciales con sus respectivas agencias de recaudación locales y también los municipios, de ahí la relevancia del método para prevenir la doble o múltiple imposición de tributos, en este caso la ya mencionada ley de coparticipación federal con todo lo que conlleva a su alrededor. Y si bien, a través de dicha ley se establece un marco regulatorio de actuación, esto es, una limitación para recaudar ciertos tributos para cada uno de ellos, hay situaciones donde quizá sería conveniente reforzar la cooperación teniendo siempre como objetivo el cumplimiento efectivo del PIDES. Aquí jugará un rol fundamental la política fiscal que se lleve adelante y la adecuada concertación entre los distritos de Nación, Provincias y la CABA, es decir cumplir con el mandato legal.

Con lo brevemente mencionado, la tensión de potestades tributarias en algunos países de América Latina y en la República Argentina en particular, hace que los esfuerzos en lograr una coordinación sobre el rol que cada fisco debe cumplir en sus objetivos o plan de trabajo anual y en paralelo la política tributaria y finalmente económica que lleve la administración central y las administraciones locales, teniendo en cuenta los derechos de los contribuyentes y los derechos que se pretenden financiar por mandato constitucional, plantea la necesidad de un trabajo coordinado y claro para ser más eficiente. Es en este sentido, donde se presentan los desafíos de lograr realizar un

---

[encia-mutua/Multilaterales/Aduaneros/PDF/OMC.pdf](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

trabajo claro y eficaz de recaudación a partir de la ley vigente y de las herramientas de que se disponen como por ejemplo el presupuesto propio, dotación de personal calificado y facultades inherentes a su personería, respetuosa de los derechos de propiedad.

Claro que hay efectos que inevitablemente ocurrirán, ya que donde hay recursos que se detraen se producirán un impactos, en principio, en materia fiscal, económica y social pero también comercial ya que los sujetos obligados preparan su planes de trabajo e inversión teniendo en cuenta todo esto que mencionamos y las potenciales situaciones que puedan surgir en materia económica, normativa o política. Aquí se deberá tener en consideración los derechos de quienes tendrán que afrontar la actividad política del Estado en general y de la administración tributaria en particular para no vulnerarlos por un lado y por otro, tener presente que los distintos Estados ya han sido condenados internacionalmente por no respetar derechos, mayormente de sectores más vulnerables de la sociedad.

De esta manera el rol de la administración tributaria no será únicamente de agente recaudador sino que también a través de su desenvolvimiento activo debe promover la transparencia, claridad y seguridad para la administración y los administrados en el sentido amplio de la visión de la política de derechos humanos que torna obligatorio para los Estados asignar los máximos recursos disponibles en contraposición de la visión restrictiva que entiende como “meras declaraciones” lo establecido en el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales<sup>53</sup> (las comillas son agregados nuestros).

En esta línea de ideas, las administraciones tributarias locales tienen sus propios desafíos. La escasa logística en comparación con el fisco nacional es evidente y se acentúa más en las agencias de recaudación municipales que deben hacer frente a gastos cada vez mayores con los mismos recursos de siempre. Recordemos que los ingresos tributarios que tienen los municipios son esencialmente tasas

y entre las más importantes suelen ser la tasas por el servicios de Inspección por Seguridad e Higiene y la tasa por Servicios Generales o denominación similar, sumado a ello lo que por coparticipación provincial envía la Provincia. En la actualidad con los altos costos, inflación, la situación de crisis económica y social, hace que las finanzas municipales tiendan a tomar mayores recaudos, necesarios para llevar una seria y responsable recaudación. En ese sentido, el panorama es complejo -y siempre lo fue-, es conveniente realizar una planificación de trabajo anual a los fines recaudatorios, teniendo especial cuidado en los intentos de elevar alícuotas o “vientos de creatividad” para crear nuevas tasas, ya que a pesar de lo atractivo que resulta, un análisis profundo puede hacer que el contribuyente discuta la tasa, la alícuota o el servicio prestado, y que le asista razón o que directamente decida mudar su actividad a otra jurisdicción. Situaciones estas que se presentan como desafíos relevantes para las administraciones locales, en especial las municipales. Entonces, es conveniente tratar de utilizar la tecnología a su favor (las nuevas herramientas que brinda la inteligencia artificial pueden ser una opción a considerar, con lo recaudos necesarios), para que los contribuyentes tengan un fácil y ágil acceso a realizar las declaraciones juradas y poder ingresar los pagos, hacer que los agentes municipales de la agencia recaudadora puedan incorporarse al trabajo diseñado por la administración de turno, planificar el trabajo anual, establecer quiénes son los grandes contribuyentes del municipio, realizar una categorización interna de los contribuyentes teniendo en consideración las declaraciones juradas efectuadas o facturación, etc., lograr una fiscalización eficaz trabajando las autoridades conjuntamente con los inspectores que realizan dichas fiscalizaciones en un planeamiento, hacer inteligencia fiscal, trabajar con las distintas áreas para instar a que los servicios que -en este caso el municipio-, se deban realizar por el cobro de la tasa, sean efectivamente prestados (parece una obviedad pero en la práctica no lo es) y muchas otras opciones de trabajo que podríamos mencionar, pero siempre tendiendo al fortalecimiento de la administración fiscal respetuosa de los

<sup>53</sup> CORTI Horacio, *Financiar la Constitución...* pág. 214.

derechos y garantías de los contribuyentes.

En suma fortalecer las administraciones locales conlleva la toma de decisiones por parte de las autoridades y hacer frente a los desafíos que presenta la realidad siempre difícil, teniendo en cuenta la delicada situación de la economía nacional y consecuentemente de los gobiernos locales y que ello afecta no solo al erario provincial y/o municipal -reconociéndose que no se cuenta con la estructura del fisco nacional- sino también a la actividad de los particulares que son los contribuyentes que generan riqueza y empleo, tributan y nutren las finanzas públicas y sabiendo que algunos de estos discutirán administrativa y judicialmente cuando entiendan afectados sus derechos. Esta última minoría de contribuyentes probablemente sean los grandes contribuyentes con suficiente estructura organizacional para discutir frente al Estado (contribuyentes importantes para un municipio), entonces podemos formularnos la siguiente pregunta: ¿el Estado Nacional está obligado a cumplir con los derechos de sus ciudadanos? la respuesta es claramente sí, a lo que podemos repreguntar ¿las provincias y municipios están en condiciones de hacerlo? Si consideramos la situación de las administraciones fiscales provinciales y las agencias de recaudación municipales -su finanzas- la respuesta ya no parece ser tan obvia, aunque debería. Ante la situación de crisis, la administración de recaudación más afectada claramente es la municipal, entonces el gran desafío es que para lograr un real federalismo y concretar así la autonomía fiscal de las provincias y municipios, estas deben profesionalizar sus agencias de recaudación, planificar y lograr eficacia simplificando y clarificando el trabajo, que haga que los contribuyentes paguen en tiempo y forma de una manera ágil (es decir que no deje de pagar).

#### **IV.5. Justificar y evaluar estrictamente los gastos tributarios y garantizar su transparencia.**

Otras de las directrices que sirven de pauta

para implementar el principio n° 10 se refieren a los llamados *gastos tributarios* y a la necesidad de estudiarlos, evaluar su impacto, medir su costo y garantizar su transparencia.

En ese sentido, con el objetivo de lograr que los Estados movilicen el máximo de sus recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los DESC y derechos ambientales, se establecen dos pautas distintas pero inescindibles: justificar y evaluar estrictamente los gastos tributarios y garantizar su transparencia.

Para comprender ambas directrices empezaremos por brindar un concepto de gasto tributario.

Los gastos tributarios -en inglés, tax expenditures (TEs)- son *“desviaciones de un sistema tributario de referencia que proveen soporte financiero o beneficios para individuos, compañías y otros entes, incluidas organizaciones no gubernamentales. Su impacto presupuestario es similar al de una erogación directa: una vez que se provee el soporte, menos recursos están disponibles para financiar otras prioridades de un gobierno”*<sup>54</sup>.

También podemos encontrar una conceptualización de los gastos tributarios en el marco del federalismo de concertación. Así, el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal ley 25.917, con el objetivo de fijar reglas de comportamiento fiscal, estableció la obligación para el Estado Nacional, las provincias y para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) de incluir en la elaboración de sus presupuestos la estimación del gasto tributario incurrido (art. 18). A los fines de aplicar dicha norma, la reglamentación definió que son gastos tributarios los *“recursos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo específico que se aparta del establecido con carácter general en la*

---

<sup>54</sup> BEER Sebastian, BENEDEK Dora, ERARD Brian y LOEPRICK Jan, *“How to evaluate tax expenditures”*, FMI, Noviembre 2022, disponible en [How to Evaluate Tax Expenditures in: IMF How To Notes Volume 2022 Issue 005 \(2022\)](#), (última vez consultado el 06/03/2024).

legislación tributaria y que tiene como objetivo beneficiar a determinadas actividades, zonas, sujetos y consumos; tales como: exenciones, deducciones, reducción de alícuotas impositivas, diferimientos y amortizaciones aceleradas” (art. 2, Decreto 1731/2004).

De acuerdo con la CIAT, se consideran tipos de gastos tributarios a las exenciones, exclusiones, alícuotas reducidas, deducciones, créditos, diferimientos, regímenes simplificados, especiales o promocionales y devoluciones o reintegros<sup>55</sup>. Sin embargo, cabe anticipar que no existe unanimidad respecto a los elementos que integran el universo de gastos tributarios, lo que, como veremos, será una dificultad para su estudio.

Paulatinamente, se ha intentado perfeccionar la medición e información referida a los gastos tributarios. No obstante, la mayor transparencia no garantiza en sí misma que esos gastos tributarios tengan un impacto positivo, de ahí la importancia de considerar ambas directrices en conjunto.

Es decir que, en materia de gastos tributarios nos encontramos con dos aspectos fundamentales para su análisis. Por un lado, la exigencia de transparencia y publicidad de la información relativa al gasto tributario realizado por un Estado y por el otro la necesidad de un análisis integral de dicha información que nos permita determinar si ese gasto, tal como se encuentra regulado, resulta un obstáculo o promueve la movilización del máximo de los recursos disponibles para la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.

Ahora bien, ¿por qué resulta relevante analizar el gasto tributario?

En primer lugar, podemos observar ciertos datos cuantitativos que dan cuenta de su relevancia. Según la Base de Datos del Gasto Tributario Global, GTED por sus siglas en inglés *global tax expenditures database* (proyecto del Council on Economic Policies y

<sup>55</sup> Manual de Buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias disponible en [Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios: Una Experiencia Iberoamericana](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

*German Institute of Development and Sustainability*) Argentina renunció a una ganancia (o recaudación) del 5,26% en relación con su PBI en el año 2021<sup>56, 57</sup>. De acuerdo con el Ministerio de Economía de la Nación, para el corriente año se estima que el gasto tributario ascendera a \$3.664.819 millones, equivalente a 2,49% del PBI, de los cuales, \$2.669.762 millones corresponden a tratamientos especiales establecidos en las leyes de los respectivos impuestos y \$995.057 millones a beneficios otorgados en los diversos regímenes de promoción económica<sup>58</sup>.

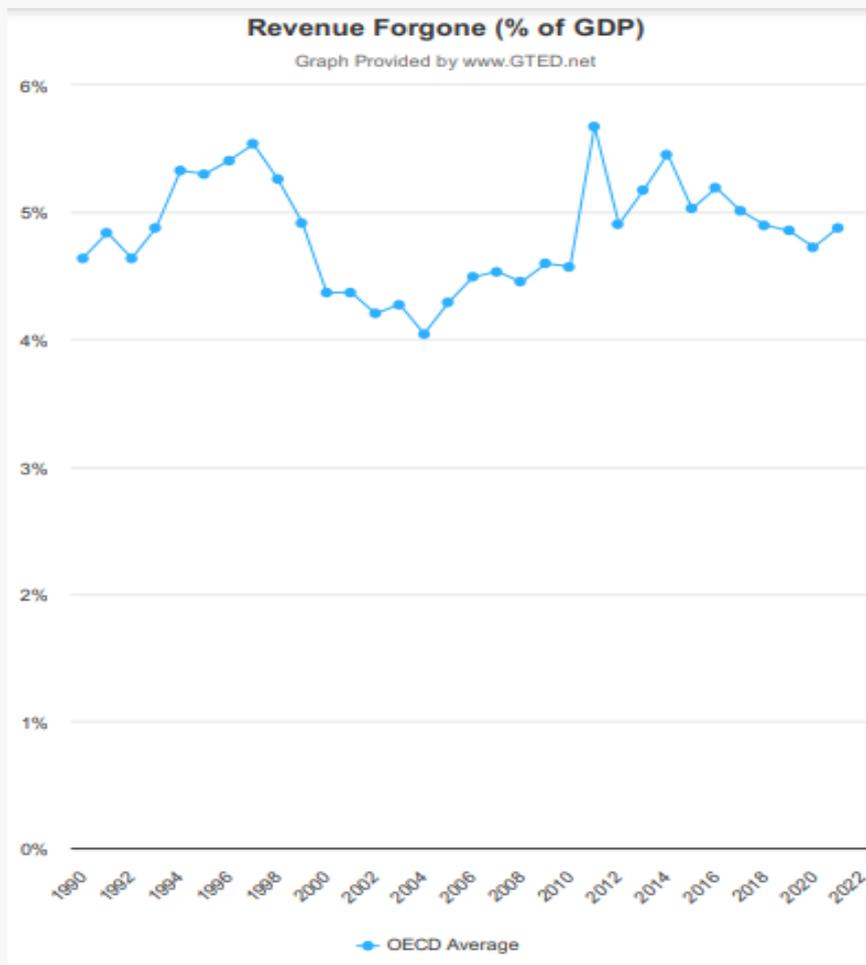
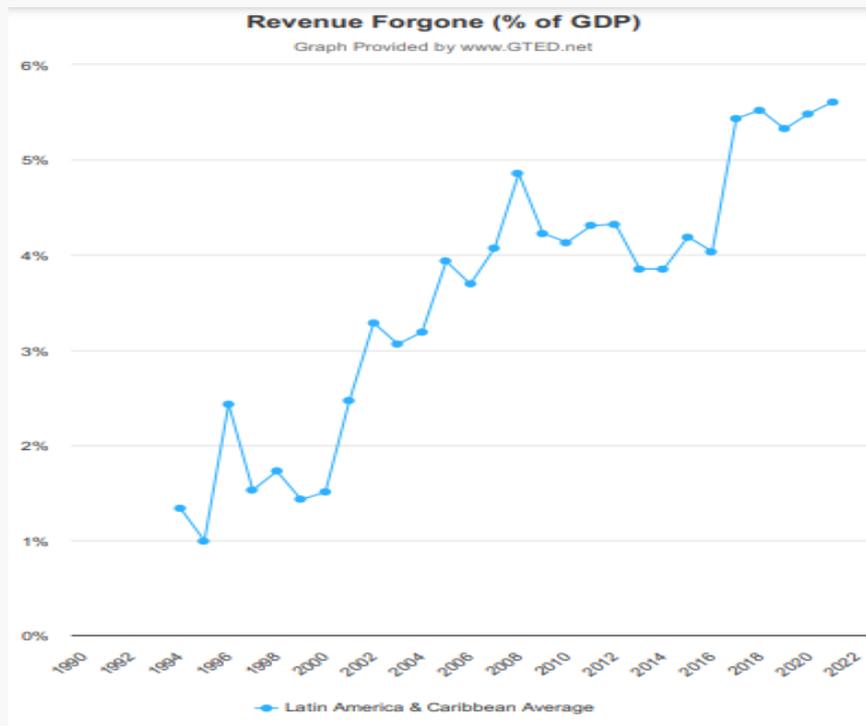
A nivel regional, se observa que América Latina y el Caribe en los últimos años han aumentado su gasto tributario, alcanzando en promedio casi el 6% de su PBI, mientras que los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) presentaron un promedio más estable a lo largo de los años oscilando entre el 4 y el 6%.

<sup>56</sup> Global Tax Expenditures Database, disponible en [Global Tax Expenditures Database](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>57</sup> El GTED entiende como gasto tributario a los beneficios otorgados a sectores específicos, actividades o grupos a través de tratamientos fiscales preferenciales como exenciones, deducciones, créditos, bajas alícuotas y diferimientos.

<sup>58</sup> Informe sobre gastos tributarios, disponible en [INFORME SOBRE GASTOS TRIBUTARIOS](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

SOBRE LA OBLIGACIÓN ESPECÍFICA DE LOS ESTADOS, DE MOVILIZAR EL MÁXIMO DE LOS RECURSOS DISPONIBLES PARA LOGRAR PROGRESIVAMENTE LA PLENA EFECTIVIDAD DE LOS DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES, CULTURALES Y AMBIENTALES\*



Más allá de lo que representa el gasto tributario cuantitativamente a nivel nacional y regional, uno de los grandes obstáculos para un análisis honesto de su efectividad yace en la falta de criterios uniformes de medición y la falta de mediciones y evaluaciones constantes sobre sus efectos. Así lo han expresado el Fondo Monetario Internacional, la OCDE, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y organismos no gubernamentales, entre muchos otros.

Hechas estas advertencias, debemos aclarar que no se busca aquí demonizar el gasto tributario, sino analizar los estándares que deben guiar la producción de información comprensible y actualizada sobre su aplicación y la evaluación de sus resultados a fin de cumplir con el principio n° 10 que motiva el presente trabajo. Vale la aclaración en cuanto ciertos gastos tributarios pueden tender a lograr la efectividad de derechos.

En ese sentido, podemos mencionar como posibles ventajas de los gastos tributarios: lograr *“sistemas tributarios más eficientes y progresivos, mejorar los niveles de bienestar social, promover el desarrollo regional o sectorial a través de mayores inversiones, acumular capital humano, y más recientemente, el cuidado del medio ambiente”*<sup>59</sup>.

Por ejemplo, a nivel nacional se creó el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (ley 27.506 y sus modificatorias) a fin de impulsar aquellas actividades económicas que aplican el uso del conocimiento, la digitalización de la información, entre otras. En el mentado régimen se estableció un bono para pagar impuestos nacionales que será equivalente al 70% de las contribuciones patronales del personal dedicado a las actividades que se pretenden promover. Aquí vemos un gasto

<sup>59</sup> Manual de Buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias disponible en [Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios: Una Experiencia Iberoamericana](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

tributario orientado a promover una industria que se caracteriza por emplear personas de cualificación media o alta. Ahora bien, dicho beneficio, además, se eleva al 80% en el caso de que las empresas involucradas contraten a mujeres y/o disidencias, personas con posgrado en ingeniería, ciencias exactas o naturales, personas con discapacidad, residentes de zonas desfavorables o de menor desarrollo relativo y beneficiarios de planes sociales<sup>60</sup>.

Sin perjuicio de que deberemos analizar los resultados de esta reciente política tributaria en el tiempo, nos brinda un ejemplo de un gasto tributario pensado como vehículo de derechos.

En ese sentido, cabe mencionar otras legislaciones que establecen exenciones en función de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. A modo enunciativo, podemos mencionar la exención en favor de las personas con discapacidad, ex combatientes de la Guerra de Malvinas y jubilados/pensionados que encontramos en el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires (art. 398, 400 y 402 respectivamente, C.F. t.o. 2023).

Finalmente, en lo que a aspectos positivos de los gastos tributarios refiere, cabe preguntarse si su utilización puede alinearse con la Agenda 2030. Por ejemplo, el Objetivo de Desarrollo Sostenible (ODS) N° 8<sup>61</sup>, consiste en promover el crecimiento económico inclusivo y sostenible, el empleo y el trabajo decente para todos. A tal fin, se establece como meta *“[p]romover políticas orientadas al desarrollo que apoyen las actividades productivas, la creación de puestos de trabajo decentes, el emprendimiento, la creatividad y la innovación, y fomentar la formalización y el crecimiento de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas, incluso mediante el acceso a*

<sup>60</sup> Observatorio de Tributación y Género del Ministerio de Economía, disponible en [Nuevo Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>61</sup> Uno de los 17 objetivos de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible - documento A/RES/69-315 - aprobado en la **Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible** realizada en Nueva York en septiembre de 2015.

*servicios financieros*” (meta 8.3). Por ello, pensamos que una utilización positiva de esta herramienta, bajo las directivas señaladas, podría acelerar el cumplimiento de tales metas.

Claramente no es el objeto de este trabajo agotar toda política fiscal que pueda considerarse un gasto tributario, pero para dar cuenta del complejo universo que abarca, cabe mencionar a gastos tributarios más cuantiosos y también discutidos, tales como el Régimen Minero Argentino o la exención del impuesto a las ganancias vigente para jueces y juezas, y otros funcionarios/as del Poder Judicial y el Ministerio Público.

Estos ejemplos solo demuestran que estamos frente a un concepto sumamente amplio y es necesario contar con información detallada y desglosada para no caer en generalizaciones simplistas al momento de evaluar y tomar decisiones sobre los gastos tributarios.

Así como hemos mencionado sucintamente las ventajas de los gastos tributarios, resulta necesario detenerse en sus aspectos más cuestionados en la actualidad. Principalmente, se observa la falta de evaluaciones costo-beneficio que además se deriva de la falta de información desagregada sobre los beneficiarios de este tipo de políticas fiscales.

En esa tesitura, se consideran desventajas de los gastos tributarios “*su **falta de transparencia** y **rendición de cuentas**, la **complejidad que introducen en el código fiscal**, el **hecho de que suelen ser propensos a abusos** y sus **posibles efectos negativos en la equidad horizontal y vertical** (Villela y otros 2010)”<sup>62</sup>.*

Vemos que una de las desventajas es que los gastos tributarios pueden tener efectos negativos en la igualdad. Por un lado, pueden afectar la igualdad en la ley, en cuanto consistan en tratamientos diferentes para contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones (igualdad horizontal). Por otra parte, pueden afectar la igualdad por la ley al limitar “*los recursos de que disponen los gobiernos para el gasto destinado a beneficiar*

*a ciudadanos y hogares de menores ingresos*” (igualdad vertical)<sup>63</sup>.

Sin embargo, reiteramos que la regresividad o progresividad del gasto tributario debe analizarse caso por caso.

Para arrojar luz sobre estas desventajas, cabe adentrarnos en una de las exenciones más discutidas que fue establecida por la Ley de Impuesto a las Ganancias. Esta ley nacional establece un impuesto directo y coparticipable (art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional). Las personas humanas tributan por la teoría de la fuente, por lo que, para encontrarse alcanzadas por dicho gravamen, las rentas deben provenir de una fuente habilitada, la fuente no debe agotarse, y las mismas deben ser periódicas y habituales. En ese sentido, una persona humana en relación de dependencia, por ejemplo, que mensualmente cobre un sueldo superior a lo que resulte de multiplicar quince (15) salarios mínimos (si bien la última modificación establece que a marzo de 2024 sería de \$202.000 se sigue tomando el valor de enero de 2024 que fue de **\$156.000**) por 180 y al resultado dividirlo por 12, tendrá la obligación de pagar el impuesto<sup>64</sup>.

La ley 20.628 establecía una exención para empleados/as y funcionarios/as del Poder Judicial (art. 20 inc. p), lo que en el año 1996 se derogó mediante ley 24.631. No obstante, días más tarde, mediante la Acordada 20/96 la CSJN declaró inaplicable dicha derogación realizando cierta interpretación del art. 110 de la Constitución Nacional<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> *Ibíd.*

<sup>64</sup> Ley de Impuesto a las Ganancias, Ley 27.725, Modificación, B.O. 06/10/2023. Disponible en: [BOLETIN OFICIAL REPUBLICA ARGENTINA - LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS - Ley 27725](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>65</sup> El texto del artículo 110 de la CN dice: “*los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones*”.

---

<sup>62</sup> DE RENZIO Paolo, *Gastos tributarios en América Latina: una perspectiva de la sociedad civil*, International Budget Partnership, Enero 2019.

En el año 2016, en tésitura con dicha Acordada, el Congreso de la Nación dictó la ley 27.346 que establece que respecto de los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación, provincias y el Ministerio Público de la Nación, “*constituyen ganancias las provenientes del desempeño de cargos públicos sólo cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive*”.

A las críticas que surgieron se sumó que dicha modificación legislativa fue judicializada por magistrados y finalizó con la homologación de un acuerdo entre la Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional, el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación y el entonces Procurador General de la Nación<sup>66</sup>.

Dicho esto, ¿qué implicancias tiene este gasto tributario para las arcas del Estado? De acuerdo con un informe elaborado por ACIJ, “*en 2015, la Administración Federal de Ingresos Públicos dejó de recaudar 4077 millones de pesos por la exención del impuesto a las ganancias vigente para jueces y juezas, y otros funcionarios/as del Poder Judicial y el Ministerio Público. En 2016 el costo fiscal de la exención fue de 4600 y en 2017 5.759,3 millones de pesos. Se prevé que en 2018, ascienda a 6.911,2 millones*”<sup>67</sup>.

En el informe se compara este gasto tributario con otros gastos directos destinados a sectores vulnerables de la sociedad: “*los 4077 millones de pesos perdidos en 2015 superaron el valor asignado a seguro de desempleo o al Programa de Seguridad Alimentaria que atiende a población muy vulnerable, con necesidades básicas insatisfechas*”<sup>68</sup>.

Sin perjuicio de los debates jurisprudenciales que suscita el ejemplo abordado, lo mencionamos con la intención de ilustrar la relación que existe entre el gasto tributario y la equidad o igualdad.

Otra cuestión no menor, es la falta de transparencia u opacidad de los gastos tributarios.

Por un lado, la transparencia en el manejo de la renta pública se vincula con la publicidad de los actos de gobierno. Asimismo, la publicidad es un rasgo esencial de la forma republicana de gobierno. Es claro que transparencia y publicidad, se retroalimentan.

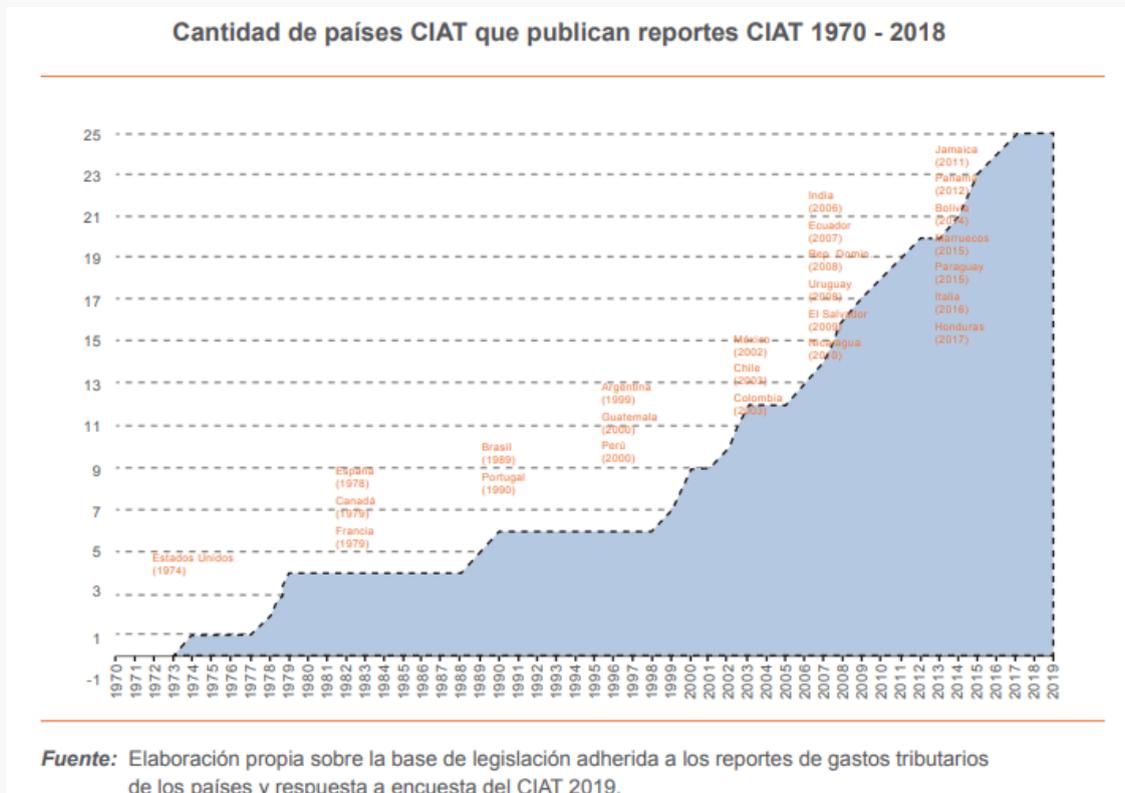
En la actualidad, de acuerdo con la GTED, 106 países informan sus gastos tributarios, mientras que 112 no lo hacen.

Una explicación para la falta de transparencia puede encontrarse en el hecho de que recién a fines de los 90 y comienzos de los 2000, los países de América Latina comenzaron a medir los datos relativos a gastos tributarios. El siguiente gráfico elaborado por la CIAT da cuenta de ello.

<sup>66</sup> Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo Federal n° 2, “Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/ EN – Consejo de la Magistratura y otros s/ proceso de conocimiento”, expte. n° 63646/2017, 21/12/2018.

<sup>67</sup> ACIJ, “Las exenciones a la luz del principio de igualdad. Informe sobre gastos tributarios en Argentina”, mayo de 2018, disponible en [Las exenciones a la luz del principio de igualdad | ACIJ](#), (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>68</sup> Ibidem.



69

Según la GTED, a nivel internacional, “en los 90 no había más de 12 países que emitan informes (sobre gastos tributarios). Los 2000 vieron un aumento constante, pasando de 15 a 48 países. En la última década, estos números alcanzaron su nivel más alto: 85 países para el 2017”<sup>70</sup>.

Ahora bien, no basta producir información sobre el gasto tributario, es necesario acordar criterios generales uniformes que permitan reflejar de manera verídica, clara y detallada aquello que los Estados dejan de recaudar y en beneficio de quienes. En otras palabras, debemos exigir transparencia y publicidad en

<sup>69</sup> CIAT, “Los gastos tributarios en los países miembros del CIAT”, 6 de noviembre de 2019, disponible en [Documentos de Trabajo](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>70</sup> GTED, “Shedding light on Worldwide tax expenditures”, disponible en [https://gted.net/wp-content/uploads/2021/08/2108\\_20\\_GTED\\_FlagshipReport.pdf](https://gted.net/wp-content/uploads/2021/08/2108_20_GTED_FlagshipReport.pdf) (última vez consultado el 06/03/2024), traducción propia.

la producción de información por parte de los Estados.

De acuerdo con la GTED, muchos países de la OCDE brindan información desglosada, no obstante, existen países de altos ingresos con gobiernos democráticos que son reacios a publicar información significativa sobre sus gastos tributarios, como Suiza.

A fin de garantizar transparencia, se sugiere que el gasto tributario sea publicado de manera anual, indicando el costo total y un desglose detallado, así como información sobre “(a) su fuente legal y su duración prevista (o “cláusula de extinción”); (b) la definición de referencia respecto de la cual se evaluó y el método de medición utilizado; (c) una agrupación por sector o área de políticas; y (d) el objetivo previsto de la política y una evaluación de su impacto, incluido el impacto en la distribución”<sup>71</sup>.

<sup>71</sup> CIAT, “Los gastos Tributarios...”, ya citado (última vez consultado el 06/03/2024).

Se reconocen como fuentes de información para medir los gastos tributarios, las declaraciones y registros sobre contribuyentes o terceros ante las administraciones tributarias y por otro lado, las estadísticas elaboradas por organismos públicos. Ambas fuentes de información enfrentan sus obstáculos: *“En el primer caso, la reserva tributaria limita el acceso público de la información, mientras que en el segundo, el desarrollo estadístico (...) es determinante”*<sup>72</sup>. En cuanto a la reserva tributaria, cabe entender que la CIAT se refiere al secreto fiscal. Al respecto, a nivel nacional la ley 11.683 de procedimiento fiscal establece que *“las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos”* (art. 110). Tras establecer una serie de excepciones, la norma dispone que la información amparada bajo el secreto fiscal está excluida del derecho de acceso a la información pública.

Ahora bien, dicha cláusula debe armonizarse con otras normas que rigen los recursos públicos. En ese sentido, la ley 25.152 establece que *“[l]a documentación de carácter físico y financiero producida en el ámbito de la Administración Nacional y que se detalla a continuación, tendrá el carácter de información pública y será de libre acceso para cualquier institución o persona interesada en conocerla: a) Estados de ejecución de los presupuestos de gastos y del cálculo de recursos, hasta el último nivel de desagregación en que se procesen”* (art. 8). En idéntica tesitura, el Compromiso Federal aprobado mediante ley 25.235 y la ley 25.400 que ratificó el Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal establecieron pautas y procedimientos para que los distintos niveles de gobierno brinden amplia difusión de sus cuentas fiscales.

Dicho esto, la contracara de estas obligaciones a cargo del Estado nacional, provincial y de la CABA es el derecho de las personas de acceder a la información pública.

La ley 27.275 reglamentó el derecho de acceso a la información pública y estableció una serie de principios tales como el de presunción de publicidad<sup>73</sup>, transparencia y máxima divulgación<sup>74</sup>, máximo acceso<sup>75</sup> y alcance limitado de las excepciones<sup>76</sup>. En cuanto a las excepciones la mentada ley establece una serie de supuestos, entre los que resulta pertinente mencionar: *“b) Información que pudiera poner en peligro el correcto funcionamiento del sistema financiero o bancario; c) Secretos industriales, comerciales, financieros, científicos, técnicos o tecnológicos cuya revelación pudiera perjudicar el nivel de competitividad o lesionar los intereses del sujeto obligado; d) Información que comprometa los derechos o intereses legítimos de un tercero obtenida en carácter confidencial (...) f) Información elaborada por los sujetos obligados dedicados a regular o supervisar instituciones financieras o preparada por terceros para ser utilizada por aquellos y que se refieran a exámenes de situación, evaluación de su sistema de operación o condición de su funcionamiento; (...) i) Información que contenga datos personales y no pueda brindarse aplicando procedimientos de disociación, salvo que se cumpla con las condiciones de licitud previstas en la ley*

<sup>73</sup> *“...toda la información en poder del Estado se presume pública, salvo las excepciones previstas por esta ley”* (art. 1°).

<sup>74</sup> *“...toda la información en poder, custodia o bajo control del sujeto obligado debe ser accesible para todas las personas. El acceso a la información pública sólo puede ser limitado cuando concurra alguna de las excepciones previstas en esta ley, de acuerdo con las necesidades de la sociedad democrática y republicana, proporcionales al interés que las justifican”* (art. 1°).

<sup>75</sup> *“...la información debe publicarse de forma completa, con el mayor nivel de desagregación posible y por la mayor cantidad de medios disponibles”* (art. 1°).

<sup>76</sup> *“...los límites al derecho de acceso a la información pública deben ser excepcionales, establecidos previamente conforme a lo estipulado en esta ley, y formulados en términos claros y precisos, quedando la responsabilidad de demostrar la validez de cualquier restricción al acceso a la información a cargo del sujeto al que se le requiere la información”* (art. 1°).

<sup>72</sup> *Ibidem.*

25.326 de protección de datos personales y sus modificatorias (...).”

Asimismo, cabe agregar que el derecho de acceso a la información pública tiene rango convencional. En efecto, la Convención Americana de Derechos Humanos - con jerarquía constitucional en virtud del art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional - establece que “[t]oda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección” (art. 13.1).

La Corte Interamericana de Derechos Humanos interpretó dicha cláusula en el caso “Claude Reyes”, ocasión en la que se expidió sobre la responsabilidad internacional del Estado de Chile por la negativa de brindar información relacionada a un proyecto de industrialización forestal y su impacto ambiental.

La CIDH dispuso que “en una sociedad democrática es indispensable que las autoridades estatales se rijan por el principio de máxima divulgación, el cual establece la presunción de que toda información es accesible, sujeto a un sistema restringido de excepciones”. Asimismo, sostuvo que “los derechos a buscar y a recibir informaciones, protege el derecho que tiene toda persona a solicitar el acceso a la información bajo el control del Estado”.

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal ha receptado el “principio de máxima divulgación” de la CIDH en la causa “ASOCIACIÓN DERECHOS CIVILES c/ EN PAMI DTO 1172/03 s/AMPARO LEY 16986”<sup>77</sup>, donde se debatía si en función del derecho de acceso a la

información pública, el PAMI se encontraba obligado a brindar la información acerca de la publicidad oficial que desarrollaba el instituto. La Corte concluyó que la negativa del PAMI a brindar la información requerida por la asociación “no resulta[ba] razonable (...) pues la petición de la asociación actora cumpl[ía] con las pautas internacionales” (Cons. 12°). Además, la CSJN tuvo en cuenta que el PAMI era una “institución que gestiona intereses públicos que detenta una función delegada del Estado, siendo indiscutible la interacción entre el ente demandado y la administración estatal” en base a lo cual, confirmó la decisión del a quo que había hecho lugar al amparo.

En la causa “CIPPEC c/ EN - M. Desarrollo Social - dto. 1172/03 s/ amparo ley 16.986”, la Cámara de Apelaciones había condenado al Estado Nacional a brindar la información requerida por CIPPEC en cuanto había solicitado conocer en detalle la ayuda social a personas físicas y jurídicas, los padrones de aquéllas, las transferencias tramitadas y los subsidios otorgados, como así también su alcance territorial. Una de las cuestiones giraba en torno a la calificación de los datos. Al respecto, la Corte sostuvo que “respecto del requerimiento de información sobre las personas jurídicas beneficiarias -distribuidores o encargados de la entrega de programas sociales- la denegatoria del Poder Ejecutivo resulta incoherente, por la simple razón de que las personas de existencia ideal no tienen por naturaleza datos sensibles propios del ámbito de la intimidad u honor que proteger” (Cons. 22°). En cuanto a la información solicitada por CIPPEC sobre personas humanas, la CSJN señaló que los datos personales pueden ser entregados, mientras que los datos sensibles son reservados. En consecuencia, considero que la información requerida por CIPPEC no se refería a datos sensibles y desecho los fundamentos del Estado Nacional que giraban en torno a la protección -paternalista según el máximo tribunal- de los sectores vulnerables de la sociedad.

La intención de los párrafos que anteceden simplemente fue esbozar algunas de las

---

<sup>77</sup> CSJN, “Lujan Williams Automotores S.A. Conc. Prev. C/ Volkswagen Argentina S.A. Y Volkswagen S.A. De Ahorro Para Fines Determ. Y Volkswagen Cia Financiera S.A. S/Medida Autosatisfactiva Avocamiento Directo Inc. De Cobro De Tasas Judiciales”, sentencia del 13 de marzo de 2012, Fallos: 335:2393.

cuestiones que deben tenerse en cuenta a la hora de definir qué información debemos exigir al Estado en torno al gasto tributario y cuáles podrían ser los posibles límites para acceder a ella.

Sentado ello, cabe referirse ahora a otra de las directrices referidas al gasto tributario: la exigencia de una evaluación estricta.

Una de las problemáticas más frecuentes en América Latina en torno al gasto tributario es que se establecen beneficios cuyos resultados no son evaluados a fin de replantear la política en cuestión.

Para el corriente año, el Ministerio de Economía de la Nación estima que “[e]l monto de Gastos Tributarios estimado para el año 2023 alcanza a \$3.664.819 millones, que equivale a 2,49% del PBI. De ellos, \$2.669.762 millones corresponden a tratamientos especiales establecidos en las leyes de los respectivos impuestos y \$995.057 millones a beneficios otorgados en los diversos regímenes de promoción económica”<sup>78</sup>.

En cuanto a los gastos tributarios originados en regímenes de promoción, se realizaron las siguientes estimaciones:

---

<sup>78</sup> Informe sobre gastos tributarios disponible en [INFORME SOBRE GASTOS TRIBUTARIOS \(30/7/23\)](#).

**GASTOS TRIBUTARIOS ORIGINADOS EN REGIMENES DE PROMOCION ECONOMICA  
ESTIMACIONES PARA LOS AÑOS 2021 - 2023**

**CUADRO NRO. 3**

GASTO TRIBUTARIO	2021		2022		2023	
	Millones de \$	% PIB	Millones de \$	% PIB	Millones de \$	% PIB
<b>TOTAL</b>	<b>332.616,1</b>	<b>0,72</b>	<b>614.126,0</b>	<b>0,75</b>	<b>995.057,3</b>	<b>0,68</b>
<b>I - Promoción industrial. Decretos Nros. 2.054/92, 804/96, 1.553/98 y 2.334/06.</b>	<b>12.725,9</b>	<b>0,03</b>	<b>38.972,3</b>	<b>0,05</b>	<b>24.199,9</b>	<b>0,02</b>
- Exención IVA compras y saldo	12.164,4	0,03	38.078,0	0,05	23.563,0	0,02
- Exención Impuesto a las Ganancias	561,5	0,00	894,2	0,00	636,9	0,00
<b>II - Promoción no industrial. Ley N° 22.021 y Decreto N° 135/06.</b>	<b>1,5</b>	<b>0,00</b>	<b>0,9</b>	<b>0,00</b>	<b>0,5</b>	<b>0,00</b>
- Exención Impuesto a las Ganancias	1,5	0,00	0,9	0,00	0,5	0,00
<b>III - Promoción de la actividad minera. Ley N° 24.196.</b>	<b>9.932,9</b>	<b>0,02</b>	<b>22.329,3</b>	<b>0,03</b>	<b>58.074,3</b>	<b>0,04</b>
- Impuesto a las Ganancias. Beneficios diversos	2.060,7	0,00	3.640,2	0,00	6.552,9	0,00
- Estabilidad fiscal: impuestos diversos	460,3	0,00	813,2	0,00	1.463,8	0,00
- Exención Derechos de Importación	7.411,8	0,02	17.875,9	0,02	50.057,5	0,03
<b>IV - Promoción económica de Tierra del Fuego. Ley N° 19.640.</b>	<b>148.936,3</b>	<b>0,32</b>	<b>290.309,3</b>	<b>0,36</b>	<b>519.720,3</b>	<b>0,35</b>
- Liberación IVA compras y ventas	65.243,3	0,14	132.182,8	0,16	236.333,9	0,16
- Exención Impuesto a las Ganancias	18.319,5	0,04	37.143,7	0,05	88.571,7	0,06
- Exención Derechos de Importación	32.020,1	0,07	58.905,8	0,07	91.873,1	0,06
- Alícuota reducida Impuestos Internos sobre productos electrónicos	33.353,4	0,07	62.077,0	0,08	102.941,6	0,07

79

Cabe aclarar que las variaciones en la medición del gasto tributario pueden deberse a ciertos conceptos que son dejados fuera de la medición por el Ministerio de Economía y que para otros organismos sí deben contabilizarse (ej. CIAT). De allí la importancia de acordar criterios uniformes que permitan comparaciones y estudios más acercados a la realidad<sup>80</sup>.

<sup>79</sup> Ibidem.

<sup>80</sup> Para el Ministerio de Economía son gastos tributarios “exclusivamente, los casos en los que existen pérdidas definitivas de recaudación. Ello implica que no se califican como Gastos Tributarios el diferimiento del pago de impuestos, la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias y la devolución anticipada de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado; medidas éstas contenidas principalmente en diferentes regímenes de promoción, debido a que la pérdida de recaudación a que dan lugar en los años en que estos beneficios se usufructúan, es compensada con mayores pagos de impuestos en años posteriores” Informe sobre gastos tributarios disponible en [INFORME SOBRE GASTOS TRIBUTARIOS](#) (última vez consultado el 06/03/2024). En ese sentido, señala ACIJ que “En la práctica, las estimaciones y mediciones del gasto tributario aplican un criterio restrictivo porque no incluyen las deducciones más importantes del impuesto a las ganancias, tales como el mínimo no imponible, las deducciones especiales por trabajo personal, cargas de familia, aportes a obras sociales y planes privados de salud.

Ahora bien, se observa que contamos con estos datos que parecen claros y detallados. No obstante, ¿cuál es el impacto positivo y negativo de cada uno de estos gastos tributarios?

Ciertamente estos gastos no se discuten con la asiduidad con la que se debate sobre gastos directos (como la ley de presupuesto debatida cada año).

Otra cuestión relevante en torno al gasto tributario se refiere a su duración y a la necesidad de establecer cláusulas de caducidad.

En ese sentido, ACIJ señaló que “[l]os proyectos de presupuesto elaborados por el Poder Ejecutivo, al igual que los informes interanuales de gasto tributario producidos por las diferentes gestiones desde 2001, señalan enfáticamente que las estimaciones de costos de los gastos tributarios, sólo son eso:

*Tampoco tienen en cuenta los diferimientos ni la amortización acelerada en el impuesto a las ganancias ni la devolución anticipada de créditos fiscales (ACIJ, 2018). Su exclusión de la medición hace que se subestime el valor total de los gastos tributarios vigentes en Argentina”* disponible en [Recomendaciones para una regulación de los gastos tributarios con enfoque de derechos | ACIJ](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

estimaciones. Carecen de precisión y no están dirigidas a sustentar la toma de decisiones...<sup>81</sup>.

Uno de los ejemplos paradigmáticos de regímenes de promoción sin límite temporal es el de la actividad minera. A la hora de brindar información, se detallan aspectos positivos de este régimen como el aumento de las exportaciones y la generación de puestos de trabajo pero al mismo tiempo se suscitan ciertas dudas. En ese sentido, el régimen reduce los recursos no solo del Estado Nacional sino también provinciales y municipales. Asimismo, no se tiene en cuenta el impacto ambiental de este tipo de actividad. Señala ACIJ que “esta asimetría plantea una dificultad particular en materia de producción de información y estimación de costos”<sup>82</sup>.

Finalmente, cabe recordar las observaciones efectuadas por el Comité DESC sobre el cuarto informe periódico de Argentina donde expresó preocupación sobre “ciertas medidas tributarias, como la reducción de la carga impositiva para grupos sociales de altos ingresos o el mantenimiento de exenciones tributarias injustificadas” que pueden reducir “la capacidad redistributiva del sistema fiscal y limit[ar] la obtención de los recursos necesarios para garantizar los derechos económicos, sociales y culturales”.<sup>83</sup>

En esa tesitura, recomendó al Estado argentino tomar las medidas necesarias para “revisar la reducción de cargas impositivas a sectores de altos ingresos” y para “realizar una evaluación transparente de las distintas exenciones tributarias, que permita conocer sus beneficiarios y sus impactos, y posibilite un escrutinio público para determinar cuáles no son justificadas y deberían ser eliminadas”.<sup>84</sup>

Justamente, uno de los problemas que se detectan a la hora de realizar evaluaciones más

estrictas de los gastos tributarios es que las normas que los crean no establecen parámetros o indicadores que permitan verificar el cumplimiento de las metas que tuvo en miras y que justifica que el Estado renuncie a recaudar.

Podemos ver como la carencia de elementos que permitan establecer los objetivos de este tipo de beneficios y de parámetros que permitan medir esos cumplimientos se relaciona directamente con la falta de control estricto y constante que debiera realizarse sobre nada más y nada menos que la decisión del Estado de dejar de recaudar en favor de unos u otros y en consecuencia, sobre la decisión de cómo se distribuye la riqueza.

Justamente, la falta de debate legislativo y control sobre los distintos beneficios fiscales conlleva la falta de participación de la sociedad. Ésta última es un valor derivado de la democracia ya que se entiende que la cosa pública debe ser objeto de una democracia participativa, que el espacio público no se realiza al interior del aparato estatal.

Esperamos haber podido dar cuenta de la importancia de implementar las directivas señaladas en torno al gasto tributario, lo que se puede resumir en la necesidad de una mayor transparencia que desemboca en una mayor participación y viceversa. Al respecto, enseña Corti que, “la transparencia y la participación apuntan en un mismo sentido político: abrir los procesos jurídicos a la luz, conocimiento y la participación de todos, lo que implica de forma correlativa romper la trama puramente técnica burocrática y de acuerdos a puertas cerradas que es habitual en el ámbito estatal y en particular en los asuntos relativos a la actividad financiera pública”<sup>85</sup>.

#### **IV.6. Tomar en serio la lucha contra la corrupción.**

Los Estados han atravesado y atraviesan altos grados de corrupción a lo largo del mundo entero. La corrupción se ha presentado tanto en el ámbito público y privado. En el primero dentro de los distintos poderes (poder ejecutivo, legislativo y judicial) y también en

<sup>81</sup> ACIJ, “Los argumentos, las tramas legislativas y los sectores involucrados en el debate de los beneficios fiscales a la minería. ¿Qué declaran y qué promueven los gastos tributarios en Argentina?”, disponible en [Los argumentos, las tramas legislativas y los sectores involucrados en el debate de los beneficios fiscales a la minería](#), (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>82</sup> Ibídem.

<sup>83</sup> (E/C.12/ARG/CO/4).

<sup>84</sup> (E/C.12/ARG/CO/4).

<sup>85</sup> CORTI, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Ed. Lexis-Nexis, pág. 377.

todos los niveles del Estado (Nación, Provincias y Municipios). En la República Argentina hubo situaciones que han tomado conocimiento público a través de los medios masivos de comunicación y que han repercutido negativamente en la sociedad argentina.

Primeramente daremos la definición de corrupción. Según la Real Academia Española define a la corrupción como:

1. f. Acción y efecto de corromper o corromperse.
2. f. Deterioro de valores, usos o costumbres.
3. f. En las organizaciones, especialmente en las públicas, práctica consistente en la utilización indebida o ilícita de las funciones de aquellas en provecho de sus gestores.

Para la definición tomaremos lo mencionado por el Prof. Mario Waisten: *“La concepción de la palabra corrupción tiene diversas perspectivas desde las distintas ciencias que abarca: Política, Jurídica o de Derecho, Económica y Sociológica. Este hecho, presupone que existirán diferentes instrumentos de observación, medición y análisis para poder comprender la naturaleza del concepto. Intentando abarcar a todas las ramas mencionadas, podemos llegar a un concepto uniforme de lo que es la corrupción. Se entiende que existe corrupción cuando una persona, lícitamente, pone sus intereses personales por sobre los de las personas e ideales que está comprometido a servir. Si vemos el origen de la palabra corrupción, la misma proviene de corruptus, que significa que destruye lo saludable”*<sup>86</sup>.

Recordemos que en clave constitucional, sostiene el Dr. Corti que la obligación de los Estados de hacer efectivos los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, y adecuar los mecanismos, con el respeto de los derechos constitucionales de los ciudadanos, es de financiar esos derechos. Un eje central a tener en cuenta es cómo financiar

---

<sup>86</sup> WAINSTEIN, Mario, “La corrupción, un tema para investigar”, disponible en <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/download/152/254/> (última vez consultado el 06/03/2024).

los derechos y es tarea del Estado tomar las medidas que considere adecuadas para tal fin teniendo en cuenta las obligaciones internacionales de nuestro país que en materia de derechos humanos se ha obligado<sup>87</sup>.

La corrupción ayuda a evadir impuestos y se advertido que en los países más corruptos se recauda menos que en los países que tienen menor índice de corrupción (al respecto puede consultarse un artículo publicado por el Fondo Monetario Internacional<sup>88</sup>).

Recientemente, se llevó adelante la Primera Cumbre de Latinoamérica y el Caribe para una tributación global, incluyente, sostenible y equitativa. Allí se realizó una declaración y recomendaciones en materia de reforma tributaria sosteniendo que *“América Latina y el Caribe está afectada por las graves consecuencias de un conjunto de crisis —de reproducción social y cuidados, política, económica, sanitaria, social, y climática— que agudizan las desigualdades, la exclusión, la pobreza, la informalidad estructural, y el hambre en nuestra región. Muchos países de la región enfrentan además crisis de sus deudas externas, que interfieren con sus posibilidades de abordar con autonomía y eficacia esos problemas. Ahora más que nunca, la región necesita recursos para invertir en servicios públicos, reducir las desigualdades, asegurar los derechos humanos y garantizar la transición a una economía basada en derechos que proteja el planeta y las futuras generaciones”*, instando a los países a que

---

<sup>87</sup>Al respecto, el Dr. Horacio Corti enseña: *“De acuerdo a nuestro enfoque, la finalidad de las Finanzas Públicas es de índole constitucional: ser un medio para otorgar efectividad a las instituciones de la Constitución. Hay un sentido teleológico de la actividad financiera pública”* CORTI Horacio, *Financiar la Constitución*, CABA, Ed. Eudeba, 2020. Pág. 78.

<sup>88</sup> FMI, “La lucha contra la corrupción en el Estado”, 4 de abril de 2019, disponible en [La lucha contra la corrupción en el Estado](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

tomen una actitud positiva y dinámica a esos objetivos<sup>89</sup>.

#### IV.6.A. La corrupción como un fenómeno complejo.

La corrupción es un fenómeno histórico y complejo: histórico porque desde tiempos remotos ha existido y complejo porque no basta con puntualizar en una situación concreta o en el caso que nos ocupa, dentro de la administración financiera y tributaria y su relación con los contribuyentes. Al respecto puede darse desde dentro del Estado, esto es funcionarios públicos en el ámbito de la agencia de recaudación tributaria, pero también se ha entendido que el término corrupción no limita a los funcionarios públicos<sup>90</sup>. La influencia del contexto, el poder de lobby que puedan llegar a tener ciertos contribuyentes, el tráfico de influencias menoscaban la transparencia la percepción social teniendo consecuencias no sólo económicas sino éticas y morales. La corrupción ayuda a evadir impuestos disminuyendo por tanto la recaudación tan buscada para financiar al erario.

Es necesario adoptar medidas para desincentivar la corrupción a través de mecanismo de transparencia y ética no solo en ámbito de los funcionarios públicos de la administración tributaria si no de los contribuyentes, situación ésta compleja. Así la cooperación entre las administraciones tributarias a nivel local e internacional es una gran herramienta a través del uso de las

nuevas tecnologías y el gran caudal de información con el que se cuenta.

Además de las consecuencias financieras se producen consecuencias, morales, políticas, económicas y claro, y con el transcurso del tiempo culturales.

La OCDE, menciona que “[e]l cohecho y la corrupción crean condiciones de competencia desiguales para las empresas honestas y lastiman profundamente el tejido social tanto en los países desarrollados como en aquellos en vías de desarrollo. Esto se puede traducir en el acceso al mercado de productos peligrosos y de baja calidad o de materiales que no cumplen con los estándares que al ser utilizados en construcciones pueden poner en peligro la salud y el bienestar de las personas. Asimismo, supone el desvío de dinero destinado para servicios de educación, salud y bienestar. Al final, todos pagamos las consecuencias”<sup>91</sup> (actualmente Argentina no es miembro). Agregamos la concesión de explotación o instalación de equipamientos de grandes corporaciones ante el desconocimiento de la sociedad en general.

En su libro “En defensa propia. Cómo salir de la corrupción” el Dr. Moreno Ocampo cita una encuesta donde se proponía a los entrevistados analizar diversas prácticas vinculadas con desvíos a las normas. Se cita a continuación las que fueron consideradas corruptas:

- “-Sacar un documento a través de un conocido para evitar colas.
- Ofrecer dinero a un policía para evitar multas.
- Cobrar parte del sueldo en negro.
- Dar dinero para acelerar un trámite que se precisa con urgencia.
- Conseguir un certificado médico para justificar una falta al trabajo, sin haber estado realmente enfermo.
- No facturar un trabajo para pagar menos impuestos.
- Comprar algo que se sabe que es robado o pirateado.

<sup>89</sup> CEPAL, Autoridades de 16 países aprueban la creación de la Plataforma Regional de Cooperación Tributaria para América Latina y el Caribe, DECLARACIÓN DE CARTAGENA 26/07/2023, Recomendaciones para las reformas tributarias en la región disponible en [Comunicado Autoridades de 16 países aprueban la creación de la Plataforma Regional de Cooperación Tributaria para América Latina y el Caribe](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>90</sup> Ministerio Público Fiscal, “La república argentina sanciona el soborno a funcionarios públicos extranjeros”, disponible en <https://www.mpf.gob.ar/procelac-ap/files/2014/03/O-CDE-folleto-Soborno.pdf> (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>91</sup> OCDE, Centro de Política y Administración Tributaria Comité de Asuntos Fiscales. Manual para la Detección de Cohecho y Corrupción para Inspectores Fiscales y Auditores Fiscales, 2013.

*-Ofrecer dinero a un boleterero para conseguir entradas con mejor ubicación en un espectáculo.*

*-Pagar menos impuestos de los debidos.”<sup>92</sup>*

Como se observa, es un tema complejo que atraviesa desde las esferas más altas de la sociedad y administración del país hasta en los ámbitos cotidianos o del ciudadano promedio.

No es una tarea fácil, pero creemos que la capacitación constante, promover los valores, la pertenencia, la ética, las remuneraciones acordes y los acuerdos de cooperación harán que el combate a la corrupción sea más eficaz y así repercuta en la sociedad con una visión positiva y perdurable. Estará más cerca de lograrse una mayor eficiencia en la economía en general y en la recaudación en particular para contribuir a las políticas delineadas por la administración del país con miras a hacer efectivos los derechos humanos.

En los ámbitos locales, sobre todo municipales, será tarea de las agencias recaudadoras tomar los recaudos necesarios para llevar adelante, en el ámbito de sus facultades de verificación y fiscalización que por ordenanza de los Concejos Deliberantes autorizan, a relevar lo que efectivamente declaran los contribuyentes y si éstas se corresponden con la realidad efectiva, y tener supervisión sobre los agentes que realicen dichas fiscalizaciones para una trabajo transparente y ordenado.

#### **IV.7. Mejorar la efectividad y la calidad del gasto público.**

Superar los sesgos en contra de las inversiones con mayor impacto en los derechos en el largo plazo mediante mecanismos como la consolidación de una cultura de evaluación de la gestión pública, la provisión de información pública accesible sobre los beneficios comparativos entre distintos tipos de gasto, el fortalecimiento de los sistemas de información sobre compras públicas, el establecimiento de incentivos en las

---

<sup>92</sup> MORENO OCAMPO, L. En defensa propia. Cómo salir de la Corrupción. Buenos Aires, Editorial Sudamericana, 1993. Pág. 117.

administraciones públicas a favor de inversiones de mayor impacto, entre otras medidas.

Tal como se ha desarrollado en apartados precedentes, la transparencia en el accionar de los estados resulta primordial de cara a un buen ejercicio del estado de derecho en el marco de las democracias latinoamericanas. En efecto, el principio de publicidad de los actos de gobierno, presente en los sistemas normativos de la región, permite el control por parte de la ciudadanía de aquello que hace o deja de hacer cada organismo público. La esencia del sistema republicano de cada gobierno también se observa en el acceso a la información pública. El alcance y ejercicio de este derecho humano se encuentra previsto en el artículo 13.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos que en el caso de la República Argentina tiene jerarquía constitucional (conforme el artículo 75, inciso 22 de la Ley Fundamental de aquel país).

Aclarado lo anterior y ya adentrándose en el análisis de la directriz que aquí nos ocupa, pese al efectivo cumplimiento del derecho de acceso a la información pública (cabe precisar, además de la operatividad contenida en la norma interamericana antes citada, que por ejemplo la República Argentina ha sancionado la Ley 27.275 que garantiza el derecho en cuestión), no se observa en los países de la región información acabada respecto a los beneficios comparativos de los diversos gastos públicos. Tanto en Argentina, Chile y Uruguay pueden encontrarse sitios web de “*presupuesto abierto*” que, por el contrario, contienen información relativa a cuánto representa cada partida presupuestaria respecto del gasto público total asignado para un determinado ejercicio presupuestario<sup>93</sup>. En este sentido, la Comisión Económica para América Latina y el

---

<sup>93</sup> Argentina: sitio web disponible en [Presupuesto Abierto](#) (última vez consultado el 06/03/2024); Uruguay: sitio web disponible en [Transparencia Pública | GUB.UY](#) (última vez consultado el 06/03/2024); Chile: sitio web disponible en [Presupuesto Abierto](#) (última vez consultado el 06/03/2024).

Caribe (CEPAL) ha aconsejado para el año 2020 y atento al contexto allí desatado como consecuencia de la pandemia de COVID-19 que "(...) un aporte importante para que los gobiernos tomen decisiones sobre reasignar partidas o aumentar el gasto en ciertos programas es contribuir con mayor transparencia fiscal e información comparable entre los países sobre las principales áreas a las que se destinan los recursos públicos"<sup>94</sup>.

En otro orden de ideas, tampoco existe entre los países referenciados estadísticas que permitan identificar la "presión tributaria". Cabe recordar que cuando se habla de "presión tributaria" se refiere habitualmente a la relación entre la recaudación tributaria y el Producto Bruto Interno (PBI). Así, hay quienes entienden existe una "presión tributaria legal" -cuya definición concuerda con antedicha- y que incluye a todo el universo de la población que debiera contribuir en la recaudación tributaria, mientras que la "presión tributaria efectiva" remite a los tributos que en la práctica son efectivamente pagados por las personas que sí cumplen con su carga, excluyéndose a quienes evaden o se encuentran en la informalidad<sup>95</sup>. En este entendimiento, en sitios web relativos a estadísticas y censos de cada país, no se encuentra la información requerida<sup>96</sup>. A propósito, nuevamente la CEPAL informó en las "Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2023" que "(...) en 2021, los impuestos sobre bienes y servicios generaron la mitad de los ingresos tributarios totales de la región de ALC, frente a menos de un tercio en la OCDE (32.1% en 2020, último año disponible). La recaudación del IVA fue la principal fuente de dichos ingresos en la región de ALC en 2021, al representar un 29.9% de los ingresos tributarios totales y un 6.4% del

PIB. Por el contrario, el IVA representó un 20.2% de los ingresos tributarios totales de la OCDE (cifra de 2020)"<sup>97</sup>. Ahora bien, cabe puntualizar que la presión tributaria merece ser analizada dentro de la totalidad del fenómeno financiero y del dinamismo propio de la actividad financiera pública. Así, el Dr. Dino Jarach ha entendido que se debe calcular la presión financiera y "englobar en una única fórmula la carga ejercitada por las formas de extracción diferentes de la impositiva para tener una idea completa de la presión de toda la actividad financiera del Estado. Se entiende, pues, que el examen de los datos no se debe limitar al Estado mismo, sino extenderse. también a los entes públicos menores que tienen una finanza propia. Se obtiene, así, el concepto de presión financiera, concepto más vasto del usual de presión tributaria"<sup>98</sup>. Consecuentemente, asume que "deben mirarse con mucho escepticismo las tentativas de cálculo de la presión financiera. La fórmula simple nos da un concepto insuficiente, inadecuado, erróneo; las fórmulas más complejas introducen elementos sobre los que no hay posibilidad de una valoración precisa y, a veces, siquiera aproximada. Y si el cálculo de todos estos factores fuese factible, quedará la imposibilidad de tener en cuenta el factor tiempo y las transformaciones que algunos elementos de la relación producen sobre otros"<sup>99</sup>.

Por todos los motivos expuestos, **se recomienda a los Estados proporcionar información adecuada que mida tanto los gastos públicos en los que incurren como la presión tributaria ejercida sobre cada población con indicadores relativos al cumplimiento de derechos humanos; ello por cuanto en última instancia, dado los tratados internacionales vigentes en la materia, las**

<sup>94</sup> Gasto público para impulsar el desarrollo económico e inclusivo y lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible 2020; página 47.

<sup>95</sup> DBORKIN, Daniela, "¿Cuál es la presión tributaria real?", CIPPEC, Políticas Públicas, Análisis N°14, disponible en <https://www.cippec.org/wp-content/uploads/2017/03/2303.pdf> (última vez consultado el 06/03/2024).

<sup>96</sup> Uruguay: [Información de Gestión | INE](#); Chile: [Estadísticas](#); Argentina: [INDEC](#) (última vez consultado el 06/03/2024)

<sup>97</sup> CEPAL "Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2023" pág. 5.

<sup>98</sup> JARACH, Dino: "Concepto de presión tributaria y presión financiera", en Revista de Economía y Estadística de la Universidad Nacional de Córdoba - Escuela de Ciencias Económicas - Año III, N° 2, 20 trimestre de 1941 pág. 15 (disponible en [1 - Trabajo Practico Carga Tributaria](#) (última vez consultado el 06/03/2024) pág. 22.

<sup>99</sup> *Ibidem* pág. 37.

**políticas públicas y entre ella las financieras, deben tender al cumplimiento efectivo de los derechos humanos.**

Por último, en materia de compras públicas, Argentina, Chile y Uruguay sí disponen de sitios web que aportan a la transparencia necesaria para esta cuestión<sup>100</sup>.

## V. Reflexiones finales

El ODS N° 17 “Alianzas para lograr los objetivos”, establece que a fin de lograr los otros ODS de manera satisfactoria, reconoce la necesidad de **establecer asociaciones a nivel mundial, regional y local sobre, ni más ni menos, que principios y valores y sobre una visión centrada en las personas y el planeta.**

El principio n° 10, junto con los restantes principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal justamente es producto de un trabajo asociado que busca acordar una serie de máximas basada en cierta visión del mundo, una visión *pro homine*.

Una de las metas del ODS N° 27 es “[f]ortalecer 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**” (el destacado nos pertenece).

Sin duda, esta meta se vincula con todos los aspectos de la actividad financiera de los Estados que a lo largo de este ensayo se han intentado abordar.

En ese sentido, hemos mencionado los distintos acuerdos sobre información tributaria para evitar la evasión y elusión tributarias que

resultan esenciales para lograr sistemas tributarios más eficaces.

Nos hemos referido también a la compleja problemática de las crisis de deuda soberana.

Asimismo, analizamos la necesidad de exigir transparencia y fortalecer las administraciones tributarias a fin de limitar la corrupción en América Latina y el Caribe, llevando adelante una política de acceso a la información y controles sobre los gastos tributarios para mejorar la capacidad nacional recaudatoria.

La forma de fortalecer los derechos a partir del principio de progresividad y del principio n°10 trabajado conlleva necesariamente a que se tome en serio y con carácter prioritario la efectividad de los derechos.

En un contexto latinoamericano signado por deudas externas que presionan sobre las economías locales, déficit fiscal y crisis económicas, los derechos humanos se tornan el valladar limítrofe de los avances de la restricción, es decir funciona como límite a elementales derechos que no pueden dejar de resguardarse. El rol del Estado, como sujeto activo ante el deber de progresividad de los derechos, a través de las administraciones tributarias tiene la responsabilidad de respetar y garantizar progresivamente los derechos. Ello se logra a través de la eficiente recaudación y de la transparente función pública. Dicho comportamiento no debe caer únicamente en un marco procesalista sino en un marco sustantivo que contemple la totalidad de las tareas a cumplir.

En palabras de Ariel E. Dulitzky, “[l]a reflexión no se debe hacer exclusivamente desde una lógica procesalista, concentrada en los reglamentos o en el procedimiento que los órganos siguen en la tramitación de casos, sino principalmente desde una lógica sustantivista, referida a las demandas de derechos humanos en la región y a cómo atenderlas desde el sistema. Ello requiere analizar el rol del sistema interamericano en un escenario político regional con democracias deficitarias, graves

---

<sup>100</sup>Argentina:

<https://www.argentina.gob.ar/jefatura/innovacion-publica/observatorio>;

Uruguay:

<https://observatorio.arce.gub.uy/eportal/#::~:~:text=de%20Compras%20P%C3%BAblicas%3F-,%C2%BFQu%C3%A9%20es%20el%20Observatorio%20de%20Compras%20P%C3%BAblicas%3F,contrataciones%20que%20realiza%20el%20Estado>;

Chile:

[Observatorio Chile compra implementa nuevo sistema de denuncias anónimas](#);

*problemas de exclusión social y degradación institucional*<sup>101</sup>.

Todas estas cuestiones tienen como trasfondo la relación inescindible -de dependencia causal- entre derechos humanos y derecho financiero. Será necesario un trabajo comprometido y serio en un marco de actuación activa por parte del Estado y de la política fiscal llevada adelante.

Finalmente, debemos mencionar que en la actualidad se presentan los desafíos de la coyuntura económica y sus crisis, la complejidad de los negocios y de los actores que se involucran a partir de las actividades que desarrollan y del alto grado de movimientos transnacionales en los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias demarcan el camino desafiante para las administraciones tributarias y para los Estados que son quienes cargan con la obligación de cumplir con los acuerdos internacionales en materia de derechos humanos celebrados.

Todas las medidas fiscales que se tomen encaminadas a cumplir con los estándares desarrollados coadyuvan a maximizar los recursos disponibles del Estado, indispensables para la efectivización progresiva de los derechos humanos.

Hemos intentado en este ensayo dar cuenta de la necesidad de acordar ciertas bases imprescindibles para una política fiscal con perspectiva de derechos humanos. Esta tarea de *"ablandar el ladrillo, todos los días"*<sup>102</sup>, requiere repensar la forma en la que los Estados realizan su actividad financiera, con la motivación de lograr sociedades menos desiguales porque *"el sufrimiento puede ser inevitable pero no siempre es justo (...) Al sufrimiento de la enfermedad (y agregamos, de la pobreza, la desigualdad, la exclusión, el*

*hambre) no corresponde agregarle la indiferencia del derecho*<sup>103</sup>".

---

<sup>101</sup> DULITZKY Ariel E. Revista de la Fundación para el Debido Proceso (DPLF). "Reflexiones para el fortalecimiento del Sistema Interamericano de Derechos Humanos". Año 5. Número 16, 2012. Pág. 12.

<sup>102</sup> CORTÁZAR, Julio, *Historias de cronopios y de famas*. Ed. Alfaguara, Buenos Aires, 1995.

---

<sup>103</sup> CORTI, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Ed. Lexis-Nexis, pág. 28 de la Introducción.

## LOS DELITOS FINANCIEROS DETRÁS DE LOS FLUJOS FINANCIEROS Y SUS REPERCUSIONES EN LA CONSTITUCIÓN FINANCIERA

Nicolás Rodríguez Lamas

### I. Introducción

En un mundo interconectado digital y financieramente como nunca antes, en el cual los procesos de colocación y tránsito del dinero hacia el exterior y la repatriación de fondos desde otros países se destacan por la posibilidad de su acreditación inmediata, y en muchos casos, por la dificultad del rastreo de las transferencias e identificación de los intermediarios y beneficiarios finales de los movimientos, se torna crucial reflexionar acerca de los problemáticas de índole jurídico financiero que emergen ante la existencia de los flujos financieros ilícitos.

Además, en un contexto en el que estas canalizaciones de dinero clandestinas muestran un constante incremento tanto global como localmente, luce necesario repensar el fenómeno de los flujos financieros ilícitos, y los delitos financieros que lo subyacen, visibilizando los perjuicios que conllevan estas operaciones irregulares y analizando las figuras jurídico-penales que constituyen estas conductas.

En los últimos tiempos se ha visto en nuestro país un notable aumento de las actividades de intermediación financiera sin autorización por canales marginales, como así también de operaciones que se materializan en el mercado ilegal de cambios, consistentes en la compra y venta de divisas nacionales y extranjeras en el mercado cambiario irregular denominado “paralelo”, y la recepción de divisas desde y hacia el exterior.

Estas operaciones, en las que intervienen múltiples usinas de negocios irregulares, se instrumentan tanto por canales tradicionales como por intermedio de novedosas plataformas financieras virtuales no autorizadas por el Banco Central de la República Argentina (billeteras digitales y exchangers de criptomonedas, entre tantos

otros) que facilitan la circulación de los flujos financieros ilícitos y su puesta en el mercado, evadiéndose así los controles bancarios y fiscales.

Es importante recordar que las meras salidas de capitales del país (cuya licitud o ilicitud dependerá del origen de los fondos involucrados) y los movimientos de activos que ciertamente constituyen flujos financieros ilícitos impactan directamente con la propia idea de Constitución Financiera, restringiendo la actividad financiera pública, la financiación de las instituciones constitucionales y, en definitiva, la efectividad de nuestra Constitución<sup>1</sup>.

Estas circunstancias ponen de resalto el valor de los “Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal”<sup>2</sup>, como marco de referencia y guía para la implementación de políticas fiscales por parte de los Estados que garanticen la verdadera vigencia de los derechos humanos en sus respectivas jurisdicciones, honrándose de esa manera los compromisos y obligaciones asumidos a nivel local e internacional.

En el documento elaborado por la iniciativa por los principios de derechos humanos se

---

<sup>1</sup> Toda Constitución contiene explícita o implícitamente una Constitución Financiera, la cual se integra, desde una perspectiva dinámica, por todas aquellas reglas establecidas en la Constitución destinadas a “regular la actividad financiera pública, entendida como el conjunto de acciones financieras realizadas por el Estado con el fin de hacer efectivas las instituciones constitucionales” y el sistema constitucional de los derechos humanos. Véase GÓMEZ ZAMACOLA, Ernesto y STRIGA, Simón “El principio de no confiscatoriedad y el ajuste por inflación en la CSJN”, *Revista Constitución Financiera*, Tomo Nº 1, 2019.

<sup>2</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, Mayo 2021, disponible en: [https://derechosypoliticafiscal.org/images/ASSETS/Principios\\_de\\_Derechos\\_Humanos\\_en\\_la\\_Politica\\_Fiscal-ES-VF-1.pdf](https://derechosypoliticafiscal.org/images/ASSETS/Principios_de_Derechos_Humanos_en_la_Politica_Fiscal-ES-VF-1.pdf)

enfatisa que la política fiscal es un instrumento fundamental para la garantía de los derechos. Estos Principios, que sintetizan los estándares de los Derechos Humanos aplicables a las políticas fiscales, según el Comité Impulsor y el Comité de Expertas y Expertos, son los que deben orientar la confección de los presupuestos, la elaboración de las normas tributarias y la asignación de los gastos, como también la verificación y control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, y la prevención de los delitos financieros.

De acuerdo a lo asentado en el documento la falta de transparencia y la persistente corrupción en América Latina y el Caribe, detrae recursos públicos valiosos para el financiamiento de los derechos humanos lo cual invariablemente provoca riesgos directos e indirectos que conducen a su vulneración<sup>3</sup>. Al mismo tiempo se advierte que, en el contexto de globalización actual, la cooperación internacional en asuntos tributarios se ha convertido en un imperativo que los Estados puedan combatir la evasión y la elusión fiscal, frenar la competencia a la baja en impuestos corporativos y fortalecer la integridad y transparencia de la arquitectura financiera internacional.

Este artículo está conformado por cuatro apartados vinculados entre sí por una línea rectora: el análisis de los delitos financieros que subyacen los flujos financieros ilícitos y sus efectos lesivos sobre la vigencia de los derechos humanos. Partiendo de esa premisa, en primer lugar, serán identificados el Principio N° 10 y sus respectivas Directrices, en los cuales se sugiere a los Estados adoptar políticas públicas tendientes a prevenir y reprimir el fraude fiscal, la elusión fiscal y los flujos financieros ilícitos. Luego, se examinará el concepto de flujos financieros ilícitos y su lesividad jurídica a la constitución financiera, y a continuación, se abordarán las figuras penales de intermediación financiera no

autorizada, blanqueo de capitales de origen delictivo, evasión impositiva y soborno transnacional; tipos penales en los cuales, eventualmente, pueden encuadrar estas conductas ilícitas.

Por último, en el apartado final, se procurará establecer un marco teórico para evaluar si las transferencias internacionales de dinero que se transmiten masivamente por los nuevos canales electrónicos marginales en las cuales intervienen bancos y financieras virtuales, billeteras digitales, y exchangers de criptomonedas (entre tantos otros) constituyen meras salidas de capitales del país (cuya licitud o ilicitud dependerá del origen de los fondos involucrados), o eventualmente, pueden constituir flujos financieros transnacionales ilícitos.

Este interrogante luce pertinente tras verificarse que en los últimos años se han incrementado notablemente las operaciones de intermediación entre divisas que se canalizan por circuitos informales digitales diagramados en plataformas financieras virtuales. El marco teórico que se postula, que luce congruente con “Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal<sup>4</sup>”, es uno que propone que estas operaciones financieras, al instrumentarse a través de plataformas digitales que no cuentan con la autorización del Banco Central de la República Argentina, constituyen por sí mismas, y aún en el caso que los agentes intervinientes demuestren el origen legal de los fondos, cuanto menos, el delito de intermediación financiera no autorizada.

En torno a las derivaciones de este enfoque, merece la pena subrayar que, robustecida esta posición, eventualmente, podrá argumentarse que existen motivos plausibles para propiciar que los productos derivados de estas operaciones financieras, en las cuales intervienen compañías sin licencia para captar y colocar fondos del ahorro público, sean susceptibles de ser decomisados tanto local como internacionalmente.

---

<sup>3</sup> CIDH, CIDH & REDESCA, 2019. Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos. OEA/Ser.L/V/II. CIDH/REDESCA/INF.1/19. Pár. 263-265.

---

<sup>4</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

Puede observarse que dicha posición no sólo se hallaría respaldada por la normativa local y las normas de prevención de blanqueo dictadas por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) sino también por las reglas que son impulsadas en el documento “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal” que promueven la evitación de los flujos financieros ilícitos y la recuperación de los activos financieros origen ilícito o delictivo.

## II. El Principio de Derechos Humanos N° 10 y las Directrices impulsadas para prevenir y sancionar la evasión, elusión fiscal y los flujos financieros ilícitos.

En este apartado haré una sucinta descripción del Principio 10 en el cual se propone que los Estados deben movilizar al máximo los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.

En particular, el Principio 10.1 titulado “Aprovechamiento pleno y ampliación del espacio fiscal” apunta que los Estados deben: “Adoptar un marco de políticas que asegure la movilización del máximo de los recursos de distinta índole, logrando el aprovechamiento pleno y eficiente de los recursos públicos existentes mediante un gasto público de calidad y, cuando sea necesario, incrementando la disponibilidad de recursos en formas progresivas, sostenibles y que promuevan la igualdad sustantiva mediante la combinación adecuada de instrumentos fiscales, monetarios, cambiarios y financieros. Los Estados deben adoptar medidas para generar ingresos y gestionar los gastos de una manera que sea suficiente para dar efectividad a los derechos. Esto exige ampliar el espacio fiscal mediante recursos que no están siendo movilizados como los que se pierden producto de la evasión y la elusión fiscal, la corrupción y el uso clientelar de los recursos, la subutilización de impuestos directos progresivos, los gastos tributarios mal diseñados y los flujos financieros ilícitos, o solicitando asistencia y cooperación internacional”.

Por su parte, el Principio 10.2 titulado “Evaluaciones” propone que los Estados deben: “Evaluar periódicamente los efectos de las medidas adoptadas para establecer si se han utilizado hasta el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales de la manera más expedita y eficaz posible”.

Dichas proposiciones resultan congruentes con lo dispuesto en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en cuanto establece que “cada uno de los Estados Partes (...) 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...”<sup>5</sup>. También con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas<sup>6</sup>, entre los cuales se incluye la meta 17.1 que procura: “Fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación del apoyo internacional a los países en desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional de recaudación de ingresos fiscales y de otra índole”.

No debe omitirse entonces que los Estados tienen la obligación no solamente de asignar correctamente los recursos disponibles sino también de elaborar las normas tributarias y las políticas públicas adecuadas para prevenir -y como *última ratio*- sancionar las conductas reprochables que constituyan delitos financieros, cuyas comisiones restringen o vedan la posibilidad de obtener los recursos suficientes para implementar políticas sociales, económicas y culturales que satisfagan efectivamente los derechos enunciados en las constituciones y compromisos internacionales.

<sup>5</sup> Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), (16 de diciembre de 1966).

<sup>6</sup> ONU, “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”. Disponible en: <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld>

Ahora bien, en lo que atañe a las directrices que los Estados deben aplicar en función del Principio 10, vinculadas con la prevención del delito de evasión tributaria, la elusión fiscal y la regulación y sanción de los flujos financieros ilícitos, considero pertinente destacar las siguientes directrices:

En el apartado 2 titulado “Ampliar su espacio fiscal conforme a las necesidades en derechos”, se señala que los Estados deben: “Estimar los recursos necesarios para la garantía de los derechos humanos, y aumentar de manera acorde su espacio fiscal con medidas tales como el incremento del recaudo vías impuestos directos progresivos, el combate a la evasión y la elusión fiscal, el uso del endeudamiento interno, la adopción de marcos macroeconómicos y reglas fiscales más flexibles, la reasignación de gasto, la gestión de recursos de cooperación internacional y otros mecanismos externos de financiamiento, o el uso prudente de reservas internacionales (...).”

De igual manera, se remarca que entre “las opciones para expandir su espacio fiscal, los Estados pueden gestionar recursos monetarios creados por los Bancos Centrales, adoptando políticas cambiarias y de regulación a los flujos financieros transfronterizos, que permitan aliviar las restricciones que los Estados enfrentan al acudir a este mecanismo de financiamiento (...)”.

A continuación, en el apartado 4 titulado “Fortalecer las administraciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal”, se hace especialmente hincapié en que los Estados deben:

“→ Estimar las sumas perdidas por prácticas fiscales abusivas y realizar evaluaciones periódicas de eficiencia recaudatoria para asegurar que las políticas están movilizando el máximo de los recursos potenciales, incluyendo el control de la elusión y la evasión fiscal, recuperación de las deudas tributarias, y revisión de los perdones fiscales.

→ Hacer más efectiva y eficiente la recaudación de impuestos y la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, entre otras mejoras en la gestión de los procesos de recaudación

de impuestos con ayuda de la tecnología de la información y las comunicaciones, el análisis de datos y otras herramientas innovadoras.

→ Prevenir el fraude fiscal y no solo aumentar la recaudación tras el fraude, con marcos legales que no faciliten la elusión, por ejemplo, revisando ciertos incentivos fiscales o los criterios para gravar las operaciones intragrupo a los fines del impuesto sobre las sociedades. Establecer sanciones pecuniarias drásticas y considerar otras sanciones efectivas contra grandes evasores.

→ Asignar a su administración tributaria recursos financieros, humanos y técnicos adecuados, asegurando que sean independientes, imparciales, transparentes y responsables, con medidas como:

- La designación de funcionarios independientes, bien equipados, capacitados y adecuadamente remunerados en la lucha contra el fraude fiscal.

- La creación de dependencias específicas con competencias como investigar la fijación de precios de transferencia y perfeccionar el cobro de deudas tributarias.

- La exigencia a los funcionarios de aduanas y de oficinas impositivas de utilizar las bases de datos disponibles para la comparación de los precios del comercio mundial de mercancías para determinar qué transacciones requieren más control.

- El establecimiento de marcos normativos y guía para facilitar el reporte de delitos por parte de las autoridades tributarias a los organismos competentes.

- La adopción continua de los estándares y mejores prácticas compilados por organizaciones regionales de administraciones tributarias”.

Por último, en el apartado 7 titulado “Tomar en serio la lucha contra la corrupción”, se menciona que los Estados de América Latina y el Caribe deben:

“→ Asignar recursos suficientes a la lucha contra la corrupción, y realizar campañas de capacitación y concientización para el público en general sobre sus costos sociales y económicos.

→ Elaborar y aplicar normas eficaces para obtener y gestionar las corrientes de ingresos

procedentes de todas las fuentes y garantizar la transparencia, la rendición de cuentas y la equidad, y asegurar que se recuperen los recursos perdidos por la corrupción y delitos relacionados, de forma transparente y temporal”.

### III. Los flujos financieros ilícitos y sus repercusiones jurídico financieras

Los flujos financieros ilícitos repercuten directamente en la cantidad de recursos que disponen los Estados para llevar adelante la actividad financiera pública orientada a garantizar los derechos humanos que tanto sus respectivas constituciones como los compromisos internacionales que asumieran exigen.

En tal sentido, se ha de destacar que este fenómeno se encuentra asociado a la evasión tributaria, al delito de lavado de activos de origen delictivo, a la intermediación financiera no autorizada y al soborno transnacional, entre otros delitos. También es importante mencionar que este fenómeno -y sus delitos financieros subyacentes- causa efectos negativos sobre la inversión, alterando el crecimiento económico como así también la distribución de los ingresos entre la ciudadanía, y, por lo tanto, impacta directamente sobre el nivel de recaudación tributaria. Lo más sustancial, como ya se dijera, es que este fenómeno ilícito, cuya magnitud se ha visto acelerada en las últimas décadas, restringe la capacidad de los Estados para implementar las políticas públicas necesarias que aseguren la vigencia de los derechos humanos en sus jurisdicciones.

Los flujos financieros ilícitos han sido conceptualizados como aquellas salidas de capitales que han sido ilícitamente obtenidos, transferidos y/o utilizados, y que provienen de actividades criminales tales como el narcotráfico, trata de personas, contrabando de armas, enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos, entre otros delitos<sup>7</sup>.

Asimismo, profundizando un poco más en el fenómeno, debe señalarse que los flujos financieros ilícitos implican un flujo significativo de dinero fuera de la economía formal, que puede ser utilizado tanto dentro como fuera del país. En muchos casos, estos activos se mantienen en guaridas fiscales, también conocidas como paraísos fiscales, donde están exentos los activos de impuestos locales, y luego pueden ser repatriados mediante diversas estrategias para su uso por parte de sus titulares. Las maniobras para lograr ese objetivo incluyen la simulación de préstamos desde el extranjero por parte de entidades financieras extranjeras o el uso de estructuras corporativas extranjeras para manipular los precios de transacciones, servicios, deuda, intereses, entre otras estrategias.

En la República Argentina, al igual que en muchos otros países de América Latina, coexisten niveles significativos de informalidad en la economía. Esta característica permite que una gran cantidad de activos de origen ilícito permanezcan en la economía informal y sean utilizados de manera encubierta, todo lo cual incrementa la incidencia de este fenómeno financiero en la economía del país.

En dicho marco, debe recordarse que los circuitos marginales a través de los cuales se canalizan los flujos financieros ilícitos se encuentran totalmente ajenos al cumplimiento de las normas de prevención de lavado de activos de origen delictivo, y dificultan la detección de otros delitos económico financieros. Además, en una gran porción de los casos, el producto que conforman estos movimientos financieros proviene de la comisión de diversos delitos (vgr. la evasión de los impuestos y la narcocriminalidad), o cuanto menos, actividades económicas que operan -en el mejor de los casos- al margen de la ley.

Este fenómeno se vio potenciado con el arribo de medios digitales de intercambio informales operan por fuera de los controles y

<sup>7</sup> DEV, Kar y SPANJERS, Joseph. “Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013”. *Global Financial Integrity*, 2015. Disponible en: <https://>

[secureservercdn.net/50.62.198.97/34n.8bd.myftpupload.com/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update\\_2015-Final-1.pdf?time=1639748921](https://secureservercdn.net/50.62.198.97/34n.8bd.myftpupload.com/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update_2015-Final-1.pdf?time=1639748921)

las regulaciones estatales. La entidad “Global Financial Integrity”, estimó los flujos financieros ilícitos desde los países en desarrollo, entre 2004 y 2013<sup>8</sup>, en USD 7,8 billones, y entre 2008 y 2017<sup>9</sup>, en USD 8,7 billones.

Paralelamente, World Economic Forum (el Foro Económico Mundial)<sup>10</sup> y UNODC (Oficina de Naciones Unidas contra la Droga y el Delito)<sup>11</sup> estimaron que la corrupción, el soborno y la evasión fiscal, entre otros delitos, tienen un costo de unos USD 1,26 billones al año para los países en desarrollo.

En esa misma sintonía, el trabajo “The State of Tax Justice 2020” (El estado de la justicia fiscal, 2020)<sup>12</sup> estima que, anualmente, la Argentina pierde recursos tributarios, a causa del impacto de los flujos financieros ilícitos asociados a la elusión y evasión fiscal de personas y empresas, por alrededor de 2.684

millones de dólares, de los cuales, 2.191 millones se deben a pérdidas anuales por el abuso por parte de empresas y los 301.1 millones restantes se originan en riqueza personal financiera offshore.

Paralelamente, las estimaciones de Alex Cobham y PetrJanský<sup>13</sup> arrojan una pérdida de 21.400 millones de dólares por año en la República Argentina en materia de recaudación impositiva en razón del desvío de ganancias de empresas multinacionales.

Otro asunto a tener especialmente en consideración es la internacionalización de estas operaciones, lo cual dificulta en gran medida la posibilidad de rastrear y controlar dichas operaciones. Así, al enfrentar los Estados evidentes limitaciones en sus capacidades de supervisión a nivel internacional, lo que se requiere son acuerdos multilaterales y bilaterales de cooperación e intercambio de información financiera y fiscal con otros países para lograr de ese modo acceder a la información necesaria para investigar y tomar acciones tanto administrativas como judiciales en relación con las transacciones económicas sospechosas.

Estos acuerdos deben incluir la regulación de las guaridas fiscales, que son jurisdicciones que ofrecen regímenes fiscales favorables, caracterizados por tasas impositivas bajas o nulas para ciertos tipos de ingresos o para ciertos contribuyentes. Además, suelen tener leyes comerciales flexibles con pocos requisitos contables y regulaciones simplificadas para la constitución y operación de empresas. Estas jurisdicciones carecen de regulación estricta sobre instrumentos financieros y estructuras legales, lo que facilita la ocultación de la verdadera titularidad de activos financieros. Uno de los atributos clave de las guaridas fiscales es su compromiso con la confidencialidad de la información, que se traduce en estricto secreto

---

<sup>8</sup> DEV, Kar y SPANJERS, Joseph. “Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013”. *Global Financial Integrity*, 2015. Disponible en: [https://secureservercdn.net/50.62.198.97/34n.8bd.myftpupload.com/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Updat\\_e\\_2015-Final-1.pdf?time=1639748921](https://secureservercdn.net/50.62.198.97/34n.8bd.myftpupload.com/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Updat_e_2015-Final-1.pdf?time=1639748921)

<sup>9</sup> “Trade-Related Illicit Financial Flows in 135 Developing Countries: 2008-2017”. *Global Financial Integrity*. 3 de Marzo del 2020. Disponible en: <https://gfintegrity.org/report/trade-related-illicit-financial-flows-in-135-developing-countries-2008-2017/>

<sup>10</sup> “Corruption Costs Developing Countries \$1.26 Trillion Every Year - yet Half of EMEA Think It's Acceptable.” *World Economic Forum*, 9 de diciembre de 2019. Disponible en: <https://www.weforum.org/agenda/2019/12/corruption-global-problem-statistics-cost/>

<sup>11</sup> “Anti-Corruption Newsletter- UNODC Regional Office for Southeast Asia and The Pacific”. *United Nations Office on Drugs and Crime*. 2017. Disponible en: [https://www.unodc.org/roseap/uploads/archive/documents/topics/anti-corruption/Newsletter\\_UNODC\\_SEA\\_AC.pdf](https://www.unodc.org/roseap/uploads/archive/documents/topics/anti-corruption/Newsletter_UNODC_SEA_AC.pdf)

<sup>12</sup> The Global Alliance for Tax Justice, Public Services International y Tax Justice Network, “The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19”, Reporte. Noviembre de 2020. Disponible en: [The State of Tax Justice 2020](https://www.taxjusticealliance.org/state-of-tax-justice-2020/)

<sup>13</sup> COBRHAM, Alex y Petr.Janský, “Global distribution of revenue loss from tax avoidance. Re-estimation and country results”. WIDER Working Paper 2017/55. *United Nations University*. UNU-WIDER. ICTD (marzo de 2017).

bancario y fiscal, lo que les permite ocultar a los beneficiarios efectivos de compañías, cuentas e inversiones financieras.

Ahora bien, a continuación, se identifican y describen los principales mecanismos de facilitación de los flujos financieros ilícitos:

A. Triangulaciones, subfacturación de exportaciones y sobrefacturación de importaciones: Las empresas pueden utilizar entidades localizadas en guaridas fiscales como intermediarias en sus operaciones con clientes finales vinculados o no vinculados. La subfacturación de exportaciones, por ejemplo, le permite a un grupo transnacional reducir artificialmente los ingresos de una filial local, evitando tanto el pago de impuestos como el ingreso de divisas a ese país.

B. Intangibles: Es usual que las filiales de multinacionales le paguen por el uso de esos intangibles a otra empresa del mismo grupo situado en una guarida fiscal. La fijación del precio de éstos puede constituir otra forma encubierta de remitir utilidades y eludir el pago de impuestos.

C. Prestación de servicios de comercialización o logística desde el exterior: Las filiales de multinacionales suelen pagar por servicios prestados por la casa matriz u otra firma controlada, cuyo precio debería determinarse como si las firmas fueran entidades independientes. Sin embargo, la fijación de un precio superior suele utilizarse como forma de reducir las ganancias en las filiales.

D. Endeudamiento con la casa matriz: La simulación de créditos por parte de las filiales locales es un mecanismo que suele utilizarse para transferir utilidades a otras firmas controladas por la misma empresa transnacional, en concepto de pago de intereses. Más allá de la posibilidad que tienen las firmas de simular los préstamos, otro mecanismo radica en la fijación de tasas de interés superiores a las del mercado.

E. Servicios intragrupo: La maniobra consiste en localizar “una serie de prestaciones de servicio (de difícil verificación y valoración, cuando no lisa y llanamente ficticios) para el resto del grupo en un principal, al que el resto de las filiales del

grupo enviarán pagos en retribución por servicios prestados”

F. Compraventa de empresas en forma intragrupo. Una de las formas de transferir riqueza e ingresos al exterior lo constituye la compra-venta de empresas entre partes relacionadas, operaciones que podrían tener múltiples objetivos. Por un lado, el grupo podría pretender una reestructuración del holding con el fin de realizar el control del mismo desde cáscaras en países de baja tributación. Esto le permitiría transferir riqueza e ingresos justificadas por la relación de propiedad (léase giros de dividendos, honorarios, etc.)<sup>14</sup>.

En particular, la creación de compañías fantasmas<sup>15</sup>, también conocidas como empresas de papel, fuera de la jurisdicción

<sup>14</sup> GRONDONA, V., “La manipulación de los ‘precios de transferencia’ y la fuga de capitales en Argentina, 2014”, 2014, *Ola Financiera* 8 (20), 175–196.

<sup>15</sup> Estas compañías se caracterizan por: i) la ausencia de presencia física o actividad real: estas compañías suelen carecer de una presencia física real en la jurisdicción donde están registradas y, en muchos casos, no realizan actividades comerciales legítimas. Su propósito principal es servir como vehículos para actividades ilícitas; ii) encubrimiento de actividades ilícitas: se crean empresas ficticias en estas jurisdicciones para encubrir actividades ilícitas, como el lavado de activos, la evasión fiscal u otros delitos financieros. A través de estas empresas, se simulan operaciones con el fin de evadir impuestos o transferir fondos ilícitos al exterior, aprovechando la opacidad y el secreto de estas jurisdicciones; iii) uso de estructuras jurídicas offshore: las empresas extranjeras registradas en guaridas fiscales, comúnmente conocidas como sociedades offshore, son una forma popular de compañías fantasmas. Estas sociedades se benefician de regímenes fiscales y financieros favorables, a menudo exentas de impuestos sobre las ganancias y el valor agregado; iv) preservación del secreto de los propietarios: En muchas guaridas fiscales, estas sociedades no están obligadas a revelar la identidad de sus propietarios, lo que hace que sea difícil rastrear quiénes son los beneficiarios reales; v) falta de transparencia contable: en algunas jurisdicciones offshore, estas empresas no tienen la obligación de presentar balances, libros diarios u otros registros contables. Esto dificulta aún más la identificación de actividades ilícitas y la trazabilidad de los fondos.

argentina es una técnica delictiva ampliamente utilizada con el propósito de ocultar a los beneficiarios reales o evadir el pago de impuestos. Estas compañías suelen establecerse en lugares conocidos como guardidas fiscales o paraísos fiscales, que ofrecen regímenes fiscales y financieros favorables, así como un alto nivel de opacidad y secreto bancario. Nuevamente, cobra relevancia mencionar que este tipo de prácticas representan un desafío significativo para las autoridades en la detección y prevención de delitos financieros y fiscales. La creación de compañías fantasmas en jurisdicciones offshore resalta la importancia de la cooperación internacional y la necesidad de medidas más estrictas para abordar la opacidad financiera y combatir el lavado de activos y la evasión fiscal a nivel global.

Finalmente, considero esencial destacar que la identificación del beneficiario final es un aspecto fundamental en la lucha contra la evasión impositiva, la intermediación financiera no autorizada, el lavado de activos de origen delictivo y otros delitos financieros. El GAFI define al beneficiario final como la persona natural que finalmente posee o controla a un cliente o en cuyo nombre se realiza una transacción<sup>16</sup>. En numerosas

---

<sup>16</sup> En la República Argentina en los últimos años se dispusieron e implementaron medidas para identificar y registrar a los beneficiarios finales de las personas jurídicas y otras estructuras legales. Seguidamente, se enumeran algunas de las medidas adoptadas en el país: i) Normativas de la Inspección General de Justicia (IGJ): En 2015, la IGJ incorporó en sus normas la obligación de identificar a los beneficiarios finales de las personas jurídicas. Se define al beneficiario final como la persona humana que posea al menos el 20% del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica o que ejerza el control final, directo o indirecto sobre ella; ii) Registro de Beneficiarios Finales de AFIP: La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) estableció un Registro de Beneficiarios Finales para personas jurídicas en 2020. Este registro requiere que las sociedades informen al beneficiario final, independientemente del porcentaje de participación en la empresa. La definición de

ocasiones, quienes detentan la verdadera capacidad económica, se ocultan detrás de testaferros o prestanombres, fideicomisos, o creando múltiples estructuras legales, creando capas societarias y entramados legales complejos para ocultar la verdadera titularidad.

Entonces en el contexto expuesto, los Estados, en consonancia con las directrices los "Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal"<sup>17</sup>, deben adoptar las medidas que aseguren la transparencia en la propiedad de las empresas y activos, reducir el riesgo de lavado de activos y otros delitos financieros, y facilitar la identificación de las personas reales que se benefician de estas estructuras legales.

### **III.1. El delito de evasión tributaria y la elusión tributaria**

Desde una perspectiva constitucional, se ha de señalar que la evasión impositiva afecta de manera directa la concreción de la finalidad de la actividad financiera pública que surge de la propia Constitución, que consiste en darle sustento financiero a dicha Constitución en miras de garantizar los derechos humanos de todos los ciudadanos<sup>18</sup>.

En esa sintonía, se destaca que la hacienda pública nacional tiene tutela constitucional a partir del art. 4° de la Constitución Nacional, y que lo anhelado por la figura descrita por la ley 27.430 (artículo 1° del título IX Régimen

---

beneficiario final incluye a cualquier persona que posea el capital o los derechos de voto o que ejerza el control directo o indirecto sobre la persona jurídica; y iii) Régimen de Beneficiarios Finales de Fideicomisos: En 2021, se creó un régimen de beneficiarios finales de fideicomisos, que obliga a identificar a las personas humanas que ejerzan el control directo o indirecto de fideicomisos. Esto incluye a fiduciarios, fiduciarios, fideicomisarios, beneficiarios y protectores en fideicomisos tanto nacionales como extranjeros.

<sup>17</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

<sup>18</sup> CORTI, Horacio, "La Constitución Financiera: un nuevo marco teórico para las finanzas públicas", en *Revista Constitución Financiera*, Año 1°, Tomo N° 1, 2019.

Penal Tributario incluido en el artículo 279 de la norma), es preservar la percepción de los tributos y su posterior reencauzamiento social, tratándose esta figura penal de un instrumento que el legislador ha considerado idóneo para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo a la vez que evitar la evasión tributaria. No se trata de un exclusivo propósito de recaudación, sino que se orienta a una meta de significativo contenido social cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales, como medio para que el Estado pueda cumplir sus fines de bien común<sup>19</sup>.

También partiendo de una visión constitucional, se ha entendido que el bien jurídico protegido por la norma penal tributaria se afina en premisas constitucionales que imponen la necesidad de contribuciones para lograr la eficaz realización de los derechos que consagra. La seriedad, importancia y gravitación que tienen para la persona exigen extremar su protección a partir del álgido momento de su recaudación hasta la efectiva concreción del gasto. De modo tal que la correcta percepción y distribución de los recursos tributarios y de la seguridad social se erige, a partir de la Norma Fundamental, como un bien jurídico cuya entidad impone una tutela de carácter penal (entre otros, art. 4°, 14 bis, ap. 3°, 16, 75, incisos 12, 18, 19, 22 y 23, CN)<sup>20</sup>.

En torno al debate acerca del bien jurídico protegido por este tipo legal, se encuentra otra opinión que sugiere que el bien jurídico tutelado resulta complejo pero existe, “abarcando por un lado la protección de la intangibilidad de la recaudación de los tributos y de los recursos destinados a la seguridad social por el Fisco (...) a fin de permitirle al Estado cumplir con sus objetivos

específicos de bien común o bienestar general (...) y, por el otro, tiende a reafirmar la vigencia del régimen impositivo y previsional para inducir su mayor cumplimiento por el universo de los obligados, aunque además se quiera amparar la fe pública respecto de las maniobras, artilugios y conductas dirigidas a incumplir total o parcialmente los tributos y aportes previsionales<sup>21</sup>.

Asimismo, se ha mencionado que para identificar el interés jurídico protegido en los delitos tributarios debe tomarse como punto de partida la tesis que diferencia dos niveles de bienes jurídicos en los delitos económicos: hay uno mediato o genérico que es el que sirve de fundamento a la intervención penal, y hay otro inmediato o técnico que es el único susceptible de ser lesionado o puesto en peligro por el comportamiento. Bajo esta visión, el bien jurídico protegido mediato será la hacienda pública entendida como la actividad financiera del Estado desarrollada en el marco del orden público económico; mientras que el bien jurídico inmediato será distinto según se trate de delito contra el sistema de ingresos o contra el sistema de gastos. En el primer plano, cuando se trata del momento de la liquidación del tributo (por ejemplo, la defraudación tributaria), entiende que hay que alejarse de las tesis patrimonialistas y que se aproxima al espacio de las falsedades ideológicas, aunque se concreta en la determinación tributaria de la cantidad debida; en el momento de la recaudación del tributo (por ejemplo, las insolvencias), el bien jurídico protegido es el patrimonio público. Por último, en los delitos contra el sistema de gastos (el caso del fraude de subvenciones), el bien jurídico se resume en las condiciones legalmente requeridas para la concesión o disfrute de las subvenciones<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> BORINSKY – GALVÁN GREENWAY – LÓPEZ BISCAYART – TURANO, Régimen penal tributario y previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735, 2012, p. 25 a 27.

<sup>20</sup> MACCHI, “Sistema penal tributaria y previsional social”, p. 106, tomado de LALANNE, “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales”, en el cuadernillo de conferencias del Seminario Nacional “Régimen Penal Tributario”, Mar del Plata, 5 y 6 de septiembre de 2003.

<sup>21</sup> CHIARA DÍAZ, “Ley penal tributaria y previsional: Bien jurídico protegido. Los delitos de evasión simple y agravada”, en el cuadernillo de conferencias del “Seminario Nacional de Régimen Penal Tributario”, Mar del Plata, 5 y 6 de septiembre de 2003, p. 2 y 3.

<sup>22</sup> FERRE OLIVÉ, “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en *Revista Justicia e Sistema Criminal*, volumen nro. 11, jul-dic 2014, p. 36

En aras de profundizar el estudio del bien jurídico protegido por el tipo penal descrito por el delito impositivo, vale recordar que la hacienda pública no ha de ser entendida como conjunto estático de bienes pertenecientes a las distintas entidades públicas, sino como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales. Esto requiere que los ciudadanos cumplan con el deber de contribución de acuerdo a su particular capacidad económica. En consecuencia, estos ilícitos adquieren condición o categoría de delitos socioeconómicos, alejándose de los simples delitos patrimoniales que se cometen contra particulares<sup>23</sup>.

Dicho lo anterior, es preciso señalar que el delito de evasión tributaria consiste en la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado al pago de una deuda tributaria exigible, quien mediante la utilización de medios engañosos o ardidés diversos trata de disimular u ocultar su real capacidad contributiva, con el propósito expreso de conseguir evitar el pago total o parcial de aquellos, sea como responsable a título propio o por deuda ajena<sup>24</sup>.

Ello implica que esta figura penal requiere como presupuesto la concreta verificación del acaecimiento del hecho imponible definido por la ley como susceptible de generar obligaciones tributarias. En efecto, “el concepto mismo de evasión fiscal y las consecuencias jurídicas de ella deben sacarse de la configuración dogmática del presupuesto de hecho de la obligación impositiva(...)”<sup>25</sup>, pues sólo “el ‘acaecimiento’ de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificada (‘hic et nunc’), trae como principal consecuencia la potencial obligación de una

persona de pagar un tributo al fisco (...)”<sup>26</sup>, extremo que ha sido reconocido jurisprudencialmente al afirmar que “la existencia de la obligación tributaria constituye el punto de partida de toda evasión punible(...)”<sup>27</sup>. También se ha definido al hecho imponible como “un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”<sup>28</sup>. De igual manera, como el “acto o conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”<sup>29</sup>.

En particular, con relación a la conducta típica del delito de evasión impositiva, corresponde ferrémencionar que la figura prevista en el ordenamiento jurídico penal argentino exige para su configuración que se evada el pago de impuestos mediante algún ardid o engaño. La evasión tributaria suele identificarse como un delito de varios actos que se compone de dos conductas diferentes: mientras que el primero de esos actos está compuesto por el desarrollo de acciones u omisiones tendientes a la modificación de alguno de los aspectos de la obligación tributaria (esto es el despliegue de maniobras engañosas), el segundo se vincula con la pura omisión del pago del tributo<sup>30</sup>.

Las declaraciones engañosas, las ocultaciones maliciosas y cualquier otro ardid o engaño, mencionados por el tipo objetivo, son medios comisivos del verbo típico “evadir” y asumen que se refieren a una maquinación;

---

<sup>23</sup> DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, 1996, p. 23.

<sup>24</sup> FONROUGE – NAVARRINE, *Procedimiento tributario*, 9º edición, 2007, p. 880.

<sup>25</sup> JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Ed. Abeledo-Perrot, 3º Edición, pág. 146

---

<sup>26</sup> JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, T. 1, pág. 178, citado por VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, 5ta. edición, pág. 272

<sup>27</sup> C.N.C.P., Sala I, Reg. N° 4202/2001 del 28/03/2001.

<sup>28</sup> SAINZ de BUJANDA, citado por FERREIRO LAPATZA, en *Tratado de derecho tributario*, AMATUCCI, Andrea (coord.), 2001, T. II, p.51.

<sup>29</sup> VILLEGAS, Horacio, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 2002, p. 348 a 363.

<sup>30</sup> CATANIA, Alejandro, *Régimen penal tributario*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 54.

un artificio, que se dirige a alterar la realidad o representar una realidad diferente<sup>31</sup>.

No cabe duda de que el fraude fiscal siempre es una disimulación de las bases imponibles o el obstáculo a la aplicación de medidas instrumentales que resguardan la correcta vigencia de las leyes impositivas. Modos habituales de concreción de la evasión tributaria resultan ser, entre otros, la realización de ventas no registradas o con un doble juego de facturas, la pseudo justificación erogaciones inexistentes mediante documentación falsa, la asignación de créditos fiscales simulados en operaciones en el mercado interno, la subfacturación del precio de venta de artículos alcanzados por la imposición, el pago por operaciones de compra simuladas, la ocultación de ganancias obtenidas por una sociedad comercial mediante la venta simulada de un inmueble a una persona interpuesta, la utilización fraudulenta de regímenes de promoción o la simulación de inversiones<sup>32</sup>.

En cuanto al elemento subjetivo, cabe precisar que la evasión tributaria es un delito doloso. Las alusiones normativas al “ardid” o al “engaño”, establecidas por el tipo objetivo, no pueden sino remitirse a acciones u omisiones encaminadas directamente a la realización del resultado lesivo. Además, vinculado con la anterior, debe mencionarse que la doctrina mayoritaria entiende que la estructura del tipo penal es de resultado, mientras que la minoritaria considera que en aquella predomina la omisión impropia. La primera reconoce una estructura compleja en dos fases, de las que la primera es la realización de la actividad engañosa o ardidosa. En cambio, la segunda postura estima, en función de la verificación de la omisión de pago por parte del obligado, que la evasión tributaria posee una estructura compleja de acción-omisión en la que la etapa positiva es el ocultar el deber o el alcance del deber tributario del agente a través de

maniobras ardidosas, mientras que la omisiva consiste en el incumplimiento de aquel que, sobre la base de la autodeterminación, se traduce en la falta de pago (resultado típico)<sup>33</sup>

En el escenario descrito, luce pertinente remarcar que tal como se encuentra redactada la norma penal tributaria, sólo puede ser autor del delito de evasión tributaria quien se encuentre obligado a pagar el impuesto, circunstancia que convierte al tipo penal reseñado en un delito de autor calificado. Sobre el asunto, se ha mencionado que “(...) en los delitos especiales solo puede ser autor quien reúna una determinada cualidad (‘cualificación de autor’), y se resalta que “la importancia práctica de los delitos especiales radica sobre todo en el campo de delimitación entre autoría y participación”<sup>34</sup>.

El obligado al cual alude el régimen penal tributario puede ser el contribuyente, es decir, quien realiza el hecho imponible, un responsable solidario ajeno al acaecimiento del hecho imponible al que la ley le ordena pagar el tributo, o un responsable sustituto, ajeno también a la realización del hecho imponible pero puesto por la ley en el lugar del contribuyente<sup>35</sup>. En cualquier caso, y con independencia de quien hubiere realizado el hecho imponible, verificado el acaecimiento de este último, nace en cabeza de esto sujetos la obligación legal de ingresar el impuesto<sup>36</sup>.

Acerca de este punto, es fundamental recalcar que, desde una óptica funcional, se advierte un peculiar alcance semántico del elemento normativo, debiendo entenderse que en el concepto de “obligado” está incluido aquel que debió serlo de no haber mediado la maniobra, más allá de las formas y aunque no

<sup>31</sup> VIRGOLINI – SILVESTRONI, *Derecho penal tributario*, 2017, p. 185.

<sup>32</sup> DÍAZ, “La comparación de los riesgos penales relevantes en la reprimenda del delito tributario”, en *Selección de trabajos del Centro de Estudios de Economía y Delito*, p. 108 y 109.

<sup>33</sup> TURANO, “Las etapas de la ejecución del delito de evasión tributario”, en *Derecho penal económico*, Ramiro M. Rubinska – Daniel Schurjin Almenar (coords.), 2010, p. 1668.

<sup>34</sup> ROXIN, *Derecho Penal. Parte General, Tomo I, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, 1997, p. 337/338.

<sup>35</sup> BOCCHIARDO, *Derecho tributario sustantivo o material*, en *Tratado de Tributación*, GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (coord.), 2003, T1, Vol. 2, p. 139 a 153.

<sup>36</sup> FONROUGE, Giuliani, *Derecho financiero*, 2003, Vol. 1, p. 425 a 440.

sea el sujeto pasivo del tributo para el derecho tributario<sup>37</sup>.

Ahora bien, puestas de manifiesto las principales repercusiones jurídicas y financieras del delito de evasión impositiva, merece la pena señalar que existe consenso en diferenciar con claridad esa figura penal de la elusión fiscal. En efecto, a diferencia de la evasión tributaria, en la elusión el individuo evita el hecho imponible y por ello no viola la ley (los mecanismos elusivos normalmente se instrumentan a través de actos jurídicos complejos que rodean la ley, sin quebrarla), mientras que en la evasión se produce una ruptura de la ley, que se transgrede en forma deliberada<sup>38</sup>.

Acerca de la elusión fiscal se ha dicho que esta conducta supone, constituye una economía de opción y para diferenciarla de la evasión fiscal, lo central sería corroborar si ha existido o no abuso de las formas. Así, la elusión será lícita si no media abuso, y será ilícita si se configuran interpretaciones abusivas del derecho privado, adoptando sus figuras, para simular el negocio, las que son anómalas con relación a lo usual. De tal manera, la elusión fiscal no es punible y se convertirá en evasión fiscal cuando se den presupuestos como: 1. La ocultación del hecho imponible. 2. La simulación de la riqueza imponible. 3. El abuso de las formas jurídicas. 4. La actividad desarrollada queda oculta. 5. La utilización de persona interpuesta que oculta la identidad del verdadero obligado. 6. La utilización de formas del derecho societario para encubrir una realidad económica de relevancia penal<sup>39</sup>.

En términos similares, se sostiene que la elusión no permite el abuso de formas jurídicas. Mantener la posición contraria tornaría ilusorio nuestro esfuerzo en diferenciar ambas figuras (por referencia a la

evasión). Así se apunta que es lícito para los contribuyentes adoptar las formas jurídicas que les resulten más convenientes desde el punto de vista del derecho tributario, siempre que la conducta sea perfectamente cierta, general y sin intención, concluyendo que, si el caso concreto bajo análisis es capaz de resistir un riguroso contraste con esta triplicidad, evidentemente no estamos en presencia de fraude fiscal<sup>40</sup>.

### III.2. El delito de lavado de activos de origen delictivo

Existe un contexto económico, financiero, tecnológico y jurídico específico, como así también una serie de factores particulares que conjuntamente han propiciado el incremento de las operaciones de blanqueo de capitales.

Entre estas oportunidades, se han identificado a las siguientes actividades: a) la globalización de la economía mundial y los procesos de integración que favorecen el movimiento de capitales, b) la supresión de los controles de cambios, c) la desregulación bancaria, d) el avance tecnológico en las técnicas y sistemas utilizados por el sistema financiero y bancario; y e) los paraísos fiscales, es decir países que aplican regímenes fiscales de escasa o nula tributación, y que en consecuencia son utilizados por sociedades o particulares de otros países para depositar sus beneficios pero que a la vez proveen oportunidades para el blanqueo<sup>41</sup>.

Con relación al daño económico y social que provoca esta figura delictiva, cabe tener en cuenta que las fuentes que hacen referencia al blanqueo de capitales de origen delictivo no coinciden acerca de la cantidad de capital que se blanquea cada año a nivel mundial: las cifras son meramente aproximadas y van desde los 300 mil millones de dólares hasta los 500 mil millones considerando sólo los beneficios económicos del tráfico de drogas,

---

<sup>37</sup> BORINSKY – GALVÁN GREENWAY – LÓPEZ BISCAYART – TURANO, op. cit. p. 53.

<sup>38</sup> RIQUERT, Marcelo A, Régimen penal tributario y previsional – Ley 27.430. Comentada. Anotada, Hammurabi, 2019, p. 139.

<sup>39</sup> NAVARRINE, “La elusión fiscal no es delito fiscal”, en *Periódico Económico Tributario*, n° 272, ejemplar del 07/03/03, p.1 a 4.

---

<sup>40</sup> FOLCO, en CHIARA DÍAZ – FOLCO, Ley penal tributario y previsional n° 24.769, el Delito de evasión fiscal, 1997, p 360.

<sup>41</sup> BERMEJO, Mateo G., Prevención y castigo del blanqueo de capitales. Una aproximación desde el análisis económico financiero del derecho, p. 154.

los que, se afirma, son superados aun por los del tráfico de armas<sup>42</sup>.

Así, por ejemplo, el GAFI valoró la ganancia bruta obtenida de la venta de cocaína, heroína y marihuana en aproximadamente 122.000 millones de dólares por año para Europa y Norteamérica de los que unos 85.000 millones serían blanqueados<sup>43</sup>. Por su parte, según el Fondo Monetario Internacional, los fondos objeto de blanqueo anualmente alcanzarían un monto de entre el 2 y el 5 % del PBI mundial<sup>44</sup>.

La particularidad que presenta el delito de blanqueo de capitales es que se caracteriza por ser un proceso que se realiza con una finalidad y que recae sobre cierto tipo de objetos. En concreto, el blanqueo de capitales puede definirse como un proceso más o menos complejo (dependiendo de las circunstancias) que trata con bienes de origen delictivo y que tiene la finalidad de incorporar dichos bienes en la economía legal para transformar el poder de adquisición potencial que tiene el capital de origen ilícito en poder de adquisición efectivo, lo que implica ocultar dicho origen ilícito.

El auge de este fenómeno de criminalidad económica permite que el producto o las ganancias provenientes de actividades ilícitas puedan ser inyectados en el mercado de capitales y bienes mediante diversas tapaderas o maniobras con viso de legalidad.

Si bien habitualmente se hace referencia al origen delictivo de los bienes comparto la opinión de que otros bienes de origen ilícito no delictivo (vgr. Infracciones administrativas) se encuentran en una situación similar tanto en lo que se refiere a la necesidad de ocultación de su origen ilícito (ya que sirven como prueba de aquella infracción y pueden ser decomisados) como por el daño social que causa el blanqueo de estos activos. Esta definición amplia que incluye a los bienes de origen

ilícito que sus propietarios extrajeron del círculo de bienes conocidos por el fisco, es la que sostiene que no sólo los resultados de la evasión tributaria sino también los productos de las infracciones tributarias son susceptibles de ser blanqueados.

Por su parte, la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas (1988) (arts. 1.q y 3.1.b), así como las dos normas internacionales más relevantes que siguen a ésta, esto es, la Convención del Consejo de Europa sobre el blanqueo, identificación, embargo y decomiso de los beneficios económicos derivados del delito (1990) (arts. 6.1 y 1.b) y la Directiva Europea 2005/60/UE del Parlamento Europeo y del Consejo del 26 de octubre de 2005 para la prevención de la utilización del sistema financiero para operaciones de blanqueo de capitales y financiamiento del terrorismo (arts. 1.2 y 3.3), hacen referencia al tipificar el delito de blanqueo de capitales de origen delictivo a la realización de diversas conductas (conversión, transferencia, ocultación, adquisición, posesión, etc.) que refieren al concepto de “bienes”.

Asimismo, en las mencionadas normas internacionales se define, casi sin variaciones, al concepto “bienes” diciendo que “por bienes se entiende los activos de cualquier tipo, corporales o incorporeales, muebles o raíces, tangibles o intangibles, y los documentos legales que acrediten la propiedad u otros derechos sobre dichos activos”<sup>45</sup>. Asimismo, el Diccionario de la Real Academia Española define “activo” en su novena acepción como: “conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo, y que se reflejan en su contabilidad”. Por último, el Diccionario se refiere al concepto “capital” en su quinta acepción como: “hacienda, caudal, patrimonio”.

Resulta claro ya desde los orígenes mismos de la regulación, que el blanqueo no se refiere solamente a la conversión, transferencia, etc., de dinero, sino de cualquier otro tipo de activo. En efecto, hay muchas ocasiones en las que el

<sup>42</sup> CAPARROS, Fabián E., El delito de blanqueo de capitales, p. 30 y 33.

<sup>43</sup> Financial Action Task Force on Money Laundering: Report, París, February 1990; cit. En ALBRECHT, H.J.; Criminalidad transnacional, comercio de narcóticos y lavado de dinero, p. 60.

<sup>44</sup> ÁLVAREZ PASTOR, Manual de Prevención del Blanqueo de Capitales, p. 21.

<sup>45</sup> Cfr. Convención de las Naciones Unidas, art. 1.q).

producto obtenido directamente del delito no es dinero en efectivo, sino cualquier otra ventaja patrimonial y que comparadas con el dinero suelen ser mucho más difíciles de blanquear: es más fácil situar en el mercado una suma importante en metálico que una obra de arte o joyas robadas<sup>46</sup>.

Para comprender la dimensión del fenómeno, repárese que el tipo penal del lavado de activos se configura a través del despliegue de una operación que, de alguna forma, hace circular en el mercado bienes que son producto de un ilícito penal; ello con la pretensión de que los bienes originarios aparenten lícitos. Ahora bien, el delito de lavado de dinero no supone que exista una sentencia condenatoria respecto del delito precedente o "anterior", sino que basta con que sea acreditada su existencia de alguna otra forma<sup>47</sup>. Dicho de otro modo, se trata de un delito autónomo cuya punibilidad no es dependiente del juzgamiento o de la investigación del delito precedente<sup>48</sup>. Respecto a la clasificación de este tipo penal, es crucial mencionar que el lavado de activos no es un delito de resultado sino un delito de peligro concreto. Esto quiere decir que se configura con cualquier conducta que trace una apariencia de licitud, entre otras consecuencias posibles<sup>49</sup>.

Es menester vincular el peligro concreto con la descripción típica de "posible apariencia", ya que es esa relación la que determina que el nivel de peligro que se requiere para encuadrar típicamente una conducta no es el

de un engaño sofisticado. Por el contrario, es suficiente con que se configure una mera apariencia.

En lo que respecta a las características típicas del delito de lavado de activos de origen delictivo, se ha dicho que "*para la descripción de la conducta prohibida por la norma, se ha apelado a un criterio que combina el empleo de algunos verbos característicos, con una fórmula residual, que intenta dar un concepto general de en qué consiste el hecho del 'lavado de dinero o bienes'. Se trata, pues, de un procedimiento similar al de la descripción legal del delito de estafa, ya que el art. 172 del CP, contiene también una serie de modalidades de la acción de defraudar ('con nombre supuesto', 'calidad simulada', 'falsos títulos', etcétera), para cerrar la descripción con una definición genérica: '...o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño'. Esto tiene una función múltiple: tanto abarcar con claridad algunos casos frecuentes, como el dar un concepto que sirva para alcanzar a otros casos, cuanto, por último, precisar también qué requisitos tiene que tener un hecho, incluso cuando el autor realice uno de los verbos especialmente mentados, para que la acción sea realmente típica'...*" "... [a]sí, quedan alcanzadas especialmente las acciones de 'convertir', 'transferir', 'administrar', 'vender', 'gravar' (...) ciertos objetos; estos objetos son los que hacen que tales acciones sean adecuadas al tipo penal y son: 'el dinero u otra clase de bienes provenientes de un delito'. Pero esta enumeración recién se torna clara como vehículo para la incriminación, cuando se llega a la definición genérica de lo que el despacho de comisión entiende por 'lavado de dinero o bienes'. Es una opinión corriente la que dice que la doctrina no ha hallado aún una definición cerrada y convincente de la conducta que realmente se quiere perseguir con esta incriminación. Sin embargo, si el legislador no intenta una circunscripción clara sólo por el hecho de que la doctrina no puede auxiliarlo, no observará el mandato a él dirigido de que la ley describa concretamente lo que se quiere castigar, sin buscar fórmulas más abiertas que 'faciliten la labor de

---

<sup>46</sup> CAPARROS, Fabián E., op. cit., p. 60 y 61.

<sup>47</sup> Cámara Federal de Casación Penal, Sala III, "Sánchez, Pedro Norberto", causa n° 1313/2013, reg. 2377, rta. 11/11/2014. Véase también GULLCO, Hernán, *Casos de derecho penal. Parte especial*, AdHoc, Buenos Aires, 2017, pp. 759 ss.

<sup>48</sup> CÓRDOBA, Fernando, *Delito de lavado de dinero*, Hammurabi, Buenos Aires, 2015, pp. 148 ss.

<sup>49</sup> BARRAL, Jorge E., *Legitimación de bienes provenientes de la comisión de delitos*, AdHoc, Buenos Aires, 2003, p. 197. Véase también BUOMPADRE, Jorge, *Derecho Penal. Parte especial*, 7a ed., 2007, t. 2, p. 394; y CÓRDOBA, op. cit., p. 33

condenar'. El mandato de certeza o de determinación (*lex certa*), ínsito en el principio de legalidad (*nullum crimen sine lege*) hace necesario un intento de definición.

La definición dada por el dictamen de mayoría pretende captar justamente aquello que es denominado por la expresión 'lavado (de dinero o bienes)'. La expresión, proveniente de otros idiomas, apunta al hecho de que en la operación de lavado un cliente llega con 'dinero sucio' a un banco u otro organismo apto para el lavado, y sale de allí con los 'bienes limpios'; del mismo modo que el cliente de una lavandería de barrio llega con su ropa sucia y se la lleva limpia. La expresión 'lavado' puede parecer poco elegante, mucho más así la de 'dinero sucio', pero es altamente ilustrativa y certera. No es bien precisa, en cambio, la de 'legitimación de activos' -también usada en algunos proyectos-, porque con el acto de lavado los bienes no quedan 'legitimados': estrictamente, siguen siendo tan ilegítimos como antes de la operación; sólo salen 'limpios' en el sentido de que los demás pueden no advertir el origen 'maculado' de los bienes...<sup>50</sup>.

Dicho todo lo anterior, corresponde analizar la lesividad social de la actividad de blanqueo de capitales de origen delictivo, que impone la necesidad de que los Estados impulsen políticas públicas que tiendan a su evitación.

Nótese que diversas normas y recomendaciones internacionales han sostenido que el hecho de que una actividad financiera opere con dinero proveniente de actividades delictivas pone en riesgo la confianza que los clientes tienen en las entidades financieras del país. Así la Directiva Europea 2005/60/CE afirma en su Considerando 1º que "los flujos masivos de dinero negro pueden dañar la estabilidad y la reputación del sector financiero (...)" y en el Considerando 2º que "la solidez, integridad y estabilidad de las entidades financieras y de crédito, así como la confianza en el sistema financiero en su conjunto, podrían verse en grave peligro debido a los esfuerzos de los

delincuentes y sus cómplices (...) por encubrir el origen de los productos del delito".

En ese marco, se menciona que el lavado de dinero de origen delictivo pone en riesgo la estabilidad y solidez del sistema financiero. En particular, se afirma que el empleo de entidades de crédito e instituciones financieras para la liquidación de los negocios ilegales produce cierta desconfianza del público en su modo de funcionamiento<sup>51</sup>.

También se indica que el blanqueo de capitales puede afectar tanto la asignación de recursos nacionales e internacionales como a la estabilidad. Ello puede tener lugar en la medida que la actividad criminal que lo presupone sea de carácter organizado, las sumas de dinero que son blanqueadas sean trascendentes y las inversiones tengan carácter transnacional. En tales condiciones, se afirma que el blanqueamiento de elevadas sumas de dinero tiene el potencial para imponer significativos costes sobre la economía mundial por tres medios: a) dañando las operaciones efectivas de las economías nacionales, b) corrompiendo el sistema financiero, reduciendo la confianza en él e incrementando el riesgo y la inestabilidad en el sistema y c) como consecuencia de todo ello, reduciendo la tasa de crecimiento de la economía mundial<sup>52</sup>.

Por otro lado, se sostiene que este delito financiero, en el caso que suponga el blanqueo de dinero a gran escala, puede provocar errores en quienes diseñan políticas públicas macroeconómicas. El error al hacerlo puede resultar en diagnósticos erróneos y diseño incorrecto de políticas públicas<sup>53</sup>. Así, el hecho de que la economía real de una determinada sociedad difiera sensiblemente de su economía oficial impide la puesta en práctica de una política económica coherente y eficaz por parte del Estado, ya que esa divergencia en los datos plantea dudas

<sup>50</sup> cfr. Antecedentes parlamentarios de la ley 25.246 -LL, 2000-B-1677-, citados por CÓRDOBA, Fernando, op. cit.

<sup>51</sup> BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, Thomson Reuters Aranzadi p. 197.

<sup>52</sup> TANZI, V; *Money Laundering and the International Financial System* -IMF Working Paper-, p.2.

<sup>53</sup> QUIRK, P.; *Macroeconomic Implications of Money Laundering* -IMF Working Paper-, pp. 18, 27.

respecto de las estadísticas oficiales con base en las cuales se diseñan las políticas públicas<sup>54</sup>.

Desde otro punto de vista, se ha dicho que este tipo de conductas delictivas puede provocar burbujas de precios, y consecuencias sobre la tasa de interés, de cambio y de retorno que no sean congruentes con la real situación macroeconómica del país. Esta opinión afirma que los ingresos y/o egresos de grandes sumas de capital ilícito en un país determinado podrían influir en variables tales como el tipo de cambio y la tasa de interés o en el precio de ciertos bienes en los que se invierte el dinero, tales como tierras o inmuebles con todas sus consecuencias indeseables.

Sobre el punto, se explica que si el tipo de cambio puede fluctuar libremente, el ingreso de grandes sumas de capitales ilícitas puede llevar a su apreciación y/o a una expansión de la base monetaria. La apreciación del tipo de cambio puede reducir la competitividad de las exportaciones tradicionales y promover importaciones. A su vez, la expansión de la base monetaria, si no es esterilizada, puede imponer una presión sobre la tasa de inflación. Así, el legislador debería crear superávit presupuestario para utilizarlo en la esterilización de los efectos monetarios del ingreso de capitales. La salida de capitales podría tener los efectos contrarios<sup>55</sup>.

Finalmente, considero relevante destacar que parte de la doctrina manifiesta que el lavado de dinero al mismo tiempo es una fuente de corrupción de funcionarios públicos y de directivos del sector financiero, lo cual causa serios riesgos al sistema político democrático<sup>56</sup>.

Precisamente, este es uno de los motivos por los cuales, y con el propósito de cumplir con los postulados de la Convención Interamericana Contra la Corrupción, se ha introducido en nuestra legislación la figura del

“soborno transnacional”, incorporada en primera instancia a través del artículo 36 de la Ley de Ética de la Función Pública N° 25.188, que penaliza el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales<sup>57</sup>.

### **III.3. El delito de intermediación financiera no autorizada**

Otro delito financiero que se oculta detrás de los flujos financieros ilícitos es el delito de intermediación financiera no autorizada, incorporado al Título XIII del Código Penal de la Nación por la ley 26.733 (B.O. 28/12/11), que afecta el buen funcionamiento del sistema bancario y financiero.

La acción típica prevista por el primer párrafo del artículo 310 del Código Penal sanciona -con pena de uno a cuatro años de prisión, multa de dos a ocho veces el valor de las operaciones realizadas e inhabilitación especial de hasta seis años- a quien “(...) realizare actividades de intermediación financiera, bajo cualquiera de sus modalidades, sin contar con autorización emitida por la autoridad de supervisión competente”.

A través de esta figura penal, el legislador apuntó a tutelar el orden económico, en la específica dimensión del sistema financiero, integrado exclusivamente por las entidades que resulten expresamente autorizadas por el Banco Central de la República Argentina y

---

<sup>57</sup> Actualmente, del artículo 258 bis del Código Penal, aprobado por la ley 25.825, dispone que: "Será reprimido con reclusión de UNO (1) a SEIS (6) años e inhabilitación especial perpetua para ejercer la función pública el que, directa o indirectamente, ofreciere u otorgare a un funcionario público de otro Estado o de una Organización Pública Internacional, ya sea en su beneficio o de un tercero, sumas de dinero o cualquier otro objeto de valor pecuniario u otras compensaciones, tales como dádivas, favores, promesas o ventajas, a cambio de que dicho funcionario realice u omita realizar un acto relacionado con el ejercicio de sus funciones públicas, o para que haga valer la influencia derivada de su cargo, en un asunto vinculado a una transacción de naturaleza económica, financiera o comercial".

---

<sup>54</sup> CAPARROS FABIÁN, E., op. cit., p. 56.

<sup>55</sup> TANZI, V; op. cit., p.8.

<sup>56</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A.; *El comiso y la confiscación. Medidas contra las situaciones patrimoniales ilícitas*, p. 335.

cuya actividad deberá ajustarse a las disposiciones de la ley 21.526 –y a la reglamentación que dicte el BCRA-, castigando así la existencia de lo que comúnmente se denomina como “banca de hecho”.

Vale destacar que la intermediación financiera supone dos aspectos o conductas vinculadas o conexas entre sí. En primer término, la actividad de captación de activos, relacionada con atraer recursos financieros de la oferta existente y, en segundo lugar, la actividad de colocación, que se refiere a dirigir esos recursos a satisfacer la demanda efectiva de crédito.

En efecto, la conducta de quien intermedia se compone de dos actos que resultan ser “(...) diferentes e independientes, pero de finalidad teleológica única; si por un acto recibió, por el otro debe necesariamente transmitir; quien realiza únicamente uno de estos dos negocios, sólo toma o solo da, no intermedia, efectúa sólo una operación, es tomador o dador de un préstamo, es decir, su actividad financiera es de la subespecie anteriormente denominada como de ‘financiación simple’ y que ‘intermedia aquel que no se identifica ni con el oferente ni con el demandante, y que si bien ofrece recursos financieros, los ofrece como propios’<sup>58</sup>.

Además, que “en este marco normativo es imperioso citar la ley 21.526 que regula la intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros. Los intermediarios financieros comprendidos por esta ley son los bancos comerciales, los de inversión, los hipotecarios, las compañías financieras, las sociedades de ahorro y préstamo para la vivienda u otros inmuebles, las cajas de crédito”<sup>59</sup>.

En lo que respecta a quiénes pueden realizar la actividad en cuestión, la Ley de Entidades Financieras dispone que quedan comprendidas “las personas o entidades

privadas o públicas oficiales o mixtas de la Nación, de las provincias o municipalidades que realicen intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros”, colocando al Banco Central de la República Argentina como único ente público con potestades para autorizar la mediación entre oferta y demanda de recursos financieros (arts. 1, 4 y 7 de la ley 21.526).

Existe consenso en cuanto a que todas las personas físicas o jurídicas que realizan intermediación financiera habitual se encuentren o no mencionadas por la ley 21.526, quedan sujetas al poder disciplinario del Banco Central de la República Argentina. Al respecto, otorga claridad el artículo 3 de la ley cuando amplía el poder de supervisión del BCRA a “personas y entidades públicas y privadas no comprendidas expresamente en ella”, es decir, también a todos aquellos sujetos no constituidos como bancos comerciales, bancos de inversión, bancos hipotecarios, compañías financieras, sociedades de ahorro y préstamos; y cajas de crédito, figuras comprendidas expresamente en la Ley de Entidades Financieras.

En cuanto a la consumación del delito de intermediación financiera no autorizado, se ha dicho que “El hecho delictivo requiere la efectiva realización de actividades de intermediación y requiere la ejecución de varias conductas para la consumación, pues el tipo exige la realización de ‘actividades’. Esta figura es de peligro abstracto, pues para su consumación no requiere un perjuicio concreto, sino que es suficiente con la sola actividad no autorizada para tener por configurado el delito”<sup>60</sup>.

Cabe apuntar que “no es necesario para la calificación de la actividad como intermediación financiera que la recepción de los fondos asuma una figura jurídica particular que se asemeje a la actividad bancaria regular, en donde la captación primaria se da vía depósitos a la vista o a plazo. La realización de mutuos onerosos, funcionalmente

<sup>58</sup> RECIO, José; y VILLER, Julio; *El B.C.R.A y la Intermediación Financiera. Límites de su competencia*, Editorial Depalma, 1989, p. 7 y 9.

<sup>59</sup> ABOSO, Gustavo Eduardo. “Código Penal de la República Argentina comentado, concordado con jurisprudencia”, Tercera Edición. Editorial Bdef. Año 2016, p. 1455/1456.

<sup>60</sup> SPESSOT, Dardo E., “Delito de intermediación financiera no autorizada”, *Revista Pensamiento Penal*, octubre 2022, N° 444, p. 4.

equivalentes a los depósitos, sería, por ejemplo, suficiente”<sup>61</sup>.

En consonancia con ello, cabe indicar que la captación de fondos de terceros, habitualmente identificada con la naturaleza jurídica del depósito irregular, puede también realizarse por medio de una amplia variedad de modalidades y figuras contractuales. Esto habilita a sostener que la percepción de fondos –como parte integrante de la actividad de intermediación financiera–, siempre debe ser apreciada atendiendo al resultado y la realidad económica que reflejen los negocios jurídicos en cuestión, prescindiendo del “nomen iuris” y el modo particular en que se tipifique contractualmente la operatoria en examen.

#### **IV. Nuevos medios de canalización de flujos financieros ilícitos**

Como indiqué con anterioridad, en los últimos años se han incrementado notablemente las operaciones de intermediación entre divisas que se canalizan por circuitos informales digitales diagramados en plataformas financieras virtuales.

Lo expuesto exige, en línea con el Principio N° 10 y las Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal<sup>62</sup>, realizar un detenido escrutinio respecto de las operaciones financieras que actualmente se concretan en el país, a través de las plataformas digitales (por ejemplo, Belo, Lemon Cash, Prex, Binance, entre otros) que permiten que sus clientes se hagan de divisas extranjeras en el exterior, y en sentido inverso, reciban pesos argentinos en el país sobre la base de retiros de fondos desde cuentas radicadas en el extranjero.

Cobra relevancia la cuestión al corroborarse que estos mecanismos que son utilizados por los agentes económicos para la salida e ingreso al país de dólares por canales marginales, ampliamente públicos y ciertamente conocidos por los organismos de control que, sin embargo, no imponen mayores cuestionamientos o reparos al respecto, podrían constituir flujos financieros ilícitos.

Adviértase que los pesos argentinos que reciben las plataformas financieras por parte de sus clientes son convertidos por las plataformas financieras a dólares estadounidenses luego de efectuar una compensación contra una cuenta en dólares que la propia plataforma registra en el exterior (mecanismo utilizado para la salida de dólares). En sentido contrario, la billetera digital y/o “exchanger” de criptomonedas utiliza la misma cuenta en el extranjero para recibir depósitos en dólares y autorizar retiros por el equivalente en pesos en el país.

Es significativo mencionar que estas operatorias se canalizan por estos canales informales, sin que se concrete necesariamente una transferencia bancaria respaldatoria entre dos instituciones financieras, motivo por el cual existen razones jurídicas para sostener que estas operaciones son movimientos financieros que podrían configurar el delito de intermediación financiera no autorizada y, por lo tanto, flujos financieros transnacionales ilícitos.

En torno a las operatorias que actualmente hacen posible la salida e ingreso de dinero del país por canales no convencionales, evitando los distintos controles estipulados y predispuestos para este tipo de transacciones, se ha dicho que para llevar adelante estas operaciones sólo se necesitan dos teléfonos

---

<sup>61</sup> PAOLANTONIO, Martín E., “Derecho Penal y Mercado Financiero: Ley 26.733”, Ed. Abeledo Perrot, 2012, p. 203.

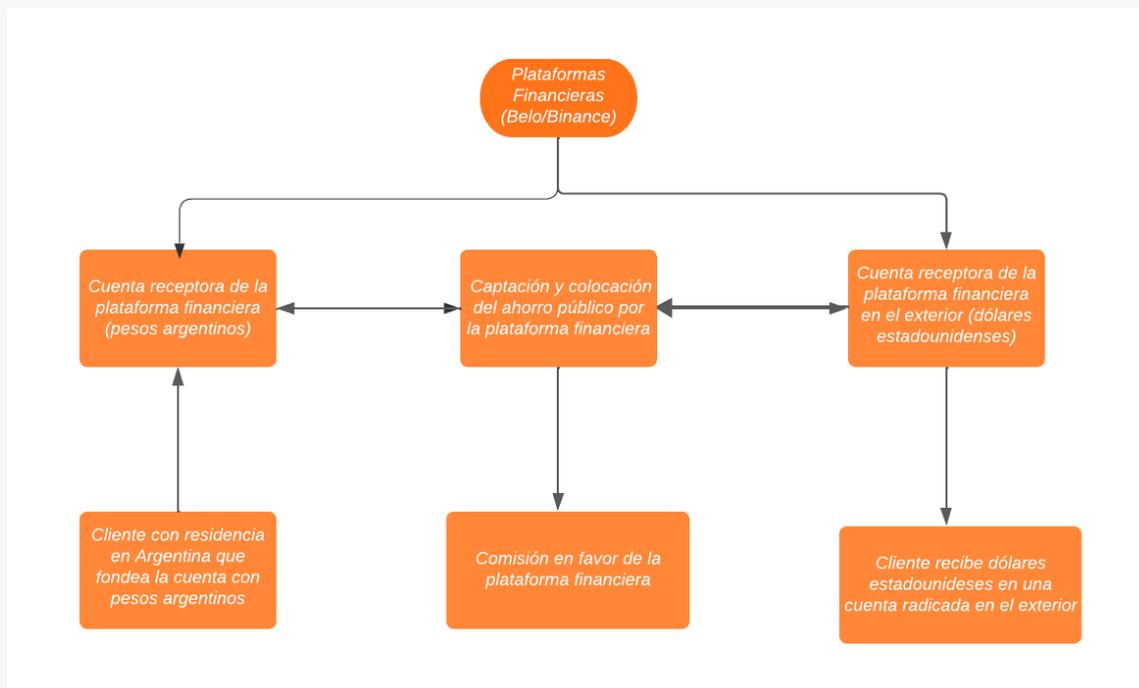
<sup>62</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

(uno en Argentina y otro en el exterior) y una cuenta abierta en el extranjero que será utilizadas como cuenta de paso para canalizar los movimientos corrientes de ida y vuelta del dinero intercambio marginalmente. En ese marco, el “teléfono local mantiene una comunicación con el teléfono del exterior y mediante ambos se ‘juntan’ las puntas de quienes desean girar divisas al exterior y de quienes tienen necesidad de ingresar dólares al país para cubrir gastos operativos de diversa índole. Ambas posiciones compensan entre sí (es decir netean saldo) y se computan los asientos en planillas “Excel” utilizadas al modo de contabilidad clandestina”<sup>63</sup>.

A continuación, se gráfica la operatoria financiera descripta:

---

<sup>63</sup> BISCAY, Pedro, “Dólar Blue, Lavado de Dinero y Decomisos in Rem”, Cipce-Inecip, 2023.



Conforme puede observarse, las billeteras virtuales, los exchanges de criptomonedas y demás operadores financieros que operan en el país, quienes actualmente canalizan masivamente las salidas e ingresos de dólares al valor paralelo, instrumentan esas operaciones con fondos provenientes de la captación y colocación previa del ahorro público.

Bajo este prisma, es posible afirmar entonces que las plataformas digitales examinadas no operan como meros intermediarios entre sus usuarios tal como pretenden aparentar. Por el contrario, existen indicios para suponer que estas operaciones de intermediación de divisas se fondean con fondos propios originados de actividades de captación de ahorro público y su posterior colocación en el mercado de crédito, sin contar para ello con la autorización del Banco Central de la República Argentina.

## V. Conclusiones

El Principio de derechos humanos N° 10 y las Directrices impulsadas para prevenir y

sancionar la evasión, elusión fiscal y los flujos financieros ilícitos, persiguen la finalidad de que se implementen políticas públicas en los Estados de América Latina y el Caribe dirigidas a lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales en dichas jurisdicciones.

En el contexto de globalización actual, caracterizado por los procesos de integración que favorecen el movimiento de capitales y sus acreditaciones en diversas jurisdicciones casi de forma inmediata, considero relevante reflexionar acerca de los flujos financieros ilícitos y su incidencia en la recaudación de tributos y la asignación de gastos por parte de los Estados.

En ese marco, a través de este artículo, se procuró analizar el impacto de los flujos financieros ilícitos en la Constitución Financiera, y sus efectos lesivos sobre la vigencia de los derechos humanos, y realizar unas primeras aproximaciones respecto de las aristas que componen los delitos financieros que subyacen a este fenómeno financiero.

Ello, con el propósito principal de que alguno de los enfoques y puntos de vista expuestos,

eventualmente, puedan resultar de utilidad para evaluar la relevancia jurídico penal en las cuales se inscriben las operaciones financieras que -actualmente- se concretan masivamente por plataformas digitales virtuales por fuera de los controles y regulaciones estatales, siendo el presente artículo, estimo, meramente, un puntapié inicial de ese proceso.

## EL LAVADO DE ACTIVOS, UN DELITO ECONÓMICO QUE IMPIDE LA EFECTIVIZACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS

Diego Miguel Gamba

### I. Introducción

En el presente abordaré los vínculos existentes entre el delito de Lavado de Activos y los derechos humanos. Trataremos, el tipo penal y los principales delitos precedentes de Lavado de Activos, en base a los más recientes informes en la materia, y la incidencia que tiene el recupero de activos en la cuestión. Veremos cómo el delito de Lavado de Activos y sus delitos precedentes menoscaban las posibilidades de los Estados para promover y garantizar el goce efectivo de los derechos humanos.

El análisis efectuado se apoya en dos pilares esenciales, los Estándares Internacionales<sup>1</sup> del Grupo de Acción Financiera Internacional<sup>2</sup> (GAFI) y los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*<sup>3</sup>. Quizás el lector se sorprenda tanto como el autor, al reconocer

los cuantiosos y variados puntos de contacto existentes entre ambos, es decir, entre el Sistema de Prevención y Lucha contra el Lavado de Activos y la efectiva promoción de los derechos humanos, así como otros múltiples cursos de acción y sinergias que resultará interesante abordar en futuros trabajos.

El GAFI es el organismo intergubernamental que establece los estándares globales para combatir el Lavado de Activos, la Financiación del Terrorismo y el Financiamiento de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva y otras amenazas relacionadas con la integridad del sistema financiero internacional, a la par que promueve la voluntad política necesaria para lograr reformas legislativas y regulatorias, monitoreando mediante el desarrollo de Evaluaciones Mutuas el cumplimiento de los referidos estándares por parte de los Estados.

Por su parte, los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* tienen como finalidad contribuir a fortalecer el marco de derechos humanos como paradigma para la formulación de la política fiscal, llevando el tema de los recursos fiscales de los márgenes al centro de la agenda del movimiento de derechos humanos. Los principios aspiran a que la política fiscal persiga el objetivo de garantizar los derechos humanos y reducir las múltiples desigualdades en su disfrute. En particular, buscan generar un marco para la elaboración de una política fiscal respetuosa de los derechos humanos que los gobiernos puedan usar de guía en sus políticas públicas, facilitar la rendición de cuentas de los actores estatales, no estatales como empresas, por parte de la sociedad civil, los movimientos sociales, y los organismos de supervisión y monitoreo nacionales y regionales, entre otros.

<sup>1</sup> "Estándares Internacionales sobre la Lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo, y el Financiamiento de la Proliferación de armas de destrucción masiva". <https://gafilat.org/index.php/es/biblioteca-virtual/gafilat/documentos-de-interes-17/publicaciones-web/4692-recomendaciones-metodologia-actdic2023/fi>

<sup>2</sup> Por más información sobre el GAFI ver: [What we do](https://www.whatwedo.org/).

<sup>3</sup> Para la adopción de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* se ha contado con la participación de representantes de los Estados de América Latina y el Caribe, organismos especializados, instituciones multilaterales, la academia, la sociedad civil y movimientos sociales de la región a través de consultas regionales y nacionales. La redacción y validación del documento contó con un Comité de personas expertas tanto en política fiscal como en derechos humanos y otras disciplinas relevantes al tema fiscal de reconocida trayectoria en la región.

*Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en:

<https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

En la “Declaración de los Ministros”<sup>4</sup> del GAFI, fechada en abril de 2022 (en la que los países miembro sientan los objetivos de la Organización para los próximos años), se sostuvo que los flujos financieros ilegales erosionan la integridad del sistema financiero, socavan el crecimiento sostenible e inclusivo, alimentan el crimen, la corrupción, la destrucción del medio ambiente y amenazan al tejido mismo de nuestras sociedades y la seguridad global. Los Ministros afirmaron que importantes sumas de dinero ilícito se canalizan a través del sistema financiero para financiar más crímenes y reafirmaron el compromiso de responder rápidamente a nuevas amenazas, incluidas las identificadas por el Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas, el G20 y otros foros multilaterales. También indicaron que no perderían de vista las amenazas conocidas, como el tráfico de drogas, los delitos fiscales y el fraude. Recordaron la importancia de la transparencia sobre beneficiarios finales para prevenir otros delitos graves como la corrupción y los delitos fiscales y resaltaron la relevancia de la recuperación de activos para eliminar incentivos a la actividad delictiva, privar a los delincuentes de sus ganancias, y devolver los activos a las víctimas.<sup>5</sup>

En sintonía con los lineamientos del GAFI, el principio 10, de los referidos *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, establece que “Los Estados deben movilizar el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales”.

En particular, el citado principio, especifica que para un “*aprovechamiento pleno y ampliación de espacio fiscal*”, los Estados deben: 1) “*Adoptar un marco de políticas que asegure la movilización del máximo de los recursos de distinta índole, logrando el*

*aprovechamiento pleno y eficiente de los recursos públicos existentes mediante un gasto público de calidad y, cuando sea necesario, incrementando la disponibilidad de recursos en formas progresivas, sostenibles y que promuevan la igualdad sustantiva mediante la combinación adecuada de instrumentos fiscales, monetarios, cambiarios y financieros. Los Estados deben adoptar medidas para generar ingresos y gestionar los gastos de una manera que sea suficiente para dar efectividad a los derechos. Esto exige ampliar el espacio fiscal mediante recursos que no están siendo movilizados como los que se pierden producto de la evasión y la elusión fiscal, la corrupción y el uso clientelar de los recursos, la subutilización de impuestos directos progresivos, los gastos tributarios mal diseñados y los flujos financieros ilícitos, o solicitando asistencia y cooperación internacional” y 2) “Evaluar periódicamente los efectos de las medidas adoptadas para establecer si se han utilizado hasta el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales de la manera más expedita y eficaz posible”.*

Resulta clara la sintonía entre ambos pilares, es decir, entre el objetivo del GAFI y el de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, dado que la pérdida de recursos económicos por parte del Estado -producto de la evasión fiscal y la comisión de otros delitos precedentes de Lavado de Activos, como la corrupción- vulnera el efectivo goce de los derechos humanos. Tal vulneración no se produce sólo por la merma en la disponibilidad de recursos por parte de los estados para cumplir sus fines, sino también por malas prácticas vinculadas con el diseño de políticas públicas, la ejecución del gasto público, el daño al medioambiente (que repercute en la generación actual y en las futuras), el grado de acceso a la justicia y la calidad de la resolución de controversias por parte del poder judicial. La cooperación nacional e internacional resultan mecanismos imprescindibles tanto para prevenir y combatir

---

<sup>4</sup> "FATF Declaration of the Ministers of the Financial Action Task Force". [Declaration of the Ministers of the Financial Action Task Force](#) .

<sup>5</sup> Nótese que las referencias a Delitos Fiscales en el documento fueron incluidas a propuesta de la Delegación de la República Argentina.

estos delitos, como para lograr una efectiva recuperación de los activos, privando a los delincuentes del producto de sus delitos, incrementando las capacidades Estatales y movilizandolos recursos disponibles hacia las personas -mediante gastos cada vez más eficientes- que tiendan a un pleno goce de los derechos humanos.

## II. El delito de Lavado de Activos

El delito de Lavado de Activos busca darle apariencia de origen lícito a bienes o dinero obtenidos ilícitamente. Se trata de convertir dinero negro en blanco, a los efectos de poder disponer de esos recursos para adquirir bienes, hacer inversiones, etc. Es un proceso que resulta necesario para gozar del producido de los delitos precedentes (generadores de riquezas ilícitas), disminuyendo los riesgos de ser descubierto.

Cuando una actividad criminal genera importantes ganancias los delincuentes deben hallar la forma de mantener el control, invertir, y/o gozar, de esos recursos, sin llamar la atención de las autoridades sobre las actividades que los generaron. Así, los criminales deben disfrazar el origen de los activos, cambiando su especie, o moviendo los fondos a un lugar donde resulte menos probable que llamen la atención. De otra forma no podrían utilizar el dinero obtenido ilícitamente, porque los vincularía con las actividades delictivas que los generaron.

El delito de Lavado de Activos fue tipificado penalmente en la República Argentina mediante la sanción de la Ley Nº 25.246, en el año 2000<sup>6</sup>. Posteriormente con la reforma de

la Ley Nº 26.683 se introdujo un nuevo título al Código Penal de la Nación y se tipificó el delito de Lavado de Activos en el artículo 303 del referido Código.

Actualmente, el artículo 303 del Código Penal de la Nación dispone que: “1) Seré reprimido con prisión de tres (3) a diez (10) años y multa de dos (2) a diez (10) veces del monto de la operación, el que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito, y siempre que su valor supere la suma de pesos trescientos mil (\$ 300.000), sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí. 2) La pena prevista en el inciso 1 será aumentada en un tercio del máximo y en la mitad del mínimo, en los siguientes casos: a) Cuando el autor realizare el hecho con habitualidad o como miembro de una asociación o banda formada para la comisión continuada de hechos de esta naturaleza; b) Cuando el autor fuera funcionario público que hubiera cometido el hecho en ejercicio u ocasión de sus funciones. En este caso, sufrirá además pena de inhabilitación especial de tres (3) a diez (10) años. La misma pena sufrirá el

diversos vinculados entre sí; b) El mínimo de la escala penal será de cinco (5) años de prisión, cuando el autor realizare el hecho con habitualidad o como miembro de una asociación o banda formada para la comisión continuada de hechos de esta naturaleza; c) Si el valor de los bienes no superare la suma indicada en este inciso, letra a, el autor será reprimido, en su caso, conforme a las reglas del artículo 277; 2) El que por temeridad o imprudencia grave cometiere alguno de los hechos descriptos en el inciso anterior, primera oración, será reprimido con multa del veinte por ciento (20%) al ciento cincuenta por ciento (150%) del valor de los bienes objeto del delito; 3) El que recibiere dinero u otros bienes de origen delictivo, con el fin de hacerlos aplicar en una operación que les dé la apariencia posible de un origen lícito, será reprimido conforme a las reglas del artículo 277; 4) Los objetos a los que se refiere el delito de los incisos 1, 2 ó 3 de este artículo podrán ser decomisados”.

<sup>6</sup> El artículo 278 del Código Penal de la Nación establecía -en aquel momento- lo siguiente: “1) a) Seré reprimido con prisión de dos a diez años y multa de dos a diez veces del monto de la operación el que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare o aplicare de cualquier otro modo dinero u otra clase de bienes provenientes de un delito en el que no hubiera participado, con la consecuencia posible de que los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito y siempre que su valor supere la suma de cincuenta mil pesos (\$ 50.000), sea en un solo acto o por la reiteración de hechos

que hubiere actuado en ejercicio de una profesión u oficio que requirieran habilitación especial. 3) El que recibiere dinero u otros bienes provenientes de un ilícito penal, con el fin de hacerlos aplicar en una operación de las previstas en el inciso 1, que les dé la apariencia posible de un origen lícito, será reprimido con la pena de prisión de seis (6) meses a tres (3) años. 4) Si el valor de los bienes no superare la suma indicada en el inciso 1, el autor será reprimido con la pena de prisión de seis (6) meses a tres (3) años. 5) Las disposiciones de este artículo regirán aún cuando el ilícito penal precedente hubiera sido cometido fuera del ámbito de aplicación espacial de este Código, en tanto el hecho que lo tipificara también hubiera estado sancionado con pena en el lugar de su comisión”.

De acuerdo a lo prescripto por los Estándares internacionales del GAFI, los países deben incluir como precedentes de Lavado de Activos la mayor cantidad de delitos posible. En el caso que opten por efectuar una selección o individualización de los delitos que serán considerados precedentes de Lavado de Activos, deben incluir todos los delitos graves, como mínimo aquellos que se encuentran listados en el glosario de los referidos estándares internacionales<sup>7</sup>.

Delitos precedentes de Lavado de Activos requeridos por los Estándares Internacionales:

- Participación en un grupo delictivo organizado y estafa.
- Terrorismo, incluyendo financiamiento del terrorismo.
- Tráfico de seres humanos y tráfico ilícito de migrantes.
- Explotación sexual, incluyendo la explotación sexual de menores.
- Tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas.
- Tráfico ilegal de armas.

---

<sup>7</sup> “Estándares Internacionales sobre la Lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo, y el Financiamiento de la Proliferación de armas de destrucción masiva”, ya citados, páginas 130 y ss.

- Tráfico ilícito de mercancías robadas y otros bienes.
- Corrupción y soborno.
- Fraude.
- Falsificación de dinero.
- Falsificación y piratería de productos.
- Delitos ambientales (por ejemplo, extracción ilegal, extracción o tráfico de especies protegidas de fauna y flora silvestres, metales preciosos y piedras, otros recursos naturales o desechos).
- Homicidio, lesiones corporales graves.
- Secuestro, privación ilegítima de la libertad y toma de rehenes.
- Robo o hurto.
- Contrabando (incluyendo los impuestos y cargos aduaneros).
- Delitos fiscales (relacionado a impuestos directos e impuestos indirectos)
- Extorsión.
- Falsificación.
- Piratería.
- Uso indebido de información confidencial o privilegiada y manipulación del mercado.

## **II.1. Principales delitos precedentes de Lavado de Activos a nivel global**

El propio GAFI indica que más de dos tercios de los países identificaron el tráfico de drogas como el principal delito precedente de Lavado de Activos en el mundo, seguido de la corrupción, el fraude y los delitos fiscales<sup>8</sup>.

De acuerdo con el GAFI, las principales amenazas de Lavado de Activos identificadas en las Evaluaciones Mutuas efectuadas a nivel global son:

Delitos precedentes más presentes en Evaluaciones Mutuas del GAFI

- Tráfico de estupefacientes
- Corrupción
- Fraude
- Delitos tributarios
- Crimen organizado
- Trata de personas

---

<sup>8</sup> “Report on the state of effectiveness and compliance with the FATF standards”. [Report on the State of Effectiveness and Compliance with the FATF Standards](#), página 14.

- Delitos precedentes cometidos en el extranjero
  - Falsificación de bienes
  - Delitos económicos
  - Delitos ambientales
  - Minería ilegal

## II.2. Principales delitos precedentes de Lavado de Activos en los países miembro de GAFILAT

Resulta de interés conocer cuáles son los principales delitos precedentes en nuestra región, para ver las similitudes o diferencias que pudiera haber con lo que sucede a nivel global y en nuestro país.

En este sentido, surge de la “Segunda Actualización del Informe de Amenazas Regionales en materia de Lavado de Activos”<sup>9</sup> desarrollada por GAFILAT<sup>10</sup> que en los países miembro de este grupo regional -entre los que se encuentra la República Argentina- los principales delitos precedentes son los indicados en el siguiente cuadro:

Delitos precedentes más presentes en GAFILAT

- Tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas
  - Contrabando (incluye impuestos y cargos aduaneros)
  - Tráfico ilícito de migrantes y seres humanos
    - Corrupción y soborno
    - Delitos ambientales
    - Extorsión
    - Falsificación y piratería de productos

<sup>9</sup> “Segunda Actualización del Informe de Amenazas Regionales en materia de Lavado de Activos 2017 y 2018”. [Segunda Actualización del Informe de Amenazas Regionales en materia de Lavado de Activos](#), página 28.

<sup>10</sup> El Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT) es una organización intergubernamental de base regional que agrupa a 18 países de América del Sur, Centroamérica y América del Norte. El GAFILAT fue creado para prevenir y combatir el lavado de activos, financiamiento del terrorismo y el financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva, a través del compromiso de mejora continua de las políticas nacionales contra estos flagelos y la profundización en los distintos mecanismos de cooperación entre los países miembros. [¿Qué es el GAFILAT?](#)

- Tráfico ilegal de armas
- Delitos fiscales (impuestos directos e indirectos)
  - Uso indebido de información confidencial o privilegiada y manipulación del mercado
    - Secuestro, privación ilegítima de la libertad y toma de rehenes
    - Transporte ilícito de dinero por frontera
    - Propiedad Intelectual

## II.3. Principales delitos precedentes de Lavado de Activos en países limítrofes y otros de la región

### 3.A. Brasil

De acuerdo a la última Evaluación Nacional de Riesgos de Brasil<sup>11</sup>, efectuada en el año 2021, los principales delitos precedentes que enfrenta el país son los siguientes:

#### Principales delitos precedentes de Lavado de Activos en Brasil

- Corrupción
- Tráfico de drogas
- Crimen organizado
- Delitos contra el sistema financiero nacional
  - Crímenes relacionados con evasión fiscal

### 3.B. Chile

De acuerdo a la última Evaluación Nacional de Riesgos de Chile<sup>12</sup>, publicada en 2024, los principales delitos precedentes que enfrenta el país son los siguientes:

#### Principales delitos precedentes de Lavado de Activos en Chile

- Tráfico de drogas
- Estafas
- Corrupción
- Delitos económicos / financieros
- Contrabando
- Asociación ilícita

<sup>11</sup> "Avaliação Nacional de Riscos 2021". [Avaliação Nacional de Riscos 2021 - Coaf](#).

<sup>12</sup> "Evaluación Nacional de Riesgos de Lavado de Activos 2016 – 2021". [https://www.estrategiaantilavado.cl/upload/repo/EN\\_R\\_LA\\_5552.pdf](https://www.estrategiaantilavado.cl/upload/repo/EN_R_LA_5552.pdf)

### 3.C. Colombia

De acuerdo a la última Evaluación Nacional de Riesgos de Colombia<sup>13</sup>, efectuada en el año 2019, los principales delitos precedentes que enfrenta el país son los siguientes:

Principales delitos precedentes de Lavado de Activos en Colombia

- Delitos contra la administración pública
  - Enriquecimiento ilícito
  - Tráfico de estupefacientes
  - Testaferro
  - Contrabando y su favorecimiento
  - Delitos contra el sistema financiero
  - Tráfico de hidrocarburos
  - Tráfico de migrantes
  - Trata de personas
  - Extorsión y secuestro

### 3.D. Ecuador

De acuerdo a la última Evaluación Nacional de Riesgos de Ecuador<sup>14</sup>, efectuada en el año 2021, los principales delitos precedentes que enfrenta el país son los siguientes:

Principales delitos precedentes de Lavado de Activos en Ecuador

- Tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas
  - Corrupción
  - Evasión fiscal<sup>15</sup>
  - Contrabando
  - Robo (vehículos)
  - Delitos medioambientales (Minería ilegal, Pesca ilegal y Tráfico de especies de flora y fauna)

---

<sup>13</sup> "Evaluación Nacional de Riesgo". [Informe Ejecutivo Evaluación Nacional de Riesgo 2019](#).

<sup>14</sup> "Evaluación Nacional de Riesgos de Lavado de Activos y Financiamiento de Terrorismo"- [Evaluación Nacional de Riesgos de Lavado de Activos y Financiamiento de Terrorismo](#).

<sup>15</sup> En la ENR de Ecuador se menciona que se ha detectado un aumento en la creación de empresas fantasmas que son sociedades o personas naturales que de acuerdo por la Administración Tributaria no reflejan una existencia real de sus actividades económicas o en su defecto, sus transacciones no demuestran una sustancia económica.

- Trata de personas<sup>16</sup>

### 3.E. Perú

De acuerdo a la última Evaluación Nacional de Riesgos de Perú<sup>17</sup>, efectuada en el año 2021, los principales delitos precedentes que enfrenta el país son los siguientes:

Principales delitos precedentes de Lavado de Activos en Perú

- Minería ilegal
- Delitos contra la administración pública
  - Delitos contra el patrimonio
  - Delitos tributarios
  - Tráfico ilícito de drogas
  - Delitos aduaneros
  - Delitos contra el orden económico

### 3.F. Uruguay

De acuerdo a la última Evaluación Nacional de Riesgos de Uruguay<sup>18</sup>, efectuada en el año 2023, los principales delitos precedentes que enfrenta el país son los siguientes:

Principales delitos precedentes de Lavado de Activos en Uruguay

- Narcotráfico y delitos conexos
- Rapiña
- Lesiones graves y gravísimas
- Hurto
- Homicidio
- Extorsión

## II.4. El riesgo de Lavado de Activos en Argentina (ENR-LA)

---

<sup>16</sup> La trata con fines de explotación sexual por lo común usa el reclutamiento de mujeres y niñas mediante el engaño y en menor proporción a través de secuestros, mientras que, con fines de explotación laboral, incluye a ambos sexos que son llevados en condición de explotación en los cuales se presenta bajos o nulos salarios, jornadas extenuantes y sin contratos.

<sup>17</sup> "Evaluación Nacional de Riesgos de Lavado de Activos". [EVALUACIÓN NACIONAL DE RIESGOS DE LAVADO DE ACTIVOS](#).

<sup>18</sup> "Evaluación Nacional de Riesgos de Lavado de Activos y Financiamiento de Terrorismo". [EVALUACION NACIONAL DE RIESGOS DE LAVADO DE ACTIVOS Y FINANCIAMIENTO DEL TERRORISMO - JULIO 2023](#).

Nuestro país aprobó en 2022 su “Evaluación Nacional de Riesgo (ENR) de Lavado de Activos (LA) y la de Financiamiento del Terrorismo (FT) y de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva (FP)”<sup>19</sup>, este documento contiene un diagnóstico de los riesgos de LA/FT/FP a los que se encuentra expuesta la República Argentina, y fue elaborado con participación de diversos organismos pertenecientes al Poder Ejecutivo Nacional (entre ellos, el Ministerio de Justicia de la Nación, la Unidad de Información Financiera, la Administración Federal de Ingresos Públicos, el Banco Central de la República Argentina, la Comisión Nacional de Valores, la Superintendencia de Seguros de la Nación), el Poder Judicial de la Nación, el Ministerio Público Fiscal de la Nación, y para su desarrollo se contó con la colaboración del sector privado.

Al identificar los riesgos de LA/FT/FP, evaluarlos y comprender su alcance, la ENR es un insumo esencial en la elaboración de la “Estrategia Nacional para la Prevención y el Combate al Lavado de Activos, la Financiación del Terrorismo y la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva”<sup>20</sup>, lo que le permitirá al país orientar y aplicar eficientemente los recursos económicos, materiales y humanos disponibles con el fin de mitigar los riesgos de LA/FT/FP (cft. Recomendación 1 del GAFI)<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> La versión pública de la “Evaluación Nacional de Riesgo (ENR) de Lavado de Activos (LA) y la de Financiamiento del Terrorismo (FT) y de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva (FP) de la República Argentina” (en adelante ENR LA/FT/FP), puede ser consultada en: [Evaluación Nacional de Riesgos de Lavado de Activos y de Financiamiento del Terrorismo y Proliferación de Armas de Destrucción Masiva](#).

<sup>20</sup> La versión pública de la “Estrategia Nacional para la Prevención y el Combate al Lavado de Activos, la Financiación del Terrorismo y la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva”, aprobada septiembre de 2022, puede consultarse en: [IF-2022-103955446-APN-CPCNCLAYFT#MJ](#) [Página 1 de 18](#).

<sup>21</sup> “Estándares Internacionales sobre la Lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo, y el Financiamiento de la Proliferación de armas de destrucción masiva”, ya citados, página 8.

Para la valoración de los riesgos identificados en la ENR se utilizó un esquema con 5 niveles (alto, medio-alto, medio, medio-bajo y bajo), y se recurrió a una combinación de indicadores cuantitativos y cualitativos.

#### 4.A. Amenazas en materia de Lavado de Activos en Argentina

En la referida ENR se identificaron 1386 causas por Lavado de Activos iniciadas entre 2017 y 2020, a partir de lo cual se concluyó que los ilícitos precedentes más recurrentes son los siguientes:

Principales delitos precedentes en causas iniciadas por Lavado de Activos en Argentina<sup>22</sup>

- Delitos tributarios
- Narcocriminalidad
- Delitos contra la propiedad
- Delitos aduaneros
- Secuestro y trata de personas con fines de explotación sexual
- Delitos contra la administración pública
- Delitos contra el orden económico y financiero

Con relación al análisis de las 58 sentencias condenatorias por el delito de Lavado de Activos, recaídas entre enero de 2017 y diciembre de 2021, tanto a nivel federal como provincial, se obtuvieron las siguientes precisiones:

Principales delitos precedentes en sentencias condenatorias por Lavado de Activos en Argentina<sup>23</sup>

- Narcocriminalidad
- Delitos contra la propiedad
- Delitos contra la fe pública
- Secuestros y trata de personas con fines de explotación sexual
- Delitos contra la Administración pública
- Otros delitos contra el Orden Económico y Financiero
- Delitos Tributarios
- Delitos contra el orden migratorio
- Delitos contra el régimen de la propiedad intelectual

<sup>22</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, páginas 66 y 67.

<sup>23</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 68.

#### 4.B. Vulnerabilidades de la República Argentina en materia de Lavado de Activos

En la Evaluación Nacional de Riesgo (ENR) de Lavado de Activos (LA) y la de Financiamiento del Terrorismo (FT) y de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva (FP) de la República Argentina también se analizaron las vulnerabilidades que presenta el país en la materia, y que podrían ser utilizadas por delincuentes para la comisión de los delitos antes referidos.

Si bien el análisis de las mismas excede al ámbito del presente trabajo, entiendo conveniente referenciar -de forma sucinta- que las vulnerabilidades identificadas fueron las siguientes:

##### Vulnerabilidades generales

- Economía informal y uso de efectivo (afecta la recaudación fiscal, incide en el crecimiento económico, presenta dificultades para su medición y para efectuar diagnósticos precisos, y contribuye a la falta de trazabilidad/imposibilidad de control)<sup>24</sup>
- Operaciones marginales de cambio<sup>25</sup>
- Extensión de las fronteras, dificultad de su control y riesgos asociados al comercio internacional<sup>26</sup>
- Corrupción<sup>27</sup>
- Problemas vinculados a la persecución penal y el recupero de activos<sup>28</sup>
- El control de personas y estructuras jurídicas y la identificación de beneficiarios finales<sup>29</sup>
- Desactualización de los montos de las sanciones administrativas ALA/CFT<sup>30</sup>

<sup>24</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, páginas 74 a 77.

<sup>25</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 80.

<sup>26</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 83.

<sup>27</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 87.

<sup>28</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 89.

<sup>29</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 89.

<sup>30</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 93. Quien esté interesado en profundizar sobre las sanciones en el sistema PLAFT puede ver: GAMBA, Diego Miguel, "ANÁLISIS ECONÓMICO DEL SISTEMA DE PREVENCIÓN DE LAVADO DE ACTIVOS Y DE LA FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO. UNA PERSPECTIVA DESDE EL PUNTO DE VISTA DE DERECHO Y ECONOMÍA", en *Facultad de Derecho*

##### Vulnerabilidades sectoriales

- Falta de regulación integral sobre activos virtuales (AV) y proveedores de servicios de activos virtuales (PSAV)<sup>31</sup>
- Regulación parcial de otros proveedores no financieros de crédito (OPNFC) y proveedores de servicios de pagos (PSP)<sup>32</sup>
- Falta de inclusión de abogados y proveedores de servicios fiduciarios y societarios como sujetos obligados<sup>33</sup>
- Falta de enfoque basado en riesgo (EBR) en ciertas normas<sup>34</sup>

De esta forma, luego de ponderar las amenazas y las vulnerabilidades se llegó a la conclusión de que el nivel de riesgo de Lavado de Activos que enfrenta la República Argentina es medio<sup>35</sup>.

### III. El recupero o decomiso de activos

El recupero de activos, o decomiso de activos, tiene por objeto privar a los delincuentes de los recursos ilícitos y es otra de las importantes acciones que los Estados deben realizar para desincentivar la comisión de delitos económicos, y reparar el daño causado. Se trata de una tarea de central importancia para el combate de estos delitos, en particular del lavado de activos, puesto que

---

de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina, 2018, [análisis económico del sistema de prevención de lavado de activos y de la financiación](#).

<sup>31</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 93.

<sup>32</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 94.

<sup>33</sup> En la ENR LA/FT/FP se plantea que "La Argentina no cuenta aún con un marco legal aplicable respecto de la prevención de ALA/CFT/CFP para los abogados que realicen las actividades previstas en la Recomendación 22 del GAFI. Asimismo, se encuentran pendientes de regulación en materia de LA/FT/FP los proveedores de servicios fiduciarios y societarios en los supuestos previstos en dicha Recomendación.". ENR LA/FT/FP, ya citada, página 95.

<sup>34</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 96.

<sup>35</sup> ENR LA/FT/FP, ya citada, página 98 y ss.

los delincuentes buscan disponer con libertad de los recursos obtenidos ilícitamente.

Dado que el Lavado de Activos de un delito eminentemente transnacional, para “lavar” sus activos los delincuentes buscarán los países con menores controles, donde -en consecuencia- enfrentarán menos riesgos de ser descubiertos, lo que puede generar una mayor o menor afluencia de recursos ilícitos a uno u otro país, con el consiguiente impacto que ello podría tener en las finanzas públicas y en las posibilidades de los Estados de cumplir adecuadamente con sus obligaciones y funciones constitucionales, muchas de ellas vinculadas a la efectivización de los derechos humanos.

Esta situación es de una importancia tal que, en las palabras de apertura del “Primer Foro de Aprendizaje y Desarrollo”<sup>36</sup>, celebrado en febrero de 2023 en Roma, el Presidente del GAFI, T. Raja Kumar, manifestó que la *“recuperación de activos delictivos es una cuestión fundamental de la justicia penal. Incluso se podría decir que es la razón de ser de la existencia del GAFI. Dado que aborda un factor central de la actividad delictiva, es esencial perseguir los activos de origen delictivo, tanto a nivel nacional como transfronterizo. Ya sean grupos criminales organizados como la mafia, estafadores en línea, corruptos o narcotraficantes, el dinero es lo que los motiva e impulsa. No sólo les permite vivir un estilo de vida lujoso, sino que también financia la continuidad de su actividad criminal y el desarrollo de sus capacidades, en grave detrimento de la sociedad. Cada año la actividad delictiva genera cientos de miles de millones, posiblemente billones de dólares. Estos activos ilícitos a menudo se mueven a través de múltiples jurisdicciones a través de una variedad de actores para obstaculizar la aplicación de la ley. Y, sin embargo, la realidad actual es que a nivel mundial estamos confiscando un porcentaje muy pequeño de estos ingresos. Las evaluaciones mutuas (...)*

<sup>36</sup> "First Learning and Development Forum - Opening Remarks by FATF President". [First Learning and Development Forum - Opening Remarks by FATF President](#) .

*muestran que una gran mayoría de países tienen sistemas de recuperación de activos ineficaces.”*

En su Reporte anual 2020-2021<sup>37</sup> el GAFI sostuvo que el *“motor detrás de la mayoría de los delitos es el dinero. Al eliminar su recompensa financiera, las autoridades pueden eliminar los incentivos para la actividad delictiva y compensar a las víctimas del delito. El recupero de activos es una de las acciones más eficaces contra el lavado de activos y la financiación del terrorismo. Interrumpe la actividad delictiva, protege nuestra sociedad y fortalece la confianza en una sociedad justa y el Estado de derecho”,* sin embargo, a pesar de la relevancia de la cuestión, y aunque *“la recuperación de activos está en el centro del mandato del GAFI, el ciclo actual de evaluaciones mutuas muestra que la mayoría de los países no están confiscando efectivamente el producto del crimen. La mayoría de los países evaluados están logrando sólo una calificación baja o moderada en la recuperación de productos e instrumentos del delito.”*

Por su parte, en el Reporte sobre el estado de Cumplimiento Técnico y Efectividad del sistema internacional, el GAFI reveló que el mundo ha tenido una importante evolución en materia normativa respecto de Asistencia Legal Mutua (congelamiento y confiscación), pasando de solo un 50% de los países bien calificados en la tercera ronda de Evaluaciones Mutuas, a un 82% en la cuarta (actual) ronda de Evaluaciones. Sin embargo, cuando observamos la efectividad en el recupero de activos, vemos que existe una gran disparidad entre las calificaciones obtenidas por los países que son miembros del GAFI (86,2% de buenas calificaciones) y aquellos que no lo son (41,8%)<sup>38</sup>. No obstante ello, solo el 39% de los países miembro de GAFI pudo demostrar ser efectivo en la investigación, procesamiento y condena del delito de Lavado de Activos y en la confiscación del producto

<sup>37</sup> “FATF Annual Report 2020-2021”. [FATF Annual Report 2020-2021](#) .

<sup>38</sup> “Report on the state of effectiveness and compliance with the FATF standards”, ya citado, página 19.

del delito, porcentaje que baja considerablemente (al 12%) cuando observamos a los países que no son miembros de la citada organización<sup>39</sup>.

Como vemos, la efectividad en materia de recupero de activos es un tema de preocupación para el GAFI, razón por la cual -en el Plenario celebrado en octubre de 2023- se reformaron las Recomendaciones 4 y 38, de los “Estándares Internacionales sobre la Lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo, y el Financiamiento de la Proliferación de armas de destrucción masiva”, que tratan específicamente la cuestión.

La Recomendación 4 denominada “Decomiso<sup>40</sup> y medidas provisionales” establece -en su actual redacción<sup>41</sup>- que los

---

<sup>39</sup> “Report on the state of effectiveness and compliance with the FATF standards”, ya citado, página 39.

<sup>40</sup> De acuerdo con lo establecido en el glosario de GAFI: “El término decomiso, que incluye extinción, cuando corresponda, significa la privación permanente de fondos u otros activos por orden de una autoridad competente o un tribunal. El decomiso o embargo se efectúa mediante un procedimiento judicial o administrativo que transfiere la titularidad de fondos u otros activos especificados a ser transferidos al Estado. En este caso, la(s) persona(s) o entidad(es) que tiene una participación en los fondos u otros activos en el momento del decomiso o embargo, pierde todos los derechos, en principio, con respecto a los fondos u otros activos decomisados o embargados. Las órdenes de decomiso o embargo usualmente están ligadas a una sanción penal o a una decisión del tribunal en la que se determina que los bienes decomisados o embargados se han derivado de una violación de la ley o estaban destinados a ser utilizados para una violación de la ley”. El decomiso sin condena significa “el decomiso a través de procedimientos judiciales relativos a un delito para el cual no se requiere de una condena penal”. “Estándares Internacionales sobre la Lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo, y el Financiamiento de la Proliferación de armas de destrucción masiva” ya citado, páginas 132 y ss.

<sup>41</sup> “International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation”. [The FATF Recommendations](#), página

“países deben asegurarse de contar con políticas y marcos operativos que prioricen la recuperación de activos tanto en el contexto nacional como internacional. Teniendo en cuenta la Convención de Viena, la Convención de Palermo, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción y la Convención sobre la Financiación del Terrorismo, los países deberían contar con medidas, incluidas medidas legislativas, que permitan a sus autoridades competentes: a) identificar, rastrear y evaluar bienes de origen delictivo y bienes de valor equivalente; b) suspender o rechazar una transacción; c) tomar medidas de investigación apropiadas; d) aplicar rápidamente medidas provisionales, como el congelamiento<sup>42</sup> y la incautación, para impedir cualquier negociación, transferencia o enajenación de bienes de origen delictivo y bienes de valor equivalente; e) confiscar bienes de origen delictivo y bienes de valor equivalente mediante decomiso basado en condena; f) confiscar bienes de origen

---

página 12 (traducción al español efectuada por el autor dado que, por su reciente publicación, el texto no se encuentra aún traducido de manera oficial por el GAFILAT).

<sup>42</sup> El GAFI, en su glosario, dispone que: “el término congelar significa prohibir la transferencia, conversión, disposición o movimiento de bienes, equipos u otros instrumentos sobre la base de, y durante el tiempo de duración de la validez de, una acción iniciada por una autoridad competente o un tribunal bajo un mecanismo de congelamiento o hasta que una autoridad competente tome una determinación sobre el embargo o decomiso (...) En todos los casos, los bienes, equipos, instrumentos, fondos u otros activos congelados siguen siendo propiedad de la(s) persona(s) natural(es) o jurídica(s) que tenía una participación en los mismos en el momento del congelamiento y pueden seguir siendo administrados por terceros o a través de otros acuerdos establecidos por dicha(s) persona(s) natural(es) o jurídica(s) antes del inicio de una acción bajo un mecanismo de congelamiento o de conformidad con otras disposiciones nacionales (...).”. “Estándares Internacionales sobre la Lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo, y el Financiamiento de la Proliferación de armas de destrucción masiva” ya citado, páginas 131 y ss.

delictivo mediante decomiso sin condena; g) hacer cumplir las órdenes de decomiso; y h) garantizar la gestión eficaz de los bienes congelados, incautados o decomisados.”<sup>43</sup>.

Por su parte la Recomendación 38 sobre “Asistencia legal mutua: congelamiento y decomiso”, en su texto recientemente actualizado<sup>44</sup> dispone que: “Los países deben contar con medidas, incluidas medidas

<sup>43</sup> El texto anterior de la Recomendación 4 del GAFI disponía lo siguiente: “Los países deben adoptar medidas similares a las establecidas en la Convención de Viena, la Convención de Palermo y el Convenio Internacional para la Represión de la Financiación del Terrorismo, incluyendo medidas legislativas, que permitan a sus autoridades competentes congelar o incautar y decomisar lo siguiente, sin perjuicio de los derechos de terceros de buena fe: (a) bienes lavados, (b) producto de, o instrumentos utilizados en, o destinados al uso en, delitos de lavado de activos o delitos determinantes, (c) bienes que son el producto de, o fueron utilizados en, o que se pretendía utilizar o asignar para ser utilizados en el financiamiento del terrorismo, actos terroristas u organizaciones terroristas, o (d) bienes de valor equivalente. Estas medidas deben incluir la autoridad para: (a) identificar, rastrear y evaluar bienes que están sujetos a decomiso; (b) ejecutar medidas provisionales, como congelamiento y embargo, para prevenir manejos, transferencias o disposición de dichos bienes; (c) adoptar medidas que impidan o anulen acciones que perjudiquen la capacidad del Estado para congelar o embargar o recuperar los bienes sujetos a decomiso; y (d) tomar las medidas de investigación apropiadas. Los países deben considerar la adopción de medidas que permitan que tales productos o instrumentos sean decomisados sin que se requiera de una condena penal (decomiso sin condena), o que exijan que el imputado demuestre el origen lícito de los bienes en cuestión que están sujetos a decomiso, en la medida en que este requisito sea compatible con los principios de sus legislaciones nacionales.” “Estándares Internacionales sobre la Lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo, y el Financiamiento de la Proliferación de armas de destrucción masiva” ya citado, página 10.

<sup>44</sup> “International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation” ya citado, página 28 (traducción al español efectuada por el autor dado que por su reciente publicación el texto no se encuentra aún traducido de manera oficial por el GAFILAT).

legislativas, para tomar acciones expeditas en respuesta a las solicitudes de países extranjeros que buscan asistencia para identificar, rastrear, evaluar, investigar, congelar, incautar y confiscar bienes delictivos y bienes de valor correspondiente. Estas medidas también deberían permitir a los países reconocer y cumplir las órdenes extranjeras de congelamiento, incautación o confiscación. Además, los países deberían poder gestionar los bienes sujetos a confiscación en todas las etapas del proceso de recuperación de activos y compartir o devolver los bienes confiscados. Los países deben contar con la gama más amplia posible de tratados, acuerdos u otros mecanismos para mejorar la cooperación en la recuperación de activos.”<sup>45</sup>.

En oportunidad de dar a conocer la reforma de las Recomendaciones indicadas, el GAFI recordó que: “En su reunión de 2022, los Ministros del GAFI expresaron su preocupación porque los esfuerzos para confiscar el producto del delito siguen siendo insuficientes en comparación con el volumen de activos de origen delictivo que fluye a través del sistema financiero global y se

<sup>45</sup> En su anterior redacción la Recomendación 38 del GAFI establecía que: “Los países deben asegurar que cuenten con la autoridad para tomar una acción rápida en respuesta a solicitudes extranjeras para identificar, congelar, embargar y decomisar bienes lavados; productos del lavado de activos, de los delitos determinantes y del financiamiento del terrorismo; instrumentos utilizados en, o destinados para ser usados en, la comisión de estos delitos; o bienes de valor equivalente. Esta autoridad debe ser capaz de responder a solicitudes emitidas partiendo de procesos de decomiso sin la base de una condena y medidas provisionales relacionadas, a menos que ello no se corresponda con los principios fundamentales de sus leyes internas. Los países deben contar también con mecanismos eficaces para administrar dichos bienes, instrumentos o bienes de valor equivalente, así como acuerdos para coordinar procesos de embargo y decomiso, lo cual debe incluir la repartición de activos decomisados.” “Estándares Internacionales sobre la Lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo, y el Financiamiento de la Proliferación de armas de destrucción masiva” ya citado, página 27.

*infiltra en las economías nacionales”, que los “delincuentes pueden mover activos rápida y fácilmente a través de las fronteras con la ayuda de la tecnología” y que la “recuperación eficaz de activos elimina el incentivo financiero para la actividad delictiva, limita la capacidad de los grupos criminales organizados y los terroristas de amenazar la seguridad y, lo que es más importante, permite que los activos sean devueltos a las víctimas del delito, incluidas las naciones perjudicadas por la corrupción y los delitos fiscales”, por esas razones el GAFI fijó como prioridad mejorar los resultados de la recuperación de activos. También sostuvo que las modificaciones introducidas a los Estándares “proporcionarán a las fuerzas del orden, las unidades de inteligencia financiera, los fiscales, otros profesionales de la recuperación de activos y las autoridades competentes un conjunto de herramientas más sólido para atacar y confiscar activos de los criminales”, “ayudarán a los países a responder a la velocidad de la actividad delictiva y los equiparán para tener éxito mediante la introducción de nuevas herramientas, para terminar con lagunas jurídicas y poner énfasis en acciones para identificar y recuperar oportunamente el producido del delito.”<sup>46</sup>.*

En paralelo, el GAFI publicó el informe titulado “Recovering International Proceeds of Crime through Inter-Agency Networks”<sup>47</sup> que establece recomendaciones para fortalecer las funciones y el uso de las redes de recuperación de activos en la persecución de casos de Lavado de Activos transnacional, en el que se identifican áreas de posibles mejoras para que estas redes internacionales puedan alcanzar su potencial, ayudar a los países a

“seguir el dinero” y quitarle rentabilidad al crimen.

#### **IV. El impacto del delito de Lavado de Activos en los derechos humanos**

El Lavado de Activos y sus principales delitos precedentes (entre los que se destacan por su importancia -de acuerdo a lo indicado en el apartado II- el tráfico de estupefacientes, la corrupción, los delitos tributarios, la trata de personas) provocan graves consecuencias económicas y sociales.

El Lavado de Activos “es un delito complejo que en un principio, parece no ser tomado muy en serio por la sociedad. Comparado con los crímenes comunes es bastante nuevo y muchas veces se refiere a él como un delito sin víctimas, porque no perjudica a una determinada persona; sin embargo, cuando se configura, las víctimas son mucho más numerosas, es un delito contra la sociedad toda, contra las economías y el Estado de Derecho, justamente por ese motivo se ha convertido en una amenaza global”<sup>48</sup>.

Es un delito de una gravedad tal que, si no se lo combate eficazmente, puede suceder que los delincuentes se infiltren en entidades financieras, tomen control de vastos sectores de la economía, influyan en las tasas de interés, corrompan funcionarios -incluso gobiernos-, y debiliten el tejido social, los estándares éticos y las instituciones democráticas<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> KUMAR, Vandana Ajay, “Money Laundering: Concept, Significance and its Impact”, en European Journal of Business and Management. [www.iiste.org](http://www.iiste.org). ISSN 2222-2839 (Online) Vol 4, No.2, 2012. [Money Laundering: Concept, Significance and its Impact](#).

<sup>49</sup> En el mismo sentido: ver: 1) MOREIRA, Tito Belchior Silva; SACHSIDA, Adolfo y AMORIM LOUREIRO, Paulo Roberto, “A Dynamic Model of Organized Crime and Money Laundering”, en [\(PDF\) A Dynamic Model of Organized Crime and Money Laundering](#); 2) MCDOWELL John, “The Consequences of Money Laundering and Financial Crime”, en Economic Perspectives. An Electronic Journal of the U.S. Department of State. Vol. 6, No.

---

<sup>46</sup> “Amendments to the FATF Standards to Strengthen Global Asset Recovery”. [Amendments to the FATF Standards to Strengthen Global Asset Recovery](#).

<sup>47</sup> GAFI, “Recovering International Proceeds of Crime through Inter-Agency”, disponible en: <https://www.fatf-gafi.org/en/publications/Methodsandtrends/recovering-international-proceeds-crime-inter-agency-networks.html>.

Se trata de un delito económico y, como tal, conlleva un “daño social o supraindividual; a diferencia del delito convencional, en el cual el daño se focaliza en un derecho, un bien o un interés particularizado, en el económico está presente, en todos los casos, el daño social como resultado. (...) Amén del campo del delito económico, existen otros dos sectores (...) que registran el daño social, como un resultado de la acción delictiva. Son los llamados delitos de lesa humanidad y los dirigidos contra el medio ambiente. A diferencia de los convencionales, en los cuales el perjuicio se centra en los intereses individuales, en los tres que destacamos el daño social aparece con una característica decisiva, el talón de Aquiles de estos comportamientos”<sup>50</sup>.

Una de las principales consecuencias del Lavado de Activos es que permite que estas actividades criminales se mantengan y expandan, lo que genera más violencia e inseguridad, vulnerando derechos humanos tales como la libertad, la dignidad, la igualdad, la educación, la vida y el bienestar de las personas.

Los principales delitos precedentes de Lavado de Activos también producen serias violaciones a los derechos humanos. La producción y el tráfico ilícito de drogas dañan la salud, impiden el desarrollo de las comunidades, socavan la seguridad y el derecho al medio ambiente limpio, entre otras consecuencias.<sup>51</sup>

La corrupción, por su parte, no puede ser analizada como “un crimen económico

«inofensivo» o como una transacción que solo afecta a las personas que están involucradas de forma directa (...) En el prefacio de la convención [la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (UNCAC)], el exsecretario general de la ONU, Kofi Annan, subrayó el impacto negativo de la corrupción en la sociedad y en los derechos humanos: La corrupción es una plaga insidiosa que tiene un amplio espectro de consecuencias nocivas para la sociedad. Socava la democracia y el estado de derecho, da pie a violaciones de los derechos humanos, distorsiona los mercados, menoscaba la calidad de vida y permite el florecimiento de la delincuencia organizada, el terrorismo y otras amenazas para la seguridad humana”<sup>52</sup>. La Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito sostiene que “La corrupción constituye uno de los principales obstáculos para la promoción y protección efectivas de los derechos humanos (...) socava la capacidad de un Estado para movilizar recursos para la prestación de servicios esenciales para la materialización de derechos económicos, sociales y culturales. Lleva a un acceso a los servicios públicos diferenciado en favor de quienes pueden influir en las autoridades, por ejemplo mediante sobornos o al recurrir a la presión política”<sup>53</sup>.

La evasión fiscal genera una pérdida de recursos públicos (agravada en los países que se encuentran en vías de desarrollo), que obstaculiza la implementación de políticas y la prestación de servicios públicos de calidad, repercute en las posibilidades estatales para cumplir sus fines constitucionales, todo lo cual afecta -de forma negativa- la efectividad de los derechos humanos de esas poblaciones.

La trata de personas afecta a los derechos humanos de diversas maneras. Entre ellas, resulta especialmente relevante la violación del derecho a un nivel de vida adecuado, que conduce a una mayor vulnerabilidad de las

2, May 2001. [focus - the consequences of money laundering and financial crime](#); 3) KUMAR, Vandana Ajay, “Money Laundering: Concept, Significance and its Impact”, en European Journal of Business and Management. [www.iiste.org](#). ISSN 2222-2839 (Online) Vol 4, No.2, 2012. [Money Laundering: Concept, Significance and its Impact](#).

<sup>50</sup> BAIGÚN, David, “Daño social en el delito económico”, en Hans Welzel en el pensamiento penal de la modernidad, Colección Autores de Derecho Penal, Dir. Edgardo Donna, ed. Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2005.

<sup>51</sup> Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC), [UNODC and Human Rights - Drugs](#)

<sup>52</sup> Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito, “La corrupción y los derechos humanos”, [Módulo 7 La corrupción y los derechos humanos](#), página 19.

<sup>53</sup> Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito, “La corrupción y los derechos humanos”, [Módulo 7 La corrupción y los derechos humanos](#), página 12.

personas. La propia esclavitud, la explotación sexual, el trabajo infantil, el trabajo forzoso, la servidumbre por deudas y el matrimonio forzado -diversas manifestaciones de trata-, son en sí mismas violaciones de los derechos humanos básicos y están prohibidas por el derecho internacional de los derechos humanos. Otra de las facetas, como las falencias en el derecho de acceso a la justicia, el derecho a recursos efectivos y el derecho a un juicio justo, vulneran también los derechos humanos vinculados con el delito de trata de personas<sup>54</sup>.

Resultaría imposible que la actividad criminal se expanda, de la forma en que lo ha hecho en las últimas décadas, de no contar con redes de Lavado de Activos a gran escala que lo posibiliten, lo que usualmente requiere de la participación de una pluralidad de sujetos<sup>55</sup> y jurisdicciones<sup>56</sup>, que actúan como canales o guaridas para la transmisión y resguardo de activos ilícitos, permitiéndole a los delincuentes gozar del dinero mal habido.

El Lavado de Activos y sus principales delitos precedentes producen mayor desigualdad (en múltiples sentidos: económica, social, política) y distorsionan fuertemente los ingresos y el gasto público. Pero el daño no es solo

económico/distributivo, afectan seriamente la legitimidad del accionar del Estado ya que disminuye la confianza en la democracia y el Estado de Derecho<sup>57</sup>.

La criminalización del Lavado de Activos tiende a asegurar que, a la larga, los criminales paguen; busca atacarlos donde más les duele, privándolos de los recursos obtenidos ilícitamente, en el convencimiento de que sin la posibilidad de utilizar el producido de estos graves delitos la actividad criminal no continuará, lo que repercutiría positivamente en la efectivización de los derechos humanos.

Es así que, podríamos pensar, existe una relación intrínseca entre la prevención y lucha contra el Lavado de Activos (sus delitos precedentes y el decomiso de activos ilícitos) y el desarrollo efectivo de los derechos humanos, a mayor efectividad en los primeros mayor desarrollo de los segundos.

## V. Conclusión

A lo largo del presente trabajo vimos, de acuerdo con información producida por las organizaciones intergubernamentales con competencia en la materia (GAFI a nivel global y GAFILAT a nivel regional), por diversos países de nuestra región y por la propia República Argentina, que el Lavado de Activos, sus delitos precedentes y la ausencia de mecanismos efectivos para el recupero de activos, causan graves consecuencias económico-sociales y violan o impiden el desarrollo efectivo de los derechos humanos.

El delito de Lavado de Activos, y sus principales delitos precedentes, vulneran los derechos humanos de diversas maneras, dado que menoscaban el derecho a la salud, a la educación, la seguridad, impiden el desarrollo

---

<sup>54</sup> Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas (OHCHR). [About trafficking in persons and human rights | OHCHR](#).

<sup>55</sup> Ver, entre otros, "Professional Money Laundering". [FATF Report: Professional Money Laundering](#).

<sup>56</sup> Ver: "Jurisdicciones bajo monitoreo intensificado"(GAFI). [Jurisdictions under Increased Monitoring - 27 October 2023](#); "Jurisdicciones de alto riesgo sujetas a un llamado a la acción" (GAFI). [High-Risk Jurisdictions subject to a Call for Action - October 2023](#); "High risk third countries and the International context content of anti-money laundering and countering the financing of terrorism" (Unión Europea). [High risk third countries and the international context content of anti-money laundering and countering the financing of terrorism - European Commission](#); "Jurisdicciones no cooperantes" (AFIP). [Períodos - Jurisdicciones no cooperantes](#).

---

<sup>57</sup> En un sentido similar ver: IZCURDIA, Julieta; LUCARELLA, Clara Inés; GAGGERO, Alejandro; ELIOSOFF, María Julia; CANTAMUTTO, Francisco y VITALE, Pablo, "Corrupción, un asunto de Derechos", en *Revista Anfibia*, San Martín, Prov. de Buenos Aires, Argentina, Universidad Nacional de San Martín, 2023, [Corrupción, un asunto de derechos - Revista Anfibia](#), visitado el 21/09/2023.

y las posibilidades de vivir en un ámbito de paz y tranquilidad, el logro de una verdadera igualdad de oportunidades, y privan a las personas de su libertad, dignidad e integridad física, de un ambiente digno, a la vez que posibilitan la existencia de estructuras delictivas que aseguran a la permanencia de la actividad criminal, generando impunidad y permitiendo que los delincuentes sean cada vez más ricos y poderosos, sobre la base de la exclusión y desesperanza de las mayorías.

Estos delitos también socavan el Estado de derecho, debilitan el sistema de justicia y la gobernanza democrática, e impactan fuertemente en el proceso ingreso-gasto público. Desde la óptica de los ingresos, afectan la recaudación tributaria de los Estados; desde la del gasto, afectan el diseño e implementación de políticas públicas. En ambos casos con graves consecuencias para el desarrollo y efectivo goce de derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.

La concentración de la riqueza ilícita y sus vínculos con esferas corruptas del poder político posibilitan la captura del Estado y el abuso de poder por parte de ciertas élites, lo que distorsiona las prioridades de la agenda pública profundizando desigualdades y violando, o reduciendo, el desarrollo pleno y efectivo de los derechos humanos.

Por ello, resulta necesario que los Estados avancen en el sentido propuesto en el Principio 10, de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, que dispone que “*Los Estados deben movilizar el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales*”, cuyas Directrices requieren: 1. Adoptar un marco financiero funcional a la movilización de recursos para los derechos; 2. Ampliar su espacio fiscal conforme a las necesidades en derechos; 3. Asegurar uso extensivo de instrumentos de financiamiento con criterios de progresividad; 4. Fortalecer las administraciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal; 5. Justificar y evaluar estrictamente los gastos tributarios (beneficios fiscales); 6. Garantizar la transparencia de los gastos tributarios

(beneficios fiscales); 7. Tomar en serio la lucha contra la corrupción; y 8. Mejorar la efectividad y la calidad del gasto público<sup>58</sup>.

---

<sup>58</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, Principio 10, ya citado, páginas 44 a 47.

## LAS CRISIS ECONÓMICAS Y LA NO REGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS

César Villena y María Emilia Yaryura

### I. Introducción

En los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal<sup>1</sup> se enuncia que “Los Estados deben asegurar que su política fiscal no genere retrocesos respecto de los niveles de protección alcanzados con relación a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, ni siquiera en contextos de crisis económica”<sup>2</sup>. Podríamos deducir que este principio tiene dos aristas. Por una parte, un principio de no regresividad de derechos humanos ante las crisis económicas, por otro lado, un principio de prioridad en el sostenimiento de los derechos humanos de los grupos más vulnerables en las recesiones.

En el presente texto nos concentraremos en hacer una serie de comentarios al primer principio, que, a nuestro entender, hace evidente la constante dicotomía entre el derecho y la economía, en particular los límites que imponen los derechos humanos a la política macroeconómica de ajuste. Por tal razón, trataremos de analizar la cuestión siguiendo como hilo conductor esta tensión. En primer lugar, presentaremos un estado del arte sobre el área de economía y derecho. Como veremos a continuación, el grueso de estas reflexiones omite tratar las limitaciones económicas que imponen los DDHH. En segundo lugar, trataremos las normas implicadas en el problema señalado y los aportes que han abordado la problemática. En tercer lugar,

presentaremos un análisis de la jurisprudencia relevante de la CSJN.

### II. La tensión entre economía y derecho

La relación entre el mundo de la economía y el mundo del derecho tiene cinco grandes

tradiciones de estudio: primero, la tradición clásica, ligada a las reflexiones de los primeros juristas modernos y economistas clásicos. Segundo, la tradición de Derecho & Economía que usa herramientas de la microeconomía para estudiar las consecuencias de las normas jurídicas. Tercero, la tradición de Derecho y Macroeconomía, que ha abordado la problemática de las normas que regulan los movimientos de las variables económicas agregadas en el corto plazo (recursos y gastos públicos, la inversión privada, consumo, exportaciones netas) y las crisis económicas. Cuarto, la tradición de la crítica de la economía política, que reúne diversos trabajos que de una forma directa o indirecta reconocen una influencia de las ideas de Karl Marx y tratan de abordar las particularidades del derecho moderno a partir de las particularidades de la economía capitalista. Quinto, la tradición revisionista que reúne autores con influencias diversas con una perspectiva nacionalista no liberal.

#### II. 1. La tradición clásica.

Desde los orígenes del desarrollo de la teoría moderna del derecho, el vínculo entre las relaciones económicas y las relaciones jurídicas es indudable. Resulta evidente que el Estado moderno asoma con la necesidad de configurar la regulación jurídica que el capital necesita para valorizarse a la vez que debe destruir las relaciones feudales que traban el desarrollo del mercado<sup>3</sup> y que la economía aparece mediada por la acción de las clases sociales, los individuos libres que las

<sup>1</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en:

<https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

<sup>2</sup> Principio 11, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

<sup>3</sup> CAMPAGNE, Fabián Alejandro, *Feudalismo tardío y revolución. Campesinado y transformaciones agrarias en Francia e Inglaterra (siglos XVI-XVIII)*, Buenos Aires, Prometeo Libros, 2005. CAPELLA, Ramón, *La fruta prohibida. Una aproximación histórico-teórica al estudio del derecho y el estado*, Madrid, Editorial Trotta, 2008. Hobsbawm, Eric, *Las revoluciones burguesas*, Madrid, Ediciones Guadarrama, 1964.

componen y el Estado. La constitución del estado moderno en torno a la soberanía popular, la división de poderes, la propiedad privada y la libertad individual emerge como condición para la formación de la sociedad capitalista, razón por la cual, no es extraño que las reflexiones jurídicas estuvieran acompañadas de elementos tomados de la lógica del mercado.

En este sentido, Jean Bodín, así como formula el concepto de soberanía al contemplar el absolutismo, al mirar la economía mercantilista, presenta la teoría cuantitativa del dinero y un análisis del comercio internacional<sup>4</sup>. Por su parte, en *Leviatán*, Hobbes argumenta que el origen del Estado y el derecho se halla en un contrato social surgido para poner fin a un estado de naturaleza caracterizado por la constante guerra entre individuos. Esta noción de estado de naturaleza es expresión de la guerra civil inglesa que ve mientras escribe, pero igualmente de la competencia mercantil que empieza a funcionar como regulador de la vida social. Defiende las ideas de que sin Estado no hay propiedad privada ni posibilidad de que el trabajo produzca riqueza material<sup>5</sup> y del

cálculo costo-beneficio para las penas<sup>6</sup>. Poco después, John Locke sostiene que la propiedad privada es un derecho natural que surge del trabajo y debe ser protegido por el gobierno<sup>7</sup>. Esta última idea, también está presente en Rousseau<sup>8</sup>. Asimismo, Montesquieu, tras un denso estudio de datos históricos disponibles en su época, concluye que la diversidad de leyes está dada por la diversidad de condiciones físico-naturales, económicas y culturales-religiosas<sup>9</sup>. En cuanto a los fundadores del derecho penal moderno, Beccaría utiliza categorías de la economía política para pensar las penas, los delitos y las garantías<sup>10</sup>, y, Jeremy Bentham funda los castigos en la filosofía utilitarista, que da fundamento a la noción de utilidad económica<sup>11</sup>. Por su parte, Adam Smith analiza la noción de justicia y cómo la legislación justa sólo es posible a partir del conocimiento de las formas que toman las relaciones entre los hombres<sup>12</sup>.

<sup>4</sup> BOBBIO, Norberto, *Teoría de las formas de gobierno en la historia del pensamiento político*, México, FCE, 2006, Cap. VII. O'BRIEN, Denis, "Bodin's analysis of inflation", en *History of political economy*, Vol. 32, Duke University Press, 2000, pp. 267-292. La necesidad de instituciones que impulsen el crecimiento económico a través de la balanza comercial positiva y la acumulación de reservas puede verse en los mercantilistas Thomas Mun, William Petty y James Steuart, cuyos fundamentos son discutidos en las obras de David Hume, Dudley North y Adam Smith. Al respecto, véase: KICILLOF, Axel, *De Smith a Keynes*, Buenos Aires, Eudeba, 2010. RUBÍN, Isaac Illich, *History Economic Thought*, London, Pluto Press, 1987.

<sup>5</sup> BOBBIO, op. cit., Cap. VIII. LEVI, Aaron, "Economic Views of Thomas Hobbes", en *Journal of the History of Ideas*, Vol. 15, No. 4, University of Pennsylvania Press, oct., 1954, pp. 589-595. ROMERO, Verónica, "En busca de los fundamentos económicos de la teoría del Estado moderno", en LEVÍN, Pablo y otros, *Apuntes para el Metaplan*, Buenos Aires, CEPLAD, Instituto de Investigaciones Económicas, FCE, UBA, 2014.

<sup>6</sup> CARO, Matías Alejandro, "El pensamiento de Aristóteles, Hobbes y Marx en las teorías criminalísticas contemporáneas", en *Caderno de Dereito Actual*, N° 8, N° ordinario, España, Editor Asociación Xuristas en Acción, 2017, pp. 257-266. ISLER SOTO, Carlos, "Las bases filosóficas de la doctrina penal de Thomas Hobbes", en *Revista de estudios histórico-jurídicos*, N° 35, Ediciones Universitarias de Valparaíso, 2013, pp. 681-706.

<sup>7</sup> ROMERO, Verónica, op. cit. SARMIENTO, Julio, "John Locke (1632-1704)", en FORSTER, Ricardo y Adrián JMELNIZKY, *Dialogando con la filosofía política: de la Antigüedad a la Modernidad*, Buenos Aires, Eudeba, 2005.

<sup>8</sup> ROMERO, Verónica, op. cit. SANLES, Antonio, "Jean-Jacques Rousseau: La igualdad como condición necesaria de la democracia", en FORSTER y JMELNIZKY, op. cit.

<sup>9</sup> BOBBIO, op. cit., Cap. X.

<sup>10</sup> BECCARÍA, Césare, *De los delitos y de las penas*, Buenos Aires, Editorial Losada, 2002 [1764].

<sup>11</sup> AZCURRA, Fernando Hugo, *Marx y la teoría subjetiva del valor*, Buenos Aires, Catálogos Editora, 1993, Cap. I. BENTHAM, Jeremy, *Escritos Económicos*, México, FCE, 1978.

<sup>12</sup> ROMERO, Verónica, op. cit. También puede verse: GEVATSCHAIDER, Sergio, *Adam Smith, la jurisprudencia natural y el teorema de imposibilidad de Arrow*, Tesis de Doctorado, Buenos Aires, FCE, UBA, 2015. PIQUÉ, Pilar, *La obra de Adam Smith en el estudio y en la enseñanza de la historia del*

## II. 2. La tradición de Derecho & Economía.

Con el correr de los años el vínculo entre economía y derecho se vuelve marginal. Sin embargo, en el ámbito norteamericano, en la década de 1960, comienza a desarrollarse el enfoque del análisis económico del derecho, que, en general, trata de aplicar las categorías de la microeconomía neoclásica a las distintas ramas de lo jurídico. Esta forma de mirar la cuestión, que también se conoce con el nombre de *Derecho & Economía* (D & E), se centra en mirar las consecuencias de las regulaciones, y no suele prestar atención a la determinación económica de lo jurídico. Podemos identificar 5 escuelas al interior del enfoque de D & E. En primer lugar, está la escuela de Chicago que postula que, así como los precios generan incentivos que los individuos racionales usan para ordenar sus preferencias, las normas producen incentivos propios y son susceptibles de ser analizadas en su eficiencia<sup>13</sup>.

Luego, tenemos la escuela institucionalista que estudia cómo las instituciones, valga la redundancia, pueden potenciar o entorpecer la economía de mercado. Tiene dos vertientes claras. Primero, la alemana, cuyas máximas figuras son Knapp<sup>14</sup>, Schmoller<sup>15</sup> y List<sup>16</sup>, centrados en las condiciones institucionales

---

*pensamiento económico*, Tesis de Doctorado, Buenos Aires, FCE, UBA, 2017, Cap. 7, 8 y 9.

<sup>13</sup> SOLA, Juan Vicente, *Constitución y Economía*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2004, Cap. V.

<sup>14</sup> KNAPP, Georg, *The State Theory of Money*, London, Macmillan & Company Limited, 1924 (1905).

<sup>15</sup> DOPFER, Kurt, "On the significance of Gustav Schmoller's contribution to modern economics", en *History of Economic Ideas*, Vol. 1/2, No. 3/1, Catania, Accademia Editoriale, 1993/1994, pp. 143-178. SCHMOLLER, Gustav, Ernst L. VON HALLE and Carl L. SCHUTZ, "The Idea of Justice in Political Economy", en *The Annals of the American Academy of Political and Social Science*, Vol. 4, Philadelphia, American Academy of Political and Social Science, Mar., 1894, pp. 1-41. VEBLEN, Thornstein, "Gustav Schmoller's Economics", en *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 16, No. 1, Oxford University Press, Nov. 1901, pp. 69-93.

<sup>16</sup> LIST, Friedrich, *Sistema Nacional de Economía Política*, México, FCE, 1997 (1840).

del desarrollo del capitalismo a escala nacional. Segundo, la norteamericana, con nombres sobresalientes como Beard<sup>17</sup>, Veblen<sup>18</sup>, Commons<sup>19</sup> y Galbraith<sup>20</sup>, donde se enfatiza que las instituciones pueden restringir o potenciar la acción individual, a diferencia de la noción del individuo en la teoría neoclásica de la microeconomía<sup>21</sup>.

Posteriormente, aparece la escuela neoinstitucionalista, que se centra en las nociones de costos de transacción, Property Right, contratos, las instituciones como reglas de juego en la vida social<sup>22</sup> y en el surgimiento de la economía de mercado<sup>23</sup>.

---

<sup>17</sup> BEARD, Charles, *Una interpretación económica de la Constitución de los Estados Unidos*, Buenos Aires, Ediciones Arayú, 1953 (1913).

<sup>18</sup> VEBLEN, Thornstein, *La clase ociosa*, México, FCE, 2004.

<sup>19</sup> COMMONS, John, *Legal Foundations of Capitalism*, New York, Macmillan, 1924. COMMONS, John, *Institutional Economics*, New York, Macmillan, New York, 1934. COMMONS, John, *Trade Unionism and Labor Problems*, Boston, Ginn & Co., 1921.

<sup>20</sup> GALBRAITH, John K., *El capitalismo americano*, Barcelona, Ariel, 1963 (1952). GALBRAITH, John K., *El nuevo estado industrial*, Barcelona, Editorial Ariel, 1980 (1967). GALBRAITH, John K., *La sociedad opulenta*, Barcelona, Editorial Ariel, 1992 (1958).

<sup>21</sup> Para un balance liberal de esta escuela, puede verse SOLA, *Constitución y Economía*, op. cit., pp. 92 y ss. Por el contrario, puede verse un balance marxista en GUERRERO, Diego, *Historia del pensamiento económico heterodoxo*, Madrid, Editorial Trotta, 1997, Capítulo 4. Para el caso argentino, véase BOYER, Robert y Julio NEFFA (Coordinadores), *La economía argentina y su crisis (1976-2001)*, Buenos Aires, Miño y Dávila Editores, 2004.

<sup>22</sup> SOLA, *Economía y Constitución*, op. cit., pp. 119 y ss. Véanse también: BOUR, Enrique, *Tratado de Microeconomía*, Buenos Aires, © Enrique A. Bour 2008, 2009, Capítulo XXVII. KRAUSE, Martín, *Análisis Económico del Derecho*, Buenos Aires, La Ley, 2006, Capítulos VIII, IX, XI y XIII.

<sup>23</sup> ASTARITA, Carlos, *Del feudalismo al capitalismo. Cambio social y político en Castilla y Europa Occidental, 1250-1520*, Publicación de la Universidad de Valencia y Editorial Universidad de Granada, 2005, Capítulo "Sicilia, Toscana y Castilla", pp. 213-233. NORTH, D. C. y R. P. THOMAS, "An Economic Theory of the Growth of

En cuarto lugar, está la escuela Public Choice, en la que destacan las figuras de James Buchanan y Gordon Tullock que fundaron la disciplina de economía constitucional y el estudio de la acción política electoral, parlamentaria y la burocracia<sup>24</sup>.

Finalmente, tenemos la escuela austríaca del derecho. Este programa de investigación, en sentido estricto, no pertenece a la tradición de D & E, no al menos en cuanto a los fundamentos teóricos, puesto que no adhiere a los postulados de la microeconomía neoclásica. Aquí, Hayek nos trae la noción de orden espontáneo como resultado de la acción de los individuos libres, pero sin planificación. Es de esta lenta espontaneidad de donde surgen las normas morales y las instituciones jurídicas, como la propiedad privada<sup>25</sup>.

En el caso argentino, hay varias aristas y no parece predominar una escuela en particular. Más bien, dependiendo del tema a tratar, se usan diferentes herramientas. Por ejemplo, es usual el uso de la categoría de externalidades de Pigou (semejante a los efectos exteriores a la empresa de Marshall), para referirse a las consecuencias no deseadas por las actividades económicas. Igualmente, es muy

---

the Western World", en *Economic History Review*, Vol. 23, N° 2, Economic History Society, Wiley, 1970, pp. 1-17. Para una visión de la historia argentina de largo plazo desde esta perspectiva, puede verse CORTÉS CONDE, Roberto y Gerardo DELLA PAOLERA (directores), *Nueva historia económica de la Argentina*, Buenos Aires, Edhasa, 2018.

<sup>24</sup> BOUR, *Tratado de microeconomía*, op. cit., Capítulos XVIII y XIX. BRENNAN, Geoffrey y James BUCHANAN, *La razón de las normas: economía política constitucional*, Madrid, Unión Editorial, 1987. BUCHANAN, James y Gordon TULLOCK, *El cálculo del consenso*, Madrid, Fundación ICO, 2014. SOLA, *Economía y Constitución*, op. cit.

<sup>25</sup> HAYEK, Friedrich, *Derecho, Legislación y Libertad. Una nueva formulación de los principios liberales de la justicia y de la economía política*, Madrid, Unión Editorial, 2014. Puede apreciarse una síntesis de las ideas de esta tradición en: ROJAS, Ricardo Manuel, "El derecho desde la perspectiva de la escuela austríaca de economía. La visión de Friedrich Hayek", en KRAUSE, *Análisis Económico del Derecho*, op. cit., Capítulo V. ROJAS, Ricardo Manuel, *Fundamentos Praxeológicos del derecho*, Madrid, Unión Editorial, 2018.

citado "El problema del costo social" de Ronald Coase<sup>26</sup> donde critica el modelo de competencia perfecta de los neoclásicos porque supone un mundo sin reglas, que no contempla costos de transacción. En este punto, suele hablarse del teorema de Coase, construido por George Stigler. Además, aparecen como aludidos frecuentemente los análisis de Hand, Posner y Calabresi sobre daños y el análisis costo-beneficio en la planificación de las regulaciones.

En el ámbito constitucional se destacan los precursores textos de Olivera<sup>27</sup>, García Belsunse<sup>28</sup> y Conesa<sup>29</sup>, la obra de Juan Vicente Sola<sup>30</sup> y algunas consideraciones de Dalla Vía<sup>31</sup> y Vanossi<sup>32</sup>. En lo que hace al trabajo de

---

<sup>26</sup> COASE, Ronald, "El problema del costo social", *De la Economía Ambiental a la Economía Ecológica*, de F. Aguilera Klink, V. Alcántara (Comp.), Fuhem e Icaria, 1994.

<sup>27</sup> OLIVERA, Julio H., *Banca central, federalismo económico y constitución monetaria*, XXVI Reunión Anual Asociación Argentina de Economía Política, Conferencia Universidad Católica de Santiago del Estero, 6 de noviembre de 1991. OLIVERA, Julio H., "El modelo constitucional de integración económica", en *Anales de Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires*, N° 26, Tomo I, Buenos Aires, 1988, pp. 329 y ss.

<sup>28</sup> GARCÍA BELSUNSE, Horacio, *Derecho y Economía*, Depalma, Buenos Aires, 1998. García Belsunse, Horacio, "El sistema económico de la Constitución", en *Anales de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires*, N° 26, Tomo I, Buenos Aires, 1988, 219 y ss.

<sup>29</sup> CONESA, Eduardo, *Bases y puntos de partida para la recuperación de la economía argentina. Una propuesta de ajuste estructural con desarrollo dentro del sistema económico de la Constitución de 1853*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1986.

<sup>30</sup> SOLA, *Constitución y Economía*, op. cit. SOLA, Juan Vicente, *La Corte Suprema de Justicia: el nuevo proceso constitucional*, Buenos Aires, La Ley, 2015.

<sup>31</sup> DALLA VÍA, Ricardo, *Derecho Constitucional Económico*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ra. Edición, 2015 (1999).

<sup>32</sup> VANOSSI, Jorge, *La aplicación constitucional de "el análisis económico del derecho (AED)"*, Buenos Aires, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, el 9 de abril de 2008 [1999]. VANOSSI, Jorge, *La Influencia de José Benjamín Gorostiaga en la constitución argentina y en su jurisprudencia*, Buenos Aires, Ediciones Pannedille, 1970.

sistematización y traducción, los aportes más destacados son los de Enrique Bour<sup>33</sup>. Dentro del derecho de daños sobresalen los textos de Bustamante Alsina<sup>34</sup>, Ray<sup>35</sup>, Acciarri<sup>36</sup> y Gherzi<sup>37</sup>. En el ámbito de la regulación y derecho administrativo, además de los textos de Sola ya citados, tienen relevancia las reflexiones de Olivera<sup>38</sup>, Conesa<sup>39</sup>, Coloma<sup>40</sup>, Cassagne<sup>41</sup>, Mosset Iturraspe y Lorenzetti<sup>42</sup> y Mairal<sup>43</sup>. También existe una variedad de

obras pedagógicas<sup>44</sup> y enfocadas en cuestiones ambientales<sup>45</sup> y penales<sup>46</sup>.

### II.3. La tradición de Derecho & Macroeconomía.

Esta tradición de investigaciones reúne trabajos inorgánicos que, pese a que sus autores no se reconocen como miembros de una tradición, tienen en común preguntas en torno a las condiciones jurídicas de la política macroeconómica y del rol de las instituciones en los fundamentos de la teoría macroeconómica<sup>47</sup>.

<sup>33</sup> BOUR, E., *Derecho y Economía. Grandes Contribuciones*, Buenos Aires, © Enrique A. Bour, 2012. BOUR, E., *Ensayos de Microeconomía y Derecho y Economía*, Volumen II, Buenos Aires, © Enrique A. Bour, 2016. BOUR, E., *Tratado de Microeconomía*, Buenos Aires, © Enrique A. Bour, 2008-2009.

<sup>34</sup> BUSTAMANTE ALSINA, J., "El patrimonio como punto de convergencia del Derecho y la Economía", en *Anales de Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires*, Nº 26, Tomo I, Buenos Aires, 1988, pp. 309 y ss.

<sup>35</sup> RAY, José Domingo, "Economía y Derecho", en *Anales de Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires*, Nº 26, Tomo I, Buenos Aires, 1988, pp. 289 y ss.

<sup>36</sup> ACCIARRI, Hugo, *Elementos de análisis económico del derecho de daños*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2015.

<sup>37</sup> GHERSI, Carlos, *Econometría Jurídica*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2002.

<sup>38</sup> OLIVERA, Julio H, *Derecho Económico: conceptos y problemas fundamentales*, Buenos Aires, Ediciones Arayu, 1954. OLIVERA, Julio H., "Derecho económico y análisis económico del derecho", en *Anales de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires*, Nº 47, Buenos Aires, 2009, pp 198 y ss.

<sup>39</sup> CONESA, Eduardo, *Los contratos de petróleo*, Buenos Aires, PUMA - FIBRA, 1963.

<sup>40</sup> COLOMA, Germán, *Análisis económico del derecho privado y regulatorio*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 2001. COLOMA, Germán, *Defensa de la competencia*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 2003.

<sup>41</sup> CASSAGNE, Juan Carlos, "El equilibrio económico financiero del contrato administrativo", en *Anales de Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires*, Nº 26, Tomo I, Buenos Aires, 1988, pp. 241 y ss.

<sup>42</sup> MOSSET ITURRASPE, Jorge y Ricardo LORENZETTI, *Derecho monetario*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires 1989.

<sup>43</sup> MAIRAL, Héctor, "La ideología del servicio público", en *Revista de Derecho Administrativo*, Nº

14, Buenos Aires, 1993. MAIRAL, Héctor, *Derecho y política: el caso de los contratos petroleros*, Buenos Aires, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, 2019. MAIRAL, Héctor, *El derecho administrativo y la decadencia argentina*, Buenos Aires, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, 2012.

<sup>44</sup> GONZÁLEZ NIEVES, Isabel, *Estudios de derecho y economía*, Buenos Aires, Heliasta, 2008. KRAUSE, Martín (y colaboradores), *Análisis económico del derecho. Aplicación a fallos judiciales*, Buenos Aires, La Ley, 2006. STORDEUR, Eduardo, *Análisis económico del derecho*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011. WEINGARTEN, Celia y Carlos GHERSI, *Análisis económico del derecho*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2016.

<sup>45</sup> CONTE GRAND, Mariana y Martina Chidiak (editoras), *Progresos en Economía Ambiental*, Buenos Aires, Edición, 2011. GHERSI, Carlos, *Daños al Ecosistema y al Medio Ambiente*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004. GONZÁLEZ NIEVES, Isabel Cristina, *Análisis económico del derecho ambiental*, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 2008.

<sup>46</sup> RAMOS MEJÍA, Enrique, "Economía y Derecho Penal", en *Anales de Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires*, Nº 26, Tomo I, Buenos Aires, 1988, pp. 349 y ss. ROJAS, Ricardo M., "El derecho desde la perspectiva de la escuela austríaca de economía", en KRAUSE, Martín, *Análisis económico del derecho*, op. cit. ROJAS, Ricardo M., *Fundamentos praxeológicos del derecho*, op. cit. ROJAS, Ricardo, *Las contradicciones del derecho penal*, Buenos Aires, Editorial Ad Hoc, 2000. ROJAS, Ricardo, *Análisis económico e institucional del orden jurídico*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

<sup>47</sup> La escuela de Public Choice señalada en la sección de la tradición de Derecho & Economía trata la cuestión política y de las decisiones en materia de política pública a razón de expandir los

La macroeconomía surge en 1936 con la publicación de la *Teoría General* de Keynes<sup>48</sup>. En su planteo, el derecho laboral y la existencia de los sindicatos constituyen una restricción dada al funcionamiento del mercado de trabajo. Para la tradición liberal previa, la ley laboral y el sindicato son distorsiones que no dejan caer el salario real al nivel de equilibrio y generan desempleo. En cambio, para Keynes tales instituciones no pueden bajar el salario real, puesto que este depende del nivel de ocupación que está determinada por la demanda efectiva, que a su vez depende de la inclinación a consumir de las familias y la predisposición a invertir de las empresas en función de la tasa de interés y el retorno esperado. Los sindicatos sólo pueden negociar salarios nominales a través de los contratos colectivos<sup>49</sup>.

Las ideas de Keynes tienen cuatro grandes líneas de desarrollo. En primer lugar, aquella que dejando de lado las críticas del inglés a los fundamentos de la microeconomía, asimila

---

supuestos microeconómicos a la política pública y no desde la especificidad de la macroeconomía. Por eso, la hemos mencionado más arriba y no aquí. No obstante, esta tradición significó un cambio de paradigma en la enseñanza de las finanzas públicas, por lo que cabe agregar algunos señalamientos en esta sección también.

<sup>48</sup> KEYNES, J. M., *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 2005. Véanse, al respecto: ASTARITA, Rolando, *Keynes, poskeynesianos y keynesianos neoclásicos. Apuntes de economía política*, Bernal, Universidad Nacional de Quilmes, 2008, Introducción. CONESA, Eduardo, *Macroeconomía y política macroeconómica*, Buenos Aires, La Ley, 2019, Capítulo 1. CONESA, Eduardo y Luis A. Rey, *Economía Política Argentina*, Buenos Aires, Prosa Editores, 2020, Capítulo VI. KICILLOF, Axel, *Fundamentos de la Teoría general. Las consecuencias teóricas de Lord Keynes*, Buenos Aires, Eudeba, 2007, Introducción.

<sup>49</sup> El debate en torno al contrato laboral y el mercado de trabajo en Keynes y los economistas anteriores puede seguirse en ASTARITA, *Keynes, poskeynesianos y keynesianos neoclásicos*, op. cit., Capítulo 1. KICILLOF, *De Smith a Keynes*, op. cit., Lección 6. KICILLOF, *Fundamentos de la Teoría General*, op. cit., Capítulo 11. CONESA, *Macroeconomía y política macroeconómica*, op. cit., Capítulo 2.

diferentes ideas de Keynes al mainstream y da lugar a la *síntesis neoclásica*, a partir de los pioneros trabajos de Hicks, Modigliani, Pigou y Patinkin, que serían continuados por Baumol, L. R. Klein, Mead, Samuelson, Solow, Tobin y Hansen, entre otros<sup>50</sup>. La interpretación neoclásica de las ideas de Keynes queda plasmada en el Modelo IS LM de economía cerrada formulado por Hicks 1937. A mediados de la década de 1970, aparece la obra de Nordhaus donde muestra y modeliza el origen político de los ciclos económicos y la desestabilización macroeconómica<sup>51</sup>.

Pero, a principios de la década de 1960, a partir del GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), se sucedieron rondas de negociación para reducir los aranceles aduaneros con vistas a la liberalización del comercio internacional de mercancías industriales. A su vez, el FMI trabajó para liberalizar la cuenta de capital de la balanza de pagos. Para la década de 1980, el movimiento internacional de capital fue de 30 veces el de mercancías. La internacionalización creciente de los flujos de capital financiero y mercancías implicó la necesidad de transformar el modelo IS LM en uno que contemplara una economía abierta, lo que se logró a través del modelo Mundell-Fleming, que muestra que los diferenciales entre tasas de interés entre países determinan el movimiento internacional de capital y estos definen en buena parte los tipos de cambio reales, que a su vez condicionan la cuenta corriente<sup>52</sup>. Así, a nivel de la política macroeconómica, buena parte de la discusión a partir de los años de 1970 se da en torno a los tipos de cambio<sup>53</sup>. La *doctrina del*

---

<sup>50</sup> Al respecto seguimos la exposición de KICILLOF, Axel, *Tres ensayos sobre la Teoría General*, Buenos Aires, CEPLAD, FCE, UBA, 2008, Capítulo 4.

<sup>51</sup> Esta línea de investigación sobre ciclos económicos y políticos puede seguirse en la reseña STREB, Jorge M., "Estabilización económica e incentivos políticos", en HEYMANN, Daniel (editor), *Progresos en macroeconomía*, Buenos Aires, Temas Grupo Editorial, AAEP, 2007.

<sup>52</sup> CONESA, *Macroeconomía y política macroeconómica*, op. cit., Capítulo 38.

<sup>53</sup> Sobre otras discusiones del análisis macroeconómico mainstream, véase una reseña en

ofertismo o Supply Siders defiende que bajar las tasas impositivas aumenta la recaudación y que la devaluación produce inflación, y patrocina la política de sobrevaluación del tipo de cambio y el endeudamiento público. Frente a esta posición, se alzó una *línea keynesiana ortodoxa* proclive a la devaluación del tipo de cambio real como forma de hacer positiva la cuenta corriente, hacer crecer el producto nacional y evitar el endeudamiento externo<sup>54</sup>.

En segundo lugar, está la línea de los postkeynesianos que tratan la macroeconomía desde supuestos no marginalistas. Resultan claves las figuras de Kalecki, Sraffa, Joan Robinson, Garegnani, Pasinetti y Paul

Davidson<sup>55</sup>. Esta escuela tiene tres grandes principios: la teoría debe ser una abstracción realista y no con restricciones imaginarias; la actividad económica es histórica; y la macroeconomía es una disciplina en sí misma. La necesidad de contar con una teoría realista hace que le de relevancia a las transformaciones institucionales y en las convenciones humanas de cada sociedad en particular<sup>56</sup>.

La tercera línea corresponde al rol de las instituciones jurídicas en el crecimiento económico y el desarrollo económico. En la década del '20 se había producido el debate entre Bujarin y Preobrazhenski sobre cómo debía generarse las condiciones de despegue de la nueva economía soviética. Este último defendió que debían transferirse recursos desde el sector agrario a la rama de la industria pesada<sup>57</sup>. Esta teoría fue matematizada en 1928 y 1929 por Feldman, quién pensando en una planificación de largo plazo generó lo que se conoce como el *modelo Feldman-Mahalanobis* de crecimiento económico<sup>58</sup>. Este hito es importante porque en el mundo occidental, en la década del '40, los economistas keynesianos Roy Harrod y Evsey Domar formulan un modelo de

---

HEYMANN, Daniel, "Desarrollos y alternativas: algunas perspectivas del análisis macroeconómico", en HEYMANN, Daniel (editor), *Progresos en macroeconomía*, Buenos Aires, Temas Grupo Editorial, 2007.

<sup>54</sup> CONESA, *Macroeconomía y política macroeconómica*, op. cit., Capítulo 10. Esta línea sobre la política macroeconómica es tributaria del modelo Mundell- Fleming, pese a que Mundell, en los años de 1970, abandona su posición de los '60 y se pasa al ofertismo. La posibilidad de que la devaluación no genere una inflación que la neutralice, para los críticos del ofertismo, se halla en que no todos los precios son flexibles, puesto que al interior de un país circulan bienes transables y bienes no transables a escala internacional. De tal manera, no todos los precios subirán si hay una suba del tipo de cambio. Asimismo, una devaluación podría licuar el déficit fiscal que origina la inflación al ser cubierto con emisión monetaria, y subir la recaudación tributaria si aumentan las exportaciones. Por otro lado, ante una recesión económica, la devaluación tampoco produciría aumento de precios. Véase al respecto: CONESA y REY, *Economía Política Argentina*, op. cit., Capítulo VIII.

---

<sup>55</sup> GUERRERO, *Historia del pensamiento económico heterodoxo*, op. cit., Capítulos 8 y 9. KICILLOF, *Tres ensayos sobre la Teoría General*, op. cit., pp. 173 y ss. El debate contra los marginalistas puede verse en la controversia de "las dos Cambridge" sobre los fundamentos de la función de producción. Al respecto, véanse: BRAUN, Oscar (Selección), *Teoría del capital y la distribución*, Buenos Aires, Editorial Tiempo Contemporáneo, 1973. LAZZARINI, Andrés, "La controversia del capital en perspectiva histórica: reconsiderando su relevancia en la teoría económica", en *Circus, Revista Argentina de Economía*, Nº 5, Buenos Aires, mayo de 2013.

<sup>56</sup> PALACIO, Alfonso, "Post-keynesianos", en GUERRERO, Diego, *Lecturas de Economía Política*, Madrid, Editorial Síntesis, 2002, pp. 313-314.

<sup>57</sup> PREOBRAZHENSKI, Eugen, *La nueva economía*, Caracas-Barcelona, Ediciones Ariel, 1970, Capítulos 2 y 3.

<sup>58</sup> AZQUETA OYARZÚN, Diego, *Teoría económica de la acumulación socialista. Análisis de dos experiencias históricas: URSS (1927-32) y China (1949-62)*, Madrid, Hermann Blume Editores, 1983, Capítulo 1.

crecimiento keynesiano de largo plazo, basándose en la igualdad entre ahorro e inversión, donde establecen que, para crecer, un país debe aumentar su tasa de ahorro o mejorar la asignación de capital, a saber, había que subir los impuestos, bajar el gasto improductivo y seleccionar proyectos de inversión con altas tasas de retorno. Así aparece el *modelo Harrod-Domar* que fue la base teórica de la mayoría de los planes quinquenales de la segunda posguerra<sup>59</sup>. Poco saben que Domar era un admirador del modelo de Feldman, ya que desde el marxismo había llegado a los mismos resultados que él<sup>60</sup>.

Por su parte, Kuznets presenta un estudio de las estadísticas norteamericanas entre 1913-1948, del cual deduce que, si bien en el inicio había habido una profunda desigualdad, con el desarrollo de la libre empresa, la sociedad se volvía más igualitaria y la riqueza se repartía mejor<sup>61</sup>. Poco después, aparece el modelo de desarrollo económico de Arthur Lewis, según el cual en los países en desarrollo hay un importante sector tradicional (agricultura de subsistencia y servicios) con mucha población que transfiere mano de obra a un pequeño sector moderno (industria y agricultura comercial) con productividad y salarios mayores. Cuando la mano de obra empieza a agotarse en el sector tradicional, el salario real aumenta y los márgenes de beneficio industriales se achican<sup>62</sup>.

En 1956 se presenta el *modelo de Solow*, quien concluye que el crecimiento económico de EE. UU. sólo debía un 12,5% a la

acumulación de capital y un 80% al progreso tecnológico<sup>63</sup>. Solow muestra que el crecimiento de EE. UU. no sólo genera una mejora en la distribución del ingreso como lo había probado Kuznets, sino que también se había sostenido en el desarrollo tecnológico de la empresa libre capitalista apoyada por el Estado. Con el crecimiento económico, no había razones para temer, pues la desigualdad en el ingreso iría desapareciendo de a poco. En 1992, Mankiw, Romer y Wells agregan al modelo de Solow el capital humano para dar cuenta de los diferentes niveles de vida a nivel internacional<sup>64</sup>.

Durante la década de 1970, se hace evidente la restricción energética y ambiental. Por un lado, el petróleo se vuelve caro, fruto de que el mercado mundial advierte que empezará a agotarse. Por otro lado, la opinión pública comienza a tomar conciencia de la contaminación y la emisión de gases de efecto invernadero (GEI) de la primera y segunda revolución industrial. Así, se agrega la cuestión energética y ambiental al debate público sobre crecimiento, especialmente con la publicación del informe *The Limits to Growth* presentado ante el Club de Roma en 1972, redactado por Donella y Dennis Meadows, entre otros. Con los datos disponibles hasta entonces, afirman que la dinámica de aumento exponencial de población y producto per cápita, en un planeta limitado en la capacidad de absorción de la polución por los ecosistemas, la tierra cultivable y recursos naturales no renovables, resulta insostenible<sup>65</sup>.

<sup>59</sup> CONESA, *Macroeconomía y política macroeconómica*, op. cit., Capítulo 6.

<sup>60</sup> DOMAR, E., "Un modelo soviético de crecimiento", en NOVE y NUTI (selección), *Teoría económica del socialismo*, México, FCE, 1978, pp. 140-161. (Original: DOMAR, E., *Essays in the Theory of Economic Growth*, Oxford University, 1957).

<sup>61</sup> KUZNETS, S., *Share of Upper Income Groups in Income and Savings*, New York, NBER, 1953.

<sup>62</sup> LEWIS, William Arthur, "Economic Development with unlimited supplies of labor", en AGARWALA, A. N. y S. P. SINGH, *The economics of under development*, Oxford University Press, 1963.

<sup>63</sup> CONESA, *Macroeconomía y política macroeconómica*, op. cit., Capítulo 6. SOLOW, Robert, "A contribution to the theory of economic growth", en WILLIAMS y HUFFNAGLE, *Macroeconomic Theory, Selected Reading*, New York, Appleton Century Crofts, 1969.

<sup>64</sup> CONESA, *Macroeconomía y política macroeconómica*, op. cit., Capítulo 8. MANKIWI, Gregory, David ROMER, and David WEIL, "A Contribution to the Empirics of Economic Growth", en *Quarterly Journal of Economics*, 107, Oxford, 1992, pp. 407-437.

<sup>65</sup> MEADOWS, Donella H., Dennis L. MEADOWS, Jørgen RANDERS and William BEHRENS, *The Limits to Growth: A report for the Club of Rome's*

Al poco tiempo, este informe recibió algunas críticas de Myrdal, quien plantea que, pese a que resulta evidente que hay un límite al crecimiento, el texto de Meadows & compañía descuida que, desde la totalidad, las personas de los países subdesarrollados están más amenazados y que no discute la cuestión de la distribución del poder sobre los recursos.<sup>66</sup> Por otro lado, en 1973 Joseph Stiglitz advierte que existen al menos tres fuerzas económicas que compensan las limitaciones impuestas por los recursos naturales: el cambio técnico, la sustitución del capital por los recursos naturales y los rendimientos a escala<sup>67</sup>. Aparecidos los primeros instrumentos internacionales de derecho ambiental, el debate en torno a la gestión política de la cuestión ambiental y de los recursos no renovables se ve atravesada por la discusión entre quienes proponen que esté a cargo del Estado y quienes proponen que sea el sector privado<sup>68</sup>. Finalmente, desde los años de 1960, Amartya Sen comienza a publicar varios textos que cuestionan los supuestos utilitaristas de la teoría económica y a poner la lupa en la justicia<sup>69</sup>.

Tras la crisis financiera de 2008-2009, Piketty presenta *El capital en el siglo XXI*<sup>70</sup>. Allí señala que la economía mundial se sostiene en una creciente distribución de la riqueza social a favor de una élite propietaria

que redundan en una creciente desigualdad social planetaria, incluso en el corazón del capitalismo mundial, EE. UU. y Europa, y se podía ver estadísticamente. El problema histórico que observa Piketty es que la desigualdad en la distribución del ingreso y la riqueza viene aumentando desde la década del '70 del siglo pasado, y ha llegado a niveles parecidos a los de principios del siglo XX y fines del siglo XIX. Es decir, tras el bienestar de la segunda posguerra, en la década de 1970 habría empezado un empeoramiento en la distribución de la riqueza, lo que viene generando más polarización, miseria y conflictividad social. Igualmente, en 2016, en *Global Inequality*, Branko Milanovic plantea que el crecimiento de la desigualdad es producto de la globalización post guerra fría. Corrige el modelo de Kuznets, que no puede explicar la desigualdad en los países desarrollados y no contempla que fuerzas como las políticas públicas, el cambio técnico y la mejora del capital humano pueden reducirla, a la vez fuerzas como las guerras, el colapso político y epidemias, la empeoran. Asimismo, que la globalización en países como China ha formado una clase media con ingresos que le permiten tener un consumo elevado en términos internacionales, a la vez, que sectores trabajadores de países centrales (EE. UU. y Europa) pierden empleos por la competencia y ven reducirse sus ingresos e incrementar la desigualdad<sup>71</sup>.

Parte del pensamiento latinoamericano tiene una apropiación propia de las ideas de Keynes, a partir de pensarlas en función de estructuras económicas periféricas caracterizadas por la exportación de recursos naturales y procesos de industrialización por sustitución de

---

*project on the predicament of mankind*, New York, Potomac Associates Books, 1972.

<sup>66</sup> MYRDAL, Gunnar, *Contra la corriente. Ensayos críticos sobre economía*, Barcelona, Editorial Ariel, 1982, pp. 241 y ss.

<sup>67</sup> STIGLITZ, Joseph, "Growth with Exhaustible Natural Resources: Efficient and Optimal Growth Paths", en *The Review of Economic Studies*, Vol. 41, Symposium on the Economics of Exhaustible Resources, Oxford, 1974.

<sup>68</sup> SOLOW, R., "La economía de los recursos o los recursos de la economía", en AGUILERA KLINK, F. y V. ALCÁNTARA (Comp.), *De la economía ambiental a la economía ecológica*, Madrid, Fuhem e Icaria, 1994, pp. 96-97.

<sup>69</sup> ORTIZ, Juan, "Sen, Amartya Kumar", en GUERRERO, *Lecturas de Economía Política*, op. cit., p. 317.

<sup>70</sup> PIKETTY, T., *El capital en el siglo XXI*, Buenos Aires, FCE, 2014. Conesa, *Macroeconomía y política macroeconómica*, op. cit., Capítulo 57.

---

<sup>71</sup> MILANOVIC, B., *Desigualdad mundial. Un nuevo enfoque para la era de la globalización*, México, FCE, 2017.

importaciones<sup>72</sup>. A principios del siglo XX, Alejandro Bunge llama la atención sobre el problema del deterioro de la demanda internacional de mercancías agrarias a partir de cambios en la política de los países europeos, lo que ponía un límite al modelo agroexportador del país.<sup>73</sup> Como recurrir al endeudamiento implicaría entrar en cesación de pagos, la solución propuesta era industrializar y sustituir importaciones. Esta idea es retomada por Prebisch en los años de 1940. Por otro lado, durante los años de 1960, tomó fuerza el desarrollismo, cuya figura, Rogelio Frigerio esboza que la industrialización en bienes de consumo tenía dos debilidades. Primero, una falta de ahorro interno que debería ser compensada con el ahorro externo. Segundo, era dependiente de la importación de insumos industriales y energéticos, lo que constituía una restricción. De allí que, por ejemplo, Jorge Sábato propone la creación de un sistema científico y tecnológico capaz de reducir las importaciones de insumos y enfocado en una producción tecnológica acorde a las necesidades del país.

Los ciclos de stop & go<sup>74</sup>, disparan los debates en torno al tipo de cambio real y la crisis de balanza de pagos, destacándose los trabajos de Aldo Ferrer, Marcelo Diamand,

Oscar Braun y Leonard Joy, Canitrot y Curia. De estos estudios, se deriva la curva Braun-Canitrot según la cual, en países como Argentina, al crecer la economía, se reduce el desempleo, la lucha sindical se reactiva, suben los salarios y esto genera una apreciación del tipo de cambio real. Por lo cual, la devaluación sólo es exitosa aquí cuando hay alto desempleo, de lo contrario, genera una reacción sindical para elevar el salario, lo que vuelve a sobrevalorar la moneda.

Por su parte, Marcelo Diamand encuentra que el país tiene una estructura productiva desequilibrada, puesto que su sector agrario posee alta productividad y bajos costos internacionales, y, un sector industrial con baja productividad y altos costos internacionales. Esto tiene dos problemas. Primero, el tipo de cambio real está dado por la competitividad del sector agrario, lo que dificulta la exportación del sector industrial. Segundo, el crecimiento industrial depende de una creciente importación de insumos, por lo que el crecimiento económico va acompañado de una creciente demanda de divisas<sup>75</sup>.

El panorama en Argentina tiene figuras notorias desde los orígenes del Estado argentino, toda vez, que muchos de los grandes economistas del país, fueron abogados<sup>76</sup>, destacándose obras que al día hoy son de consulta obligatoria<sup>77</sup>. Pero, si nos

<sup>72</sup> PREBISCH, Raúl, *Introducción a Keynes*, Buenos Aires, FCE, 1956 (1947). PREBISCH, Raúl, *El capitalismo periférico*, Buenos Aires, FCE, 1981. PREBISCH, Raúl, *El desarrollo económico de la América Latina y algunos de sus principales problemas*, Santiago de Chile, CEPAL, 1949. PREBISCH, Raúl y MARTÍNEZ CABAÑAS, Gustavo, "El desarrollo económico de América Latina y algunos de sus principales problemas", en *El Trimestre Económico*, Vol. 16, N° 63, Buenos Aires, 1949, pp. 347-431.

<sup>73</sup> Salvo indicación en contrario, aquí nos basamos en una lectura propia de las ideas expuesta en: ASIAÍN, Andrés y Pedro GAITE, "Una interpretación de las diversas visiones sobre la restricción externa", en *Cuadernos de Economía Crítica*, Vol. 5, N° 9, Buenos Aires, 2018, pp. 127-155.

<sup>74</sup> Para un estudio de estos ciclos y la política macroeconómica, véase: GERCHUNOFF, Pablo, Daniel HEYMANN y Aníbal JÁUREGUI, *Medio siglo entre tormentas. Fluctuaciones, crisis y políticas macroeconómicas en la Argentina (1948-2002)*, Buenos Aires, Eudeba, 2022.

<sup>75</sup> DIAMAND, Marcelo, *Doctrinas económicas, independencia y desarrollo*, Buenos Aires, Paidós, 1973.

<sup>76</sup> Al respecto, véanse: FERNÁNDEZ LÓPEZ, Manuel, *Historia del pensamiento económico*, Buenos Aires, Edición, 2007, Capítulos 6 a 24. POPESCU, Oreste, *Ensayos de doctrinas económicas argentinas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1965. POPESCU, Oreste, *Estudios en la historia del pensamiento económico latinoamericano*, Bogotá, Plaza y Janes, 1986. VERCESI, Alberto Juan, *Política económica argentina. Conversaciones inéditas con los hacedores de la política económica contemporánea*, Buenos Aires, Edición, 2008.

<sup>77</sup> ÁLVAREZ, Juan, *Las guerras civiles argentinas*, Buenos Aires, Eudeba, 1985. ÁLVAREZ, Juan, *Temas de historia económica argentina*, Buenos Aires, El Ateneo, 1929. AGOTE, Pedro, *Informe del presidente del Crédito Público Nacional sobre la deuda pública, bancos y acuñación de moneda*,

concentramos desde mediados del siglo pasado, una figura sobresale: Julio H. Olivera<sup>78</sup>. En su tesis doctoral *Conceptos y problemas fundamentales del derecho económico* usa categorías económicas para entender el derecho que atraviesa la asignación de recursos escasos<sup>79</sup>. Su incidencia se extiende al planteo de la posibilidad de una inflación estructural no monetaria<sup>80</sup> y al conocido como efecto

---

Buenos Aires, Imprenta de La Tribuna Nacional, Libro I a V, 1881-1888. ALBERDI, Juan B., *Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 1998 (mayo de 1852). ALBERDI, Juan B., *Elementos del derecho público provincial para la República Argentina*, Valparaíso, Imprenta del Mercurio, 1853. ALBERDI, Juan B., *Sistema económico y rentístico de la confederación argentina según su Constitución de 1853*, Buenos Aires, Librería El Foro, 1993 (1854). FRAGUEIRO, Mariano, *Cuestiones Argentinas y Organización del Crédito*, Buenos Aires, Solar Hachette, 1976 (1849; 1850). TERRY, José, *Finanzas. Conferencias*, 4<sup>o</sup> Edición aumentada con el estudio sobre cuestiones monetarias, Buenos Aires, Jesús Menéndez Librero Editor, 1927 (1898). CÁRCANO, Miguel Ángel, *Evolución histórica del régimen de la tierra pública 1810-1916*, Buenos Aires, Eudeba, 1972 (1917).

<sup>78</sup> AAVV, *Economía, Derecho y Matemáticas. Ensayos en homenaje a Julio H. G. Olivera*, Buenos Aires, Edición, 2017. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *Historia del pensamiento económico*, op. cit., Capítulo 25. MONTUSCHI, Luisa y Omar CHISARI, "En memoria de Julio H. G. Olivera (1929-2016)", en *Económica*, Vol. LXII, La Plata, enero-diciembre 2016. TEUBAL, Miguel (compilador), *Teoría, estructura y procesos económicos, Ensayo en honor al Dr. Julio H. G. Olivera*, Buenos Aires, Eudeba, 1998.

<sup>79</sup> La tesis fue publicada en OLIVERA, Julio H., *Derecho económico, Conceptos y problemas fundamentales*, Buenos Aires, Arayu, 1957. Al respecto, también puede verse la entrevista publicada en TEUBAL, Miguel, "Presentación", en TEUBAL, *Teoría, estructura y procesos económicos*, op. cit., pp. 12 y ss.

<sup>80</sup> OLIVERA, Julio H., *Economía Clásica Actual*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1977. OLIVERA, Julio H., "On Passive Money, Inflation and Economic Growth", en *Journal of Money Credit and Banking*, The Ohio State University, February 1971, pp. 137-145. OLIVERA, Julio H., "On Structural Inflation and Latin American Structuralism", en *Oxford Economic Papers*, Oxford, November 1964, pp. 312-333. OLIVERA, Julio H., "Teoría no monetaria

*Olivera-Tanzi*, que muestra que la inflación puede disminuir la recaudación tributaria en términos reales y generar déficit fiscal<sup>81</sup>. También abordó el problema de las crisis y la discusión entre política de shock y gradualismo<sup>82</sup>.

En el área de Finanzas Públicas y Derecho Tributario, en el país tendió a dominar la escuela italiana de la ciencia de las finanzas (Griziotti, Einaudi) potenciadas por los aportes de Dino Jarach, Giuliani Fonrouge, Bielsa y Luqui. Aunque, a principios de la década de 1960 comienza a circular *Análisis económico de los impuestos* de John Due<sup>83</sup> y en la década de 1970 se introduce la obra de Musgrave y la literatura de la economía del bienestar, lo que inicia paralelamente un segundo paradigma,

---

de la inflación", en *Trimestre Económico*, Nº 111, Buenos Aires, 1961, pp. 436-444. Cabe mencionar que mientras Olivera desarrollaba la idea de la inflación estructural, Beveraggi Allende desarrollaba su teoría cualitativa de la inflación. Véanse: BEVERAGGI ALLENDE, Walter, *La inflación argentina, 1946-1975*, Buenos Aires, Manuel Belgrano, 1975. BEVERAGGI ALLENDE, Walter, *Teoría cualitativa de la moneda*, Madrid, Fuerza Nueva, 1982.

<sup>81</sup> OLIVERA, Julio H., "Money, Price and Fiscal Lags", en *BNL Quarterly Review*, Banca Nazionale del Lavoro, September 1967, pp. 257-268. OLIVERA, Julio H., "Inflación y rezagos fiscales", en *Revista de Ciencias Económicas*, Vol. 6, Nº 6/7, Buenos Aires, Colegio de Graduados de Ciencias Económicas, abril-junio/julio-septiembre, 1972, pp. 85-94. TANZI, Vito, *Historia fiscal de la Argentina*, Buenos Aires, Edición, 2007.

<sup>82</sup> OLIVERA, J. H. G., *Economía y Hermenéutica. Una selección de veinte artículos sobre temas de Teoría Económica*, Tres de Febrero, Eduntref, 2011, Capítulo 6. OLIVERA, Julio H., "El gradualismo en la política económica", en *Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas*, Buenos Aires, 1973, pp. 246-256. OLIVERA, Julio H., "Equilibrio económico e inestabilidad cíclica", en *Ciencia e Investigación*, Buenos Aires, mayo-junio de 1973, pp. 114-122. OLIVERA, Julio H., "Gradualismo, ineficacia e inestabilidad cíclica", en *Económica*, vol. XVIII, Nº 1, Buenos Aires, enero-abril, 1972, pp. 45-53. OLIVERA, Julio H., "La Teoría Alberdiana de la Crisis", en *Jurisprudencia Argentina*, Buenos Aires, 14 de diciembre de 1947.

<sup>83</sup> DUE, John F. *Análisis económico de los impuestos: en el cuadro general de las finanzas públicas*. El Ateneo, 1961.

distinto al enfoque más jurídico de la escuela italiana, profundizado por la lenta incorporación de los aportes neoclásicos de Buchanan, Arrow y Olson. La línea jurídica continuó en los trabajos de Mordegliá, Casás, Spisso, Arístides Corti, Susana Palacio, Villegas, Urresti y García Vizcaíno. Aunque, aquí aparece una excepción: García Belsunse, que presenta una serie de reflexiones con el objeto de tratar los derechos constitucional, financiero, tributario, comercial y económico desde el análisis económico del derecho<sup>84</sup>. Recién a fines de la década del '90, la línea jurídica se renueva y empieza a cambiar hacia un enfoque de la actividad financiera pública pensada desde los derechos humanos, especialmente con la obra de Horacio Corti<sup>85</sup> y la introducción de esta perspectiva en textos de Bidart Campos<sup>86</sup>, Villegas<sup>87</sup> y Spisso<sup>88</sup>.

En paralelo, la línea económica quedó plasmada localmente en *Finanzas Públicas* de Horacio Núñez Miñana<sup>89</sup>. Seguidamente, esta

corriente teórica y los desarrollos posteriores<sup>90</sup> fueron sintetizados en los textos de Piffano<sup>91</sup>, Macón<sup>92</sup> y Bara<sup>93</sup>. Una obra que toma estos desarrollos, pero lo lleva a una posición epistemológica diferente es la de Sandler, quien se enrola en la escuela liberal de Friburgo<sup>94</sup>. Sin embargo, en simultáneo, se teje una tercera línea, que pone en el centro al Estado como posible guardián de la equidad y los derechos a través de la política fiscal, cuyos trabajos más relevantes son de Gaggero<sup>95</sup> y Nun<sup>96</sup>.

Otra figura emblemática es Eduardo Conesa. Durante los años de 1980, sobresalen sus

---

Buenos Aires, Astrea, 2012, Prólogo de J. O. Casás, y, Nota a la novena edición del autor.

<sup>90</sup> Podríamos hacer una diferenciación entre dos líneas económicas sobre las finanzas públicas: el análisis macroeconómico de las finanzas y el análisis microeconómico de las finanzas públicas. Estos planteos corresponden a esta última línea. Véase al respecto: O'CONNOR, James, "Elementos científicos e ideológicos en la teoría económica de la política gubernamental", en AA VV, *Crítica a la ciencia económica*, Ediciones Periferia, Buenos Aires, 1972.

<sup>91</sup> PIFFANO, Horacio, *Análisis económico del derecho tributario*, La Plata, Universidad de la Plata, 2013.

<sup>92</sup> MACÓN, Jorge, *Economía del sector público*, Bogotá, McGraw, 2002.

<sup>93</sup> BARA, Ricardo, *Finanzas públicas y decisiones públicas: un enfoque de economía política*, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, 2006.

<sup>94</sup> SANDLER, Guillermo, *Ensayos sobre Economía del Estado*, Buenos Aires, Errepar, 2008.

<sup>95</sup> GAGGERO, Jorge, "Diez preguntas básicas sobre impuestos y equidad", en NUN, José (Compilador), *La desigualdad y los impuestos (II)*, Buenos Aires, Capital Intelectual, 2011. GAGGERO, J. y F. GRASSO, *La cuestión tributaria en Argentina*, Documento de Trabajo, N° 5 del CEFID-AR, Buenos Aires, julio de 2005. GAGGERO, Jorge, *La progresividad tributaria*, Documento de Trabajo, N° 23 del CEFID-AR, Buenos Aires, diciembre de 2008.

<sup>96</sup> NUN, José, *La desigualdad y los impuestos (I)*, Buenos Aires, Capital Intelectual, 2011. En esta línea véanse también: ROSSIGNOLO, Darío y Juan Carlos GÓMEZ SABAINI, "Impacto de las políticas tributarias sobre la equidad en los países de América Latina", en NUN, *La desigualdad y los impuestos (II)*, op. cit.

---

<sup>84</sup> GARCÍA BELSUNSE, Horacio, *Derecho y Economía*, op. cit., Capítulos I, II, II; y Título II,

<sup>85</sup> CORTI, Horacio, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997. CORTI, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, Eudeba, 2020.

<sup>86</sup> BIDART CAMPOS, Germán, *El orden socioeconómico de la constitución*, Ediar, Buenos Aires, 1999.

<sup>87</sup> VILLEGAS, Héctor, *Manual de Finanzas Públicas. La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.

<sup>88</sup> SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, 2° Edición (y siguientes), Depalma, Buenos Aires, 2002.

<sup>89</sup> Para el desarrollo de la enseñanza de las finanzas públicas y el derecho tributario nos hemos basado, principalmente, en PIFFANO, Horacio, "Horacio Núñez Miñana y la enseñanza de las finanzas públicas en la UNLP", en *Económica*, Vol. LII, N° 1-2, Buenos Aires, 2006. Secundariamente, también remitimos a: Corti, *Derecho Constitucional Presupuestario*, op. cit., Introducción. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo y otros (coordinadores), *Régimen Tributario Argentino*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, Prólogo. VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*,

trabajos en torno a los fundamentos económicos de la integración latinoamericana<sup>97</sup>. Desde fines de esa década hasta el 2000, se destacan sus estudios sobre la deuda externa, la inflación, la regulación del tipo de cambio y las reformas institucionales de la década de 1990<sup>98</sup>. Las convulsiones de estos años merecen una observación particular. La crisis económica de los '80 y el proceso de democratización puso de relieve la necesidad de evaluar cómo coordinar procesos de estabilización macroeconómica y reformas institucionales profundas<sup>99</sup>. Además, se hacen patentes la línea liberal pro-privatizaciones<sup>100</sup> y sus críticos<sup>101</sup>.

<sup>97</sup> CONESA, Eduardo (compilador), *El derecho a la integración en América Latina*, Buenos Aires, INTAL, 3 tomos, 1983. CONESA, Eduardo, *Términos de intercambio y tarifa óptima en la Argentina*, Buenos Aires, INTAL, 1983.

<sup>98</sup> CONESA, Eduardo, *La Deuda Externa Argentina: ¿puede pagarse?*, Buenos Aires, Editorial de la Universidad de Belgrano, 1988. CONESA, Eduardo, *¿Qué pasa en la economía argentina?*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2000.

<sup>99</sup> FANELLI, José María, *Desequilibrio macroeconómico, restricciones financieras y políticas de estabilización*, Tesis de Doctorado, Buenos Aires, FCE, UBA, 1988. Pueden verse los debates teóricos al respecto en FANELLI, José María, "Reforma estructurales y macroeconomía", en HEYMANN, *Progresos en Macroeconomía*, op. cit.

<sup>100</sup> A nivel jurídico, es fundamental el trabajo de MAIRAL, "La ideología del servicio público", op. cit. A nivel económico, la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL) tiene una vasta cantidad de publicaciones sobre regulación de servicios públicos y la ineficiencia del Estado. Pueden consultarse en <http://www.fiel.org/>

<sup>101</sup> Aquí se destaca la línea FLACSO con una gran cantidad de investigaciones, de las cuales podemos destacar, por mencionar algunas: AZPIAZU, Daniel y Eduardo BASUALDO, *El proceso privatizador en la Argentina*, Buenos Aires, Universidad de Quilmes, Página 12, 2002. BASUALDO, Eduardo, *Concentración y centralización del capital en la Argentina durante la década del noventa - una aproximación a través de la reestructuración económica y el comportamiento de los grupos económicos y los capitales extranjeros*, Bernal, Universidad Nacional de Quilmes Ediciones, 2002. BASUALDO, Eduardo, *Sistema político y modelo de acumulación en la Argentina - Notas sobre el*

A principios del siglo XXI, Conesa publica su obra cumbre, *Macroeconomía y Política Macroeconómica* (2002), donde despliega su modelo de crecimiento, su evidencia empírica y el análisis de casos históricos, mostrando las circunstancias en que las regulaciones y el derecho juegan un papel importante<sup>102</sup>. A medida que avanza la primera década del 2000, presenta varias reflexiones sobre las consecuencias jurídicas de la crisis del 2001-2002, su salida y la renegociación de la deuda externa y los juicios internacionales donde el país es parte, que quedan incorporadas a sucesivas ediciones de dicho libro. Además, tras la crisis financiera de 2008-2009 y los síntomas de agotamiento del modelo económico argentino con tipo de cambio alto, sistematiza los fundamentos económicos y jurídicos de las crisis financieras, se hace eco del debate Piketty y de las consecuencias jurídicas de sus descubrimientos y sintetiza la incidencia histórica de la macroeconomía en los vaivenes de la vida política y las formas jurídicas que organizan el Estado Nacional<sup>103</sup>. Por otro lado, en los últimos años ha diagramado y presentado un sistema de normas jurídicas con contenido de estabilización macroeconómica y de desarrollo económico para transformar la estructura productiva, financiera y política del país<sup>104</sup>.

Desde fin de la década de 1990, se ha desarrollado en los principales centros

---

*transformismo argentino durante la valorización financiera, 1946-2001*, Bernal, Universidad Nacional de Quilmes Ediciones, 2001.

<sup>102</sup> CONESA, Eduardo, *Macroeconomía y política macroeconómica*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2002.

<sup>103</sup> CONESA, Eduardo, *Macroeconomía y política macroeconómica*, Buenos Aires, La Ley, 5° Edición, 2012. En la 7° Edición (2019), se adjunta una carta del entonces recién fallecido Julio H G. Olivera, en la cual reconoce que el libro es "magistral" y único "en su género". El vínculo entre derecho y economía política para el caso argentino ha quedado sintetizado en CONESA, Eduardo y Luis A. REY, *Economía Política Argentina*, Buenos Aires, Prosa Editores, 2020.

<sup>104</sup> CONESA, Eduardo, *Propuestas superadoras para el desarrollo económico*, Buenos Aires, Prosa y Poesía Americana Editores, 2018.

internacionales, el área de *Law & Finance* (Harvard, Chicago, Oxford, Columbia, Frankfurt, Ámsterdam, Londres, Leeds y Leiden) que nace tratando de estudiar cómo la estructura de protección de los inversores y del control del mercado financiero han influido en el desarrollo de este<sup>105</sup>. En el ámbito nacional, tenemos los trabajos ya señalados de Conesa y caben destacar los estudios sobre deuda y mercado financiero publicados por Elespe<sup>106</sup>, Giuliano<sup>107</sup>, Olmos<sup>108</sup> y el Consejo

de Ciencias Económicas de CABA<sup>109</sup>. Mención especial merecen dos argentinos que han desarrollado su carrera académica en el exterior: Rafael La Porta, pionero y fundador de Derecho & Finanzas<sup>110</sup>, y Edgardo Buscaglia, especialista en corrupción y crimen organizado a escala internacional<sup>111</sup>.

Después de la última dictadura cívico-militar en Argentina, la revalorización de los derechos humanos y de la democracia ha constituido un cambio epistemológico esencial en una vasta producción intelectual. Algunos estudios han abordado la participación de las cúpulas empresariales en esos años y la comisión de delitos económicos y financieros. Aquí se destacan las investigaciones de David Baigún<sup>112</sup>, el CELS y FLACSO<sup>113</sup>. La idea

<sup>105</sup> BECK, Thorstein, Asli DEMIRGÜÇ-KUNT and Ross LEVINE, *Law and finance: why does legal origin matter?*, Cambridge, Working Paper 9379, NBER, December 2002. MALMENDIER, Ulrike, "Law and Finance "at the Origin"", en *Journal of economic literature*, Vol. 47, N° 4, American Economic Association, 2009, pp. 1076-1108. PISTOR, Katharina, "Rethinking the Law and Finance Paradigm", en *BYU Law Review*, Vol. 2000, Issue 6, 18, Brigham Young University Utah, December 2009.

<sup>106</sup> ELESPE, Douglas, "Análisis jurídico-financiero de la salida del default. El último fallo relevante", en *La Ley*, N° 58, Buenos Aires, 2016. ELESPE, Douglas, "Bancos y mercados de capitales: la arquitectura del sistema. Fundamentos de la regulación y supervisión", en *Derecho comercial y de las obligaciones: Revista de doctrina, jurisprudencia, legislación y práctica*, N° Extra 292, Buenos Aires, 2018. ELESPE, Douglas (director), *Default y reestructuración de la Deuda Pública*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2003. ELESPE, Douglas, "Justificación de un sistema regulador del mercado de capitales: observaciones y características a la nueva ley", en *Suplemento Especial Regulación del Mercado de Capitales de La Ley*, Buenos Aires, diciembre de 2012. ELESPE, Douglas, "Reforma al mercado de capitales y régimen de oferta pública", en *La Ley*, Buenos Aires, 2012-f, 943.

<sup>107</sup> GIULIANO, Héctor, *Problemática de la deuda pública argentina*, Buenos Aires, Grupo Editor Encuentro, 2006.

<sup>108</sup> OLMOS GAONA, Alejandro, *La deuda odiosa*, Buenos Aires, Ediciones Continente, 2005. OLMOS GAONA, Alejandro, *Deuda o soberanía*, Buenos Aires, Ediciones Continente, 2020. OLMOS GAONA, Alejandro y Fernanda VALLEJOS, *El FMI y la deuda*, Buenos Aires, Ediciones Continente, 2022.

<sup>109</sup> Véanse los papers de la revista *Proyección Económica*, números 13 y 14, Buenos Aires, julio y octubre de 2020, respectivamente.

<sup>110</sup> LA PORTA, Rafael, Florencio LOPEZ-DE-SILANES, Andrei SHLEIFER and Robert W. VISHNY, *Law and Finance*, Cambridge, National Bureau of Economic Research, NBER Working Paper 5661, July 1996.

<sup>111</sup> BUSCAGLIA, Edgardo, *Lavado de dinero y corrupción política*, Madrid, Debates, 2015. BUSCAGLIA, Edgardo and William Ratliff, *Law and Economics in Developing Countries*, Washington, Hoover Press, 2000. BUSCAGLIA, Edgardo, Samuel GONZALEZ-RUIZ, William RATLIFF, *Undermining the Foundations of Organized Crime and Public Sector Corruption*, Washington, Hoover Institution Press, 2005.

<sup>112</sup> Puede verse una compilación de los artículos de Baigún en CARRARA, Agustín, Martina CIRIMELE y Antonella COMBA, *Criminalidad de los poderosos. Ensayos sobre criminalidad económica, derechos humanos y política criminal*, Buenos Aires, AD Hoc, 2022.

<sup>113</sup> BASUALDO, Eduardo, *El Banco de la Nación Argentina y la dictadura. El impacto de las transformaciones económicas y financieras en la política crediticia (1976-1982)*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2016. BOHOSLAVSKY, Juan Pablo, *El negocio del terrorismo de Estado*, Montevideo, Penguin Random House, 2016. DIRECCIÓN NACIONAL DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN JURÍDICA, *Responsabilidad empresarial en delitos de lesa humanidad*, Tomo I y II, Buenos Aires, Editorial Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, 2015. VERBITSKY, Horacio y Juan Pablo BOHOSLAVSKY, *Cuentas pendientes*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2013.

detrás es que la instauración de políticas económicas neoliberales genera condiciones materiales que vulneran los derechos humanos de las mayorías populares. Esto se debe al hecho de que la valorización financiera genera un régimen que no favorece la industria que crea empleo o lo organiza en condiciones precarizadas a la vez que inicia un ciclo de endeudamiento, cuyo pago lleva a un ajuste que recae sobre los sectores populares<sup>114</sup>.

En el ámbito jurídico, sobresalen la labor de dos juristas, Christian Courtis<sup>115</sup> y Juan Pablo Bohoslavsky<sup>116</sup>, quienes individual o colectivamente, han tratado las determinaciones que tienen las políticas de ajuste frente a los derechos humanos, aunque lo han hecho desde una perspectiva teórica propia del derecho internacional de los derechos humanos. No obstante, esta línea no ha contemplado si las especificidades económicas nacionales juegan algún papel en las políticas de derechos humanos.

#### II.4. La tradición de Crítica de la Economía Política.

La producción teórica de Marx ha sido objeto de múltiples interpretaciones por seguidores y críticos. La aparición de su *El Capital* (Tomo I, 1867) marcó un cambio respecto de sus trabajos anteriores, ya que al mirar la dinámica del modo de producción capitalista, encuentra que el sujeto que da unidad a la totalidad no es la clase dominante que se impone en la lucha ni la estructura económica que

condiciona la superestructura política-jurídica-ideológica, sino el capital total de la sociedad (capital global) que existe mediante una multiplicidad de capitales individuales que compiten y colaboran entre sí para apropiarse de una porción de la masa de plusvalía social, a través de la búsqueda de la tasa de ganancia más alta. Así, el mundo burgués estaría dominado por una cosa social, el capital, valor que se valoriza (D-M-D'), que estructuraría las relaciones sociales a través de las cuales se da el desarrollo de las fuerzas productivas del trabajo social<sup>117</sup>. Esta línea ha llevado, entre otras aristas, a dos cuestiones que consideramos pertinentes. Primero, que las crisis económicas son inherentes al sistema capitalista, aunque las discusiones sobre las determinaciones que las desencadenan han oscilado entre desproporciones entre las ramas productivas, el subconsumo y la caída de la tasa general de ganancia<sup>118</sup>. Segundo, el planteo de que el

<sup>117</sup> CALIGARIS, G. y A. FITZSIMONS, *Relaciones económicas y políticas. aportes para el estudio de su unidad con base en la obra de Karl Marx*, Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, UBA, 2012. IÑIGO CARRERA, Juan, *Conocer el capital hoy*, Buenos Aires, Editorial Imago Mundi, 2007. IÑIGO CARRERA, Juan, *El capital: razón histórica, sujeto revolucionario y conciencia*, Buenos Aires, Imago Mundi, 2008.

<sup>118</sup> El primer debate fuerte quedó plasmado en las discusiones previas a la crisis de 1930: GROSSMANN, Henryk, *La ley de la acumulación y del derrumbe del sistema capitalista*. México, Siglo XXI Editores, 1984 (1929). KORSCH, Karl, Paul MATTICK y Antón PANNEKOEK, *¿Derrumbe del capitalismo o sujeto revolucionario?*, México, Cuadernos de PyP, Nº 78, 1978. Las discusiones a partir de la crisis de 1970 pueden verse sintetizadas en BHADURI, Amit, *Macroeconomía. La dinámica de la producción de mercancía*, México, FCE, 1999, Capítulos 6 y 7. BLEANEY, Michael, *Teorías de las crisis*, México, Editorial Nuestro Tiempo, 1977. GUERRERO, *Historia del pensamiento económico heterodoxo*, op. cit., Capítulo 10. MATTICK, Paul, *Marx y Keynes. Los límites de la economía mixta*, Buenos Aires, Ediciones RyR, 2013 (1969), Capítulos VI, VII, VIII y IX. SHAIKH, Anwar, *Valor, Acumulación y Crisis*, Buenos Aires, Ediciones RyR, Buenos Aires, 2006, Capítulo 6. SANTÍN, José y Henry RAIMOND, *La acumulación del capital y sus crisis*, Madrid, Akal,

<sup>114</sup> BASUALDO, Eduardo, *Endeudar y Fugar*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2020. BASUALDO, Eduardo, *Estudios de historia económica argentina*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2006. BASUALDO, Victoria y Diego MORALES, *La tercerización laboral*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2014.

<sup>115</sup> ABRAMOVICH, Víctor y Christian COURTIS, *El umbral de la ciudadanía*, Buenos Aires, Del Puerto, 2006. COURTIS, Christian (compilador), *Ni un paso atrás*, Buenos Aires, Del Puerto, 2006.

<sup>116</sup> BOHOSLAVSKY, Juan Pablo y Aoife NOLAN, *Human Right and Economic Policy Reform*, London, Routledge, 2021. BOHOSLAVSKY, Juan Pablo y Francisco CANTAMUTTO, "FMI, neoliberalismo y derechos humanos. Argentina en el macroscopio", en *Revista Derechos en Acción*, Nº 18, Buenos Aires, verano 2020-2021, pp. 40-86.

derecho moderno no es algo condicionado por la economía ni sólo un instrumento de la clase dominante, sino una de las formas en que existen las relaciones económicas del capital. Este enfoque es desarrollado en profundidad por primera vez por Pashukanis<sup>119</sup>, aunque no fue la línea dominante en el marxismo jurídico y fue perseguida por el stalinismo<sup>120</sup>.

1986. Las discusiones en torno a las crisis en el siglo XXI pueden seguirse en: ASTARITA, Rolando, *Valor, mercado mundial y globalización*, Buenos Aires, Ediciones Cooperativas, 2004, Capítulo 9. BRENNER, Robert, *La expansión económica y la burbuja bursátil*, Madrid, Akal, 2003. BRENNER, Robert, *La economía de la turbulencia global*, Madrid, Akal, 2009. GUERRERO, Diego (edición), *Macroeconomía y crisis mundial*, Madrid, Editorial Trotta, 2000. KLIMAN, Andrew, "Tras las huellas de la actual crisis económica y algunas soluciones propuestas", en *Razón y Revolución*, N° 15, Buenos Aires, 2006, pp. 209-224. KORNBLIHTT, Juan, "Crítica del marxismo keynesiano", en *Razón y Revolución*, N° 15, Buenos Aires, 2006, pp. 225-240. MATEO TOMÉ, Juan Pablo, "La gran recesión y los desequilibrios de la integración monetaria europea", en *Razón y Revolución*, N° 24, Buenos Aires, 2012, pp. 105-122. ROBERTS, Michael, *The Long Depression: Marxism and the Global Crisis of Capitalism*, Chicago, Haymarket Books, 2016.

<sup>119</sup> CRISTECHE, Mauro, "Capital, derecho y economía. De la teoría marxista del derecho de Pashukanis a El Capital de Marx", en *Astrolabio*, N° 20, Universidad Nacional de Córdoba, 2018, pp. 110-133. SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Adolfo, "Prólogo. Pashukanis, teórico marxista del derecho", en PASHUKANIS, E. B., *La teoría general del derecho y el marxismo*, México DF Editorial Grijalbo, 1976. ZAPATERO, Virgilio, "Presentación. En torno a E. B. Pashukanis", en PASUKANIS, Evgeni B., *Teoría general del derecho y marxismo*, Barcelona, Editorial Labor, 1976. La obra del soviético despertó tempranamente el interés y la crítica de Kelsen. Esto puede seguirse en: CORREAS, Óscar, *Kelsen y los marxistas*, México, Ediciones Coyoacán, 2004. KELSEN, Hans, *Teoría comunista del derecho y el Estado*, Buenos Aires, Emecé, 1957. RUÍZ MANERO, Juan, "Sobre la crítica de Kelsen al marxismo", en CORREAS, Óscar (Compilador), *El otro Kelsen*, México, Ediciones Coyoacán, 2003.

<sup>120</sup> La línea dominante ha sido la que se enfocó en la determinación política e ideológica del derecho, destacándose varias obras clásicas: *La teoría de Petrazhitzky* (1908) y *Derecho, Nuestro Derecho* (1925) de M. Reisner; *Teoría revolucionaria del*

Con el fin de la guerra fría, la disputa ideológica sobre la función del derecho se vuelve marginal<sup>121</sup> y la cuestión se enfoca en las reformas institucionales hacia el capitalismo<sup>122</sup>. Pero, a principios del siglo XXI, la figura de Pashukanis fue desempolvada nuevamente del olvido<sup>123</sup>. Durante los siglos

*derecho y el Estado* (1921) de Pētr Stučka; *Lucha de clases y derecho del trabajo* (1922) de Karl Korsch; *Las instituciones del derecho privado y sus función social* (1929) de Karl Renner; *La teoría de la prueba en el derecho soviético* (1950) de Andréi Vyshinski; *Diritto ed economia* (1958) y *Marx y el derecho moderno* (1962) de Umberto Cerroni; *Sociedad, Estado y Derecho en la Filosofía Marxista* (1958) de Remigio Conde; *Hegemonía y dominación en el Estado Moderno* (1969) de Nicos Poulantzas. En idioma español, existe un exhaustivo estado de la cuestión sobre marxismo y derecho en ESPINOZA HERNÁNDEZ, Raymundo, *Crítica marxista del derecho. Materiales para una introducción*, México, Ediciones Ítaca, 2018.

<sup>121</sup> ABEL, Richard, "Capitalism and the Rule of Law: Precondition or Contradiction?", en *Law & Social Inquiry*, Vol. 15, No. 4, autumn, 1990, pp. 685-697. KRYGIER, Martin, "Marxism and the Rule of Law: Reflections after the Collapse of Communism", *Law & Social Inquiry*, Vol. 15, No. 4, Autumn, 1990, pp. 633-663. FINE, Robert, "The Antinomies of Evgeni Pashukanis", en BEREWICK, Robert and Phillip GREEN, *The Routledge Dictionary of Twentieth Century Political Thinkers*, London, Routledge, 1990.

<sup>122</sup> Véanse a respecto: ADAMOVSKY, Ezequiel, "La naturaleza de la URSS, planificación económica y socialismo de mercado. Un diálogo con Ricardo Graziano y Rolando Astarita", en *Octubre Hoy*, Buenos Aires, El Cielo por Asalto, 1998. KATZ, Claudio, *El porvenir del socialismo*, Buenos Aires, Imago Mundi, 2004.

<sup>123</sup> BOWRING, Bill, *Law, Right and Ideology in Russia*, New York, Routledge, 2013. FINE, Bob, "Law and Class", in YOUNG, Jack and Bob FINE (ed.), *Capitalism and the Rule of Law. From deviancy Theory to Marxism*, London, Hutchinson, 1979. HIRST, Paul, *On Law and Ideology*, London, Macmillan, 1979. FINE, Bob, *Democracy and the Rule of Law: Marx's Critique of the Legal Form*, New Jersey, Blackburn Press, 2002. HEAD, Michael, *Evgeny Pashukanis. A Critical Reappraisal*, London, Routledge, 2007. MIÉVILLE, China, *Between Equal Rights: A Marxist Theory of International Law*, London, Haymarket Books, 2006. RAMSAY, Peter, "Pashukanis and Public Protection", in DUBBER, Markus (Ed.), *Foundational Texts in Modern*

XIX y XX, los Estados nacionales, sus constituciones, códigos y leyes fueron condiciones políticas-jurídicas para el desarrollo de la acumulación nacional de capital. Sin embargo, a fines del siglo XX y principios del XXI, la globalización del capital trae como cuestión los límites de estas formas políticas-jurídicas<sup>124</sup>. Existen dos autores que han continuado la línea de Marx-Pashukanis, el argentino-mexicano Óscar Correas y el británico China Miéville. Mientras el primero trata las determinaciones económicas e ideológicas del derecho civil, el derecho del trabajo, el derecho económico y los derechos humanos, el segundo estudia las del derecho internacional.

En el ámbito local<sup>125</sup>, hay una serie de textos que analizan a Pashukanis y/o han avanzado en las determinaciones económicas del derecho<sup>126</sup>. No obstante, la reflexión más

profunda, se encuentra en Juan Iñigo Carrera, quien ha dedicado una extensa obra a estudiar la historia económica argentina y sus crisis<sup>127</sup>, sus cambios institucionales hasta 1930<sup>128</sup>, y la unidad entre contenido económico y formas políticas y jurídicas a nivel teórico<sup>129</sup>.

## II. 5. La tradición revisionista.

Finalmente, queremos mencionar una última tradición, a la que hemos llamado revisionista, pero que sintetiza una multiplicidad de referencias teóricas: nacionalismo, constitucionalismo social, estructuralismo latinoamericano, teoría de la dependencia, marxismo latinoamericano, leninismo y cristianismo. Está constituida por autores que, al reflexionar sobre el derecho en América Latina, o en especial, Argentina, abordan dos ejes. Primero, exponen el juego de intereses políticos escondidos detrás de normas importantes. Segundo, critican a la doctrina jurídica mainstream por ocultar o no ver cómo algunas normas jurídicas benefician a ciertos

---

*Criminal Law*, UK, Oxford University Press, 2014. SPÄNG, Mikael, *Emancipation, democracy and the Modern Critique of Law*, London, Palgrave Macmillan, 2017.

<sup>124</sup> CORREAS, Oscar, *Acerca de los derechos humanos*, México, Ediciones Coyoacán, 2003. FERRAJOLI, Luigi, *Constitucionalismo más allá del Estado*, Madrid, Editorial Trotta, 2018. FERRAJOLI, Luigi, *Por una Constitución de la Tierra. La humanidad en la encrucijada*, Madrid, Editorial Trotta, 2022. MIÉVILLE, *Between Equal Rights*, op. cit. O'CONNELL, Paul y Umut ÖZSU (Ed), *Law and Marxism*, Northampton Massachusetts, Elgar, 2021.

<sup>125</sup> Aquí hemos omitido otras líneas del marxismo jurídico argentino por considerar que no tratan las formas jurídicas desde la especificidad del capital.

<sup>126</sup> GARCÍA BARCELÓ, Abel, *Sociedad y Derecho*, Buenos Aires, Ediciones Estudio, 1979. CRISTECHE, Mauro, "Capital, derecho y economía. De la teoría marxista del derecho de Pashukanis a El Capital de Marx", en *Astrolabio*, Nº 20, op. cit. RAJLAND, Beatriz, "La relación Estado-derecho desde el pensamiento crítico", en RAJLAND, Beatriz y Mauro BENENTE, *El derecho y el Estado*, Buenos Aires, CLACSO, 2016. ROCCA, Facundo, "Pashukanis. La crítica de la forma jurídica en los debates políticos-legales de la Revolución Rusa", en *Archivos*, Nº 11, Buenos Aires, septiembre de 2017. VILLENA, Cesar, "El derecho entre la mercancía y el capital. Una crítica de la teoría jurídica de Pashukanis", en *X Jornadas de Economía*

---

*Crítica*, Universidad Nacional de General Sarmiento, 7-9 de septiembre, 2017.

<sup>127</sup> IÑIGO CARRERA, Juan, *La acumulación de capital en Argentina*, Buenos Aires, CICP, 1998. Iñigo Carrera, Juan, *La formación económica de la sociedad argentina. Volumen 1: Renta agraria, ganancia industrial y deuda externa. 1882-2004*, Buenos Aires, Imago Mundi, 2007.

<sup>128</sup> IÑIGO CARRERA, Juan, *La especificidad nacional de la acumulación de capital en la Argentina: desde sus manifestaciones originarias hasta la evidencia de su contenido en las primeras décadas del siglo XX*, Buenos Aires, Tesis de Doctorado en Historia, FFyL, UBA, 2013. IÑIGO CARRERA, Juan, *La formación económica de la sociedad argentina, Volumen 2*, Buenos Aires, Imago Mundi, 2022. IÑIGO CARRERA, Juan, *La renta de la tierra*, Buenos Aires, Imago Mundi, 2017.

<sup>129</sup> IÑIGO CARRERA, Juan, "Acerca del carácter de la relación económica-superestructura política y jurídica: la oposición entre representación lógica y reproducción dialéctica", op. cit. IÑIGO CARRERA, Juan, *Conocer el capital hoy*, Buenos Aires, Editorial Imago Mundi, 2007. IÑIGO CARRERA, Juan, "El capital: determinación económica y subjetividad política", en *Crítica Jurídica*, Nº 34, México, 2012, pp. 51-69. IÑIGO CARRERA, Juan, *El capital: razón histórica, sujeto revolucionario y conciencia*, Buenos Aires, Ediciones Cooperativas, 2004.

grupos económicos en desmedro de los intereses populares.

En esta tradición se destacan los trabajos *Historia del primer empréstito*, *Política británica en el Río de la Plata* e *Historia de los ferrocarriles argentinos* de Scalabrini Ortiz, quien realiza varias reflexiones en torno al derecho argentino, pero en un tono, a veces, satírico<sup>130</sup>. También tiene cierta influencia la obra de Jauretche<sup>131</sup>, aunque la producción más importante es la de Rosa<sup>132</sup>, quien analiza los problemas políticos y el derecho nacional desde la contradicción entre los intereses del imperialismo británico y los de la industria nacional, que tiene varios puntos en común con la teoría de la dependencia económica de Günder Frank y sus continuadores<sup>133</sup>.

No obstante, la posición de Jauretche merece una mención especial. En 1962, plantea que, durante el primer peronismo, la "industrialización liviana era el resultado (...) de la necesidad de compatibilizar industrialización con democracia, hecho que impedía avanzar primero en la industria pesada y requería comenzar por la etapa final, cercana a la satisfacción del consumo de las masas. Sin embargo, para el desarrollismo había una forma de avanzar en una

industrialización más profunda sin necesidad de generar un sacrificio del consumo. La solución era financiar el desarrollo industrial mediante el arribo de inversiones extranjeras"<sup>134</sup>.

Desde el punto de vista jurídico, Sampay presenta varias preocupaciones en torno a los límites económicos y el constitucionalismo<sup>135</sup>, aunque la obra que ha culminado esta línea de pensamiento es la de Cholvis, quien desarrolla una detallada historia constitucional argentina contemplando los factores económicos nacionales e internacionales en disputa<sup>136</sup>.

La investigación de dos abogados sobresale por la originalidad de sus marcos teóricos: Silvio Frondizi y Carlos María Vilas. El primero, propone un marxismo alejado de los dogmatismos del estalinismo y abocado al estudio sociológico para pensar problemas político-jurídicos, en particular el problema de la integración internacional<sup>137</sup>. El segundo, presenta una apropiación de las discusiones del marxismo europeo occidental y la teoría

<sup>130</sup> SCALABRINI ORTIZ, Raúl, *El capital, el hombre y la propiedad en la vieja y en la nueva Constitución*, Buenos Aires, Editorial Reconquista, 1948. SCALABRINI ORTIZ, Raúl, *Bases para la reconstrucción nacional*, Buenos Aires, Plus Ultra, 1965.

<sup>131</sup> JAURETCHE, Arturo, *El plan Prebisch. Retorno al coloniaje*, Buenos Aires, Ediciones El 45, 1955. JAURETCHE, Arturo, *Política nacional y revisionismo histórico*, Buenos Aires, Peña Lillo, 1959. JAURETCHE, Arturo, *Política y economía*, Buenos Aires, Peña Lillo, 1977.

<sup>132</sup> ROSA, José María, *Defensa y pérdida de nuestra independencia económica*, Buenos Aires, Instituto de Investigaciones Históricas Juan Manuel de Rosas, 1943. ROSA, José María, *El fetiche de la constitución*, Buenos Aires, Sieghels, 2021 (1984). ROSA, José María, *Rivadavia y el imperialismo financiero*, Buenos Aires, Peña Lillo, 1964.

<sup>133</sup> ASTARITA, Rolando, *Economía política de la dependencia y el subdesarrollo*, Bernal, Editorial de la Universidad de Quilmes, 2010. KATZ, Claudio, *Teoría de la dependencia. Cincuenta años después*, Buenos Aires, Batallas de Ideas, 2019.

<sup>134</sup> ASIAÍN y GAITE, "Una interpretación de las diversas visiones sobre la restricción externa", op. cit.

<sup>135</sup> SAMPAY, Arturo, *Constitución y pueblo*, Buenos Aires, Cuenca Ediciones, 1973. SAMPAY, Arturo, *El derecho fiscal internacional*, La Plata-Buenos Aires, Ediciones Biblioteca Laboremus, 1951. Véanse también los artículos de la revista *Liberación y Derecho*, N° 1, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Nacional y Popular de Buenos Aires, enero a abril de 1974.

<sup>136</sup> CHOLVIS, Jorge Francisco, *Argentina: historia y constitución*, Córdoba, El Cid Editor, Tomo I y II, 2019. CHOLVIS, Jorge Francisco, *Revisionismo histórico constitucional. Proyecto nacional y constitución*, Buenos Aires, Fabro, 2014.

<sup>137</sup> FRONDIZI, Silvio, *Argentina. La autodeterminación de su pueblo*, Buenos Aires, Editorial Ciencias Políticas, 1973. FRONDIZI, Silvio, *Bases y puntos de partida para una solución popular*, Buenos Aires, Editorial Ciencias Políticas, 1961. FRONDIZI, Silvio, *El Estado moderno. Ensayo de crítica constructiva*, Buenos Aires, Losada, 1945. FRONDIZI, Silvio, *La evolución capitalista y el principio de soberanía*, Buenos Aires, Centro de Estudios Políticos, 1946. FRONDIZI, Silvio, *La integración mundial, última etapa del capitalismo*, Buenos Aires, ADI, 1947. FRONDIZI, Silvio, *La realidad argentina*, Tomo 1, Buenos Aires, Praxis, 1955.

de la dependencia y el imperialismo desde el peronismo. Vilas realiza un esfuerzo sin precedentes al pensar la evolución jurídica argentina desde la especificidad de su relación de dependencia internacional con los países capitalistas centrales<sup>138</sup>.

Otra figura que ha realizado un vasto aporte a partir del estudio del derecho financiero y tributario es Arístides Corti. En 1976 presenta un estudio con Martínez Sucre, donde muestran cómo los capitales multinacionales utilizan las estructuras jurídicas nacionales para disfrazar maniobras que les permiten apropiarse de una mayor ganancia y girarla al exterior<sup>139</sup>.

En los años siguientes, A. Corti trata de congeniar el derecho tributario y el derecho económico con una base en los derechos humanos<sup>140</sup>. Por otro lado, aparecen aportes

<sup>138</sup> VILAS, Carlos María, *Estado y derecho en una economía dependiente*, Buenos Aires, Guadalupe, 1974.

<sup>139</sup> MARTÍNEZ DE SUCRE, Virgilio y Arístides Horacio CORTI, *Multinacionales y Derecho*, Buenos Aires, Ediciones de la Flor, 1976. En esta perspectiva de estudio, véanse sus trabajos posteriores: CORTI, Arístides Horacio M. "Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica." en *Impuestos*, Vol. 5, Buenos Aires, 2004. CORTI, Arístides. "Acerca de la inmunidad del estado frente a los tribunales arbitrales y judiciales externos (CIADI y otros)", en *Revista Realidad Económica*, Nº 211, Buenos Aires, 2005. CORTI, Arístides, "Algunas reflexiones sobre los mecanismos de exacción de la renta impositiva nacional. A propósito de las ficciones de contratos al interior de los conjuntos económicos", en *Derecho Público*, Nº 2, Buenos Aires, 2012.

<sup>140</sup> CORTI, Arístides, "Aportes para un derecho tributario de base democrática", en *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 43, Nº 227, Buenos Aires, 1993, pp. 949-960. CORTI, Arístides, "De los principios de justicia que gobiernan la tributación (Igualdad y equidad)", en GARCÍA BELSUNCE H. A., *Estudios de derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1994. CORTI, Arístides, "El derecho a la vivienda, niños y la débil seguridad jurídica de los marginados", en *Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Buenos Aires, 2013. CORTI, Arístides, "El pensamiento tributario garantista de Valdés Costa", en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Nº 3, Buenos Aires, 1997, pp. 97-108. CORTI,

en este sendero y más actuales en *Acumulación por exacción financiera en el capitalismo actual* y la tesis doctoral *Apropiación del excedente agroalimentario generado en el territorio* de Javier Ortega<sup>141</sup>. La idea aquí es que los capitalistas con poder real no necesitan usar la violencia o métodos antijurídicos para desposeer del excedente a quienes lo producen. Una parte de esta perspectiva está presente en los trabajos que enfatizan que mecanismos jurídicos como la deuda externa ocultan una pérdida de excedente económico por el país<sup>142</sup>.

No obstante, esta perspectiva omite el tratamiento de los debates en torno a la renta de la tierra, su medición empírica y su distribución a escala mundial, que advierte que hay excedente que sale del país y también otro que entra. Esto ha quedado reflejado en los estudios de Juan Iñigo Carrera<sup>143</sup>, y profundizado por investigaciones posteriores<sup>144</sup>.

Arístides, "Las tarifas sociales en los servicios públicos privatizados", en *Urbe et ius: revista de opinión jurídica*, Nº. 1, Buenos Aires, 2004, pp. 95-96. Para una visión integral de la vasta obra de A. Corti, véase: ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *Derecho financiero y tributario, Libro en homenaje al profesor consulto doctor Arístides H. M. Corti. Su doctrina más relevante actualizada y comentada*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2017.

<sup>141</sup> ORTEGA, Javier *Apropiación del excedente agroalimentario generado en el territorio*, Universidad Complutense de Madrid, 2018.

<sup>142</sup> OLMOS, Alejandro, *Todo lo que usted quiso saber sobre la deuda externa y siempre la ocultaron*, Buenos Aires, Editorial de los Argentinos, 1995. CHOLVIS, Jorge, *La Constitución, el endeudamiento y las políticas soberanas*, Buenos Aires, Ediciones Fabro, 2020.

<sup>143</sup> IÑIGO CARRERA, *La acumulación de capital en Argentina*, op. cit. IÑIGO CARRERA, *La formación económica de la sociedad argentina*, Vol. 1, op. cit.

<sup>144</sup> CALIGARIS, Gastón, *Estructura social y acumulación de capital en la producción agraria pampeana (1996-2013)*, Tesis de Doctorado, Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires, 2014. DACHEVSKY, Fernando, *Tierra y capital en la industria petrolera argentina: el desarrollo de la propiedad nacional de los hidrocarburos (1907-1975)*, Tesis de Doctorado en Historia, Facultad de Filosofía y Letras, Universidad de Buenos Aires, 2013. GRAÑA, Juan Martín, *Las*

condiciones productivas de las empresas como causa de la evolución de las condiciones de empleo: la industria manufacturera en Argentina desde mediados del siglo pasado, Tesis de Doctorado en Ciencias Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 2013. FERRONI, Martín, *La determinación del tipo de cambio a luz del contenido mundial de la acumulación de capital*, Tesis de Maestría en Desarrollo Económico, Universidad Nacional de San Martín, noviembre 2018. FITZSIMONS, Alejandro, "La especificidad de la renta de la tierra en la industria petrolera desde una perspectiva marxiana", en *Cuadernos de Economía*, Vol. 38, Buenos Aires, 2019, pp. 1 – 22. GRINBERG, Nicolás, *Transformations in the Brazilian and Korean Processes of Capitalist Development: The Political Economy of Late-industrialisation*, thesis submitted to the Department of Economic History of the London School of Economics for the degree of Doctor of Philosophy, London, July 2011. GUEVARA, Sebastián, "Integración automotriz en el MERCOSUR y sobreexplotación obrera: formas y contenido", en *Cadernos Cemarx*, Campinas, 2016. KENNEDY, Damián, *Economía Política de la Contabilidad Social. Vínculos entre la teoría de la riqueza social y sus formas de cuantificación*, Tesis de Doctorado en Ciencias Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 2012. KORNBLIHTT, Juan, "Tipo de Cambio y Transferencia de Valor: Análisis a partir de la Apropiación de Renta de la Tierra Petrolera en Venezuela", en ESCORCIA ROMO, Roberto y Mario ROBLES BÁEZ (comp.), *Dinero y Capital. Hacia una Reconstrucción de la Teoría del Dinero de Marx*, México, Editorial Ítaca, 2016; KORNBLIHTT, Juan, Tamara SEIFFER, y Emiliano MUSSI, "Las alternativas al neoliberalismo como forma de reproducir la particularidad del capital en América del Sur", en *Pensamiento al Margen*, Murcia, 2016. MUSSI, Emiliano, *La valorización de un capital de propiedad estatal en la siderurgia argentina: Somisa (1947-1989)*, Tesis de Doctorado en Historia, Facultad de Filosofía y Letras, Universidad de Buenos Aires, 2017. RIVAS CASTRO, Gabriel y Juan KORNBLIHTT, "Notas preliminares sobre la magnitud de la renta de la tierra minera y su apropiación en Chile (1997-2012)", en *X Jornadas de Economía Crítica*, Universidad Nacional de General Sarmiento, Buenos Aires, 7, 8 y 9 de septiembre de 2017. CHARNOCK, G. & G. STAROSTA (Eds.), *The New International Division of Labour*, London, Palgrave, 2016. OYHANTÇABAL, Gabriel, *La acumulación de capital en Uruguay 1973-2014: tasa de ganancia*,

### III. La tensión entre crisis económicas y derechos

#### III. 1. Hipótesis exploratoria.

Hasta acá hemos presentado un estado de la cuestión con las principales tradiciones que tratan el vínculo entre economía y derecho, o bordean la materia. A los fines del presente texto, creemos que podemos extraer las siguientes hipótesis exploratorias.

Primero, la tradición clásica considera las instituciones jurídicas modernas como condiciones del crecimiento económico capitalista, pero no tratan ninguna cualidad especial en los derechos del hombre.

Segundo, la tradición de Law & Economic se enfoca en las consecuencias de las normas, pero no parece interesarse en si los derechos humanos producen algún efecto particular. En esta dirección, la tradición ligada a la crítica marxiana tampoco ha avanzado en dicha dirección, con la excepción de algunas consideraciones de Correas. Asimismo, la tradición revisionista y la crítica del neoliberalismo han integrado en los últimos años la cuestión de los DDHH y la democracia, pero sin contemplar sus alcances ante las crisis económicas, con la excepción de Bohoslavsky.

Tercero, la macroeconomía del derecho tampoco los examina, pero, agrega una condición que a nuestro entender permite incorporarlos en su esquema teórico. Desde los orígenes, el pensamiento macroeconómico ha tenido que tratar la toma de decisiones políticas contemplando *restricciones* de los mercados reales a escala nacional o global, como la existencia del derecho laboral, los sindicatos, la escasez de energía o los límites ambientales. Esto nos permite enunciar como posibilidad el incorporar la noción de derechos humanos al razonamiento macroeconómico identificándola como una restricción más con la que se encuentran quienes formulan las

---

*renta del suelo agraria y desvalorización de la fuerza de trabajo*, Tesis de Doctorado en Estudios Latinoamericanos, Universidad Nacional Autónoma de México, junio de 2019.

políticas macroeconómicas, sobre todo, en materia de ajuste, crisis y estabilización.

En un sentido más estricto, es evidente que no todos los precios pueden ser flexibles a la baja: desde principios del siglo XX el salario tiene regulaciones laborales y sindicales que lo impiden y que constituyen una estructura social que no puede eliminarse o modificarse en el corto plazo, es una restricción dada al movimiento del salario nominal. Para la década de 1970, se hace evidente la existencia de restricciones ambientales y energéticas, y externas. Así, las políticas de ajuste deben hacerse en economías atravesadas por restricciones: límites a la baja del salario, límites a la energía que se puede conseguir, límites a lo que se puede contaminar, límites a los gases de efecto invernadero que se pueden emitir, límites a la cantidad de dólares disponibles para importar y hacer inversiones. Estas restricciones al mercado y a la política macroeconómica, responden a derechos humanos reconocidos: el goce de un salario justo, a la capacidad de organizarse gremialmente, a disfrutar de un ambiente sano, al aprovechamiento intergeneracional de la naturaleza y los bienes culturales. Las restricciones que reconoce el pensamiento económico jurídicamente pueden expresarse como derechos humanos. Esto no significa, por el contrario, que todo derecho humano sea una restricción, pero sí significa que existe la posibilidad de considerar ciertos derechos humanos como restricción a la política macroeconómica de ajuste en el corto plazo.

### III.2. DDHH y el Sistema Económico Internacional.

En materia de política macroeconómica, dos organismos internacionales parecen jugar un rol nada despreciable: el FMI y el Banco Mundial. razón por la cual, creemos conveniente ver qué tratamiento realizan de los derechos humanos en los convenios que los fundan. En 1943, aparece el plan de Keynes para crear una International Clearing Union (UIC) con vistas a ordenar los desajustes de balanza de pagos: "se daba a cada país miembro un crédito equivalente al 75% del promedio de la suma de sus

importaciones y exportaciones en los tres años anteriores a la guerra. Además, se establecía una moneda unidad de cuenta llamada "Bancor" definida en términos de gramaje de oro. En esa moneda debían liquidarse los saldos internacionales del comercio exterior. Esta moneda también podía obtenerse mediante la entrega de oro por parte de cualquier país miembro a la UIC. Lo más interesante era que cuando un país tuviese un saldo de "bancors" deudor, o acreedor, de más de un cuarto de su cuota debía pagar un interés de un 1% y otro 1% adicional cuando su saldo deudor, o acreedor, superase la mitad de su cuota. Es decir que se ponía presión para el ajuste tanto a los países deudores como a los acreedores. Los países que tuviesen saldos deudores persistentes eran conminados a devaluar su moneda, y/o adoptar políticas restrictivas, pero los acreedores pertinaces a revalorarla y/o adoptar políticas expansivas, con lo cual se estimulaba el crecimiento equilibrado del comercio internacional con escaso endeudamiento externo. En pocas palabras, la UIC iba a convertirse en un árbitro estratégico del desarrollo de los países."<sup>145</sup>

Por el contrario, EE. UU. presenta el plan de Harry White, la base para la creación del Fondo Monetario Internacional (FMI) en 1944: "En esencia, el FMI resultó de un tamaño seis veces menor que el de la UIC propuesta por Keynes. La moneda internacional resultó el dólar americano y no el BANCOR como proponía Keynes, pero EE. UU. fijaba el valor del dólar a 35 dólares la onza de oro y se obligaba a cambiar por oro todos los dólares excedentes que tuviesen los bancos centrales de los países a ese precio. En realidad, ésta era una restricción valiosa y el compromiso más importante que justificaba otorgar al dólar la función de moneda internacional: la garantía oro. Los países debían mantener su paridad cambiaria con el oro, o el dólar, pero esa paridad era ajustable ("the adjustable peg"). Por una sola vez, los países podían cambiar esa paridad hasta en un 10%, pero

<sup>145</sup> CONESA, *Macroeconomía y política macroeconómica*, op. cit., 2019, Capítulo 39, p. 560.

luego todo cambio de la paridad debía ser consultado y autorizado por el Fondo.

En realidad, la principal función del Fondo era la vigilancia de las paridades cambiarias para evitar que los países cayeran en “desequilibrios fundamentales” en sus cuentas externas, particularmente grandes déficit en cuenta corriente que llevaran a enormes endeudamientos externos que luego fueran impagables y que por lo tanto crearan conflictos de guerra o hicieran temblar el sistema financiero internacional. Por eso los países con grandes déficits crónicos eran inducidos por el Fondo a devaluar su divisa, y a contraer la economía, precisamente para evitar la continuación de los déficits y el crecimiento de la deuda. Pero los países con superávit no eran obligados a revaluar, o expandir, como en el plan Keynes. (...)

La historia del período de entreguerras demuestra que había que evitar en lo sucesivo los grandes desarreglos cambiarios porque podían tener consecuencias económicas y políticas catastróficas. Por ello precisamente se creó el FMI. Para establecer un árbitro técnico en cuestiones cambiarias que evite estos cataclismos. Y Estados Unidos se constituyó en el gran garante del sistema monetario y cambiario internacional al anclar la moneda internacional, esto es el dólar, frente al oro al precio referido de 35 dólares la onza.<sup>146</sup>

Si miramos con atención al convenio que funda el FMI, no encontramos referencia directa a la protección de los derechos humanos. Entre sus fines se encuentran:

- "i) Fomentar la cooperación monetaria internacional por medio de una institución permanente que sirva de mecanismo de consulta y colaboración en cuestiones monetarias internacionales.
- ii) Facilitar la expansión y el crecimiento equilibrado del comercio internacional, contribuyendo así a alcanzar y mantener *altos niveles de ocupación y de ingresos reales* y a *desarrollar los recursos productivos* de todos los países miembros como objetivos primordiales de política económica.

iii) Fomentar la estabilidad cambiaria, procurar que los países miembros mantengan regímenes de cambios ordenados y evitar depreciaciones cambiarias competitivas.

iv) Coadyuvar a establecer un sistema multilateral de pagos para las transacciones corrientes que se realicen entre los países miembros, y *eliminar las restricciones cambiarias que dificulten la expansión del comercio mundial.*

v) Infundir confianza a los países miembros poniendo a su disposición temporalmente y con las garantías adecuadas los recursos generales del Fondo, dándoles así oportunidad de que corrijan los *desequilibrios de sus balanzas de pagos sin recurrir a medidas perniciosas para la prosperidad nacional o internacional.*

vi) De acuerdo con lo que antecede, acortar la duración y aminorar el grado de desequilibrio de las balanzas de pagos de los países miembros.

El Fondo se atendrá en todas sus normas y decisiones a los fines enunciados en este Artículo.<sup>147</sup>

No obstante, podemos observar que *la política económica* de los países miembros (la eliminación de las restricciones cambiarias, la cooperación monetaria, el crecimiento del comercio, la estabilidad cambiaria, el sistema multilateral de pagos, la corrección de los desequilibrios de la balanza de pagos y la disposición de los recursos generales del FMI) tienen como objeto la producción y la protección de altos niveles de ocupación y de ingresos reales, el desarrollo de los recursos productivos, la facilitación de la expansión del comercio mundial y la prosperidad nacional o internacional. Además, la política económica de ajuste para equilibrar la balanza de pagos no puede recurrir a medidas perniciosas para la prosperidad.

Las nociones económicas de ocupación, ingresos reales, desarrollo de recursos productivos y prosperidad podrían identificarse con la noción de derechos

<sup>146</sup> *Ibíd.*, pp. 561-562.

<sup>147</sup> Artículo 1, Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, Bretton Woods, New Hampshire, 22 de julio de 1944.

económicos, culturales, sociales y ambientales. No obstante, el FMI no utiliza oficialmente la enunciación de derechos humanos, lo que ha dado la sensación para algunos intelectuales de afirmar que el FMI se considera por encima de los derechos humanos<sup>148</sup>.

Otro detalle histórico a tener en cuenta es que "el 15 de agosto de 1971 los mismos Estados Unidos, abrumado por el costo de la guerra de Vietnam, dejaron caer el viejo sistema de Bretton Woods del año 1944 cuando en forma unilateral y violando el tratado internacional que ellos mismos prohijaron, quitaron la garantía oro al dólar norteamericano permitiendo que su propia moneda se devaluara frente a las demás, causando así un perjuicio a sus acreedores que ha sido valuado en cifras 8 veces superiores al default de los títulos públicos emitidos por la Argentina durante los noventas y hacia el final del 2001. A partir de 1971 comenzó a ganar cuerpo la idea de que los tipos de cambio fijos eran una antigualla del pasado porque impedían la política monetaria de los bancos centrales, los que en el pasado habían dedicado sus energías al cuidado del tipo de cambio fijo pero ajustable y al equilibrio de la balanza de pagos, sin poder trabajar con las manos libres en la política monetaria y en la difícil relación de intercambio que se verifica entre la inflación y el desempleo. (...) La violación de los tratados de Bretton Woods de 1944 quedó subsanada con la anodina nueva carta orgánica del FMI sancionada en Jamaica en 1976, donde se quitó relevancia a la cuestión cambiaria y se asestó un golpe mortal al oro como base del sistema monetario internacional. Y "de facto" dejó al dólar americano como el rey del sistema y como moneda mundial, sin contrapartida ni anclaje alguno. Se consideró que Estados Unidos debía tener el privilegio de poder emitir la moneda mundial en compensación por la carga de la defensa de Occidente frente al comunismo soviético. Caído ya el comunismo en 1989 y después de la creación

del euro como nueva moneda internacional ocurrida a fines del siglo, se hace cada vez más necesario dar una nueva arquitectura más equilibrada y racional al sistema monetario y financiero mundial."<sup>149</sup>

Si miramos el Banco Mundial, tenemos que es un grupo integrado por cinco instituciones: el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF), la Asociación Internacional de Fomento (AIF), la Corporación Financiera Internacional (IFC), el Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones y el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI). La misión que guía al grupo consiste en poner fin a la pobreza extrema y promover la prosperidad compartida. En el primer caso, aspiran a llevar al 3% la cantidad de personas que viven con menos de 1,9 dólares al día en el mundo. En el segundo caso, apunta a fomentar la suba del ingreso del 40% más pobre de la población mundial. Entre los fines del BIRF, tenemos:

"(iii) Promover el crecimiento equilibrado y de largo alcance del comercio internacional (...), ayudando así a aumentar la productividad, *elevar el nivel de vida y mejorar las condiciones de trabajo* en sus territorios.

(iv) Coordinar los préstamos (...) en forma tal que se atiendan, en primer término, los proyectos, grandes o pequeños, que fueren más útiles y urgentes.

(v) Dirigir sus operaciones con la debida atención a los efectos que las inversiones internacionales puedan tener en la situación económica de los territorios de los miembros y, en el período de la *posguerra*, contribuir a que la *transición de la economía* de guerra a la economía de paz se lleve a efecto sin contratiempos."<sup>150</sup>

Así, el fomento tiene como objetivo general elevar el nivel de vida y mejorar las condiciones de trabajo. En los casos más urgentes, como una posguerra, desarrollando los proyectos más útiles y urgentes. La IFC tiene como objeto "la promoción del

<sup>148</sup>BOHOSLAVSKY y CANTAMUTTO, "FMI, neoliberalismo y derechos humanos. Argentina en el macroscopio", op. cit.

<sup>149</sup>CONESA, *Macroeconomía y política macroeconómica*, op. cit., 2919, pp. 562-563.

<sup>150</sup> Artículo 1, Convenio Constitutivo del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, Con sus modificaciones en vigor al 27 de junio de 2012.

desarrollo económico mediante el estímulo de empresas privadas productivas (...) tratará de estimular y de ayudar a la creación de condiciones que favorezcan el flujo de capital privado, local y extranjero, hacia una inversión productiva"<sup>151</sup>.

Como podemos apreciar, en los fundamentos de ambas instituciones no están contemplados los derechos humanos en forma directa y expresa, a pesar de que aquellas son producto del mismo proceso político de posguerra que impulsa los convenios sobre derechos humanos. Pero, podemos hacer una observación. Las nociones económicas utilizadas pueden ser expresadas jurídicamente como derechos humanos. No obstante, aunque estas instituciones se expresaran con el lenguaje del derecho internacional de los derechos humanos y colocaran como fin su efectividad, el problema radicaría en qué evaluación se hace de la política macroeconómica que actuaría como medio para alcanzar dicho fin, ¿cuál es el parámetro de razonabilidad para comparar progresividad y regresividad?

Así, en medio de una crisis económica, supongamos que existe un país con un tipo de cambio oficial sobrevaluado, cepo cambiario, dependiente de la importación de gas natural, con alta inflación, alto déficit fiscal, con alta deuda externa, recesión y la mitad de su población trabajadora en negro. Si el FMI propusiera un ajuste fiscal, un freno a la emisión monetaria, una devaluación del tipo de cambio, una liberalización de mercado de divisas, una reforma para subir la edad jubilatoria y una reforma para eliminar derechos laborales, podría decirse que dicha política de ajuste pone a una gran parte de la sociedad en una condición peor en la efectividad de los derechos humanos: habría pérdida de empleo, caída de salarios y jubilaciones, suba de los precios de los bienes transables, encarecimiento de las importaciones y tarifas, un aumento de la pobreza y la indigencia; un empeoramiento en las condiciones de vida de sectores

vulnerables como los ancianos y los niños en edad escolar. No obstante, el defensor de dicha política, bien podría argumentar que el déficit financiado con emisión monetaria genera inflación, lo que carcome en términos reales los ingresos de toda la población, más en los sectores más vulnerables; produce sobrevaluación cambiaria lo que genera déficit de cuenta corriente, baja las exportaciones, y genera necesidad de endeudamiento; que cubrir el déficit fiscal con deuda pública trae el problema de tener que pagarla; que si se aumenta la presión tributaria a través del IVA, ingresos brutos e impuesto a las ganancias sobre la clase asalariada en blanco, disminuye el ingreso disponible; se profundizan la evasión y la elusión; que esta estructura desalienta la inversión privada y no estimula el empleo, ni el ingreso y ni el consumo. Que, en definitiva, esta política del no ajuste también empeora las condiciones de vida y la efectividad de los derechos humanos al punto que, de repetirse en el tiempo, los afecta aún más regresivamente. Dicho de otra manera, el defensor de una política de ajuste dirá que su política puede parecer que en el corto plazo parezca regresiva, pero a la larga es progresiva para la efectividad de los derechos humanos. Y podrá decir que la política del no ajuste parece progresiva en el corto plazo, en especial, al mirar las variables nominales, pero que es regresiva en el mediano y largo plazo.

Esto nos pone delante de dos problemas. Primero, si instituciones como el FMI enunciaran la progresividad en los derechos humanos no sería suficiente para poner límites jurídicos a una política de ajuste en tiempos de crisis económica, donde habría que contemplar plazos de tiempo con necesidades distintas. Las políticas de ajuste también podrían hacerse con el discurso de protección de los derechos humanos, pero en la práctica vulnerarlos. Segundo, que la efectividad de los derechos humanos requiere de la construcción de información pública detallada y la construcción de indicadores cualitativos y cuantitativos. Asimismo, es necesario que los indicadores cuantitativos contemplen variables nominales y reales, puesto que incrementos nominales por debajo de la tasa de inflación y/o de la tasa de devaluación

---

<sup>151</sup> Artículo 1, Convenio constitutivo de la Corporación Financiera Internacional, con las modificaciones en vigor al 27 de junio de 2012.

pueden parecer progresivos, pero esconder una regresión.

Así como puede pensarse que los derechos humanos pueden ser una *restricción jurídica* a la política macroeconómica, es menester precisar que las crisis económicas son una *restricción material a la progresividad* de los derechos humanos. Como veremos a continuación, esta condición está enunciada en las normas internacionales y en parte de la jurisprudencia.

### III.3. La no regresividad en derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.

A fines de 1966 Naciones Unidas adoptó el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que entró en vigor en 1976. En el caso argentino, es aprobado en 1986 con la Ley 23.313. En dicho convenio se especifica que el derecho de libre determinación de los pueblos supone la libertad para establecer su condición política y proveer el desarrollo económico, social y cultural. En este sentido, los pueblos poseen el derecho a la libertad para disponer de sus riquezas y recursos naturales, pero con dos límites. Primero, las obligaciones de cooperación económica internacional. Segundo, que estas obligaciones no pueden privarlos de sus medios de subsistencia. En este sentido, señala:

"Cada uno de los Estados Partes en el presente pacto 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."<sup>152</sup>

Luego, agrega que:

"1. Los Estados Parte en el presente pacto reconocen el derecho de toda persona a un

nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a *una mejora continua de las condiciones de existencia*. Los Estados Parte tomarán medidas apropiadas para *asegurar la efectividad* de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.

2. Los Estados Partes en el presente pacto, reconociendo el derecho fundamental de toda persona a *estar protegida contra el hambre*, adoptarán, individualmente y mediante la cooperación internacional (...)"<sup>153</sup>.

Además, en otros artículos refiere a la idea de progresividad, por ejemplo, en materia de educación:

"a) La enseñanza primaria debe ser obligatoria y asequible a todos gratuitamente; b) La enseñanza secundaria en sus diferentes formas, incluso la enseñanza secundaria técnica y profesional, debe ser *generalizada y hacerse accesible* a todos por cuantos medios sean apropiados y, en particular, por *la implantación progresiva de la enseñanza gratuita*; c) La enseñanza superior debe hacerse igualmente accesible a todos, sobre la base de la capacidad de cada uno, por cuantos medios sean apropiados, y en particular, por *la implantación progresiva de la enseñanza gratuita*; (...). e) Se debe *proseguir activamente el desarrollo del sistema escolar* en todos los ciclos de la enseñanza, implantar un sistema adecuado de becas, y *mejorar continuamente* las condiciones materiales del cuerpo docente."<sup>154</sup>

"Todo Estado Parte en el presente pacto que, en el momento de hacerse parte en él, aún no haya podido instituir (...) la obligatoriedad y la gratuidad de la enseñanza primaria, se compromete a elaborar y adoptar (...) un plan detallado de acción para *la aplicación progresiva* (...) del

<sup>152</sup> Art. 2.1, Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESyC), 19 de diciembre de 1966.

<sup>153</sup> Art. 11, PIDESyC.

<sup>154</sup> Art. 13. 2, PIDESyC.

principio de la enseñanza obligatoria y gratuita para todos."<sup>155</sup>

En un sentido más general, se afirma que los estados deben hacer "informes sobre las medidas que hayan adoptado, y los *progresos realizados con el fin de asegurar* el respeto a los derechos reconocidos en el mismo."<sup>156</sup> Asimismo, se menciona que los estados deben informar "sobre el progreso que hayan realizado en cuanto al goce de esos derechos"<sup>157</sup>.

Como puede apreciarse, resulta evidente que los derechos económicos, sociales y culturales están atravesados por el principio de progresividad. Y si avanzamos sobre otros instrumentos, podemos encontrar esta misma cualidad. En 1969, se aprueba la Convención Americana de Derechos Humanos. La misma fue adoptada por Argentina a través de la ley 23.054, sancionada en 1984. Este pacto alude a la noción de *desarrollo progresivo*:

"Los Estados Partes se comprometen a adoptar *providencias*, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente *económica y técnica*, para *lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos* que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, *en la medida de los recursos disponibles*, por vía legislativa u otros medios apropiados."<sup>158</sup>

Seguidamente, al abordar las normas de interpretación de la convención, el texto formula que:

"Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de: a) permitir a alguno de los Estados Partes, grupo o persona, *suprimir el goce y ejercicio* de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella; b) *limitar el goce y ejercicio* de

cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados; c) *excluir otros derechos y garantías* que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno, y d) *excluir o limitar el efecto que puedan producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos internacionales de la misma naturaleza*."<sup>159</sup>

Por otro lado, en el Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales —Protocolo de San Salvador— de 1988, incorporado al país mediante la ley 24.658 de 1996, se dice que:

"Los Estados (...) se comprometen a adoptar las *medidas necesarias* tanto de orden interno como mediante la cooperación entre los Estados, especialmente económica y técnica, *hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo*, a fin de *lograr progresivamente*, y de conformidad con la legislación interna, la *plena efectividad* de los derechos que se reconocen en el presente Protocolo."<sup>160</sup>

Análogamente, al tratado anterior, se indica:

"Si el ejercicio de los derechos establecidos en el presente Protocolo no estuviera ya garantizado (...) los Estados partes se comprometen a adoptar (...) las medidas legislativas o de otro carácter que fueren *necesarias para hacer efectivos* tales derechos."<sup>161</sup>

"No *podrá restringirse o menoscabarse* ninguno de los derechos reconocidos o vigentes en un Estado en virtud de su legislación interna o de convenciones internacionales, *a pretexto de que el*

<sup>155</sup> Art. 14, PIDESyC.

<sup>156</sup> Art. 16, PIDESyC.

<sup>157</sup> Art. 40, PIDESyC.

<sup>158</sup> Art. 26, Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), San José, Costa Rica, 22 de noviembre de 1969.

<sup>159</sup> Art. 29, CADH.

<sup>160</sup> Art. 1, Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PACADH), El Salvador, el 17 de noviembre de 1988.

<sup>161</sup> Art. 2, PACADH.

*presente Protocolo no los reconoce o los reconoce en menor grado.*<sup>162</sup>

En el PIDESyC se encomienda *adoptar medidas económicas y técnicas hasta el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos reconocidos. Prevé una mejora continua de las condiciones de existencia con medidas apropiadas para asegurar la efectividad. En materia de educación hace referencia a hacerla generalizada y accesible, la implantación progresiva de la enseñanza gratuita, proseguir activamente el desarrollo del sistema escolar, mejorar continuamente las condiciones materiales de los docentes y sostener planes para la aplicación progresiva de la enseñanza obligatoria y gratuita.*

Si miramos la CADH, encontramos referencias a *adoptar providencias económicas y técnicas para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos en la medida de los recursos disponibles.* Igualmente, desechan la posibilidad de suprimir, limitar o excluir el goce y el ejercicio de los derechos.

Por otro lado, el Protocolo Adicional, también habla de *adoptar las medidas necesarias hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente la plena efectividad necesarias para hacerlos efectivos.* Añade que tampoco podrá *restringirse o menoscabar el ejercicio de los derechos* a pretexto de que el Protocolo no los reconoce o los reconoce en menor grado.

Podemos deducir dos elementos de estas normas citadas: *progresividad en el reconocimiento de los derechos y recursos disponibles para su efectividad.* En este último caso, el PIDESyC pide usar el máximo de los recursos disponibles y la CIDH habla de destinar recursos en la medida de lo disponible. Es decir, el ordenamiento jurídico reconoce que puede haber una restricción material a la progresividad de los derechos humanos.

En el caso de la progresividad, podemos derivar la regresividad como su contrario. La progresividad puede pensarse desde dos

dimensiones distintas. Por un lado, como mejora en el resultado de una política pública, que se mide a través de diversos indicadores. O, por otro lado, cuando una norma nueva amplía los derechos reconocidos anteriormente. De tal manera, la regresividad puede tener dos facetas. Primero, como empeoramiento en el goce de los derechos humanos como resultado de una política pública. Segundo, como la aparición de normas que suprimen, limitan o excluyen derechos humanos. Si la progresividad es el "avance paulatino en el establecimiento de las condiciones necesarias para garantizar el ejercicio de un derechos económico, social o cultural"<sup>163</sup>, la regresividad es el retroceso en la generación de las condiciones de posibilidad de la efectividad de dichos derechos.

No obstante, cabe hacer una observación lógica. Es evidente que toda política y norma que mejora el reconocimiento y la efectividad de los derechos es progresiva, y, por el contrario, las que los empeoran, son regresivas. Aunque, existe como posibilidad que una política y una norma sean neutras al no empeorar ni mejorar las condiciones previas, o generar compensaciones que neutralicen los efectos. Es decir, no toda política no progresiva es necesariamente regresiva, ni toda política no regresiva es progresiva, puede ser neutral y mantener el statu quo.

Nos queda entonces, explicitar un problema que nos ronda: ¿el principio de no regresividad tiene límites? ¿Hay alguna condición que permita una regresividad en los derechos humanos? ¿Qué sucede en los momentos de crisis económicas? ¿Qué sucede si una política macroeconómica de ajuste es inevitable?

#### **IV. Crisis, emergencia y derechos humanos.**

La idea de crisis económica está asociada a un período de tiempo prolongado en el cual se produce una caída de la producción y el

<sup>162</sup> Art. 4, PACADH.

<sup>163</sup> COURTIS, "Prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios", en Courtis, *Ni un paso atrás*, op. cit., pp. 5 y ss. Salvo indicación en contrario, para esta temática nos basamos en este texto.

ingreso. Aunque existe una gran discusión en torno a sus causas, y, por ende, a las políticas para transitar y para salir de ella. La tradición liberal concibe a la economía de mercado como un sistema que se autorregula y alcanza un punto de equilibrio eficiente donde hay pleno empleo. No obstante, al enfrentarse a la historia económica, es evidente que aparece una regularidad con la aparición de las crisis. Entonces, se abren tres líneas que ponen la determinación en alguna determinación externa al mercado que afecta negativamente en la oferta. Primero, quienes encuentran la causa en aspectos naturales como sequías, manchas solares, etc. Segundo, quienes las ven en la vida política como guerras, revoluciones, errores de política pública, desesperanza colectiva, etc. Tercero, quienes plantean que hay ciclos económicos con pequeñas fluctuaciones y el ajuste no es un límite de la autoreproducción, pero que considera que las crisis violentas lo son por algunas de las causas anteriormente mencionadas. Va de suyo que la solución que aparece es eliminar los obstáculos que impiden la maximización de ganancias del sector privado.

Contrariamente, en la tradición keynesiana, se asume que el mercado puede equilibrarse en muchos puntos, donde no necesariamente haya pleno empleo. La causa de la crisis se halla en la falta de demanda efectiva, producto de las volátiles expectativas, que pueden hacer que las familias no consuman o que las empresas no inviertan lo suficiente para alcanzar el pleno empleo, aunque se les regale dinero. En este punto, en un mundo de economías cerradas, la inversión del Estado aparece como la única forma de aumentar la demanda efectiva. Si, por el contrario, se piensa en un mundo de economías abiertas, existe como solución alternativa aumentar la demanda efectiva a través de las exportaciones neta, llevando el tipo de cambio real a un nivel alto, capaz de hacer competitivos los capitales privados que operan al interior de las fronteras nacionales.

Por otro lado, la tradición marxista tiene varias líneas de interpretación. Primero, están los teóricos del subconsumo y la desproporcionalidad, quienes plantean que se

genera una brecha entre la demanda y la producción que no permite la realización de la plusvalía. Segundo, están los teóricos de la tendencia decreciente de la tasa de ganancia. Según esta, dado que sólo los obreros producen plusvalía, en la medida en que se destine más inversión a la compra de instrumentos tecnológicos que al pago de fuerza de trabajo como forma de bajar los costos y competir en el mercado, si el aumento de la productividad es inferior a la tasa de plusvalía, entonces, la tasa de ganancia tenderá a caer, esto empujará a la necesidad de ampliar la producción de mercancías para compensar, lo que produciría una crisis de sobreproducción. La única solución sería la destrucción de los capitales sobrantes por los capitales medios y los más avanzados. En tercer lugar, están los teóricos del estrangulamiento, para quienes la lucha de la clase obrera produce una suba salarial que contrae las ganancias capitalistas<sup>164</sup>.

La visión sobre las causas de las crisis económicas es relevante toda vez que los hacedores de política pública enfocan su acción sobre ellas. Si frente a una recesión se toma una política de ajuste para bajar los costos salariales de las empresas y el déficit público, podría verse una situación económica general de riesgo en la efectividad de los derechos, aunque las normas que dan curso a tal política no digan nada de ello. Si existe una política de devaluación del tipo de cambio real ante una crisis de la balanza de pagos, si hay recesión y desocupación, podría licuarse el gasto público, subir los precios de los bienes transables y producir una recesión, al menos en el corto plazo. Si, por el contrario, la devaluación se produce sin recesión, con poca desocupación, podría generar conflicto social, especialmente sindical por el aumento de salarios y una suba de precios, que finalmente se comería la devaluación original. La política de expansión de la emisión monetaria para cubrir el déficit fiscal con la intención de mantener niveles de empleo y consumo

---

<sup>164</sup> Para el desarrollo sintético de las teorías de las crisis nos hemos basado en la extensa crítica de las mismas en Shaikh, *Valor, acumulación y crisis*, op. cit., Capítulo 6.

genera inflación, lo que termina minando los ingresos de las grandes masas y sobrevaluando el peso, lo que empeora la capacidad de exportar. Si se intenta evitar la crisis con deuda pública y, luego, para frenar la escasez de crédito, se recurre a endeudarse con el FMI, redundando en que, en el mediano o largo plazo, esas deudas, hay que pagarlas. Así las cosas, las políticas macroeconómicas de ajuste en tiempos de crisis económicas redundan en situaciones que ponen en jaque la efectividad de los derechos humanos.

Ahora bien, llevada la noción de *crisis económica* al mundo del derecho, tenemos que se transforma en la idea de *estado de excepción, situación excepcional* o, más específicamente, *emergencia económica*.

El PIDESyC habla de *situaciones excepcionales* que ponen en peligro la Nación. Textualmente se afirma que:

"1. En *situaciones excepcionales* que pongan en peligro la vida de la Nación y cuya existencia haya sido *proclamada oficialmente*, los Estados Partes en el presente pacto podrán adoptar disposiciones que en la *medida estrictamente limitada a las exigencias de la situación, suspendan las obligaciones contraídas en virtud de este pacto*, siempre que tales disposiciones *no sean incompatibles con las demás obligaciones* que les impone el derecho internacional y *no entrañen discriminación* alguna fundada únicamente en motivos de raza, color, sexo, idioma, religión u origen social. 2. La disposición precedente *no autoriza suspensión* alguna de los artículos 6, 7, y 8 (párrafos 1 y 2), 11, 15, 16 y 18. 3. Todo Estado Parte en el presente pacto que haga uso del derecho de suspensión deberá *informar* inmediatamente a los demás Estados Partes en el presente pacto, por conducto del secretario General de las Naciones Unidas de las disposiciones cuya aplicación haya suspendido y de los motivos que hayan suscitado la suspensión. Se hará una nueva comunicación por el mismo conducto en la fecha en que haya dado por terminada tal suspensión."<sup>165</sup>

De acuerdo con esta norma, la situación excepcional para la vida nacional puede

suspender las obligaciones contraídas por el Estado, pero tiene una serie de límites. Primero, las medidas deben estar estrictamente ligadas a las condiciones que desencadenaron la crisis. Segundo, las medidas deben ser compatibles con el derecho internacional. Tercero, no pueden ser medidas discriminatorias. Cuarto, deben informar al resto de los Estados. Quinto, no pueden suspender los derechos a la vida (Art. 6); ni ser sometidos a tratos inhumanos (Art. 7), ni a la esclavitud o servidumbre (Art. 8); ni ser encarcelados por no cumplir un contrato (Art. 11), ni ser condenados sin delito (Art. 15); ni desconocer la personalidad (Art. 16) ni la libertad de conciencia (Art. 18).

Por otro lado, la CIDH, también prevé una suspensión de garantías ante situaciones excepcionales, con sus propios límites:

"1. En caso de guerra, de peligro público o de *otra emergencia* que amenace la independencia o seguridad del Estado Parte, éste podrá adoptar disposiciones que, en la medida y por el *tiempo estrictamente limitados* a las exigencias de la situación, *suspendan* las obligaciones contraídas en virtud de esta Convención, siempre que tales disposiciones no sean incompatibles con las demás obligaciones que les impone el *derecho internacional* y no entrañen *discriminación* alguna fundada en motivos de raza, color, sexo, idioma, religión u origen social.

2. La disposición precedente no autoriza la suspensión de los derechos determinados en los siguientes artículos: 3 (Derecho al Reconocimiento de la Personalidad Jurídica); 4 (Derecho a la Vida); 5 (Derecho a la Integridad Personal); 6 (Prohibición de la Esclavitud y Servidumbre); 9 (Principio de Legalidad y de Retroactividad); 12 (Libertad de Conciencia y de Religión); 17 (Protección a la Familia); 18 (Derecho al Nombre); 19 (Derechos del Niño); 20 (Derecho a la Nacionalidad), y 23 (Derechos Políticos, ni de las garantías judiciales indispensables para la protección de tales derechos).

3. Todo Estado Parte que haga uso del derecho de suspensión deberá informar inmediatamente a los demás Estados Partes en la presente Convención, por conducto del

<sup>165</sup> Art. 4, PIDESyC.

Secretario General de la Organización de los Estados Americanos, de las disposiciones cuya aplicación haya suspendido de los motivos que hayan suscitado la suspensión y de la fecha en que haya dado por terminada tal suspensión."<sup>166</sup>

Como podemos ver, la convención habla de *emergencias* que amenazan la independencia o la seguridad del Estado y toma los límites que menciona el PIDESyC y los amplía al agregar otros derechos que no pueden suspenderse: a la protección de los niños, a la nacionalidad o los políticos.<sup>167</sup>

#### IV. 1. La emergencia constitucional.

Si miramos la situación en Argentina<sup>168</sup>, la Constitución Nacional original de 1853 prevé dos instituciones de emergencia: el estado de sitio por conmoción interior o ataque exterior,

<sup>166</sup> Art. 27, CIDH.

<sup>167</sup> Para ampliar la cuestión, véanse: GIALDINO, Rolando, "Estados de excepción o de emergencia en el derecho internacional de los derechos humanos y estado de sitio ¿Una nueva norma constitucional?", en GELLI, María Angélica (directora), *Emergencia económica y recurso extraordinario*, Buenos Aires, La Ley, 2003. SAGÜÉS, Néstor, "Conexiones entre la declaración del estado de emergencia económica en el derecho constitucional argentino y en el Pacto de San José de Costa Rica. Su control judicial", en GELLI, *Emergencia económica y recurso extraordinario*, op. cit.

<sup>168</sup> En el presente texto, dada la extensión de este, vamos a prescindir de exponer cómo cada una de las crisis económicas y financieras que ha vivido el país ha motivado políticas, leyes y sentencias de emergencia económica particulares. Para dicho tratamiento, remitimos a: ACHDJIAN, Rubén, *Hacienda y Nación. Una historia fiscal y financiera de la Argentina*, Vol. 1, Buenos Aires, Eudeba, 2017. BRAILOVSKY, Antonio Elio, *Historia de las crisis argentinas*, Buenos Aires, Editorial de Belgrano, Buenos Aires, 1996. DALLA VÍA, *Derecho constitucional económico*, op. cit., Capítulo IX. IÑIGO CARRERA, *La acumulación de capital en Argentina*, op. cit. IÑIGO CARRERA, *La formación económica de la sociedad argentina*, Vol. I y II, op. cit. SOLA, *Constitución y Economía*, op. cit., Capítulo XXV. YLARRI, Juan, *La emergencia económica*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2019. ZICARI, Julián, *Crisis económicas argentinas: De Mitre a Macri*, Buenos Aires, Ediciones Continente, 2020.

y, la intervención federal en las provincias en caso de insurrección o desorden. No obstante, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) fue creando jurisprudencialmente la noción de emergencia económica. En la reforma constitucional de 1949, apareció la institución de estado de prevención y alarma, aunque nunca llegó a aplicarse<sup>169</sup>. Recién en 1994, con la incorporación de los tratados internacionales de derechos humanos, tenemos la noción de emergencia que hemos mencionado al hablar del PIDESyC y la CIDH.

Al mirar la jurisprudencia de la CSJN, la noción de emergencia crece al calor de las consideraciones en torno al poder de policía. Durante la crisis de la presidencia de Mitre, aparecen los primeros fallos para darle legitimidad a la acción del ejecutivo a raíz de la revolución política de la que había emergido<sup>170</sup>. Asimismo, las limitaciones a los derechos individuales son muy restringidas y sólo son posibles por razones de seguridad, moralidad o salubridad públicas<sup>171</sup>. Pero, la doctrina judicial cambia con el fallo "Ercolano" de 1922, donde se amplía el poder de policía en función de un interés general más vasto, en el caso en concreto, ante la crisis de habitación general. Así, se dice: "Las consideraciones y antecedentes de que se ha hecho mérito en el curso de esta sentencia conducen a una conclusión favorable respecto a la facultad legislativa para ejercitar en este caso el poder de reglamentación sobre los precios, como una *medida transitoria y de emergencia*."<sup>172</sup>

<sup>169</sup> Nos hemos basado en DALLA VÍA, *Derecho constitucional económico*, op. cit., pp. 322 y ss. El jurista sostiene que la *legislación de emergencia* y la *doctrina de emergencia de la CSJN* se han convertido en un medio para sustentar el cambio de un modelo económico a otro (p. 328).

<sup>170</sup> CSJN, "Martínez v. v. Otero", Fallos 2-127, 1865. CSJN, "Causa CCXLIV: Criminal, contra José Segundo Chacón, por complicidad en la rebelión de Cuyo", Fallos 4-496, 1867.

<sup>171</sup> CSJN, "Saladeristas Santiago, José y Jerónimo Podestá y otros v. Provincia de Buenos Aires", 14 de mayo de 1887. CSJN, "Hileret y Rodríguez c. Provincia de Tucumán", 5 de septiembre de 1903.

<sup>172</sup> CSJN, "Ercolano c. Lanteri de Renshaw", 28 de abril de 1922. En este fallo, existe una fundada disidencia del Juez Bermejo.

Luego, la CSJN especifica los alcances de este de poder de policía amplio en el fallo "Avico"<sup>173</sup>, cuya doctrina puede sintetizarse en que las normas de emergencia deben ser acordes a la excepcionalidad de la situación, transitorias, legislativas, no pueden transferir competencia entre poderes y sus condiciones razonables están sujetas a control por el poder judicial<sup>174</sup>. En 1960, desarrolla su doctrina de la razonabilidad entre las normas y los hechos<sup>175</sup>.

En 1990, aparece el fallo "Peralta", otro de los fallos que marca un hito. Aquí la Corte da un paso más allá de la *doctrina del poder de policía ampliado* y plantea el *principio de continuidad y supervivencia de la sociedad, su orden económico y el Estado*. Peralta había suscripto un plazo fijo en un banco comercial privado. Pero, al vencimiento, el PEN dictó un decreto y el BCRA, una resolución, donde se limitó la devolución de los depósitos, colocando un bono por encima de cierto excedente. Así, Peralta presentó un amparo contra esas normas, pero la Corte ratificó la validez del decreto ante la envergadura de la crisis. Allí plantea:

"Que corresponde a los poderes del Estado proveer todo lo conducente a la prosperidad del país y al bienestar de sus habitantes, lo que significa atender a la conservación del sistema político y del orden económico, sin los cuales no podría subsistir la organización jurídica sobre la que reposan los derechos y garantías individuales. Para que éstas tengan concreta realidad, es esencial la subsistencia del Estado, de su estructura jurídica y su ordenamiento económico y político. Su existencia hace posible el disfrute de los derechos de la libertad y del patrimonio que asegura la Constitución. (...)

Que el fundamento de las leyes de emergencia es la necesidad de poner fin o remediar situaciones de gravedad que obligan a intervenir en el orden patrimonial, fijando plazos, concediendo esperas, como una forma de hacer posible el cumplimiento de las obligaciones, a la vez que atenuar su gravitación negativa sobre el orden económico e institucional y la sociedad en su conjunto. (...)

Que, así como el derecho adquirido se caracteriza por su incorporación en grado de identidad con la propiedad, trátase de derechos reales o personales, de bienes materiales o inmateriales; el concepto de emergencia abarca un hecho cuyo ámbito temporal difiere según circunstancias modales de épocas y sitios. Se trata de una situación extraordinaria, que gravita sobre el orden económico-social, con su carga de perturbación acumulada, en variables de escasez, pobreza, penuria o indigencia, origina un estado de necesidad al que hay que ponerle fin. La etiología de esa situación, sus raíces profundas y elementales, y en particular sus consecuencias sobre el Estado y la sociedad, al influir sobre la subsistencia misma de la organización jurídica y política, o el normal desenvolvimiento de sus funciones, autoriza al Estado a restringir el ejercicio normal de algunos derechos patrimoniales tutelados por la Constitución. Pero esa sola circunstancia no es bastante para que las normas repugnen al texto constitucional, pues todos los derechos están limitados por las leyes reglamentarias que, sin desnaturalizarlo, dictare el legislador. (...)

Se tratan las impugnadas de normas destinadas a poner fin a la grave situación de orden económico que afectó al sistema financiero argentino. En tal sentido no puede dejar de señalarse el perverso mecanismo que, formado por múltiples impulsos, generó la desmesurada y

<sup>173</sup> CSJN, "Avico, Oscar A. c. de la Pesa", 7 de diciembre de 1934. La corte aquí sigue el caso norteamericano SCOTUS, "Home Building & Loan Association v. Blaisdell", 290 U. S. 398, 1934.

<sup>174</sup> Aquí seguimos la interpretación de DALLA VÍA, *Derecho constitucional económico*, op. cit., pp. 333-334. SOLA, *Constitución y Economía*, op. cit. 415-420.

<sup>175</sup> CSJN, "Cine Callao", 22 de junio de 1960.

creciente deuda interna argentina, que el decreto en cuestión buscó remediar."<sup>176</sup>

Como podemos apreciar, la emergencia económica constituye, para la Corte, una situación extraordinaria para el orden económico-social caracterizada por la escasez, la pobreza, la penuria y la indigencia, que constituye un estado de necesidad tal que permite al Estado implementar políticas macroeconómicas que restrinjan el ejercicio normal de derechos patrimoniales constitucionales.

En "Amui Azize", dice que cuando hay "emergencia no es dudosa la constitucionalidad de las leyes que suspenden temporalmente tanto los efectos de los contratos libremente ajustados por la partes como los efectos de las sentencias firmes, siempre que no se altere la sustancia de unos u otras, a fin de proteger el interés público, en presencia de graves perturbaciones."<sup>177</sup> En "Cocchia", la Corte defiende la idea de que ante graves crisis que generan una situación de necesidad pública, pueden aprobarse leyes para proteger los intereses generales. El fin es que esa política intente armonizar los derechos individuales con la conveniencia general. El proceso de desarticulación de la economía estatal no puede hacerse a través de normas que hagan ilusorios los derechos constitucionales<sup>178</sup>.

Por otro lado, en "Horvath", se señala que "en el hipotético caso de que se admitiera la constitucionalidad del empréstito forzoso, sólo podría establecerse en situaciones de *emergencia real*, bien entendida ésta por la generalidad de la doctrina como situaciones de un extremo (tal la guerra) en las que se halle en juego la subsistencia misma de la comunidad". Además, afirma que "se dirá del empréstito forzoso que es un recurso extremo, propio de los países que atraviesan agudas crisis, peculiar, o hasta aciago como remedio

financiero. Lo cierto es que cuando en la segunda mitad del Siglo XIX -al igual que en el presente- se utilizaba la voz "empréstitos" en forma omnicompreensiva -por una inveterada utilización del idioma- ella incluía entre los empréstitos públicos internos, a los préstamos de carácter forzado"<sup>179</sup>.

Otro fallo importante sobre las crisis es "Brunicardi". Allí el tribunal advierte que el poder ejecutivo puede modificar unilateralmente en tiempos de crisis su deuda pública si la reprogramación no es confiscatoria ni discriminatoria. Así, alega que "en el contexto de emergencia financiera que atravesó el país en los años que siguieron al restablecimiento del orden constitucional, haya impuesto condiciones que comportasen actos confiscatorios o que condujesen a una privación de la propiedad o degradación sustancial del crédito. Por el contrario, el conjunto de actos administrativos cuestionados implementó un aceptable aplazamiento temporal de los vencimientos, con equiparación de la situación de los acreedores externos en similares condiciones."<sup>180</sup>

No obstante, para principios de la crisis del 2001, la doctrina de la Corte comienza a cambiar al tratar casos contra el corralito y la pesificación de depósitos. En "Smith" afirmó que "la restricción que impone el Estado al ejercicio normal de los derechos patrimoniales debe ser razonable, limitada en el tiempo, un remedio y no una mutación en la sustancia o esencia del derecho adquirido por sentencia o contrato, y está sometida al control jurisdiccional de constitucionalidad, toda vez que la emergencia, a diferencia del estado de sitio, no suspende las garantías constitucionales"<sup>181</sup>.

Además, en el fallo "San Luis", se argumenta que "Si bien es cierto que, en las circunstancias del caso, las medidas adoptadas en el marco de la emergencia caen

<sup>176</sup> CSJN, "Peralta, Luis Arcenio y otro c/ Estado Nacional (Mrio. de Economía - BCRA.) s/ amparo", 27 de diciembre de 1990.

<sup>177</sup> CSJN, "Amui Azize, Jorge César c/ Salta, Provincia de s/ Sumario", 6 de octubre de 1992.

<sup>178</sup> CSJN, "Cocchia, Jorge Daniel c/ Estado Nacional y otros/ acción de amparo", 2 de diciembre de 1993.

<sup>179</sup> CSJN, "Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición)", 4 de mayo de 1995.

<sup>180</sup> CSJN, "Brunicardi, Adriano C. c/ Estado Nacional (BCRA.) s/ cobro", 10 de diciembre de 1996.

<sup>181</sup> CSJN, "Smith Carlos Antonio c/ Poder Ejecutivo Nacional o Estado Nacional s/sumarísimo", 1 de febrero de 2002.

dentro de la discrecionalidad de los otros poderes del Estado, esta proposición es tan incuestionable como la que postula que, por imperio de la Constitución, también dichos poderes deben arreglar su proceder a elementales criterios de *razonabilidad*, en cuanto imponen que los medios empleados resulten equitativos y justos. Por ello, frente a disposiciones de aquellos departamentos que no respeten tal presupuesto insoslayable, es igualmente irrefutable la regla que impone el deber imperioso e indeclinable de la justicia de restituir el orden vulnerado, también en cumplimiento estricto de su deber constitucional.<sup>182</sup>

No obstante, en el caso "Bustos" (2004), se avaló la pesificación en torno a la idea de un esfuerzo compartido. Así, postuló que

"en situaciones de emergencia como las que ha dado sustento a la medida cuestionada, la imperiosa necesidad de afrontar sus consecuencias justifica una interpretación más amplia de las facultades atribuidas constitucionalmente al legislador. En tales condiciones, medios o procedimientos que en circunstancias normales podrían parecer inválidos, suelen resistir el cotejo con la Ley Suprema. Ello es así pues si bien, en rigor, la emergencia no crea poderes inexistentes, ni disminuye las restricciones impuestas a los atribuidos anteriormente, permite encontrar una razón para ejercer aquellos existentes (...), de modo tal que, ante acontecimientos extraordinarios, el ejercicio del poder de policía atribuido constitucionalmente al Congreso permita satisfacer las necesidades de una comunidad hondamente perturbada y que, en caso de no ser atendidas, comprometerían la paz social y el interés general cuya custodia constituye uno de los fines esenciales del Estado Moderno."

Y luego, agrega que

"en tanto no se trate de moneda extranjera que estuviese específicamente destinada al cumplimiento de obligaciones en el

exterior, la "pesificación" se presenta como razonable mientras el importe que se devuelva tenga el mismo o mayor poder adquisitivo que tenía el depósito originario, ya que ello no causa perjuicio alguno al acreedor. Fue, por lo demás, una medida razonable frente a la situación de fuerza mayor trasuntada en la emergencia. Por el contrario, pretender la devolución inmediata en dólares o en su equivalente en moneda argentina en el mercado libre de cambios implica un desmesurado beneficio para el acreedor, que no puede determinarse en su medida aritmética como consecuencia de la ausencia de producción de prueba en este proceso pero que en algunos momentos alcanzó alrededor del doble del poder adquisitivo originario. A falta de daño producido por el Estado no hay acción. La actora no ha demostrado que el reintegro a \$ 1,40 por dólar más el coeficiente de estabilización de referencia no alcance a cubrir el mismo poder adquisitivo del dinero depositado; y si lo que pretende son dólares, por dos veces el Estado le ha ofrecido bonos por el monto originario del depósito, que, si bien tienen plazos más largos (...), al ser comercializables en bolsa permiten en un plazo más reducido convertirlos en moneda contante, con un descuento, sí, pero que después de un tiempo razonable difícilmente afecte el poder adquisitivo que tenían en su momento los dólares supuestamente depositados."<sup>183</sup>

Durante la pandemia del Covid 19, se produjo una tensión política entre el Poder Ejecutivo Nacional y el Poder Ejecutivo de la Ciudad de Buenos Aires. Esto se manifestó cuando el Poder Ejecutivo Nacional dispuso la suspensión del dictado de clases presenciales en todos los niveles educativos en el ámbito del AMBA, que incluía a la Ciudad de Buenos Aires. El gobierno de la Ciudad se presentó ante la CSJN a los fines de dilucidar si el Gobierno Nacional, debido a la emergencia sanitaria, económica y social desatada por el COVID-19, tenía facultades para ordenar la

<sup>182</sup> CSJN, "San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción de amparo", 5 de marzo de 2003.

<sup>183</sup> CSJN, "Bustos, Alberto Roque y otros c/ P.E.N. y otros s/ amparo", 26 de octubre de 2004.

suspensión de la presencialidad de las clases a dictarse en la Ciudad de Buenos Aires.

La Corte hizo lugar a la acción presentada y declaró la inconstitucionalidad del Art. 2 del Dec. 241/2020 que había dispuesto la medida. Cada uno de los jueces de la Corte emitió su voto por separado, de los cuales destacamos el del Dr. Rosenkrantz en cuanto dispuso lo siguiente:

“la emergencia no es una franquicia para ignorar el derecho vigente. La emergencia está sujeta al derecho en este país, en tanto también es una situación jurídicamente regulada y ella no implica en modo alguno que cualquier medida que pudiera representarse como eficaz para atender la situación sea, por esa sola razón, constitucionalmente admisible. No debe perderse de vista que la emergencia, si bien puede proporcionar la ocasión para ejercer un poder existente, no crea poderes nuevos (...). Tiene dicho este Tribunal que “[...] los poderes de emergencia nacen exclusivamente de la Constitución, la que los conforma y delimita, por lo que todo avance más allá de ese marco conceptual desborda la legitimidad, tornándose en arbitrariedad y exceso de poder” (...). En virtud de que la emergencia no nos libera del poder regulativo del derecho, las autoridades deben encarar la responsabilidad de atender los problemas que ella plantea dentro de los límites formales y sustanciales que les impone la Constitución. Como señaló con acierto el juez Petracchi, y de un modo especialmente relevante para este caso, la invocación de la emergencia “tampoco puede justificar el desconocimiento del esquema constitucional de reparto de competencias legislativas entre la Nación y las provincias. La necesidad de enfrentar circunstancias de esa naturaleza solamente explica que las atribuciones que la Constitución Nacional distribuye entre cada una de ellas sean excepcionalmente ejercidas de un modo más intenso, sin alterar la sustancia de los derechos reglamentados: ‘La emergencia no crea el poder, ni aumenta el poder concedido, ni suprime, ni disminuye las restricciones

impuestas sobre el poder concedido, o reservado” (...).<sup>184</sup>

En este sentido, la Corte Suprema se expide sobre la vigencia de los derechos en situaciones de emergencia, como lo fue la atravesada a lo largo de toda la pandemia provocada por el COVID-19, y entiende que los derechos nunca se suspenden y menos un derecho fundamental como es el derecho a la educación.

Si tuviéramos que sintetizar lo que hemos expuesto hasta ahora, podemos hacerlo en dos ideas. Primero, los tratados reconocen que las crisis económicas devenidas en "emergencia" pueden ser una restricción a la efectividad de los derechos humanos, con algunos pisos mínimos que no pueden tocarse. Segundo, la jurisprudencia argentina tiene varios fallos donde utiliza la emergencia económica para desdibujar garantías constitucionales y convencionales en salvaguarda de interés general, el orden económico-social nacional.

#### IV.2. Regresividad y los recursos disponibles.

Por otro lado, a principios de la década de 1990, en el fallo "López", en medio de la desindexación impuesta por la ley de convertibilidad, la Corte permite que se use una tasa de interés menor a la que se usaba hasta entonces (tasa de interés activa del Banco Nación) para calcular créditos del trabajador<sup>185</sup>. Allí defiende la idea de "que el orden público económico debía prevalecer sobre el orden público laboral"<sup>186</sup>. Unos años después, aparece el caso "Sixto Chocobar",

<sup>184</sup> CSJN, "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires / Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional) s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", 19 de abril de 2021, del voto del Dr. Rosenkrantz.

<sup>185</sup> CSJN, "López, Antonio Manuel c/ Explotación Pesquera de la Patagonia SA s/accidente", 10 de junio de 1992. Véase también: CSJN, "Rodríguez, Juan c/Embotelladora Argentina", 15 de abril de 1993.

<sup>186</sup> CAMPOS, Luis y Gabriela KLETZEL, "Progresividad y prohibición de regresividad en materia de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales en Argentina", en COURTIS, *Ni un paso atrás*, op. cit., p. 173.

donde se discute la constitucionalidad de una ley que derogó un sistema de actualización de jubilaciones y pensiones, afectando el derecho a la movilidad de estas. En primer lugar, señala que "la situación de *emergencia derivada del quebranto del patrimonio estatal* según lo establecido por sucesivas y concordes disposiciones de carácter general, justifican suficientemente que esta Corte examine los agravios invocados por el recurrente en la medida en que, frente a la nítida diversidad de los marcos fácticos y normativos que sirvieron de soporte a aquéllos y que yacen al sub lite, el pronunciamiento necesariamente *deberá atender a las circunstancias particulares* del caso como ha sido enfatizado por el Tribunal con particular referencia a la movilidad del haber jubilatorio".

Segundo, alega que "la decisión del Congreso de la Nación (...) de eliminar el mecanismo de movilidad sustentado en una cláusula de ajuste que discrecionalmente había establecido con anterioridad, y de sustituirlo (...) por un sistema de distinta naturaleza no irroga -por sí misma considerada- agravio constitucional alguno (...), pues además de que no existe un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones (...) es jurisprudencia de esta Corte que la impugnación de inconstitucionalidad no es pertinente cuando el fin con que se la persigue no es la inaplicabilidad del texto objetado -ley de solidaridad previsional- sino el restablecimiento de un régimen normativo derogado, lo cual es de incumbencia del legislador".

También asevera que "el alcance y contenido de la garantía constitucional de movilidad de las prestaciones previsionales *no son conceptos lineales y unívocos* que dan lugar a una exégesis única, reglamentaria e inmodificable sino, opuestamente, susceptibles de ser moldeados y *adaptados a la evolución que resulte de las concepciones políticas, jurídicas, sociales y económicas dominantes* que imperan en la comunidad en un momento dado. Por ello, la obra genuina de los intérpretes, y en particular de los jueces, es permitir el avance de los principios

constitucionales, que es de natural desarrollo y no de contradicción".

Finalmente, sobre la condición de los recursos disponibles que habla la CIDH, destaca que "Tales referencias -que *vinculan los beneficios sociales a las concretas posibilidades de cada Estado*- resultan idóneas para interpretar el alcance de la movilidad aludida en el art. 14 bis de la Constitución Nacional toda vez que ésta debe ser analizada como un conjunto armónico, dentro del cual cada una de sus disposiciones ha de interpretarse de acuerdo con el contenido de las demás. De allí se desprende que la atención a *los recursos "disponibles" del sistema pueda constituir una directriz adecuada a los fines de determinar el contenido económico de la movilidad jubilatoria*, en el momento de juzgar sobre el reajuste de las prestaciones o de su satisfacción."<sup>187</sup>

Posteriormente, en "Villagra", la Corte sigue la línea interpretativa señalada, pero en su disidencia, los jueces Belluscio, Petracchi y Bossert afirman que "el art. 14 bis de la Constitución Nacional consagra el derecho a obtener los beneficios de la seguridad social con carácter integral e irrenunciable y garantiza la movilidad de las jubilaciones y pensiones dejando abierta a una razonable reglamentación la forma de hacerla efectiva, motivo por el cual el Tribunal ha rechazado enfáticamente las disposiciones que establecían un congelamiento absoluto de las prestaciones por un término incierto (...) y las que pudieran alterar, *modificar o herir de modo sustancial su contenido económico*, aunque ha admitido paralelamente la validez de las leyes que introducían para el futuro quitas en los haberes por razones de interés general, siempre que dichas normas no fueran *confiscatorias o arbitrariamente desproporcionadas*".

Además, ratifican que la constitución "prevé expresamente que las jubilaciones y pensiones sean móviles, pero no preconiza un único sistema para hacer efectiva la previsión

<sup>187</sup> CSJN, "Sixto Celestino Chocobar v. Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Públicos", 27 de diciembre de 1996.

constitucional, dejando abierta su elección a la prudencia legislativa (...), por lo que las modificaciones de un sistema de movilidad por otro no contrarían, sin más, el art. 14 bis de la Constitución Nacional, siempre que los términos de la nueva reglamentación no importen una alteración del derecho reconocido en la norma superior ni produzca lesión sustancial al patrimonio de sus titulares<sup>188</sup>. En particular, al mirar la situación del grupo vulnerable compuesto por los ancianos, remarcan que deben garantizarle el goce y ejercicio pleno de los derechos.

Por su parte, un hito importante es la sentencia "Cinco Pensionistas" de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CoIDH). En primer lugar, se afirma que "los derechos económicos, sociales y culturales tienen una dimensión tanto individual como colectiva. Su desarrollo progresivo (...) se debe medir (...) en función de la creciente cobertura de los derechos económicos, sociales y culturales en general, y del derecho a la seguridad social y a la pensión en particular, sobre el conjunto de la población, teniendo presentes los imperativos de la equidad social, y no en función de las circunstancias de un muy limitado grupo de pensionistas no necesariamente representativos de la situación general prevaleciente." En este sentido, "es evidente que esto último es lo que ocurre en el presente caso y por ello la Corte considera procedente desestimar la solicitud de pronunciamiento sobre el desarrollo progresivo de los derechos económicos, sociales y culturales en el Perú, en el marco de este caso".

Asimismo, agrega que "Si bien el derecho a la pensión nivelada es un derecho adquirido (...) los Estados pueden poner limitaciones al goce del derecho de propiedad por razones de utilidad pública o interés social. En el caso de los efectos patrimoniales de las pensiones (monto de las pensiones), los Estados pueden reducirlos únicamente por la vía legal adecuada y por los motivos ya indicados. (...) En toda y cualquier circunstancia, si la restricción o limitación afecta el derecho a la

propiedad, ésta debe realizarse, además, de conformidad con los parámetros establecidos en el artículo 21 de la Convención Americana<sup>189</sup>. En este sentido, la CoIDH coloca un límite a la no regresividad: debe haber una afectación general. Para ello, exige que tal afectación recaiga en un grupo representativo de la situación prevaleciente.

Si volvemos a mirar la situación nacional, en "Vizzotti", la Corte recuerda que "el hombre no debe ser objeto de mercado alguno, sino señor de todos éstos, los cuales sólo encuentran sentido y validez si tributan a la realización de los derechos de aquél y del bien común. De ahí que no debe ser el mercado el que someta a sus reglas y pretensiones las medidas del hombre ni los contenidos y alcances de los derechos humanos. Por el contrario, es el mercado el que debe adaptarse a los moldes fundamentales que representan la Constitución Nacional y el Derecho Internacional de los Derechos Humanos de jerarquía constitucional, bajo pena de caer en la ilegalidad. Es perentorio insistir, ante la prédica señalada, que el trabajo humano "no constituye una mercancía"<sup>190</sup>.

Otro fallo bisagra es "Aquino" donde este trabajador reclama una indemnización por accidente de trabajo y plantea que la ley de riesgo de trabajo es insuficiente para una reparación plena e integral. Allí la CSJN enaltece el principio de progresividad:

"Ahora bien, este retroceso legislativo en el marco de protección, puesto que así cuadra evaluar a la LRT según lo que ha venido siendo expresado, pone a ésta en grave conflicto con un principio arquitectónico del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en general, y del PIDESC en particular. En efecto, este último está plenamente informado por el principio de progresividad, según el cual, todo Estado Parte se "compromete a adoptar medidas [...] para lograr progresivamente [...] la

<sup>188</sup> CSJN, "Villagra, María Teresa s/ pensión-reajuste", 14 de octubre de 1994.

<sup>189</sup> CoIDH, "Cinco Pensionistas c. Perú", 28 de febrero de 2003. Para una crítica de esta sentencia, véase: COURTIS, "La prohibición de regresividad en materia de derechos sociales: apuntes introductorios", op. cit., pp. 44 y ss.

<sup>190</sup> CSJN, "Vizzotti, Carlos A. AMSA", 14 de noviembre de 2004.

plena efectividad de los derechos aquí reconocidos" (art. 2.1). La norma, por lo pronto, "debe interpretarse a la luz del objetivo general, en realidad la razón de ser, del Pacto, que es establecer claras obligaciones para los Estados Partes con respecto a la plena efectividad de los derechos de que se trata". Luego, se siguen del citado art. 2.1 *dos consecuencias*: por un lado, los estados deben proceder lo "más explícita y eficazmente posible" a fin de alcanzar dicho objetivo; por el otro, y ello es particularmente decisivo en el sub lite, "todas las medidas de carácter deliberadamente retroactivo a este respecto requerirán la consideración más cuidadosa, y deberán justificarse plenamente con referencia a la totalidad de los derechos previstos en el Pacto y en el contexto del aprovechamiento pleno del máximo de los recursos de que se disponga" (...). Más todavía; existe una "fuerte presunción" contraria a que dichas medidas regresivas sean compatibles con el tratado (...), sobre todo cuando la orientación del PIDESC no es otra que "la mejora continua de las condiciones de existencia" (...).

Tras trazar un recorrido por la jurisprudencia francesa, se afirma que es "una muestra de la jurisprudencia llamada *du cliquet* (calza que impide el deslizamiento de una cosa hacia atrás), que prohíbe la regresión, mas no la progresión"<sup>191</sup>. En el fallo "Sánchez" (2005) se afirma esta dirección:

"Debe suponerse que el legislador ha sopesado los factores humanos, sociales y económicos al establecer la extensión de las prestaciones reconocidas y no corresponde a los jueces sustituir dicha valoración mediante *razonamientos regresivos* que, en la práctica, sólo conducen a negar el goce efectivo de esos derechos en los momentos de la vida en que su tutela es más necesaria. (...)".

<sup>191</sup> CSJN., "Aquino, Isacio c. Cargo Servicios Industriales S.A.", 21 de septiembre de 2004. A partir del Considerando 10º, hay un extenso estudio normativo y jurisprudencial internacional sobre la aplicación del principio de progresividad en derechos humanos.

"El reconocimiento del principio de progresividad en la satisfacción plena de estos derechos destierra definitivamente interpretaciones o medidas que puedan ser consideradas regresivas en la materia (...) ". " (...) el constituyente reformador de 1994 ha introducido las acciones positivas con el fin de garantizar la igualdad real de oportunidades y de trato y el pleno goce y ejercicio de los derechos (...), en particular respecto de los ancianos. Esta norma constitucional fortalece la vigencia del principio de progresividad en la materia previsional, descalificando todo accionar gubernamental que en la práctica dé un *resultado regresivo* en el goce efectivo de los derechos."<sup>192</sup>

En un caso de 2012, una madre, en representación de su hijo menor de edad que sufría una discapacidad, inició una acción de amparo contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Solicitó que la demandada cesara en su conducta ilegítima que, al denegar la inclusión en los programas gubernamentales vigentes en materia de vivienda y no proporcionarle alternativas para salir de la "situación de calle" en la que se encontraba junto a su hijo, violaba sus derechos fundamentales a la salud, la dignidad y la vivienda reconocidos no sólo en la Constitución local, sino también en la Constitución Nacional y en diversos tratados internacionales incorporados a su art. 75, inc. 22. A partir de lo expuesto, la peticionaria solicitó "una solución que nos permita acceder a una vivienda en condiciones dignas de habitabilidad, preservándose nuestra integridad familiar"<sup>193</sup>.

Al resolver el caso, la Corte entiende que los derechos humanos no son meramente declarativos, sino que deben ser operativos y consagran una obligación de hacer por parte de los Estados. Igualmente, analiza las medidas tomadas por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y razona que "resulta evidente que el esfuerzo estatal realizado para

<sup>192</sup> CSJN, "Sánchez, María del Carmen v. Administración Nacional de Seguridad Social", 17 de mayo de 2005.

<sup>193</sup> CSJN, "QCSY c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y otro s/amparo", 24 de abril de 2012.

garantizar los derechos económicos, sociales y culturales que las normas constitucionales garantizan a la señora S. Y. Q. c. y su hijo no es suficiente o adecuado ya que ni siquiera atiende a las *mínimas necesidades* que la situación del grupo familiar demandante requiere. Si bien puede admitirse que no hay una única manera de responder al derecho de vivienda, lo cierto es que las alternativas implementadas por la ciudad no dan una respuesta adecuada, definitiva y acorde a las extremas circunstancias que debe afrontar la recurrente”.

Luego agrega que el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas afirma que "la 'disponibilidad de recursos' aunque condiciona la obligación de adoptar medidas no modifica el carácter inmediato de la obligación, de la misma forma que el hecho de que los recursos sean limitados no constituye en sí mismo una justificación para no adoptar medidas. Aunque se demuestre que los recursos disponibles son insuficientes, sigue en pie la obligación del Estado Parte de velar por el disfrute más amplio posible de los derechos económicos, sociales y culturales, habida cuenta de las circunstancias reinantes ... los Estados Partes tienen el deber de proteger a los miembros o grupos más desfavorecidos y marginados de la sociedad aun en momentos de limitaciones graves de recursos, adoptando programas específicos de un costo relativamente bajo.

La Corte hace lugar al reclamo de la actora, marcando un precedente en materia de progresividad de derechos humanos y derechos económicos, sociales y culturales, al establecer la obligación del Estado -en cualquiera de sus niveles- de garantizar los derechos reconocidos en los tratados internacionales, aun cuando los recursos son limitados.

En 2017 se discute la posibilidad de la sindicalización de la policía bonaerense. La Procuración General de la Nación entiende que la ausencia de una legislación específica sobre sindicalización de las fuerzas de seguridad no puede ser suplida judicialmente. En particular, argumenta que

“Sólo en el amplio marco de un debate legislativo puede establecerse una

ponderación que considere la totalidad de los intereses involucrados, y no meramente los emergentes en el contexto de un caso judicial concreto. Ese debate —y, en definitiva, la fijación del adecuado equilibrio— debe ser enriquecido por los diversos aportes técnicos, el intercambio de ideas e información, la planificación, la previsión presupuestaria, en caso de corresponder, y por el establecimiento de otras políticas vinculadas. Esas tareas, por su naturaleza, sólo pueden ser efectuadas por los poderes políticos y su inactividad no puede ser suplida, al menos en este caso, por la actuación judicial en el acotado marco de una causa”<sup>194</sup>.

La Corte rechaza la demanda al entender que los tratados internacionales reconocen en principio el derecho a las fuerzas policiales a sindicalizarse, pero que también permiten que la legislación interna de cada país *restringa o incluso prohíba el ejercicio de derechos sindicales*. En el caso, la Provincia de Buenos Aires prohibió de modo expreso mediante una ley y su decreto reglamentario la sindicalización de la policía y dicha prohibición es, a la luz de la Constitución Nacional y los tratados internacionales, constitucionalmente válida.

En el caso "González Víctorica", la AFIP había rechazado la autorización para comprar un vehículo importado bajo el régimen de franquicia en beneficio de esta persona porque su grupo familiar tenía una capacidad económica que supera los límites establecidos en la normativa vigente. La ley organizaba un sistema de beneficios con el objeto de facilitarles a las personas con discapacidad la adquisición de automotores para uso personal a fin de que ejercieran una profesión, o realicen estudios, otras actividades y/o desarrollaran una vida normal.

La Corte hace suyo el dictamen de la Procuración que hace lugar al reclamo. Se señala que el Art. 75, inc. 23 CN establece un mandato constitucional de *adoptar medidas de acción positiva* que promuevan el goce

<sup>194</sup> CSJN, "Sindicato Policial de Buenos Aires c/Ministerio de Trabajo s/Ley de Asociaciones Sindicales", 11 de abril de 2017.

pleno de los derechos de *las personas con discapacidad*. Asimismo, está la Convención sobre Derechos de las Personas con Discapacidad. La primera cuestión federal consistía en determinar la constitucionalidad de la distinción establecida en la Ley y la segunda en analizar si resultaba constitucional que dicha norma y su reglamentación determinaran la capacidad económica del beneficiario sobre la base no solo de su situación personal sino también de la de su grupo familiar<sup>195</sup>.

Respecto de la primera cuestión, el Procurador sostiene que pertenece a la órbita del control judicial examinar si determinado trato desigual previsto en una norma vulnera el derecho a la igualdad. Además, cuando la norma establece distinciones dentro de un *grupo especialmente protegido* por la Constitución Nacional, debe realizarse un examen cuidadoso del fundamento invocado. Así, no extender el beneficio impositivo a aquellas personas con discapacidad que no se enfrentan con *obstáculos materiales* para acceder a la movilidad de calidad resulta adecuado y no puede entenderse en modo alguno como un *trato diferenciado prohibido* por la Constitución Nacional.

En segundo término, el Procurador declara que la ley debe ser leída como una *autorización para ponderar* la ayuda que pueda prestar la familia exclusivamente a fines de que el solicitante sea incluido en el beneficio impositivo. Sin embargo, esta disposición no puede interpretarse como una autorización para que la autoridad de aplicación excluya a una persona con discapacidad de la franquicia *por el solo hecho de que su familia cuente con recursos económicos*. Entiende que la ponderación de la situación patrimonial del grupo familiar no es un criterio adecuado para determinar si una persona puede acceder a comprar el rodado sin la franquicia fiscal, porque sobre la familia no existe una obligación legal que le exija contribuir en la adquisición del vehículo, sino que su aporte es voluntario y potencial. No se

trata de un indicador objetivo y fehaciente para verificar la efectiva capacidad económica de la persona interesada, sino que es un indicador equívoco. La ponderación de la situación económica de la familia no resulta un medio adecuado.

Si bien este caso no trata concretamente sobre medidas tendientes a promover los derechos económicos, sociales y culturales, sí trata sobre una medida fiscal tomada por el gobierno para ayudar a un grupo vulnerable como lo son las personas con alguna discapacidad, por lo que nos pareció importante resaltar este caso en donde la CSJN se expidió a favor de este tipo de medidas. Al hacer lugar a este reclamo, la Corte se muestra a favor de este tipo de medidas fiscales, plasmada a través de franquicias o beneficios impositivos para la obtención de ciertos bienes por parte de un grupo vulnerable de la sociedad y considerando su sola capacidad económica y no la de su grupo familiar, procurando por su independencia.

En otro caso importante, María Isabel García, jubilada de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos, en el año 2015, cuando contaba con 79 años, promovió contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) una acción con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de la deducción del impuesto a las ganancias sobre su beneficio. Afirmó que padecía problemas de salud y que los descuentos en su beneficio oscilaban entre el 29,33% y el 31,94%<sup>196</sup>.

La Corte Suprema, tras recordar el alcance de los principios de igualdad y de razonabilidad en materia tributaria, destaca la naturaleza eminentemente social del reclamo efectuado por la jubilada. Explica en este punto que la reforma constitucional de 1994 garantiza “la igualdad real de oportunidades y de trato” a favor de los jubilados, como grupo vulnerable (artículo 75 inciso 23). El envejecimiento y la discapacidad son causas determinantes de vulnerabilidad que obligan a los jubilados a contar con mayores recursos

<sup>195</sup> CSJN, “González Victorica, Matías y otros c/en AFIP DGI – DTO. 1313/93 s/proceso de conocimiento”, 28 de noviembre de 2018.

<sup>196</sup> CSJN, “García, María Isabel c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 26 de marzo de 2019.

para no ver comprometida su existencia y calidad de vida, y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales. En este sentido, sostiene que, a partir de la reforma, cobra énfasis el deber del legislador de dar respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables –entre ellos los jubilados–, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos.

Aclarado eso, dispone que el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente “a cualquier precio”, pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales. La sola capacidad contributiva como parámetro para establecer impuestos a los jubilados y pensionados resulta insuficiente porque no toma en cuenta la vulnerabilidad de los jubilados que ampara la Constitución Nacional. La falta de consideración por las autoridades de esta circunstancia supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de desventaja.

El estándar de revisión judicial según el cual los términos cuantitativos de la pretensión fiscal sólo deben ser invalidados en caso de confiscación, no permite dar una adecuada respuesta a la protección de este grupo. Se advierte que tal examen de validez ignora otras variables necesarias, para tutelar a quienes se encuentran en una excepcional situación.

Por lo tanto, la Corte concluye que la omisión de disponer un tratamiento diferenciado para aquellos beneficiarios en situación de mayor vulnerabilidad que se encuentran agraviados por el tributo agravia la CN. En este sentido, la Corte destaca la importancia de que el Estado dé soluciones a grupos vulnerables, como lo son los jubilados. Por más de que no trata su inclusión y consideración en el presupuesto, sí hace énfasis en que la política tributaria debe acompañar las mandas constitucionales que

prevén la protección de estos grupos más vulnerables.

En un caso de 2021, en el que la señora Miranda Castillo había promovido una acción de amparo contra el Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Desarrollo Social, a fin de que se los condene a tomar las medidas pertinentes para otorgar la pensión por invalidez regulada por la ley 13.478. Había solicitado la declaración de inconstitucionalidad de un decreto que exigía a los extranjeros acreditar una residencia mínima continua en el país de veinte (20) años.

La actora cuestionó la constitucionalidad de esa norma por entender que importa una flagrante violación al derecho a la salud y a la vida, derechos tutelados por los arts. 14, 14 bis y 75, inc. 22, de la Constitución Nacional, por medio del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y de Derechos Civiles y Políticos, señalando también que la norma produce la violación de la regla de trato igualitario y de no discriminación debido a la nacionalidad.

Al resolver, la Corte entiende que:

“La preferente tutela de la que gozan las personas en situación de vulnerabilidad, en particular las personas discapacitadas, y el principio de progresividad en la satisfacción plena de sus derechos fundamentales (...) Que a la luz de los derechos y principios constitucionales involucrados en la reglamentación cuya constitucionalidad se ha impugnado, se reitera el criterio señalado en la disidencia de los jueces Maqueda y Rosatti en la causa “Silva Leal” (Fallos: 343:1871), conforme al cual el plazo de 20 años exigido a los extranjeros para poder gozar de los beneficios de la pensión luce manifiestamente irrazonable en los términos del art. 28 de la Constitución Nacional. En efecto, la exorbitancia del plazo convierte en ilusorio el derecho a la pensión en un tiempo oportuno y adecuado. No reúne los requisitos mínimos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad ni ofrece una justificación plausible para sustentar la diferencia entre naturalizados

y extranjeros, conforme criterios democráticamente aceptados.”<sup>197</sup>

Y luego que: “La irrazonabilidad del plazo consignado importa en los hechos que la aplicación de tal norma se traduzca en una discriminación indirecta ya que por las consecuencias que irroga, en la práctica, el beneficio de la pensión por invalidez estaría vedado para los extranjeros con residencia acreditada en el territorio argentino”.

## V. Conclusión

Hasta acá, podemos apreciar dos grandes tópicos argumentativos. Por un lado, en situaciones de crisis económicas agudas hay que compensar las medidas tomadas, la afectación individual y la afectación colectiva, llegado el caso, puede prevalecer el orden público económico. En este sentido, hay que evaluar la emergencia derivada de la crisis financiera estatal, atendiendo a las circunstancias particulares. Así, el alcance de una garantía no es lineal ni unívoca y se adapta a la evolución de las concepciones jurídicas y económicas dominantes en cada época. En esta lógica, la garantía de movilidad es un ejemplo de vinculación de los beneficios sociales a las posibilidades de cada Estado, puesto que tiene un contenido económico determinado por los recursos disponibles del sistema. Además, ciertas reglamentaciones podrían ser válidas si no son confiscatorias y/o no implican una desproporción arbitraria.

Por otro lado, está el tópico argumentativo según el cual cabe rechazar las disposiciones que alteren, modifiquen o hieran sustancialmente el contenido económico de las prestaciones que hacen a la garantía. En este sentido, no puede haber una alteración del derecho ni producirse una lesión sustancial al patrimonio del titular. La regresividad analizada judicialmente debe crear una afectación general, sobre un grupo representativo. Pero, el mercado no debe someter el contenido y el alcance de los

derechos humanos a su lógica, sino que debe adaptarse a ellos. Asimismo, los estados deben actuar explícita y efectivamente para garantizar la efectividad progresiva de los derechos humanos, por lo tanto, tiene prohibida la regresión en materia de derechos humanos. Esto supone igualmente, que los jueces no pueden imponer razonamientos regresivos que nieguen el goce efectivo de los derechos. Jurídicamente, podemos apreciar que el principio de progresividad y el de no regresividad parecen estar atravesados por el principio de razonabilidad, es decir la evaluación de los medios y fines en cada caso concreto.

Tras analizar las distintas corrientes y pensamientos económicos del último tiempo en relación con la actividad del Estado en la economía y tras repasar los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación más relevantes en cuestiones de derechos humanos y crisis económicas, podemos extraer algunas reflexiones y sugerencias positivas.

En primer lugar, debemos señalar que los límites constitucionales a las políticas en tiempos de crisis es un tema aún a desarrollar. Asimismo, los límites que colocan los derechos humanos a la política macroeconómica de ajuste y los límites que las condiciones macroeconómicas implican para el derecho internacional de los derechos humanos son un punto que aún no ha recibido suficiente atención entre economistas y juristas, respectivamente.

Por otro lado, las constantes crisis económicas que afectan al país y la responsabilidad del Estado en materia de derecho internacional de los derechos humanos implican la necesidad de una política pública de producción y acceso a la información pública: la creación de índices cuantitativos y cualitativos sobre la efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales. Esto permitiría evaluar los impactos directos de las políticas macroeconómicas.

Ahora bien, también entendemos que las políticas macroeconómicas en tiempo de crisis deben atender a una condición jurídica esencial: la razonabilidad entre las medidas

<sup>197</sup> CSJN, “*Miranda Castillo, Gloria Trinidad c. Estado Nacional – Ministerio de Desarrollo Social de la Nación s/amparo ley 16.986*”, 28 de octubre de 2021.

económicas tomadas y la efectividad de los derechos humanos de la población más vulnerable.

En virtud de lo expuesto, a modo de conclusión, consideramos que las políticas de ajuste en tiempos de crisis económicas deben contemplar pisos mínimos de no regresividad en derechos humanos, atendiendo a la efectividad de estos en los grupos sociales más vulnerables. Esto implica que el Estado identifique, conozca y dé a conocer públicamente la situación de estos sectores, y que sus derechos fundamentales no se vean implicados aun en las situaciones más extremas.

## GASTO PÚBLICO DE CALIDAD: LA REDUCCIÓN DE LA POBREZA DESDE LA EFICIENCIA EN LA DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS DISPONIBLES. UN ANÁLISIS DESDE EL DERECHO A LA EDUCACIÓN Y LA IGUALDAD

Tomás Ignacio Barrionuevo  
Irene del Valle Ávila

En líneas generales, el diseño de la política fiscal no es “neutro”, sino que está pensado en función de una política económica habitualmente desconectada de los derechos humanos o de la perspectiva de género. En este sentido, resulta esencial hacer coincidir la creación de los recursos con la efectivización de derechos para lograr una mejor eficiencia en su cumplimiento.

El recurso y el gasto deben tender a romper la desigualdad estructural. En el presente artículo nos proponemos indagar sobre la necesidad de contar con políticas activas por parte del Estado para superar la vulnerabilidad de los grupos históricamente segregados o discriminados. En nuestro país, la base normativa de ello es el artículo 75 inciso 23 de la Constitución Nacional que brega por la adopción de políticas activas para derribar las barreras que impiden a los grupos vulnerados el acceso a derecho en igualdad de condiciones, mostrando otra cara del principio de igualdad.

A partir del derecho a la educación, trataremos de explicitar cómo los recursos deben atender a la realización de los derechos, ya que esta no resulta posible sin una adecuada financiación.

Por último, tomaremos como guía central para el análisis los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal-elaborados e impulsados en el año 2021<sup>1</sup> por un grupo de organizaciones de la sociedad civil-. Estos principios son: 1. *La realización de los derechos humanos debe ser una finalidad fundamental de la política fiscal.* 2. *Las obligaciones de respetar, proteger y garantizar los derechos exigen un rol activo y un fortalecimiento del*

*Estado, y limitan la discrecionalidad estatal en materia de política fiscal.* 3. *Los Estados deben asegurar que su política fiscal sea socialmente justa.* 4. *Los Estados deben asegurar que su política fiscal sea ambientalmente sostenible.* 5. *Los Estados deben eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva a través de su política fiscal, incorporando de forma transversal las perspectivas de las poblaciones discriminadas en su diseño e implementación, y adoptando acciones afirmativas cuando sea necesario.* 6. *Los Estados deben promover la igualdad sustantiva de género mediante su política fiscal con una perspectiva de interseccionalidad.* 7. *La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal.* 8. *Los Estados deben adoptar todas las medidas financieras y fiscales necesarias para dar efectividad a los derechos humanos, dentro de un marco fiscal sostenible.* 9. *Los Estados deben garantizar de manera prioritaria los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales en su política fiscal.* 10. *Los Estados deben movilizar el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.* 11. *Los Estados deben asegurar que su política fiscal no genere retrocesos respecto de los niveles de protección alcanzados con relación a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, ni siquiera en contextos de crisis económica.* 12. *Los Estados están facultados, y en ocasiones obligados, a incentivar o desincentivar conductas y corregir externalidades mediante instrumentos específicos de política fiscal, y a adoptar medidas fiscales prioritarias para garantizar los derechos humanos.* 13. *Los Estados y las instituciones internacionales de las que hacen*

<sup>1</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

parte deben brindar asistencia y cooperación internacional en temas fiscales, y crear un entorno de gobernanza global adecuado, para lograr la plena realización de los derechos humanos. 14. Los actores no estatales, incluidas las empresas y los intermediarios, tienen responsabilidades en materia de derechos humanos en relación con su comportamiento fiscal. 15. Los Estados deben prevenir y reparar adecuadamente las vulneraciones a los derechos humanos, sean estos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales o ambientales, relacionadas con la política fiscal.

### **I. Introducción: el gasto público como corrector o perpetuador de la desigualdad estructural**

En el año 2017, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (en adelante, CIDH) publicó su Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas.<sup>2</sup> Allí, además de realizar un estudio pormenorizado sobre el impacto diferencial de la pobreza en diversos grupos desaventajados, la CIDH remarcó que **el desarrollo económico de los países no necesariamente trae aparejada la efectivización de derechos económicos, sociales y culturales.**

En efecto, la Comisión resaltó que “*El crecimiento económico no se plasma automáticamente en una mejora del nivel de vida de las personas y grupos excluidos y marginados, a menos que se adopten medidas o políticas públicas adecuadas –con enfoque en derechos humanos – para generar condiciones de igualdad real*”.

El análisis de la política fiscal con enfoque de derechos humanos es incipiente y en permanente desarrollo, pero existe cierto consenso en el entendimiento de que la baja recaudación y los sistemas tributarios regresivos tienen un impacto directo en la

perpetuación de la pobreza, al no resultar posible el financiamiento de diversas políticas tendientes al desarrollo social. Sin embargo, la CIDH también identifica un tercer factor a la hora de analizar la política fiscal de los Estados, y se trata de la eficiencia en la distribución del gasto público.

Para desarrollar este punto, que la CIDH entiende clave en el análisis de las políticas fiscales de los Estados, resulta necesario de manera preliminar efectuar un estudio de la noción de igualdad a la que se pretende alcanzar en la formulación de éstas políticas. Es que a lo largo de los años el entendimiento conceptual del derecho a la igualdad, su alcance y extensión, ha sido materia de discusión y estudio por las corrientes doctrinarias. La adopción de distintas visiones acerca del alcance de este derecho trae aparejadas diversas consecuencias en el actuar de los Estados, y en definitiva, en la efectivización progresiva de los derechos humanos.

En primer lugar, cabe resaltar que el concepto de igualdad no es único ni inmutable, por lo tanto no es posible delimitar sus contornos dentro de una única definición.

De este modo, originalmente se entendió a la igualdad formal como aquella garantía emanada del art. 16 de la Constitución Nacional que bregaba por la aplicación e interpretación de la ley sin ningún distingo. Sin embargo, dicha noción del derecho en la práctica no resultaba efectiva para su plena realización, toda vez que no permitía identificar y realizar discriminaciones positivas en pos de una reversión de las desigualdades ya existentes.

En consecuencia, con posterioridad se reinterpretó el concepto calificándolo como la obligación del Estado de respetar la igualdad de la ley, sin considerar que debía darse el mismo tratamiento a todos los sujetos, sino que podían hacerse distinciones entre las personas. Dichas distinciones no podían ser discriminatorias ni arbitrarias, sino que debían tener relación con el fin buscado con la regulación o política. En el derecho tributario esta nueva interpretación del derecho resultó

---

<sup>2</sup> CIDH, “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, 7 de septiembre de 2017. Disponible en: <http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/pobrezaddh2017.pdf>

especialmente significativa en tanto permitió distinguir entre contribuyentes y crear categorías que permitieran una tributación más igualitaria y ponderativa de las situaciones de cada sujeto<sup>3</sup>.

Sin embargo, la igualdad entre iguales no alcanza para superar las contradicciones con cualquier organización o estructura social que coloca a un grupo de personas en situación de subordinación o desventaja respecto de otros de manera histórica y sostenida. En consecuencia, el Estado debe realizar todas aquellas acciones para dismantlar esta estructura de grupos en situación de desventaja estructural<sup>4</sup>.

Lo dicho debe ser guía para el diseño de políticas públicas que, por un lado, no contribuyan a perpetuar la situación de subordinación de grupos y, por el otro, tiendan a dismantlar las estructuras sociales que producen esa subordinación.

De esta manera, los Estados, desde la formulación de sus políticas públicas, deberían evitar el establecimiento y la prolongación de grupos sometidos, excluidos o sojuzgados por otros grupos. En ese sentido, correspondería que los aparatos estatales adoptaran las medidas necesarias para garantizar la eliminación de aquellas barreras que impidan disfrutar de los derechos en condiciones de igualdad real.

En la materia que nos compete, adoptar este entendimiento del derecho a la igualdad como no sometimiento de grupos históricamente desaventajados implica trascender la mera identificación de tipos de contribuyentes y

repensar la política fiscal desde el objetivo de revertir dichas desigualdades perpetuadas sistemáticamente. En particular, resulta urgente tener en miras ese objetivo a la hora del planeamiento y ejecución de los gastos públicos, ya que todos los derechos para volverse reales precisan una adecuada y sobre todo eficiente financiación, en especial los que contribuyen a revertir desigualdades históricamente arraigadas en la sociedad<sup>5</sup>. El derecho a la igualdad, por más abstracto o amplio que pueda resultar, no es la excepción a esa premisa. Sin ir más lejos, en el marco de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal-elaborados e impulsados en el año 2021<sup>6</sup> por un grupo de organizaciones de la sociedad civil- la igualdad adquiere especial relevancia. En efecto, el principio número 5 compromete a los Estados a “eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva a través de su política fiscal, incorporando de forma transversal las perspectivas de las poblaciones discriminadas en su diseño e implementación, y adoptando acciones afirmativas cuando sea necesario”.

## II. Indicadores de pobreza en las Américas ¿Gasto público al servicio de la realización de los derechos?

Establecido entonces que el principio de igualdad en la actualidad debe tener en miras la promoción de acciones afirmativas que tiendan a evitar el establecimiento o mantenimiento de grupos vulnerados estructuralmente en las sociedades, cabe tener

<sup>3</sup> Diversos fallos como “Unanue, Ignacio y otros c/ Municipalidad de la Capital” (CSJN, Fallos 138:313) o “José Vivo c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” (CSJN, Fallos 188:464) consolidaron la jurisprudencia del máximo tribunal de justicia argentino en tanto se ponderó la razonabilidad de las distinciones tributarias para examinar la vulneración del derecho a la igualdad.

<sup>4</sup> Para mayor abundamiento, se recomienda la lectura de la obra titulada “Más allá de la igualdad formal ante la ley”, del autor Roberto Saba quien analiza en profundidad la igualdad como no sometimiento de un grupo dominante a otro; SABA, Roberto, Más allá de la igualdad formal ante la ley, Editorial Siglo XXI, 3era edición año 2021, CABA.

<sup>5</sup> Para un mayor abundamiento, recomendamos la lectura de la obra titulada “El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos”, de los autores Stephen Holmes y Cass R. Sunstein cuyas premisas, a pesar de haber publicado su obra hace más de veinte años, se encuentran vigentes y requieren atención urgente al día de hoy; Stephen Holmes y Cass R. Sunstein, “El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos”, Editorial Siglo XXI, 1era Edición año 2011, CABA.

<sup>6</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

en consideración algunos indicadores más que alarmantes que la CIDH ha elaborado en su informe sobre pobreza y derechos humanos el Latinoamerica<sup>7</sup>. Dichos datos suponen, al menos preliminarmente, que las políticas públicas implementadas por los diversos Estados y que se vehiculizan a través del gasto público **no se encuentran al servicio de la realización de los derechos**.

En términos generales, la Comisión identificó en su informe que el gasto social en la región es del 15% del PBI, lo cual significa hasta un 60% menos que el promedio de la OCDE. De manera coincidente, las cifras respecto al aumento de los niveles de pobreza y pobreza extrema son alarmantes y en constante crecimiento. Si bien resultaría necesario analizar de manera más profunda el destino histórico y comparado del gasto social para concluir en su eficiencia o ineficiencia, es claro que una disminución cuantitativa del mismo impacta de manera directa y perjudicial sobre la reducción de desigualdades.

Con respecto a las **mujeres** y en lo que refiere a su acceso a recursos económicos, la CIDH remarcó que “(...) constituyen aproximadamente el 51% de la población total y solo acceden al 38% de la masa de ingresos monetarios que generan y perciben las personas, correspondiendo el otro 62% a los hombres (...)”. En una misma línea y con motivo de una distribución desproporcionada de las tareas de cuidado, agregó que “(...) estas cargas y las limitaciones que las mismas imponen en su uso del tiempo reducen sus posibilidades de acceder a empleo formal, decente y de calidad, y a los recursos económicos necesarios para su subsistencia y las de sus familias”.

En relación con los **niños, niñas y adolescentes**, los datos de pobreza extrema son apabullantes en tanto, si se observan las cifras de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y el Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (en sus siglas

---

<sup>7</sup> CIDH, “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, 7 de septiembre de 2017. Disponible en: <http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/pobrezaddhh2017.pdf>

en inglés, UNICEF), “*Uno de cada cinco niños de América Latina está en situación de pobreza infantil extrema. Este flagelo afecta a más de 32 millones de niños*”<sup>8</sup>.

Por último, los **pueblos indígenas** constituyen otro grupo netamente vulnerado y cuyas cifras en términos de pobreza son claramente más alarmantes en comparación con poblaciones no indígenas. En efecto, “(...) *La pobreza afecta al 43% de los hogares indígenas del hemisferio; cifra que constituye el doble de la proporción del problema en hogares no indígenas. A su vez, el 24% de todos los hogares indígenas viven en condiciones de pobreza extrema; es decir la pobreza extrema afecta a estas comunidades 2.7 veces de forma más frecuente que a los hogares no indígenas (...)*”<sup>9</sup>.

De la simple lectura de las apreciaciones de la CIDH se colige que el continente lejos se encuentra de revertir desigualdades estructurales hacia grupos históricamente desaventajados, como los que fueran mencionados precedentemente. Los aumentos en las tasas de pobreza y pobreza extrema aparecen visibles en el informe analizado, y nos obligan a preguntarnos qué acciones positivas de política fiscal y gasto público resultan necesarias para revertir esta alarmante situación.

### III. Financiamiento, gestión y control de las políticas de educación en Latinoamérica

En el presente apartado, nos dedicaremos a realizar una descripción preliminar del marco jurídico y especialmente de la normativa dirigida al financiamiento del **derecho a la educación** en tres países de Latinoamérica. En efecto, tomaremos como base los **informes que Argentina (2016), México (2019) y Colombia (2020)** han presentado ante el

---

<sup>8</sup> Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), disponible en: [Medir la pobreza infantil a partir de los derechos](http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/pobrezaddhh2017.pdf).

<sup>9</sup> CIDH, “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, 7 de septiembre de 2017. Disponible en: <http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/pobrezaddhh2017.pdf>; p. 124.

Secretario General de la Organización de Estados Americanos (en adelante OEA) en relación con el cumplimiento del artículo 19 del *Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales* (en adelante “**Protocolo de San Salvador**” o “el Protocolo”, indistintamente).

El mencionado artículo del Protocolo resulta de vital importancia a la hora de analizar el cumplimiento de los DESC por parte de los países miembros, toda vez que establece el compromiso de presentar informes periódicos respecto de las medidas progresivas que hayan adoptado para asegurar el debido respeto de los derechos consagrados en el mismo Protocolo.

En este punto es necesario tener en cuenta que desde el año 2010 se hizo operativo el Grupo de Trabajo del Protocolo de San Salvador, cuyo fin es elaborar los indicadores de progreso en el marco del Protocolo.

En el siguiente análisis efectuado sobre los informes presentados, se hará hincapié **puntualmente en la normativa relevada por estos tres países y en los mecanismos adoptados para llevar adelante las mencionadas políticas de financiamiento**. Asimismo, se hará foco en la **normativa informada relativa a la igualdad**, en el acceso al derecho en cuestión, por la que los Estados deben velar.

En una segunda lectura, se estudiará el plexo constitucional de los citados países en lo relativo a los criterios establecidos de cara a la participación de los recursos públicos junto con las jurisdicciones internas de cada Estado. Además, en atención a los resultados obtenidos del “Observatorio Regional de Planificación para el Desarrollo de América Latina y el Caribe”<sup>10</sup>, perteneciente a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), se hará mención de los programas de inversión pública y de desarrollo que Argentina, México y Colombia han

elaborado a fin de consagrar el derecho a la educación. Desde estos análisis buscaremos comprobar nuestra hipótesis de que los Estados de la región deben *redistribuir los ingresos y la riqueza para lograr la igualdad sustantiva a través de un gasto público de calidad* que suponga que la política fiscal deba servir al cumplimiento de los derechos humanos fundamentales.

A mayor abundamiento, cabe recordar la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible (A/RES/69-315), documento que fue aprobado en la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible realizada en Nueva York en septiembre de 2015. Los Estados Nacionales miembros de la Organización de Naciones Unidas (ONU) aprobaron en dicho documento 17 Objetivos y 169 Metas que deberán ser cumplidos de aquí al 2030.

Así, en materia educativa, uno de los objetivos fue garantizar “*una educación inclusiva, equitativa y de calidad, y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos*”.

En este sentido, los Estados se comprometieron, en lo que aquí interesa, a lo siguiente: **a.** asegurar el acceso igualitario de todos los hombres y las mujeres a una formación técnica, profesional y superior de calidad, incluida la enseñanza universitaria; **b.** eliminar las disparidades de género en la educación y asegurar el acceso igualitario a todos los niveles de la enseñanza y la formación profesional para las personas, incluidas las personas con discapacidad, los pueblos indígenas y los niños en situaciones de vulnerabilidad; **c.** asegurar que todos los jóvenes y una proporción considerable de los adultos, tanto hombres como mujeres, estén alfabetizados y tengan nociones elementales de aritmética y **d.** asegurar que todos los alumnos adquieran los conocimientos teóricos y prácticos necesarios para promover el desarrollo sostenible, mediante la educación para el desarrollo sostenible y los estilos de vida sostenibles.

### III.1. Argentina

#### III.1.A. Marco jurídico

En nuestro país, el derecho a la educación se encuentra consagrado en el artículo 14 de la

<sup>10</sup> Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Observatorio Regional de Planificación para el Desarrollo de América Latina y el Caribe [en línea] <https://observatorioplanificacion.cepal.org>

Constitución Nacional (en adelante CN) en tanto “(...) *Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio: (...) de enseñar y aprender*”. En una misma línea, el artículo 75, inciso 19 de la Ley Fundamental prevé que corresponde al Congreso “(...) **Sancionar leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional respetando las particularidades provinciales y locales; que aseguren la responsabilidad indelegable del Estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades y posibilidades sin discriminación alguna;** y que garanticen los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal y la autonomía y autarquía de las universidades nacionales” (el resaltado nos pertenece).

Luego, distintos tratados internacionales con jerarquía constitucional (art. 75, inciso 22 de la CN) receptan el derecho bajo análisis. Precisamente, la Declaración Universal de Derechos Humanos en su artículo 26 dispone que “*Toda persona tiene derecho a la educación. La educación debe ser gratuita, al menos en lo concerniente a la instrucción elemental y fundamental...*”. Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en su artículo 13 establece que “*los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la educación...*”.

Por último, en un plano infraconstitucional, debe destacarse la Ley de Educación Nacional N° 26.206 (en adelante, LEN) la cual se trata de una *ley convenio* debido a que “(...) *El Estado nacional, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de manera concertada y concurrente, son los responsables de la planificación, organización, supervisión y financiación del Sistema Educativo Nacional*”. Por lo tanto, a fin de coordinar las voluntades concurrentes que definen la política educativa, visto que supone ser una materia federal por aplicación directa del artículo 75, inciso 12 de la CN, la LEN crea “(...) *El Consejo Federal de Educación, organismo interjurisdiccional, de*

*carácter permanente, como ámbito de concertación, acuerdo y coordinación de la política educativa nacional, asegurando la unidad y articulación del Sistema Educativo Nacional*” (cfr. artículo 116 de la mencionada norma).

Dentro de su plexo normativo, cabe destacar el artículo 16, modificado por la ley 27.045, que iguala y en consecuencia extiende la obligación de asistir a la escuela desde los 4 (cuatro) años de edad hasta la finalización de los estudios secundarios. En consonancia, debe también considerarse para promover dicha obligación, la Asignación Universal por Hijo, prestación no remunerativa instituida por el Decreto N°1602/2009, que exige como requisitos de admisibilidad la concurrencia de niños, niñas y adolescentes incluidos en el universo alcanzados por la norma, a los establecimientos educativos correspondientes (cfme. Artículo 14 ter, inciso “e”, de la Ley 24.714).

### III.1.B. Política fiscal y financiamiento educativo

En lo que remite a las políticas de financiamiento del derecho a la educación, nuestro país destaca por un lado el artículo 3 de la ley 26.075 (2005) en cuanto a que “(...) *El presupuesto consolidado del Gobierno nacional, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires destinado a la educación, la ciencia y la tecnología se incrementará progresivamente hasta alcanzar, en el año 2010, una participación del SEIS POR CIENTO (6%) en el Producto Interno Bruto (PIB)*” (el resaltado nos pertenece).

En concordancia, el artículo 9 de la LEN prevé que “(...) *El Estado garantiza el financiamiento del Sistema Educativo Nacional conforme a las previsiones de la presente ley. **Cumplidas las metas de financiamiento establecidas en la Ley N° 26.075, el presupuesto consolidado del Estado nacional, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires destinado exclusivamente a educación, no será inferior al SEIS POR CIENTO (6%) del Producto Interno Bruto (PIB)***” (el resaltado también nos es propio). Luego, se exponen diversos cuadros

que indican el gasto consolidado en educación entre los años 2010 y 2015.

### III.1.C. Igualdad

Una de las finalidades del Sistema Educativo Nacional de acuerdo con la LEN es "(...) **Asegurar una educación de calidad con igualdad de oportunidades y posibilidades, sin desequilibrios regionales ni inequidades sociales**" como así también "(...) **Garantizar la inclusión educativa a través de políticas universales y de estrategias pedagógicas y de asignación de recursos que otorguen prioridad a los sectores más desfavorecidos de la sociedad**" (cfr. artículo 11, incisos a y e de la LEN. El resaltado nos pertenece).

Sin embargo, en el análisis que el Grupo de Trabajo efectuó sobre el informe de Argentina, se observó -respecto de diversos indicadores entre ellos para el derecho a la educación- la imposibilidad de evaluar consistentemente las brechas de igualdad y discriminación. Se verifica que un análisis que no tiene en cuenta de manera puntual el impacto de las políticas de gasto público en grupos históricamente desaventajados (ya sea por edad, nivel educativo, área geográfica, población indígena, afrodescendientes, personas con discapacidad, etc.) impide mensurar el impacto concreto del gasto social y su eficiencia.

### III.1.D. Recomendaciones por parte del GTPSS

Las recomendaciones del Grupo de Trabajo del Protocolo de San Salvador para el caso argentino se centran -en lo que aquí interesa y dado los desafíos planteados en el presente artículo en cuanto implementar políticas de financiamiento educativo que permiten un gasto público de calidad que cumplimente la cláusula del artículo 75, inciso 23 de la Constitución Nacional-, en promover mecanismos que permitan procesar la información necesaria, garantizar compromisos de participación e instar a la rendición de cuentas por parte de las autoridades pertinentes para con grupos estructuralmente vulnerables. En efecto, "(...) *El GT exhorta al Estado argentino a incorporar en el ciclo completo de sus políticas educativas un enfoque integral de derechos humanos que*

*incluya compromisos de participación y rendición de cuentas para visibilizar la problemática y valorar las estrategias dirigidas a los grupos en situación de vulnerabilidad, especialmente indígenas, personas con discapacidad y afrodescendientes*"<sup>11</sup>.

### III.1.E. Plexo constitucional en materia de participación de recursos públicos

En el caso de la República Argentina, el artículo 75, inciso 2 de la Constitución Nacional consagra la manda de sancionar una nueva ley de coparticipación federal de impuestos. Por consiguiente, corresponde al Congreso sancionar "*una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos*". Luego, "*la distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional*" (el resaltado no pertenece al original). En otros términos, la igualdad resulta ser un criterio para efectuar la distribución de los recursos públicos entre el Estado Nacional, las provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; ello guarda coherencia con la máxima contenida en el artículo 75, inciso 23 del mismo plexo legal que fuera citada al inicio del presente trabajo.

Sin embargo, en el plano local, de una lectura sintética de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, puede concluirse que la distribución allí prevista no contiene el principio de igualdad como rector. En efecto, los porcentajes consignados en los artículos 4

<sup>11</sup> Examen de los Informes presentados por los Estados partes al Primer Agrupamiento de Derechos del Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador" (arts. 9, 10 y 13). OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES FINALES A LA REPÚBLICA ARGENTINA OAS/Ser.L/XXV.2.1. GT/PSS/doc.34/18 (p. 12 del mencionado informe).

y 8 de la norma se resumen en que los criterios establecidos se definieron en función de la situación demográfica de cada jurisdicción.

### III.1.F. Planes de Inversión Pública

En este caso, la Jefatura de Gabinete de Ministros de la Nación Argentina publicó el “*Plan Nacional de Inversiones Públicas 2023-2025*”. Allí se explica que las jurisdicciones con responsabilidades en la materia, es decir los tres niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal, **en caso de contar con el financiamiento disponible**, “podrían” avanzar con la provisión de:

- a. 5.470 edificios escolares para reemplazar edificios obsoletos.
- b. 3.920 escuelas adicionales para satisfacer el incremento en la matrícula (9,5%).
- c. 8.547 nuevas salas para 3 años, para alcanzar niveles de cobertura cercanos al 100%.

Por otro lado, conforme el proyecto de ley de presupuesto para el ejercicio 2023, además podrían comprometerse en la construcción de 490 aulas y 105.300 metros cuadrados en escuelas y equipar 140 aulas. En lo relativo a jardines infantiles, se proyecta la construcción de 440 aulas y 68.869 metros cuadrados.

## III.2. México

### III.2.A. Marco jurídico

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante, CPEUM), en su artículo 3° consagra que “(...) *Toda persona tiene derecho a recibir educación. El Estado -Federación, Estados, Ciudad de México y Municipios-, impartirá educación preescolar, primaria, secundaria y media superior. [...] El Estado garantizará la calidad en la educación obligatoria de manera que los materiales y métodos educativos, la organización escolar, la infraestructura educativa y la idoneidad de los docentes y los directivos garanticen el máximo logro de aprendizaje de los educandos*”. Paralelamente, México ratificó el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) que, cabe recordar, en su artículo 13 establece que “los Estados Partes en el presente Pacto reconocen

*el derecho de toda persona a la educación*”. En un orden infraconstitucional, puede destacarse la Ley General de Educación (LGE) (art. 2°), la Ley General del Servicio Profesional Docente (art. 6°) y la Ley General de los Derechos de Niñas, Niños y Adolescentes (arts. 57 y 116).

### III.2.B. Política fiscal y financiamiento educativo

Del informe analizado únicamente surge que la Ley General de Educación (LGE) establece en el Artículo 25 que “(...) *El Ejecutivo Federal y el gobierno de cada entidad federativa, con sujeción a las disposiciones de ingresos y gasto público correspondientes que resulten aplicables, concurrirán al financiamiento de la educación pública y de los servicios educativos. El monto anual que el Estado -Federación, entidades federativas y municipios-, destine al gasto en educación pública y en los servicios educativos, no podrá ser menor a ocho por ciento del producto interno bruto del país, destinado de este monto (...)*” (el resaltado nos pertenece). Además, figuran cuadros estadísticos que, al igual que en el caso de la Argentina, dan cuenta del gasto consolidado en la materia.

### III.2.C. Igualdad

Sobre este punto, el estado mexicano en su informe señala lo siguiente:

- En el Artículo 8° de la Ley General de Educación (LGE), se señala de modo particular la no discriminación y la no violencia en contra de las mujeres y los niños.
- El Artículo 9° de la Ley para Prevenir y Eliminar la Discriminación incluye los criterios para identificar acciones discriminatorias en materia educativa.
- La Ley General de los Derechos de Niñas, Niños y Adolescentes en sus Artículos 37 y 54, señalan como obligación de las autoridades de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios y de las demarcaciones el implementar medidas de nivelación, de inclusión y Acciones afirmativas para garantizar “**la igualdad sustantiva y eliminar los obstáculos que impiden la igualdad de acceso y de oportunidades [...]** a

la educación [...] entre niñas, niños y adolescentes" (el resaltado no pertenece al original).

- Luego, se hace mención a los mismos tópicos analizados en el caso argentino, esto es, reconocimiento de la Educación Bilingüe e Intercultural; inclusión de enfoque de género, de Derechos Humanos y de cultura de pueblos indígenas y afrodescendientes en los contenidos básicos comunes; inclusión de educación sexual obligatoria en los distintos niveles educativos; normas para la inclusión de niños, niñas y adolescentes con discapacidad y con capacidades excepcionales.

### III.2.D. Recomendaciones del GPTSS

En el caso del Estado Mexicano, puede comenzarse con una recomendación general en torno a que dicho país informe si los cambios establecidos en la reforma educativa de la LGE en el año 2013 (destinados a mejorar la calidad educativa pública al interior de los Estados Federativos) se encuentran en proceso<sup>12</sup>.

Ya en relación con el financiamiento de las políticas educativas, toda vez que el Estado Mexicano, como se ha destacado más arriba, solamente informó que el gasto público en materia de derecho a la educación no puede ser menor al ocho (8) por ciento del Producto Bruto Interno, el GPTSS "(...) recuerda al Estado Mexicano que es necesario que se consigne en porcentaje del Gasto público destinado a educación y los porcentajes de acuerdo a cada fuente de financiamiento previsto y por niveles educativos". Ello, en el entendimiento de que "(...) los hogares destinan un porcentaje considerable de recursos para sostener la educación de los hijos e hijas, lo cual sería importante conocer con mayor detalle, y que el Estado pueda adecuar las fuentes de información disponibles sobre el grado de

<sup>12</sup> Examen de los Informes presentados por los Estados Partes al Primer Agrupamiento de Derechos del Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador" (arts. 9, 10 y 13). OBSERVACIONES FINALES A LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS OAS/Ser.L/XXV.2.1GT/PSS/doc.17/16, (p. 19 del mencionado informe).

implementación de la gratuidad educativa".

Por último, en cuanto a la garantía del principio de igualdad, las recomendaciones pertinentes pueden leerse desde dos ángulos. Por un lado, con cita al Comité de los Derechos del Niño, el GTPSS sostiene que "(...) en relación con la persistencia de actitudes patriarcales y estereotipos de género que discriminan a niñas y mujeres, en razón de la elevada prevalencia de violencia de género en México" se "(...) insta al Estado a establecer como prioritarias acciones para la eliminación y erradicación de la discriminación de mujeres y niñas, especialmente en el ámbito de los programas educativos"<sup>13</sup>. Por el otro "(...) en materia de indicadores de resultados, el GT destaca la reducción de brechas por género, especialmente en educación primaria, y avances de inclusión importantes en materia de escolaridad de niños y niñas indígenas y garantías de educación indígena"<sup>14</sup>.

### III.2.E. Plexo constitucional en materia de participación de recursos públicos

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no contiene normas específicas que, como en el caso argentino, delinean los criterios para coparticipar las contribuciones recaudadas por el Estado Nacional para con las provincias. No hay referencias atinentes a la igualdad, la solidaridad o bien la equidad que constituyan principios jurídicos en este sentido. El artículo 73 de la Ley Fundamental Mexicana, en su inciso décimo noveno establece la facultad del Congreso Nacional de crear contribuciones sobre distintos ámbitos y tan solo prevé, en lo que aquí importa, que "(...) las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica".

En un plano legal, la Ley de Coordinación Fiscal tampoco prevé mayores regulaciones en este aspecto. Sin embargo, en lo que hace al

<sup>13</sup> P. 15 del mencionado informe.

<sup>14</sup> P. 16 del mencionado informe.

derecho a la educación, estipula conforme su artículo 28 que “(...) las autoridades federales y de las entidades federativas, tanto en materia educativa como las responsables del ejercicio presupuestario, se reunirán con una periodicidad no mayor de un año, con el fin de analizar alternativas y propuestas que apoyen una mayor equidad e impulsen la mejor utilización de los recursos transferidos a las entidades federativas para la educación básica y, en su caso, normal”.

### III.2.F. Planes de Inversión Pública.

Sobre este vértice, en el marco del Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024<sup>15</sup>, pueden destacarse dos políticas públicas en materia educativa: el “Programa Nacional de Becas para el Bienestar Benito Juárez” y “Jóvenes escribiendo el futuro”.

El “Programa Nacional de Becas para el Bienestar Benito Juárez” está dirigido a niñas, niños y jóvenes menores de 18 años que se encuentren en situación de pobreza extrema y que estudien en una escuela, “cualquiera sea su nivel”. Se compone de una beca por familia y el apoyo dinerario es de 800 pesos mensuales que se entregan de manera bimestral al beneficiario ya sea mediante depósito en tarjeta bancaria o en efectivo. En el caso de los niños, el apoyo se entrega a sus padres o tutores.

Por su parte, el programa “Jóvenes escribiendo el futuro” es un programa nacional dirigido a jóvenes que reúnan las siguientes características:

- Estén inscritos en algún centro de educación superior en modalidad escolarizada.
- Tengan menos de 29 años y no reciban otra beca del gobierno federal.
- Vivan en un hogar en situación de pobreza.

En efecto, se le otorga prioridad a mujeres indígenas y afrodescendientes, a hombres indígenas y afrodescendientes, a personas que

vivan en una zona de atención prioritaria y a personas que vivan en contextos de violencia. A cada becario se le brinda un apoyo de 4.800 pesos bimestrales durante el ciclo escolar (cinco bimestres) y tiene como requisitos que la institución educativa tenga el expediente escolar completo del becario, que éste tenga un número de matrícula y un grupo asignado y que asista a clases con regularidad.

### III.3. Colombia

#### III.3.A. Marco jurídico

La Constitución Política de Colombia de 1991 consagra en su artículo 67 que “(...) La educación es un derecho de la persona y un servicio público que tiene una función social; con ella se busca el acceso al conocimiento, a la ciencia, a la técnica y a los demás bienes y valores de la cultura”. Asimismo, Colombia ha ratificado el PIDESC como así también la Convención de los Derechos del Niño cuyo artículo 28 estipula que “(...) Los Estados Partes reconocen el derecho del niño a la educación y, a fin de que se pueda ejercer progresivamente y en condiciones de igualdad de oportunidades ese derecho (...)” (el resaltado no corresponde al original). Más adelante, en un plano legal, se destacan las siguientes normas que receptan el derecho bajo análisis: Ley 30 de 1992; Ley 115 de 1994; Ley 361 de 1997, Ley 715 de 2001, Ley 749 de 2002, Ley 934 de 2004. Además, resulta relevante mencionar el Decreto N° 1953/2014 que crea el Sistema Educativo Indígena Propio y que según su artículo 39 puede definirse como aquel proceso integral que “(...) involucra el conjunto de derechos, normas, instituciones, procedimientos y acciones que garantizan el derecho fundamental a la educación indígena propia e intercultural, el cual se desarrolla a través de los componentes político-organizativo, pedagógico y administración y gestión, los cuales serán regulados por las correspondientes normas”. En términos de su financiamiento, la mencionada norma destaca que “(...) Los ciclos o niveles del SEIP, para efectos de la asignación y uso de recursos del Sistema General de Participaciones y del

---

<sup>15</sup> Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Observatorio Regional de Planificación para el Desarrollo de América Latina y el Caribe [en línea] <https://observatorioplanificacion.cepal.org>

*aseguramiento de la calidad y pertinencia del sistema, tendrán correspondencia y equivalencia con los niveles educativos establecidos en la Constitución Política, con los niveles de la educación superior, y con la atención de la primera infancia”.*

### **III.3.B. Política fiscal y financiamiento educativo**

Con respecto a este acápite, el país informa, en primer término, que los recursos destinados a la educación pública provienen del “*Sistema General de Participaciones y de recursos del Presupuesto General de la Nación*”. En una misma línea, se encuentra el Decreto 4807 de 2011 “*por el cual se establecen las condiciones de aplicación de la gratuidad educativa para los estudiantes de educación preescolar, primaria, secundaria y media de las instituciones educativas estatales y se dictan otras disposiciones para su implementación*” (el resaltado nos pertenece). Es decir que, en un vista preliminar del asunto -que luego será desarrollado con mayor profundidad- **el sistema educativo colombiano, a diferencia del caso argentino y mexicano, presentaría dos características distintivas en lo que refiere a su financiamiento.** Por un lado, no hay indicadores cuantitativos en cuanto a la inversión del gasto que tomen como parámetro el Producto Bruto Interno y por el otro, se constatan condiciones de aplicación que la ciudadanía debe cumplir para ingresar al sistema educativo público colombiano; en otros términos el acceso a la gratuidad se encuentra reglamentado, debiendo el alumnado cumplir una serie de requisitos, los cuales a simple vista deberán ser razonables de acuerdo con el derecho aquí en juego.

### **III.3.C. Igualdad**

En lo que refiere a la igualdad, Colombia cita la ley 1.752 de 2015 la cual tiene por objeto “*garantizar la protección de los derechos de una persona, grupo de personas, comunidad o pueblo, que son vulnerados a través de actos de discriminación por razones de etnia, religión, nacionalidad, ideología política o filosófica, sexo u orientación sexual, discapacidad y demás razones de discriminación*”. De la misma forma, vuelve a enumerar medidas

relacionadas a la educación bilingüe y los demás tópicos que fueron vistos en los casos de Argentina y México.

### **III.3.D. Recomendaciones del GTPSS**

Además de la recomendación dirigida a establecer mecanismos que permitan procesar la información de manera consistente para que así el GTPSS logre llevar a cabo un análisis objetivo del estado de situación que atraviesan los grupos vulnerables, punto que ya ha sido expuesto en el caso argentino, resulta dable hacer hincapié en que a criterio del GTPSS, ante las altas tasas de analfabetismo entre los niños indígenas y afrocolombianos, es indispensable que el Estado Colombiano pueda establecer mecanismos necesarios “*para dar seguimiento a los SEIPs y, de manera particular, a las tasas de analfabetismo y avance escolar de los grupos en situación de vulnerabilidad*”<sup>16</sup>. Asimismo, el GTPSS advierte la existencia de brechas relevantes entre hombres y mujeres con respecto a la deserción escolar durante la educación superior.

### **III.3.E. Plexo constitucional en materia de participación de recursos públicos**

La Constitución Política de Colombia no solo contiene principios jurídicos que sirvan de ordenadores a la hora de participar los recursos públicos, sino que también estipula ciertas áreas y en definitiva derechos que deben tener prioridad a la hora ejecutar aquellos.

En efecto, el artículo 356 consagra por un lado que “*(...) los recursos del sistema general de participaciones de los departamentos, distritos y municipios se destinarán a la financiación de los servicios a su cargo, dándoles prioridad al servicio de salud, los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, y servicios públicos*

<sup>16</sup> Examen de los Informes presentados por los Estados Partes al Primer Agrupamiento de Derechos del Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador” (arts. 9, 10 y 13). OBSERVACIONES FINALES A LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS OAS/Ser.L/XXV.2.1GT/PSS/doc.14/16, (p. 9 del mencionado informe).

*domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, garantizando la prestación y la ampliación de coberturas con énfasis en la población pobre*”. Aquí entonces no solo se destaca que los servicios educativos tienen prioridad en cuanto a su financiamiento sino que además la situación económica particular de cada ciudadano y ciudadana resulta relevante de cara a consagrar este derecho en la realidad.

A su turno, la misma norma refiere que “(...) teniendo en cuenta los principios de solidaridad, complementariedad y subsidiariedad, la ley señalará los casos en los cuales la Nación podrá concurrir a la financiación de los gastos en los servicios que sean señalados por la ley como de competencia de los departamentos, distritos y municipios”. Por consiguiente, en base esencialmente a un principio de solidaridad, el Estado Nacional puede auxiliar y financiar complementariamente la actividad financiera de los departamentos, distritos y municipios y puede considerarse como ejemplo, el financiamiento del derecho a la educación.

En un orden legal, la Ley 715, reglamentaria del artículo antes citado, consagra dentro del Sistema General de Participaciones que regula la ley, un apartado específico para los servicios educativos. Precisamente, conforme su artículo 3, “(...) el Sistema General de Participaciones estará conformado así: 3.1. Una participación con destinación específica para el sector educativo, que se denominará participación para educación; 3.2. Una participación con destinación específica para el sector salud, que se denominará participación para salud; 3.3 Una participación de propósito general que incluye los recursos para agua potable y saneamiento básico, que se denominará participación para propósito general”.

### **III.3.F. Planes de Inversión Pública**

En este plano, cabe precisar que en el marco del Plan Plurianual de Inversiones

2018-2022<sup>17</sup> de Colombia, se informa que el sector educativo concentra alrededor de doscientos dieciséis billones de pesos colombianos (\$216 billones), mediante los cuales las autoridades apuntan a:

- lograr una educación completa e integral para los colombianos, desde la educación inicial y preescolar para el desarrollo, mayor acceso, bienestar y permanencia.
- Innovar en el desarrollo de la infraestructura educativa, formación docente, el fortalecimiento del Plan de Alimentación Escolar y la consolidación de la jornada única.
- Atender a una educación media pertinente, más y mejor educación rural y educación superior de calidad, que considere condiciones óptimas de alimentación, seguridad y oportunidades.
- Además, yace una apuesta por la universidad pública y por lograr acceso incluyente a la educación superior y la permanencia de calidad.

### **IV. Directrices de derechos humanos en las políticas de gasto público**

En el informe sobre pobreza y Derechos Humanos en las Américas ya citado, la CIDH recomienda a los Estados “(...) adoptar programas encaminados a recopilar estadísticas desagregadas por género, edad, raza y etnia, situación de pobreza y pobreza extrema, y sistemas de indicadores con enfoque interseccional, que permitan realizar diagnósticos consistentes para orientar el enfrentamiento del problema (...)”.

Lo cierto es que del análisis efectuado de los informes presentados por Argentina, México y Colombia en el marco del Protocolo de San Salvador y las recomendaciones del Grupo de Trabajo, ninguno de los tres países ofrecerían políticas públicas integrales y mucho menos mecanismos que permitan un seguimiento

---

<sup>17</sup> Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Observatorio Regional de Planificación para el Desarrollo de América Latina y el Caribe [en línea] <https://observatorioplanificacion.cepal.org>

eficaz de dichas políticas en clave de la realización de derechos fundamentales. Por el contrario y en lo que respecta a esta última cuestión, queda claro que el financiamiento del derecho a la educación en general presenta **techos cuantitativos** vinculados al gasto público sobre el PBI. Dicha ecuación no permite seguimiento alguno, toda vez que estos números, a la hora de evaluar la eficiencia en el empleo de fondos públicos, no brindan información idónea ni suficiente para determinar el acierto o desacierto de la inversión pública.

Además, en materia de igualdad, se ha visto que los informes están alejados de la lógica asociada a la garantía de derechos de aquellos grupos desaventajados. Más bien, yace **una inclinación al enfoque de la igualdad bajo no discriminación y de evitar la proliferación de vulneración de derechos a través de las conocidas “categorías sospechosas”**.

Como corolario, el GTPSS afirma que en los tres países yace la **“imposibilidad de evaluar consistentemente las brechas de desigualdad y discriminación”** y que en consecuencia es palpable la necesidad de establecer mecanismos que permitan garantizar la rendición de cuentas, participación ciudadana, procesamiento claro de la información relevada de cara planificar mejores políticas en materia educativa.

Las conclusiones arribadas por el Grupo de Trabajo abren un interrogante que resulta de importancia para el análisis de las erogaciones de los Estados: si los países no cuentan con información suficiente acerca de sus avances en materia de derechos humanos o sus brechas de desigualdad ¿Cuán eficientes serán sus políticas públicas tendientes a revertir desigualdades estructurales en sus territorios?

Y en ese sentido, resulta necesario recordar que las políticas fiscales llevadas a cabo por los países son fundamentales para la garantía de derechos humanos consagrados en pactos internacionales. Las actividades erogatorias de los Estados no pueden ser pensadas por fuera de esta premisa, ya que **constituyen piezas constitutivas de las actividades financieras que desarrollan los países**. El gasto público no es un asunto netamente técnico o político, ni

debería ser así concebido<sup>18</sup>, ya que ese entendimiento coloca en un lugar demasiado azaroso la efectivización de derechos fundamentales.

En una región que adolece de sistemas tributarios sumamente regresivos, resulta más que necesario poner el foco en la eficiencia del gasto público. Esa “eficiencia” debe ser entendida no desde una óptica economicista o en términos de “costos” y “beneficios”, sino desde una visión jurídica: hablar de eficiencia en materia de gasto público será hablar de revertir desigualdades estructurales a partir de planificación estratégica de erogaciones.

Este entendimiento se encuentra plasmado en los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, elaborados e impulsados en el año 2021<sup>19</sup> por un grupo de organizaciones de la sociedad civil. Así, podemos observar que en el principio n° 1.2 se resalta la importancia del gasto en la materia, al entender que la política fiscal tiene como funciones -entre otras- *“redistribuir los ingresos y la riqueza para lograr la igualdad sustantiva a través de un gasto público de calidad [...] contribuir a reparar, mediante la incorporación de medidas afirmativas eficaces en materia fiscal que contribuyan a eliminar toda forma de discriminación, el legado de exclusión social y daño ecológico ocasionados por la sobreexplotación, el colonialismo, el patriarcado y el racismo estructural”*.

A su vez, el principio n° 2 establece que las obligaciones estatales de respetar, proteger y garantizar los derechos *“exigen un rol activo y un fortalecimiento del Estado, y limitan la discrecionalidad estatal en materia de política fiscal”*.

Finalmente, el principio n° 12 enuncia que los Estados deben *“Movilizar y utilizar el máximo de los recursos disponibles para dar efectividad a derechos específicos sin lugar a discriminaciones incluidos los derechos*

<sup>18</sup> SPISSO, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Capítulo XVIII. Principios Constitucionales en materia de gastos.

<sup>19</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://derechosypoliticafiscal.org/es/principios-derechos-humanos-politica-fiscal.html>

económicos, sociales, culturales y ambientales. [...] Los Estados deben demostrar que han realizado todo esfuerzo por utilizar todos los recursos que están a su disposición en un esfuerzo por satisfacer, con carácter prioritario, las obligaciones esenciales asociadas a cada derecho.”<sup>20</sup>.

Estos principios arrojan luz acerca de cómo debería ser el entendimiento estatal acerca de sus erogaciones, siempre enmarcadas en sus políticas fiscales y no desconectadas en una faz netamente política o económica. El gasto público de calidad es un asunto netamente jurídico.

## V. Iniciativas para un gasto público eficiente

Por todo lo analizado y expuesto, entendemos que para lograr el objetivo de revertir las desigualdades estructurales y cumplir progresivamente con los DESC que se enuncian en los tratados internacionales, los Estados no solo deben dedicar atención a la formulación de políticas tributarias más distributivas y progresivas, sino también fortalecer los mecanismos republicanos de control del gasto público, en aras de lograr su máxima eficiencia.

En ese sentido, consideramos que una herramienta interesante y cercana a la propuesta de un mecanismo que permita seguir la efectividad de una política y de esta forma “medirla” bajo el prisma de la política fiscal asociada a los derechos humanos, es el llamado **gasto etiquetado**. Esta herramienta presupuestaria permite el seguimiento del cumplimiento de los objetivos que se plantea el crédito presupuestario desde la formulación del gasto hasta el control de su ejecución. Se trata de clasificar los gastos incluidos en los presupuestos públicos con criterios definidos a partir de la relevancia de las políticas involucradas para mejorar la situación de

equidad<sup>21</sup>. Esto significa rastrear e identificar todas aquellas partidas presupuestarias destinadas a satisfacer algún derecho en particular, para luego posibilitar un seguimiento de ejecución y rendición de cuentas.

Si bien se trata de una herramienta impulsada y desarrollada de manera primigenia por los movimientos feministas para el fomento del derecho a la igualdad, lo cierto es que circunscribir esta metodología a la efectivización de un solo derecho resultaría limitado. Etiquetar gastos es una herramienta que no solo posibilita la elaboración de información más certera sobre la eficiencia del gasto, sino que también permitiría hacer frente a la obligación internacional asumida por los Estados a la hora de suscribir el Protocolo de San Salvador. Además, podría fortalecer los principios constitucionales que la mayoría de los países reseñados consagran a la hora de participar los recursos públicos con las respectivas jurisdicciones internas. Si en el caso argentino la igualdad de oportunidades conforma uno de los criterios subjetivos de reparto que indica nuestra Ley Fundamental o como en el caso colombiano, el sistema de participaciones tiene una sección dirigida exclusivamente a realizar el derecho a la educación, sin duda que un seguimiento claro de las políticas a concretarse en este aspecto -y de las partidas presupuestarias asignadas- mejorará su eficacia y congruencia con las normas constitucionales a tales efectos.

Ejemplos de gasto etiquetado se constatan en los presupuestos nacionales de nuestro país desde el año 2021 (en lo que refiere a las políticas con perspectiva de género), y en el monitor fiscal diseñado por la Oficina de Presupuesto del Congreso para las acciones presupuestarias destinadas a la niñez y la adolescencia.

De esta manera, etiquetar gastos vinculados a las acciones estatales tendientes a garantizar

---

<sup>20</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

<sup>21</sup> RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, Corina. *Gastos, tributos y equidad de género. Una introducción al estudio de la política fiscal desde la perspectiva de género*. CENTRO INTERDISCIPLINARIO PARA EL ESTUDIO DE POLÍTICAS PÚBLICAS. Noviembre 2008.

los DESC permitiría a la larga elaborar políticas públicas más coherentes y efectivas que pueden complementarse con las que se espera tengan los Estados al momento de diseñar la política fiscal.

Por otro lado, resulta necesario destacar la tarea que desarrollan los órganos de control externo del Estado, y en particular el rol clave que podrían cumplir en la búsqueda de la eficiencia del gasto público. En nuestro país, la **Auditoría General de la Nación** es la facultada constitucionalmente para realizar dicha labor. En particular, a este ente le compete el control de la actividad financiera y presupuestaria del Estado, lo que indudablemente incluye el gasto público que desarrolla.

Para cumplir dicha labor, la AGN tiene diversas funciones enumeradas en la ley nº 24.156 de actividad financiera del Estado, entre ellas, fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en relación con la utilización de los recursos del Estado y realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones y de las entidades bajo su control, así como también evaluaciones de programas, proyectos y operaciones.

Es decir, la propia ley que regula la actividad financiera del Estado le otorga facultades a este órgano para realizar el seguimiento y control de -entre otras cuestiones- los programas elaborados por el Poder Ejecutivo para hacer frente a las obligaciones internacionales en materia de DESC.

Sin embargo, los dictámenes elaborados por este órgano no han impactado de manera certera en la actividad desarrollada por el poder controlado. Ya sea porque la Auditoría carece de legitimación activa para perseguir la responsabilidad de los funcionarios involucrados en presuntos hechos ilícitos, por la falta de coordinación con otros órganos también dedicados al control republicano, o por el desinterés de la administración pública en los dictámenes que la Auditoría produce, lo cierto es que la labor de la AGN no tiene consecuencias claras en la actividad financiera

estatal.<sup>22</sup>

Este punto toca de lleno con la ineficacia que puede resultar de los loables planes de inversión pública que los países en mención llevan adelante. En los tres casos pueden detectarse iniciativas tendientes a mejorar la infraestructura educativa y atender necesidades específicas de aquellos sectores poblacionales históricamente vulnerables o bien que requieren de una prestación diferenciada por la etapa de la vida que se atraviesa, como el caso de los jóvenes a punto de ingresar al mercado laboral formal. Ahora bien, sin mecanismos de control con la potencia necesaria de cara a un control apropiado del gasto público, cualquier política pública deviene inocua.

Lejos de resignarnos a este escenario, consideramos que la capacidad técnica de este órgano y sus potestades constitucionales pueden ser potencialmente muy útiles a la hora de fortalecer los mecanismos de relevamiento, seguimiento y control de políticas públicas.

## **VI. Conclusiones: hacia la justiciabilidad de la eficiencia en materia de gasto**

Los datos relevados al inicio del presente artículo en cuanto a los niveles de pobreza en toda la región latinoamericana y la consecuente desigualdad estructural que se constata en perjuicio de grupos históricamente relegados como los niños, niñas y adolescentes, las mujeres y la población indígena, también encuentran un correlato en los datos que en materia educativa el GTPSS ha destacado.

En el caso argentino, “(...) la tasa de abandono alcanzó, en el ciclo escolar 2014-2015, 8.24% (comparada con la de nivel primario que fue de sólo 0.76%); los indicadores de sobreedad y repetición escolar también resultan altos”<sup>23</sup>.

Por su parte, en el caso de México, el GTPSS “(...) identifica un nudo crítico principalmente en primaria, con 9% de sobreedad con mayor peso

<sup>22</sup> SCHAFFRIK, Fabiana “La creación de la Auditoría General y su incidencia en el mejoramiento externo del presupuesto”. Eudeba. Buenos Aires, 2012.

<sup>23</sup> P. 12 del informe.

*en los niños, y se eleva considerablemente en educación secundaria (14%), con diferencias jurisdiccionales considerables, todo lo cual alerta sobre la necesidad de reforzar acciones en materia de calidad y de evitar el desgranamiento educativo”<sup>24</sup>.*

Por último, en Colombia, además de la mencionada tasa de analfabetismo en las poblaciones indígenas, “(...) en el marco de las Pruebas SABER el nivel de desempeño del 72.2% de los estudiantes tiene grado medio, bajo, inferior o muy inferior” y “(...) También observa la importancia de incrementar la proporción de establecimientos educativos de nivel básico y medio, que cuentan con biblioteca, el cual asciende sólo al 13%”<sup>25</sup>.

En ese sentido, toda vez que el presente artículo se enmarca en el estudio de la política fiscal de los estados latinoamericanos en miras a un cumplimiento efectivo de los derechos humanos garantizados en la región por la firma y ratificación, en lo que aquí importa, del Pacto de San José de Costa Rica y del Protocolo de San Salvador, los datos citados en los párrafos que anteceden son concluyentes en cuanto a que garantizar una ejecución del gasto público con eficiencia y calidad es igual de determinante que la adopción, en una faz recaudatoria, de sistemas tributarios progresivos.

Comenzamos este artículo resaltando lo señalado por la CIDH en su Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas, en tanto el crecimiento económico de un Estado no se condice necesariamente con un mejoramiento de la calidad de vida de sus ciudadanos. En este marco, entendemos que la planificación de políticas fiscales para la efectivización de los derechos humanos no puede hacerse solamente desde una óptica recaudatoria. Es decir, no resultará suficiente acrecentar las arcas estatales si sus fondos no se invierten de manera eficiente para la reversión de desigualdades estructurales.

En el plano interamericano, una lectura conjunta de la cláusula de desarrollo

progresivo de los derechos (art 26 de la CADH) y los compromisos asumidos por la suscripción del Protocolo de San Salvador (en particular el artículo 1) llama a los Estados a repensar permanentemente y de manera estratégica su inversión social, con el fin de lograr la plena efectividad de los derechos consagrados en el Pacto.

En el presente trabajo hemos propuesto las herramientas de gasto etiquetado impulsadas por los movimientos feministas para extenderlas y mejorar la mecánica presupuestaria de los Estados, y destacado el importante rol que podrían cumplir los órganos de control en la tarea de la rendición de cuentas de su actividad financiera. Sin embargo, solo son algunas acciones que creemos deberían adoptarse para arribar a ese objetivo. Existen múltiples formas de mejorar los procesos de rendición de cuentas presupuestarias y formulación de políticas públicas, que sin lugar a dudas deben contar con la máxima participación ciudadana para robustecer las democracias nacionales. La necesidad de aplicar nuevos mecanismos para la eficiencia del gasto, habiendo analizado los informes en el marco del Protocolo, resulta apremiante.

Por último, no debe olvidarse que la falta de adopción de políticas con un gasto eficiente -y la consecuente afectación del derecho a la educación en los tres países estudiados- resulta pasible de responsabilidad internacional de los Estados parte. Precisamente, el artículo 19 inciso 6 del Protocolo de San Salvador consagra, en relación con la defensa del derecho a la educación (artículo 13 del mencionado protocolo) la posibilidad de poner en marcha los mecanismos de peticiones individuales del Pacto de San José de Costa Rica.

En efecto, “(...) en el caso de que los derechos establecidos en el párrafo a) del artículo 8 y en el artículo 13 fuesen violados por una acción imputable directamente a un Estado parte del presente Protocolo, tal situación podría dar lugar, mediante la participación de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, y cuando proceda de la Corte Interamericana de

---

<sup>24</sup> Pp 14 y 15 de los mencionados informes.

<sup>25</sup> P. 8 del mencionado informe.

*Derechos Humanos, a la aplicación del sistema de peticiones individuales regulado por los artículos 44 a 51 y 61 a 69 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*". En este entendimiento, no debemos perder de vista que la falta de políticas públicas de calidad en materia educativa podría en efecto acarrear la responsabilidad internacional de los Estados.

Sin lugar a dudas, la calidad en el gasto público es una materia pendiente en la región, apremiada por la falta de datos y estadísticas acerca de las situaciones y políticas desarrolladas. Sin embargo, la materia es tan incipiente como fértil, y las nuevas tecnologías -conjugadas con las herramientas y órganos mencionados en este trabajo- podrán incidir de manera directa en el desarrollo de acciones tendientes a lograr la eficiencia de la actividad erogatoria estatal.

## TÍTULO IV

# OBLIGACIONES EXTRATERRITORIALES

---

## LA LUCHA POR LA JUSTICIA TRIBUTARIA GLOBAL: LA RELEVANCIA DE UN ENFOQUE DE DERECHOS HUMANOS

Rodrigo Uprimny y Mariana Matamoros

### I. Introducción

Una de las consecuencias más negativas de la globalización es la llamada “competencia impositiva a la baja”, que consiste en que algunos Estados optan por tarifas impositivas muy reducidas para atraer capitales o para que los billonarios les lleven su riqueza. Esas políticas pueden parecer racionales individualmente, pues a veces atraen mucha riqueza y capitales a los países que las adoptan. Sin embargo, el resultado global ha sido desastroso ya que ha erosionado la capacidad de los Estados de recolectar suficientes impuestos para cumplir sus funciones, desarrollar sus programas sociales y redistribuir la riqueza para evitar desigualdades corrosivas. Si Estados como Francia o Alemania mantienen sus tarifas impositivas altas y progresivas para los más ricos, que es lo justo, entonces algunas empresas o los billonarios de esos países pueden optar por trasladar sus sedes o patrimonios a otros países más amables impositivamente, como sus vecinos Irlanda o Luxemburgo.

Esta competencia impositiva a la baja no sólo ha minado la capacidad tributaria de los otros países, sino que ha beneficiado esencialmente a los más ricos del mundo y a las grandes multinacionales. Resultado: incremento de la desigualdad y menor capacidad de los Estados para satisfacer los derechos de su población. Por ejemplo, según cálculos de la Cepal<sup>1</sup>, la evasión y elusión tributarias equivalen al 6 % del PIB de América Latina y el Caribe. Y los beneficiados han sido esencialmente los más ricos y las grandes corporaciones.

Investigadores de las universidades de Berkeley y de Copenhague estimaron<sup>2</sup> que cerca del 40 % de los beneficios de las multinacionales va a paraísos fiscales y reduce el recaudo en más de 200.000 millones de dólares, el 10 % de la recaudación mundial del impuesto de sociedades.

La lucha contra la competencia tributaria a la baja, y su versión más extrema que son los paraísos fiscales, es entonces un elemento esencial de cualquier esfuerzo por lograr un mundo más justo, en que los más ricos paguen los impuestos que deben pagar y los Estados tengan así los dineros necesarios para satisfacer los derechos de su población y evitar las desigualdades corrosivas. Esto sólo puede lograrse a través de regulaciones internacionales y cooperación entre los Estados, como intercambio de información para combatir la evasión o el establecimiento de tarifas mínimas corporativas globales a las ganancias que las grandes multinacionales deban pagar en los lugares en que desarrollan sus actividades. Esto explica que haya un debate internacional creciente sobre cómo regular la tributación a nivel global.

En este artículo defendemos la tesis de que la incorporación de una perspectiva de derechos humanos es no sólo relevante sino incluso necesaria para discutir en mejor forma esta reforma a la tributación global que actualmente se adelanta a nivel internacional y que busca combatir la competencia tributaria a la baja, la cual ha erosionado la capacidad de muchos Estados para movilizar recursos suficientes para cumplir sus funciones y satisfacer los derechos de sus poblaciones. Sin embargo, la adopción de este enfoque de

<sup>1</sup> COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE. *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, los desafíos de la política fiscal en la recuperación transformadora pos-COVID-19*. Chile, 2021.

<sup>2</sup> TØRSLØV, Thomas; WIER, Ludvig; ZUCMAN, Gabriel. “The missing profits of nations”. In *The Review of Economic Studies*. Vol. 90, No 3, United Kingdom, Oxford University Press, 2023, p.p. 1499-1534.

derechos humanos en el campo fiscal no es nada fácil por cuanto hasta hace muy pocos años existió una desafortunada ignorancia recíproca entre las discusiones de derechos humanos y las de política fiscal, tanto a nivel nacional como internacional.

En concordancia con estas premisas, el presente documento se estructura en cinco secciones, además de esta introducción. La primera resalta la importancia de superar esa brecha entre discusiones fiscales y de derechos humanos a fin de adoptar un enfoque de derechos humanos en las políticas fiscales en general, y en materia tributaria en particular. La segunda parte identifica los principios y obligaciones de derechos humanos que son más relevantes para la discusión de la reforma a la tributación global, lo cual nos llevará, en particular, a introducir la tesis de que los Estados tienen también obligaciones extraterritoriales en derechos humanos que son relevantes en el campo de la política fiscal. La sección tercera estudia entonces un poco más en detalle estas obligaciones extraterritoriales relevantes para el debate de justicia tributaria global, haciendo referencia a los principios 13 y 14 de los llamados “principios de derechos humanos de la política fiscal” desarrollados y defendidos por varios académicos y organizaciones de la sociedad civil en América Latina en el campo<sup>3</sup>. La sección cuarta aborda el debate actual en torno a la tributación global y muestra la relevancia de un enfoque de derechos humanos en estas discusiones. Finalmente, presentamos algunas conclusiones de todo este examen.

## **II. Un puente necesario pero desatendido: derechos humanos y políticas fiscales**

La ignorancia recíproca, al menos hasta hace pocos años, entre los debates de derechos humanos y aquellos de política fiscal ha sido

desafortunada pues es incomprensible y debilita ambos campos de reflexión y de acción política y social.

Es problemático que el mundo de derechos humanos tienda a ignorar las discusiones fiscales pues, como lo mostró el ya clásico trabajo de Holmes y Sunstein<sup>4</sup>, la realización de todos los derechos humanos, incluso de los derechos civiles y políticos, implica costos. No existen derechos gratis, por lo cual, si uno quiere tomar en serio la garantía de los derechos y las libertades, debe igualmente tomar en serio el análisis de las restricciones fiscales para realizarlos. La razón es obvia: la realización de los derechos humanos requiere que los Estados cuenten con instituciones robustas que movilicen, asignen y utilicen recursos públicos de manera transparente, participativa y responsable.

Este enfoque es respaldado por el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC), que reconoce la importancia de la movilización máxima de los recursos disponibles como un elemento fundamental para la realización progresiva de los derechos económicos, sociales y culturales. El Artículo 2, Párrafo 1, de este tratado establece el compromiso de los Estados Parte de tomar medidas, tanto a nivel nacional como mediante la cooperación internacional, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos reconocidos en el pacto. La movilización máxima de recursos destaca específicamente la responsabilidad de los Estados de fortalecer sus ingresos mediante la recaudación tributaria y de utilizar de manera eficaz los recursos disponibles para avanzar decididamente hacia la plena realización de los derechos humanos.

A su vez, la política fiscal, al ser una política pública, debe regirse por los principios de derechos humanos ya que estos enmarcan todas las actividades del Estado. El derecho internacional de los derechos humanos establece la obligación ineludible de los Estados de respetar, proteger y garantizar la

---

<sup>3</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

---

<sup>4</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. WW Norton & Company, 2000.

efectividad de los derechos humanos en todas las facetas de sus funciones. En este contexto, los derechos humanos desempeñan un papel fundamental para reconsiderar la tributación de una manera inclusiva, sostenible y equitativa. La política fiscal, entendida como el conjunto de medidas para administrar el gasto público y sus diversas fuentes de financiamiento, debe entonces concebirse como una herramienta esencial para salvaguardar todos los derechos humanos, sean estos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales o ambientales. Además de cumplir con esta función protectora, la política fiscal posee un potencial transformador significativo al poder ser un instrumento para enfrentar la pobreza, la desigualdad y otros obstáculos estructurales que obstaculizan la plena realización de los derechos humanos. En este contexto, la política fiscal se sitúa intrínsecamente en el ámbito de los derechos humanos y, por ende, las reglas y estándares que la regulan deben interpretarse a la luz de las normas de derechos humanos y de las constituciones nacionales, que incorporan esos derechos.

Afortunadamente en los últimos años ha empezado a superarse esa ignorancia recíproca entre los temas fiscales y los análisis de las obligaciones de derechos humanos, gracias a la labor académica y a los desarrollos doctrinarios de instancias internacionales de derechos humanos. Así, en el plano académico, algunos de nosotros hemos estimulado ese mayor diálogo entre estos campos, por ejemplo, a través de una interpretación interdisciplinaria del alcance del artículo 2 del PIDESC, que establece, como ya lo señalamos, el deber de los Estados de usar el máximo de sus recursos disponibles para lograr la plena realización de los derechos sociales<sup>5</sup>. Otros académicos han desarrollado en los últimos quince años esfuerzos

<sup>5</sup> UPRIMNY, Rodrigo; CHAPARRO, Sergio y CASTRO, Andrés. "Bridging the Gap. The Evolving Doctrine on ESCR and 'Maximum Available Resources'". In Young K, *The future of Economic, Social and Cultural Rights*. Cambridge University Press, 2019, p.p.624-653

semejantes por lograr este puente entre la economía política, la política fiscal y los derechos humanos, tanto en el plano nacional como internacional<sup>6</sup>.

A nivel de las instancias de derechos humanos, en el sistema interamericano, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) ha resaltado que "los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación"<sup>7</sup> y señaló que los Estados de la región "deben tomar medidas pertinentes para un análisis integral de las políticas fiscales"<sup>8</sup>. Entonces, es imperativo reconocer la trascendencia de cómo un Estado estructura sus políticas de ingresos y gastos, ya que esto incide directamente en su capacidad para cumplir con las obligaciones internacionales en materia de derechos humanos, especialmente aquellas vinculadas a los derechos económicos, sociales y culturales de las personas.

En el ámbito universal, el Informe de 2014 de la Relatora Especial de Naciones Unidas sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, Magdalena Sepúlveda Carmona<sup>9</sup>, resaltó que las políticas tributarias son un factor determinante del disfrute de los derechos humanos. La relatora subraya la importancia de la movilización "máxima de recursos disponibles" para asegurar la realización progresiva de los niveles mínimos y esenciales de todos los derechos económicos, sociales y culturales. Estos niveles mínimos esenciales son cruciales para asegurar un nivel

<sup>6</sup> NOLAN, Aoife, O'CONNELL, Rory, HARVEY Colin. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*, Oxford, and Portland: Hart Publishing, 2013

<sup>7</sup> CIDH, Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas, Estados Unidos, OEA/Ser.L/V/II.164. Doc. 147, 2017. Pág.501

<sup>8</sup> Ibid. Pág. 496

<sup>9</sup> Ver: Report of the Special Rapporteur on Extreme Poverty and Human Rights, Magdalena Sepúlveda Carmona A/HRC/23/36, para 3, as well as: Committee on Economic, Social and Cultural Rights Report on the forty-eighth and forty-ninth sessions (30 April–18 May 2012, 12–30 November 2012), E/C.12/2012/3, para 88.

de vida adecuado a través de la subsistencia básica, atención primaria de la salud esencial, vivienda y formas básicas de educación para todos los miembros de la sociedad. El principio de movilización, incluso en épocas de limitaciones graves de recursos, impone a los Estados la obligación de hacer todo lo posible para utilizar eficazmente los recursos disponibles, ya sea a través de la recaudación de impuestos, la lucha contra la evasión fiscal y otras corrientes financieras ilícitas, con el firme propósito de satisfacer los niveles mínimos esenciales.

Por su parte, el Comité de Derechos del Niño de Naciones Unidas adoptó en 2016 la Observación General No 19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para garantizar los derechos del niño, la cual proporciona una guía detallada para la efectiva realización de todos los derechos consagrados en la Convención sobre los Derechos del Niño. Este enfoque se orienta especialmente hacia los niños en situaciones de vulnerabilidad, estableciendo principios rectores de eficacia, eficiencia, equidad, transparencia y sostenibilidad en las decisiones relacionadas con los presupuestos públicos. La "efectividad de los derechos del niño" impone nuevamente la responsabilidad a los Estados de movilizar, en la medida máxima posible, sus recursos disponibles de manera coherente, con el propósito de promover la realización efectiva de los derechos económicos, sociales y culturales. Además, en esta observación general se destaca que los Estados que carecen de los recursos necesarios para implementar los derechos establecidos en la Convención tienen la obligación de buscar cooperación internacional, ya sea de manera bilateral, regional, interregional, global o multilateral, con el fin de facilitar el ejercicio de los derechos del niño. Esto reconoce la importancia de la coordinación de los Estados a nivel global para generar recursos suficientes destinados a la realización de los derechos del niño, lo cual tendría un impacto simultáneo en los derechos de las personas en general.

En particular, esta observación general señala cuatro principios presupuestales que se pueden extrapolar a las políticas fiscales para la realización de los derechos sociales de todas las personas, y no de sólo de los niños y niñas: i) eficacia: Los estados deben llevar a cabo la planificación, aprobación, ejecución y seguimiento de los presupuestos con el objetivo de promover los derechos humanos. Deben tomar decisiones presupuestarias que conduzcan a los mejores resultados posibles, especialmente para la población más vulnerable; ii) eficiencia: los estados deben garantizar la optimización de los recursos, teniendo en cuenta la obligación de respetar, proteger y hacer efectivos los derechos económicos, sociales y culturales. Además, no deben malgastarse los fondos asignados a la realización de los derechos humanos. Es esencial la supervisión, la evaluación y la auditoría de los fondos públicos para favorecer la solidez de la gestión financiera; iii) equidad: los Estados deben evitar la discriminación al movilizar, asignar o ejecutar recursos y fondos públicos. La equidad en el gasto no se limita a distribuir la misma cantidad de dinero a cada individuo, sino a tomar decisiones de gasto que fomenten una igualdad sustantiva entre todos los miembros de la sociedad. Y, finalmente, iv) transparencia: los Estados deben establecer y mantener sistemas y prácticas de gestión de las finanzas públicas que sean transparentes y sujetos a evaluación. La transparencia no solo mejora la eficiencia, sino que también actúa como un freno contra la corrupción y la mala administración de los presupuestos públicos, incrementando así los recursos disponibles para promover los derechos económicos, sociales y culturales (DESC). Además, la transparencia se presenta como un requisito esencial para facilitar una participación significativa en el proceso presupuestario por parte de los poderes ejecutivo y legislativo, así como de la sociedad civil.

Finalmente, una contribución importante para fortalecer este diálogo entre política fiscal y derechos humanos ha sido "la Iniciativa de los principios de los derechos humanos en

política fiscal”<sup>10</sup>, que es una coalición de un grupo de 8 organizaciones de la sociedad civil de diferentes países de América latina y el Caribe la cual, junto con varios expertos en temas fiscales y de derechos humanos, propuso un conjunto de principios generales y directrices de derechos humanos aplicables a la política fiscal, los cuales fueron elaborados tomando en cuenta las normas internacionales de derechos humanos relevantes, los avances doctrinarios de las instancias internacionales de derechos humanos, como la CIDH o los órganos de tratados y los relatores especializados de Naciones Unidas, y los desarrollos constitucionales en América Latina en este campo<sup>11</sup>. Consideramos que estos 15 “Principios de derechos humanos de la política fiscal”, junto con las bases jurídicas que sirvieron de base para su formulación y que están disponibles en la página web de la iniciativa, son una guía muy útil y relevante para que los Estados puedan implementar políticas fiscales más legítimas y eficaces, y puedan resolver mejor los dilemas de justicia involucrados en la asignación de recursos públicos escasos.

Estos principios abordan la aplicación tanto de estándares sustantivos (como los deberes de adoptar medidas, de satisfacer obligaciones mínimas esenciales, de movilizar el máximo de recursos disponibles, de lograr la igualdad sustantiva y de no discriminar) como procedimentales (tales como la transparencia, la participación y la rendición de cuentas) a todas las fases de la política fiscal. Así, los principios y directrices de los derechos humanos en política fiscal buscan facilitar que

<sup>10</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

<sup>11</sup> Por razones de transparencia, aclaramos que Dejusticia es una de las diez organizaciones que conforman el Comité motor de esa iniciativa y que uno de los autores de este artículo, Rodrigo Uprimny, fue uno de los diez expertos que participó en la formulación de estos principios y directrices de derechos humanos. Ver información sobre la iniciativa en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

los Estados, las instituciones financieras internacionales y actores económicos, públicos y privados, cumplan con sus obligaciones y que otros actores estatales, al igual que la sociedad civil y los movimientos sociales, tengan un referente claro para la rendición de cuentas y la exigibilidad de los derechos a través de la política fiscal.

Por ejemplo, entre estos principios podemos destacar tres para mostrar su relevancia. Primero, el principio sustantivo número 10, que establece que los “Estados deben movilizar el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales”<sup>12</sup>. Este principio subraya nuevamente la importancia de que los Estados implementen medidas para generar ingresos y gestionar los gastos de manera que sean suficientes para garantizar la efectividad de los derechos. Este enfoque requiere principalmente, ampliar el espacio fiscal, aprovechando recursos que actualmente no están siendo movilizados y resalta la importancia de la cooperación internacional en la promoción de políticas tributarias.

Segundo, un principio de justicia, que es el principio 3, según el cual, los Estados deben asegurar que su política fiscal sea socialmente justa, lo cual implica que el sistema tributario sea progresivo. Este principio enfatiza entonces que los Estados no pueden recolectar los recursos tributarios de cualquier manera sino repartiendo con equidad las cargas entre las distintas personas y grupos sociales. Y, finalmente, un principio procedimental, que ya habíamos mencionado, que es el 7, que señala que “la política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal”. Este principio resalta entonces la importancia de las formas y los procedimientos para que una política pública sea compatible con las obligaciones de derechos humanos y que, por ello, la

<sup>12</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado. Página 44

transparencia es esencial a fin de que pueda haber rendición de cuentas de las autoridades sobre esas políticas.

Los párrafos anteriores han mostrado la relevancia de que exista un puente entre las discusiones de derechos humanos y la política fiscal, a fin de que podamos adoptar un enfoque de derechos humanos para discutir la política fiscal. Sin embargo, hasta ahora no hemos salido de la esfera nacional. Una pregunta obvia surge; ¿Cuál es la relevancia de ese análisis para una discusión de la reforma a la fiscalidad global, que desborda el marco nacional? El siguiente punto busca responder a ese interrogante.

### **III. Las obligaciones extraterritoriales de los Estados y la lucha internacional contra la competencia tributaria a la baja**

El punto fundamental para entender la relevancia de los derechos humanos para la discusión de la tributación global es la tesis de que un Estado no tiene sólo obligaciones frente a la población en el territorio que controla o en el que ejerce su jurisdicción, que es la tesis clásica, sino que tiene igualmente ciertas obligaciones más allá de su territorio. Son las llamadas obligaciones extraterritoriales de derechos humanos de los Estados, que es una categoría que se ha ido consolidando tanto a nivel de la doctrina jurídica como de los desarrollos jurisprudenciales por parte de las instancias internacionales de derechos humanos, en especial por los órganos de tratados de Naciones Unidas, como el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

La idea esencial es que los Estados, conforme a los artículos 55 y 56 de la Carta de las Naciones Unidas, deben contribuir al logro de los propósitos de las Naciones Unidas, uno de los cuales es la vigencia en el mundo de los derechos humanos. Por consiguiente, los Estados tienen la responsabilidad no solo de respetar y contribuir a la garantía de los derechos humanos en su territorio, sino también fuera de él.

Otro fundamento normativo de esas obligaciones extraterritoriales es el ya

mencionado artículo 2 del PIDESC ya que éste establece que, para lograr progresivamente el pleno goce de los derechos sociales, los Estados se comprometen a la adopción de medidas “tanto a nivel individual como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga”. Esto significa no sólo que cada Estado puede recurrir a esa cooperación internacional, cuando sus recursos sean insuficientes, sino que, dentro de ciertos límites, los otros Estados más poderosos tienen un cierto deber de cooperación para que los Estados menos desarrollados puedan lograr la plena realización de los derechos de su población.

Aunque es una categoría aún controvertida, consideramos que la existencia de las obligaciones extraterritoriales de los Estados en materia de derechos humanos tiene un fundamento normativo claro, tanto en la Carta de las Naciones Unidas como en el PIDESC e implica no sólo un cierto deber de cooperación internacional para la plena vigencia de los derechos humanos en el mundo sino también obligaciones específicas de cada Estado de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos en otros territorios. Sin embargo, el contenido y alcance concreto de dichas obligaciones extraterritoriales está aún en desarrollo y suscita algunas perplejidades pues es obvio que sería excesivo exigir jurídicamente a un Estado desarrollado del Norte Global, que tenga un altísimo PIB per cápita, que consagre todos sus recursos disponibles para garantizar el acceso a la educación básica de otro Estado del Sur Global, que tenga un muy bajo nivel de desarrollo.

En ese contexto, algunas elaboraciones académicas, como los llamados “Principios

Maastricht<sup>13</sup>, y algunos desarrollos jurisprudenciales de los órganos de tratado de Naciones Unidas, han buscado entonces precisar el alcance de esas obligaciones extraterritoriales. En particular, el Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales adoptó la Observación General No 24<sup>14</sup> sobre las obligaciones de los Estados en el contexto de las actividades empresariales, la cual dedica apartes importantes a clarificar el alcance de las obligaciones extraterritoriales, dado el marcado aumento en las actividades de las empresas transnacionales, así como un crecimiento constante en los flujos de inversión y comercio entre los países, acompañado por el surgimiento de extensas cadenas globales de suministro. En particular, el Comité analizó las obligaciones de respetar, proteger y dar efectividad a los derechos sociales a nivel extraterritorial.

La obligación extraterritorial de respetar subraya la importancia de que los Estados eviten cualquier acción que pueda afectar negativamente el disfrute de los derechos humanos por personas fuera de su jurisdicción y que no tomen decisiones que impidan a otros Estados cumplir con sus propias obligaciones de derechos humanos. Esta

obligación cobra especial relevancia en situaciones relacionadas con la negociación y celebración de acuerdos comerciales y de inversión, así como tratados fiscales y financieros.

La obligación extraterritorial de proteger implica que los Estados deben tomar medidas para que las empresas con sede en su territorio actúen con diligencia para prevenir violaciones de derechos por parte de sus filiales y socios comerciales, independientemente de su ubicación geográfica.

Finalmente, la obligación extraterritorial de dar efectividad requiere que los Estados contribuyan a establecer un entorno internacional propicio para la plena realización de los derechos del PIDESC. Para lograr esto, los Estados deben implementar medidas necesarias en su legislación y políticas, incluyendo estrategias diplomáticas y relaciones exteriores, para promover y colaborar en la creación de dicho entorno. En particular, el Comité indicó que los Estados deben implementar medidas que prevengan prácticas como la elusión o evasión de impuestos. Y muy específicamente, en esa Observación General, el Comité señaló que la reducción del impuesto de sociedades con el único propósito de atraer inversores promueve una competencia a la baja que finalmente debilita la capacidad de todos los Estados para movilizar recursos a nivel nacional y hacer efectivos los derechos del PIDESC, lo cual es incompatible con las obligaciones extraterritoriales de los Estados

#### **IV. La relevancia de los principios 13 y 14 de los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”**

El anterior recuento muestra la relevancia del concepto de obligaciones extraterritoriales para discutir la reforma de la tributación global por cuanto implica reformular el énfasis en la soberanía fiscal en favor de una concepción más moderna de la cooperación internacional en tributación en una economía

<sup>13</sup> Los principios de Maastricht sobre obligaciones extraterritoriales son una sistematización doctrinaria adoptada en 2011 por destacadas organizaciones de la sociedad civil y académicos sobre el fundamento, contenido y alcance de esas obligaciones. Ver al respecto: DE SCHUTTER, Oliver; EIDE, Asbjorn; KHALFAN, Ashfaq; ORELLANA, Marcos; SALOMON, Margot; SEIDERMAN, Ian. "Commentary to the Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the area of Economic, Social and Cultural Rights" in Human Rights Quarterly, United States, vol. 34, 2012, pp. 1084-1107

<sup>14</sup> COMITÉ DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES. "Observación general núm. 24 sobre las obligaciones de los Estados en virtud del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en el contexto de las actividades empresariales"; 2017. También disponible en: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G17/237/20/PDF/G1723720.pdf?OpenElement>

mundial globalizada e interdependiente<sup>15</sup>. Esto implica, en particular, que los Estados deben abstenerse de desarrollar individualmente una competencia tributaria a la baja que afecte la capacidad de otros Estados de recaudar los tributos requeridos para cumplir con sus obligaciones de derechos humanos. Igualmente, los Estados deben cooperar internacionalmente para abordar asuntos fiscales de manera conjunta, especialmente en relación con la lucha contra la evasión fiscal y los flujos financieros ilícitos. Finalmente, cuando un Estado participa como miembro en una organización internacional, persiste la responsabilidad inherente a su propia conducta con respecto a las obligaciones de derechos humanos tanto dentro como fuera de su territorio. Esto implica la necesidad de evaluar el posible impacto en los derechos humanos derivado de las decisiones acordadas a nivel internacional, considerando especialmente el impacto en las personas que viven en condiciones de pobreza.

Los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, que ya presentamos en el punto II, desarrollan con algún detalle el contenido y alcance de esas obligaciones extraterritoriales en materia fiscal, por lo cual los consideramos particularmente relevantes para esta discusión. Son en particular los principios 13, que se refiere a las obligaciones extraterritoriales de los Estados y las instituciones internacionales, y el 14, que aborda aquellas de los actores no estatales, en particular las de las empresas.

El principio 13<sup>16</sup> comienza por señalar la obligación general de los Estados y de las instituciones internacionales de lograr una gobernanza fiscal global que permita la plena realización de los derechos humanos. Esta

obligación general se materializa en obligaciones más específicas, entre las cuales creemos importante resaltar el combate a los flujos financieros ilícitos o el deber negativo que tienen los Estados de “*abstenerse de cualquier conducta que menoscabe la capacidad de otro Estado de cumplir con sus propias obligaciones, como facilitar la evasión fiscal o promover una competencia fiscal agresiva y su consecuente “carrera a la baja” en la imposición a empresas multinacionales*”. Por eso los Estados “*deben realizar evaluaciones de los efectos extraterritoriales de las leyes, políticas y prácticas que puedan restringir indebidamente el espacio fiscal de otros Estados, inclusive de las medidas que acuerdan como miembros de una organización internacional*”.

A partir de esos contenidos normativos, el documento propone algunas directrices o posibles políticas que los Estados deberían adoptar en este campo. En particular recomienda la “*adopción de un tratado internacional vinculante y universal que regule cuestiones como la distribución de las competencias para tributar entre jurisdicciones atendiendo a los desafíos de la economía digital, los deberes de distintos actores en relación con la cooperación internacional en el intercambio de información, los intereses de los países de ingresos bajos y medios, la persecución de delitos fiscales, la protección de denunciantes del fraude fiscal y la asistencia en temas tributarios*”. Y en todo caso, incluso sin la existencia de ese deseable tratado global, los Estados deben “*luchar contra las prácticas fiscales abusivas, en especial de las empresas transnacionales -como subfacturación de exportaciones, sobrefacturación de importaciones, regalías, préstamos intragrupo, o entre filiales del mismo conglomerado empresarial*”. Igualmente deben fortalecer la “*transparencia y garantizar el intercambio automático de información sobre las actividades de empresas multinacionales, asegurando la plena participación y acceso de todos los países a esa información, y con mecanismos regulares y sistemáticos*”. Y en particular deberían realizar los acuerdos necesarios para “*hacer*

---

<sup>15</sup> En un sentido semejante, ver: DE SCHUTTER, Oliver; LUSIANI, Nicholas; CHAPARRO, Sergio. "Re-righting the international tax rules: operationalizing human rights in the struggle to tax multinational companies", in *The International Journal of Human Rights*, Belgium, vol. 24(9), 2020, pp. 1370-1399. También disponible en: <https://doi.org/10.1080/13642987.2020.1816971>

<sup>16</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado, p. 55.

*tributar a las empresas multinacionales como una unidad y que los países impongan una tarifa mínima efectiva en el impuesto de sociedades*".

Un ejemplo de la aplicación de estas obligaciones y recomendaciones por parte de un órgano internacional de monitoreo de derechos humanos son las constataciones y recomendaciones que ha hecho el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales a ciertos Estados que han recurrido a la competencia tributaria a la baja. Un caso relativamente reciente fueron las Observaciones Finales de ese Comité en 2022 frente a Luxemburgo<sup>17</sup>. En el párrafo 14 de esas Observaciones Finales, el Comité crítica a Luxemburgo porque *"los flujos financieros relacionados tanto con posibles actividades ilícitas como con estrategias de evasión y fraude fiscal procedentes de terceros países siguen depositándose en instituciones financieras del Estado parte, a través de mecanismos como el establecimiento de empresas ficticias, lo cual repercute negativamente sobre la disponibilidad de recursos financieros esenciales para lograr el ejercicio efectivo de los derechos económicos, sociales y culturales en esos países"*.

Igualmente, el Comité criticó a Luxemburgo la protección insuficiente a los denunciantes de estas prácticas abusivas. Y por ello le recomendó a Luxemburgo que refuerce *"sus medidas de lucha contra los flujos financieros ilícitos y el fraude y la evasión fiscal transfronteriza, en particular cuando es cometida por empresas y grandes fortunas, a fin de contribuir a los esfuerzos internacionales de lucha contra los flujos financieros ilícitos y el fraude y la evasión fiscal y posibilitar que otros países no se vean privados de los recursos financieros necesarios para lograr el ejercicio efectivo de los derechos"*. En particular, el Comité le recomendó *"que evite que los bajos tipos impositivos y la falta de una reglamentación y un control suficientemente eficaces permitan*

*el uso de sociedades ficticias para la evasión y el fraude fiscal"*. Igualmente le recordó a ese Estado su deber de reforzar *"el marco jurídico y las medidas de protección de los denunciantes de irregularidades"*.

Por su parte, el principio 14<sup>18</sup> enfatiza que las empresas también tienen obligaciones extraterritoriales en materia fiscal, entre las cuales la obligación negativa de abstenerse de prácticas que puedan obstaculizar el goce de los derechos humanos en otros Estados; en particular las empresas no deben recurrir a formas de *"planeación tributaria agresiva y de alteración de sus precios de transferencia"* destinadas a eludir el pago del impuesto justo en los territorios en que realizan sus actividades y obtienen sus ganancias. Conforme a lo anterior, las empresas deberían entonces adoptar *"políticas apropiadas y procedimientos de debida diligencia, que prevengan la evasión y la elusión fiscal"*. Igualmente deberían cooperar para fortalecer la transparencia fiscal y en particular *"mostrar públicamente que pagan impuestos en el lugar donde sus operaciones comerciales realmente suceden, y que no solo registran sus ganancias a través de entidades legales ubicadas en jurisdicciones con impuestos bajos o nulos"*.

## **V. El debate actual sobre la tributación global y las obligaciones de derechos humanos**

En el complejo panorama de la tributación global, donde las fronteras económicas se difuminan y las transacciones trascienden límites nacionales, surge un debate crucial sobre cómo los derechos humanos se entrelazan con los sistemas fiscales a nivel mundial. Más allá de las cifras y las políticas, se encuentra una dimensión ética que plantea preguntas fundamentales sobre la equidad, la justicia y la responsabilidad de los Estados. En este contexto, es importante explorar cómo los principios y las obligaciones

<sup>17</sup> CESCR. Concluding observations on the fourth periodic report of Luxembourg, E/C.12/LUX/CO/4

<sup>18</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado, p. 59

extraterritoriales señaladas en los apartados anteriores, arrojan luz sobre el debate actual de la tributación global.

### **V.1. Contexto general: La iniciativa BEPS - "Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios"**

Distintos Investigadores<sup>19</sup> han reconocido durante mucho tiempo que a medida que la integración económica se ha profundizado a lo largo del proceso de globalización desde la década de 1980, los gobiernos han creado medidas que establecen una competencia en materia de impuestos. De hecho, las tasas impositivas corporativas estatutarias han disminuido sustancialmente en los países de la Unión Europea (UE) en las últimas décadas<sup>20</sup>.

Para abordar esta situación, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) lanzó en 2013 la iniciativa "Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios" (BEPS por sus siglas en inglés). Esta iniciativa tiene como objetivo principal frenar las estrategias agresivas de planificación fiscal utilizadas por algunas empresas multinacionales para evadir impuestos y trasladar beneficios a jurisdicciones de baja tributación.

La iniciativa se compone de dos pilares: el primero se centra en la reasignación de utilidades y derechos de imposición, buscando redefinir las reglas para atribuir beneficios y derechos fiscales a las jurisdicciones donde se encuentran los clientes o usuarios finales. El segundo pilar busca abordar la competencia fiscal perjudicial y asegurar que las empresas multinacionales paguen una tasa mínima global del 15%, evitando que eludan impuestos mediante la búsqueda de

jurisdicciones con tasas impositivas extremadamente bajas<sup>21</sup>.

### **V.2. La iniciativa BEPS a la luz de los principios y obligaciones extraterritoriales**

La iniciativa BEPS destaca su compromiso con la *cooperación internacional* para abordar prácticas fiscales perjudiciales de empresas multinacionales, alineándose en cierta proporción con las obligaciones extraterritoriales de los Estados en materia de derechos humanos. Sin embargo, presenta desafíos y críticas en las siguientes tres dimensiones:

Primero, no es clara la consistencia de las regulaciones fiscales a nivel internacional. La inclusión de cláusulas antiabuso en los convenios fiscales se alinea con "*las obligaciones extraterritoriales de respetar y dar efectividad*" a las estrategias diplomáticas y de relaciones exteriores, con el fin de establecer un entorno internacional propicio para la plena realización de los DESC. Sin embargo, las acciones BEPS presentan un alto grado de complejidad y ambigüedad, lo que genera desafíos en la interpretación y aplicación. Adicionalmente, análisis como el realizado por TJN<sup>22</sup> han señalado que los países de bajos ingresos tienen una capacidad limitada para implementar las acciones BEPS y participar plenamente en el proceso, ya que las propuestas resultan beneficiosas exclusivamente para los miembros de la OCDE. Por lo tanto, se pone en entredicho incluso la "*obligación extraterritorial de proteger*", ya que, según TJN, es necesario fortalecer la colaboración entre Estados de ingresos altos y bajos, para asegurar que las

---

<sup>19</sup> GRÄBNER, Claudius, HEIMBERGER, Phillip, KAPPELLER, Jakob; SPRINGHOLZ, Florian. "Understanding economic openness: a review of existing measures". In *Review of World Economics*, Germany, vol. 157, 2021, p. 87-120.

<sup>20</sup> HEIMBERGER, Philipp. "Corporate tax competition: A meta-analysis". In *European Journal of Political Economy*, Germany, Vol. 69, 2021, vol. 69, p.p.1-14. También disponible en: [Corporate tax competition: A meta-analysis - ScienceDirect](#)

---

<sup>21</sup> ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. "OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report", 2023. También disponible en: [OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS - Progress report September 2022](#)

<sup>22</sup> TAX JUSTICE NETWORK, "OECD reform weak on corporate tax havens, harsh on poorer countries". In *Press Office Tax Justice Network*, 2019. También disponible en: <https://taxjustice.net/press/oecd-reform-weak-on-corporate-tax-havens-harsh-on-poorer-countries/>

multinacionales respeten los derechos humanos en todas sus operaciones globales.

Segundo, existen problemas importantes de transparencia en el intercambio de información. Las acciones BEPS se fundamentan en el principio de transparencia<sup>23</sup>, promoviendo un intercambio de información más amplio entre las administraciones tributarias, de la mano de plataformas internacionales para la cooperación y la asistencia mutua entre administraciones tributarias como el Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales (JITSIC, por sus siglas en inglés) y del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE. No obstante, es crucial desarrollar estrategias de diálogo y participación con aquellos países que no forman parte de la OCDE ni participan en el Proyecto BEPS, con el fin de mitigar el riesgo de que los esfuerzos destinados a abordar prácticas tributarias perniciosas puedan desplazar geográficamente los regímenes tributarios en cuestión hacia terceros países.

Tercero, aunque los dos pilares de la propuesta fiscal parecen bien orientados a nivel de los principios, su concreción práctica es problemática. En efecto, los dos pilares de BEPS buscan, en términos generales, asegurar que las empresas realicen actividades económicas genuinas en las ubicaciones donde generan beneficios para evitar la elusión fiscal (pilar 1) y que exista un mínimo de tributación corporativa para evitar los paraísos fiscales (pilar 2). Sin embargo, ambos pilares han sido criticados desde una perspectiva de los Estados del Sur Global.

Las críticas al primer pilar se centran en la incertidumbre en la clasificación de las utilidades para la aplicación de tratados, ya sea como regalías, tasas por servicios técnicos

o beneficios empresariales. De no ser correctamente clasificados, se socavaría el principio de *eficacia*, ya que se asignarían beneficios según la ubicación de las ventas de las multinacionales, pero sin tener en cuenta los estándares y regulaciones laborales de sus operaciones en otros países<sup>24</sup>. En este mismo sentido, la sociedad civil<sup>25</sup> ha señalado que el acuerdo no aborda de manera adecuada las necesidades de los países de ingresos bajos y medios, lo que evidencia una falta de *equidad* global.

Las críticas al segundo pilar señalan que el impuesto mínimo global del 15% es bajo y no aborda adecuadamente las necesidades de países de bajos y medianos ingresos, contradiciendo el principio de *progresividad* pues no evita del todo que las ganancias se desplacen hacia jurisdicciones con tasas impositivas más bajas, erosionando así la base imponible en los países de menor desarrollo. Además de que no considera las diferencias económicas y sociales entre naciones<sup>26</sup>.

Esto muestra que, desde una perspectiva de derechos humanos, la iniciativa BEPS está bien orientada, pero es insuficiente, por lo cual es necesario explorar oportunidades para reformar la gobernanza fiscal a nivel global, con el fin de lograr un acuerdo más equitativo, especialmente en beneficio de las naciones de ingresos bajos y medios.

<sup>23</sup> ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. "Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios". En Informes finales 2015. También disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

<sup>24</sup> TAX JUSTICE NETWORK, "OECD reform weak on corporate tax havens, harsh on poorer countries". In Press Office Tax Justice Network, 2019. También disponible en: <https://taxjustice.net/press/oecd-reform-weak-on-corporate-tax-havens-harsh-on-poorer-countries/>

<sup>25</sup> DANZI, Eva, CHAPARRO, Sergio, HOLLAND Luke, SILVA, Vicente y SEPÚLVEDA, Magdalena. Unidos por un nuevo pacto fiscal. Construyendo una hoja de ruta para América Latina y el Caribe. 2023, p.p. 9-18. También disponible en: [https://derechosypoliticafiscal.org/images/2023/Unidos\\_por\\_un\\_nuevo\\_pacto\\_fiscal.pdf](https://derechosypoliticafiscal.org/images/2023/Unidos_por_un_nuevo_pacto_fiscal.pdf)

<sup>26</sup> SPRAGUE, Gary; MCKENZIE, Baker, "OECD Provides status report on pillars 1 and 2 impact assessment - Where is the money coming from?", in Tax management international journal, No.49 TMIJ 3, United States, The bureau of national affairs, 2020, p.p. 1-4.

### **V.3. Acuerdo de tributación global en Latinoamérica y el Caribe**

En este contexto, los países de América Latina y el Caribe deben fortalecer su capacidad de negociación en las discusiones tributarias internacionales, promoviendo no solo la justicia fiscal, sino también contribuyendo a la construcción de un entorno más equitativo y respetuoso de los derechos humanos a nivel internacional.

En julio de 2023, se llevó a cabo en Colombia la primera cumbre regional de América Latina y el Caribe para abordar la tributación global, inclusiva, sostenible y equitativa. Participaron representantes de la academia, sociedad civil y funcionarios de diversos países, dando lugar a la creación de la Plataforma Tributaria para América Latina y el Caribe (PTLAC), con la secretaria técnica a cargo de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

La PTLAC tiene como objetivo establecer mecanismos que armonicen la agenda tributaria con otras prioridades de cooperación global (como la iniciativa BEPS). Las discusiones incluirán esencialmente cuatro aspectos: la progresividad de los sistemas tributarios, los beneficios fiscales, la tributación ambiental y la adaptación a la tributación digital y nuevas formas de trabajo. Resulta destacable que la PTLAC no sólo promueva la colaboración regional, sino que también priorice la progresividad y la equidad global, aspectos que la iniciativa BEPS parece pasar por alto. En este marco, emergen oportunidades significativas para fomentar la equidad, sostenibilidad y cooperación internacional, contribuyendo así a la realización de los derechos sociales a nivel global.

El reto para este acuerdo en América Latina y el Caribe está vinculado con la globalización de las empresas y la búsqueda de una distribución más equitativa de la carga fiscal entre las naciones. Un desafío aún mayor se presenta al intentar incorporar los fundamentos de los derechos humanos en las propuestas, especialmente en un contexto en que los países enfrentan problemas

significativos de pobreza, desigualdad y concentración de la riqueza.

### **VI. Conclusiones**

El examen precedente nos permite llegar a tres conclusiones básicas.

Primero, creemos haber mostrado la importancia de un enfoque de derechos humanos para la política fiscal. En efecto, la incorporación de los derechos humanos como base en la política fiscal debe ser un pilar fundamental en la formulación de cualquier tratado tributario a nivel internacional. Esto implica asegurar que las medidas fiscales contribuyan de manera significativa a la eliminación de la pobreza y a la reducción de las disparidades socioeconómicas entre diferentes jurisdicciones. Asimismo, fortalece el compromiso de garantizar la realización de los DESC, promoviendo un desarrollo sostenible que no solo sea económicamente eficiente, sino también social y ambientalmente sostenible.

Segundo, dentro del ámbito de los compromisos extraterritoriales, destaca la obligación de garantizar la efectividad de los derechos sociales. Un objetivo crucial de esta obligación es hacer frente a las prácticas fiscales abusivas llevadas a cabo por empresas transnacionales, las cuales buscan minimizar su carga tributaria trasladando deliberadamente sus beneficios o ingresos a países o regiones con regímenes fiscales más favorables. En este contexto, la cooperación internacional se convierte en un elemento esencial para abordar los impactos negativos que estas prácticas tienen en la plena realización de los derechos humanos a nivel global.

Tercero, a pesar de que las medidas propuestas en BEPS buscan garantizar la coherencia entre las normativas fiscales nacionales e internacionales, existe el riesgo de un impacto desigual en los países en desarrollo. La capacidad limitada de estos países para implementar las medidas y participar plenamente en el proceso podría afectar su habilidad para abordar la elusión fiscal de manera efectiva. Por esta razón, la

Plataforma Tributaria para América Latina y el Caribe (PTLAC) se ha convertido en una oportunidad de suma importancia para coordinar acuerdos con países del norte global, con base en los principios y las obligaciones extraterritoriales que buscan la plena realización de los DESC.

## LA COOPERACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL: UNA NUEVA TENDENCIA

Carlos Protto

La globalización es un fenómeno que, si bien surgió en los años 70 del siglo pasado, con el correr de las décadas ha experimentado un crecimiento exponencial, al punto tal que ya no es posible circunscribirla y escindirla de aspectos meramente domésticos. En efecto, situaciones que ocurren localmente terminan impactando, en mayor o menor medida, en otras partes del orbe.

Por ejemplo, en el año 2007, la incapacidad de ciertos deudores estadounidenses para hacer frente a sus obligaciones hipotecarias contraídas con instituciones financieras que concedieron créditos con alto nivel de riesgo derivó en una profunda crisis financiera internacional que, en el año 2008, terminó afectando no sólo a la economía norteamericana, sino que, también, a otras naciones, principalmente miembros de la Unión Europea. Desde entonces, se ha profundizado la cooperación financiera internacional a los fines de prevenir circunstancias similares a las aquí descriptas.

En este contexto, y al igual que otras políticas, la materia fiscal ha sido objeto de coordinación internacional. Así, a requerimiento del G20 y con la asistencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en los últimos 15 años, se han impulsado diversas iniciativas tendientes a construir una arquitectura tributaria más sólida. Por ejemplo, en el año 2009, como un primer paso de la comunidad internacional en la lucha contra los paraísos fiscales -que durante décadas han servido como guaridas para esconder el producto de la evasión fiscal, lavado de dinero, otros delitos financieros (lo cual, a su vez, había exacerbado la crisis referida en el párrafo precedente)- se erradicó el secreto bancario para los fines impositivos, a través de la implementación global de estándares sobre transparencia e intercambio de información mediante un proceso de revisión de pares sin

precedentes<sup>1</sup> que dio lugar a la publicación de listados con jurisdicciones no cumplidoras (comúnmente denominadas “listas negras”).

Con posterioridad, y con el propósito de asegurar que los Estados cuenten con los correspondientes recursos tributarios -a fin de hacer frente futuras crisis financieras o, en su defecto, para financiar el desarrollo sostenible-, el G20 promovió, a partir del año 2013, la coordinación de un nuevo esfuerzo internacional tendiente adecuar ciertas lagunas normativas a los fines de contrarrestar la elusión fiscal ocasionada mediante la erosión de las bases imponibles y la relocalización de la renta hacia jurisdicciones de baja o nula imposición.<sup>2</sup> Al igual que en materia de transparencia e intercambio de información, la implementación de los nuevos estándares emanados al amparo del referido proyecto (denominado BEPS, por sus siglas en idioma inglés) requirió un enfoque holístico<sup>3</sup>. En efecto, en su momento, se entendió que “...el éxito del Proyecto estará determinado por su implementación de manera amplia y consistente (...) con el involucramiento en un pie de igualdad de las jurisdicciones interesadas, más allá del G20, en particular los países en vías de desarrollo...”<sup>4</sup>.

Más recientemente, el G20 instó a la comunidad internacional para que haga frente

<sup>1</sup> Más de 170 jurisdicciones se comprometieron a poner en práctica dichos estándares y participan del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información ([About - OECD](#)).

<sup>2</sup> OCDE, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013. Disponible en: [Addressing Base Erosion and Profit Shifting - Tax](#).

<sup>3</sup> Al 15 de noviembre de 2023, son 145 las jurisdicciones que participan del Marco Inclusivo constituido para implementar las recomendaciones del Proyecto BEPS ([Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS](#)).

<sup>4</sup> Párrafo 11 del Comunicado de los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20, adoptado en la ciudad de Ankara, República de Turquía el 5 de septiembre de 2015.

a los desafíos impositivos ocasionados por la digitalización y globalización de la economía -entendidos estos como la incapacidad del sistema tributario vigente para gravar en la fuente la renta de las empresas multinacionales que prescinden de presencia física en las jurisdicciones en las que operan. Este proyecto derivó en una solución global acordada en el mes de julio de 2023 y compuesta de dos pilares: el primero de ellos contiene nuevas reglas de nexos y de reparto de utilidades de las empresas multinacionales de mayores niveles de ingresos y de mayor rentabilidad; el segundo permite dejar sin efecto los esquemas de baja o nula imposición instaurado en determinadas jurisdicciones, toda vez que la renta que no tributó al menos el 15% en la jurisdicción en que reside la entidad que la obtuvo, pagará el gravamen en otra jurisdicción (generalmente, aquella en la que reside la entidad controlante del grupo multinacional).

Por lo que se puede apreciar, en los últimos años se ha experimentado una tendencia a involucrar la mayor cantidad de países, primero, en la fase de implementación de los nuevos estándares tributarios y, posteriormente, en el propio diseño de las medidas. El argumento esgrimido para “*abrir el juego*” aludió al hecho de que “*La globalización exige soluciones globales y el mantenimiento de un diálogo global que vaya más allá de los países de la OCDE y el G20.*”<sup>5</sup>

Sin embargo, no siempre ha sido así. En sus orígenes, la cooperación internacional en materia tributaria únicamente convocaba a aquellas jurisdicciones con mayores niveles de sofisticación en su normativa, con la finalidad de llevar adelante un proceso de armonización. En efecto, hace exactamente cien años, un reducido grupo de tan solo cuatro expertos en economía aunó esfuerzos durante cinco años al amparo de la Liga de las Naciones para

esbozar, en el año 1928, el primer Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional<sup>6</sup>. Por su parte, el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), primero, y de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), después, tan sólo incluían, en sus comienzos, a una veintena de representantes<sup>7</sup>. De manera similar, el Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Materia Tributaria de las Naciones Unidas se constituyó en los años 60 del siglo pasado con tan solo 20 miembros<sup>8</sup>.

La flexibilización de dicho hermetismo ha venido ocurriendo con simultaneidad al reclamo que, desde hace una década -y con motivo la Tercera Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo<sup>9</sup>-, realizan ciertos académicos<sup>10</sup> y organizaciones no-gubernamentales, en pos de mayor inclusión y cooperación en materia de tributación internacional. Por ejemplo, tanto la Red de Justicia Tributaria<sup>11</sup> como la Red Europea sobre Deuda y Desarrollo<sup>12</sup>, insisten en abordar la evasión fiscal y las prácticas fiscales nocivas a través de la cooperación y transparencia, a partir de un marco global de carácter vinculante.

En esta línea, en mayo de 2023, un grupo de organizaciones y redes de América Latina y el Caribe dedicadas principalmente a la

<sup>5</sup> Plasmado en las Notas explicativas emitidas en oportunidad de adoptarse el paquete de medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS: OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. [www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf](http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf)

<sup>6</sup> AVI-YONAH, Reuven, “The 1923 Report and the International Tax Revolution”, en <https://ssrn.com/abstract=4365398>.

<sup>7</sup> Al día de hoy, ascienden a 38 los Estados miembros de la OCDE.

<sup>8</sup> En la actualidad, son 25 los expertos que conforman dicho foro.

<sup>9</sup> Realizada en Addis Abeba, Etiopía, del 13 al 16 de julio de 2015.

<sup>10</sup> Al respecto, ver PICCIOTTO, Sol y CHOWDHARY, Abdul Muheet, “Streamlining the Architecture of International Tax through a UN Framework Convention on Tax Cooperation”, en [TAX COOPERATION POLICY BRIEF](https://www.oecd.org/tax/COOPERATION-POLICY-BRIEF/).

<sup>11</sup> Tax Justice Network, *Beyond 20*, <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2023/05/Tax-Justice-Network-beyond20-Strategic-Framework-May-2023.pdf>.

<sup>12</sup> [Tax Justice - Eurodad](https://www.eurodad.org/).

transparencia, análisis presupuestario, combate a los flujos financieros ilícitos, financiamiento del desarrollo y monitoreo de los derechos humanos<sup>13</sup>, desarrolló -a modo de propuesta para que sean implementados por agentes regionales, nacionales y locales- una serie de “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”, los cuales describen ciertas obligaciones de los Estados en relación con las políticas fiscales o criterios de fundamentación contenidos en las normas de derechos humanos.<sup>14</sup> Entre tales principios, el decimotercero consagra la asistencia y cooperación internacional en temas fiscales, y crear un entorno de gobernanza global adecuado, para lograr la plena realización de los derechos humanos.

En este contexto, y habida cuenta de cierta insatisfacción con los intereses que parecerían atender estándares diseñados al amparo de la OCDE, algunos sectores -no considerando justo que unos pocos países fijen la agenda internacional y prefiguren las políticas cuyo cumplimiento se exige, luego, a las demás jurisdicciones- pregonan la creación, en el marco de las Naciones Unidas, de un foro intergubernamental, en reemplazo del actual Comité de Expertos citado supra, cuyos miembros son nombrados por el Secretario General del referido Organismo Internacional y actúan en carácter personal, es decir, sin representar a los países de los que proceden.

Luego de arduas negociaciones en un marco de tensión entre misiones diplomáticas de países con intereses opuestos, con fecha 22 de diciembre de 2023, la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó la Resolución A/RES/78/230, la cual instruye la redacción de una Convención Multilateral sobre cooperación internacional en materia tributaria, en base a la cual se establecerá un foro intergubernamental que acordará los nuevos estándares sobre fiscalidad en base a una agenda que dicho órgano definirá.

<sup>13</sup>[El Proyecto.](#)

<sup>14</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

En atención a que aún no se han delineado los términos de referencia conforme los cuales se redactará el referido tratado, cabe resaltar algunos elementos incluidos en el Principio 13 de Derechos Humanos en la Política Fiscal que podrían orientar a quienes deban encarar dicha labor:

13.1. Entorno internacional favorable: “Los Estados deben crear un entorno internacional que permita hacer efectivos los derechos humanos en las cuestiones relativas a la tributación y a las regulaciones financieras, incluyendo el combate a los flujos financieros ilícitos.”

13.2. Cooperación internacional: “Los Estados deben promover la cooperación internacional con un enfoque de derechos humanos y apoyar los esfuerzos nacionales para hacer efectivos los derechos y promover la igualdad de género, étnico-racial, territorial y conforme a otros criterios. Deben destinar recursos financieros suficientes para la construcción y el fortalecimiento de las capacidades institucionales y de los recursos humanos, en particular de los países pequeños altamente endeudados del Caribe y otros que se encuentren en situaciones de alta vulnerabilidad. Cuando cuenten con programas de apoyo provenientes de organismos internacionales de financiamiento, tanto los Estados como dichos organismos deben respetar los derechos humanos en las cláusulas de condicionalidades fiscales y velar por que las condiciones de los préstamos no reduzcan injustificablemente su capacidad para respetar, proteger y hacer efectivos los derechos humanos.”

13.3. Obligaciones extraterritoriales: “De conformidad con sus obligaciones extraterritoriales en derechos humanos, los Estados deben abstenerse de cualquier conducta que menoscabe la capacidad de otro Estado de cumplir con sus propias obligaciones, como facilitar la evasión fiscal o promover una competencia fiscal agresiva y su consecuente ‘carrera a la baja’ en la imposición a empresas multinacionales. Deben realizar evaluaciones de los efectos extraterritoriales de las leyes, políticas y prácticas que puedan restringir indebidamente el espacio fiscal de otros Estados, inclusive de las medidas que

*acuerdan como miembros de una organización internacional. En caso de que sea necesario, deben utilizar todas las flexibilidades de los instrumentos internacionales para asegurar la plena realización de los derechos a escala global, o propender por otras medidas concertadas, incluyendo la aplicación de excepciones de estos instrumentos que obstaculicen la garantía de los derechos.”*

13.4. Instituciones internacionales: “Las instituciones financieras internacionales y otras instituciones inter y supraestatales, como todo sujeto de derecho internacional, deben respetar los derechos humanos y cumplir todas las obligaciones que les imponen las normas generales de derecho internacional. Las agencias especializadas de las Naciones Unidas, en particular, deben cumplir con las disposiciones de derechos humanos de la Carta de la ONU. Estas instituciones deben demostrar que sus políticas, prácticas y las medidas de reforma económica que proponen servirán para cumplir, no para socavar, las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos, y abstenerse de formular, adoptar, financiar y aplicar medidas fiscales que directa o indirectamente obstaculicen o afecten el disfrute de los derechos humanos, en especial respecto de países altamente dependientes del financiamiento externo. Cuando un Estado toma decisiones como miembro de una institución financiera internacional o concede préstamos bilaterales, debe considerar sus obligaciones de derechos humanos y abstenerse de establecer condicionalidades sobre la política fiscal que pudieran restringir el espacio de políticas de otros Estados para cumplir con sus propias obligaciones de derechos humanos.”

Finalmente, y en lo que hace a la participación de cada jurisdicción en el proceso reseñado supra, no debe soslayarse la relevancia que adquiere la asignación de recursos por parte de cada Estado a los fines de constituir una adecuada representación que le garantice una efectiva participación en el nuevo foro tributario internacional de carácter intergubernamental que se constituirá una vez entrada en vigor la mentada convención multilateral. Al respecto, cabe precisar que, por adecuada representación debe entenderse: (i)

la puesta a disposición de un grupo coordinado de funcionarios idóneos capaz de (a) identificar oportunidades y riesgos en el establecimiento de una agenda internacional que atienda a los intereses de la jurisdicción, y (b) adoptar un rol activo en el diseño de las medidas que den cumplimiento a dicha agenda -no basta con seguir las negociaciones y, a lo sumo, entender qué es lo que se discute-; y (ii) una fluida interacción de dicho grupo con las autoridades encargadas de fijar las políticas de Estado -articulando, de ser necesario, con otras áreas de gobierno. Es, únicamente, a partir de la complementación de ambos factores que una jurisdicción estará en condiciones de definir posiciones de manera oportuna durante las negociaciones multilaterales. En ausencia de alguno de los elementos aquí referenciados, una jurisdicción correría el riesgo de no contar con una adecuada participación y, en consecuencia, podría terminar convalidando, una vez más, estándares internacionales que no resulten alineadas con sus intereses<sup>15</sup>.

En conclusión, el carácter inclusivo de un determinado foro no obedece tanto a aspectos formales sino a cuestiones más bien de fondo: por más que todos los países miembros de las Naciones Unidas estén invitados a participar del nuevo foro que se constituya, no se logrará un pie de igualdad hasta tanto las autoridades de cada uno de ellos adopte el desafío con la misma seriedad que aquellas de los Estados que, desde hace al menos cien años, vienen orientando las discusiones en materia de tributación internacional; es decir, asignando los recursos necesarios y atribuyendo, a los asuntos internacionales, la importancia que se merecen sin relegarlos con motivo de las urgencias de carácter doméstico que, a cada momento, pudieren acontecer.

<sup>15</sup> Tal como les ha sucedido a varios países en vías de desarrollo con su participación en otros foros considerados “no del todo inclusivos”.

## OPORTUNIDADES DE ACTUACIÓN ESTATAL PARA FOMENTAR LA BUENA GOBERNANZA GLOBAL – EL ESTADO COMO ACTOR DENTRO DEL PROCESO DE CREACIÓN DE ESTÁNDARES DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Juliana Cubillos González

### I. Introducción

Para la fiscalidad internacional la relación entre gobernanza internacional y las políticas fiscales nacionales se ha convertido en un tópico de debate y análisis crítico. Por una parte, la gobernanza internacional aboga por encontrar la salida más óptima a las partes que intervienen en el proceso, mientras que los intereses nacionales se centran en lograr el cumplimiento de los objetivos propuestos por cada jurisdicción. Pese a lo anterior, existen intereses comunes en ámbitos sobre los cuales el derecho tributario tiene un impacto indirecto. En este contexto es donde se desarrolla el Principio 13<sup>1</sup>, según el cual “*los estados y las instituciones internacionales de las que hacen parte deben brindar asistencia y cooperación internacional en temas fiscales, y crear un entorno de gobernanza global adecuado, para lograr la plena realización de los derechos humanos*”.

La realización del Principio 13<sup>2</sup> supone la materialización de múltiples acciones por parte de los estados y de otros actores presentes en el ámbito internacional. En tal sentido, el presente artículo se centrará en la importancia de comprender las distintas visiones que se tienen sobre ciertos conceptos propios de la gobernanza global como tema central que une los objetivos fiscales y de derechos humanos. Especialmente el artículo está encaminado a revisar el modo en que se desarrolla el proceso de cooperación entre jurisdicciones y el desarrollo de los objetivos trazados en dicho proceso por parte de los estados de forma individual.

El punto central que defenderé en este artículo será que los estados cuentan con una capacidad superior a la estimada a la hora de tomar decisiones en cuanto a su política fiscal a instancias de discusiones multilaterales. En razón de lo anterior, el texto se dividirá en dos grandes apartados. El primero de ellos se enfocará en identificar las similitudes y diferencias que se plantean entre el proceso de creación de estándares de tributación internacional (ETIs) desde la perspectiva jurídica, por una parte, y desde aquella propia de la gobernanza global. Esta última inspirada por las visiones de mundo propuestas en las disciplinas de ciencias políticas y relaciones internacionales. Al cierre de este apartado, veremos como las dos perspectivas obedecen a objetivos distintos, que resultan igualmente necesarios para la concreción efectiva de nuevos ETIs.

En el segundo apartado, propondré un mapa conceptual desde el cual mirar el proceso de toma de decisiones por parte de los estados. Este mapa servirá de base para identificar los momentos en los que el estado está en capacidad de actuar dentro del proceso de creación de ETIs y su posterior implementación. En esta sección se revisarán algunas de las críticas académicas sobre la falta de agencia que pueden tener algunos estados en el proceso de toma de decisiones, contrastándolas con las oportunidades de acción que el propio sistema de discusión política les permite a los estados dentro del proceso de creación de ETIs. Dentro de este contenido se estudiarán referentes comúnmente utilizados para analizar el proceso de creación de ETIs, tales como los conceptos de autonomía, legitimidad, y rendición de cuentas. En este análisis, se verá como la ausencia de unificación sobre el sentido de estos referentes da lugar a un mayor grado de confusión en el uso de la terminología.

---

<sup>1</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

<sup>2</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

## II. Diálogos entre Derecho y Política: Explorando los Estándares de Tributación Internacional

### II.1. ¿Por qué resulta tan difícil evaluar el proceso de construcción de estándares internacionales?

En el ámbito del análisis de los procesos de toma de decisión estatal, se identifican diversas corrientes teóricas que moldean la percepción de estos procedimientos. Por ejemplo, al enfatizar la relevancia de la formación de estándares, el enfoque se centra en el examen del contexto jurídico subyacente. Bajo esta perspectiva, se interpretará qué tan aplicable o exigible es el estándar, si la terminología planteada en este identifica claramente el compromiso acordado y dicho compromiso respeta los compromisos legales previamente acordados. Fundamentalmente, se estudia la integración del estándar en el sistema existente y su validez.

Por contraposición, si se valora primordialmente el desarrollo de la discusión, independientemente de sus resultados finales, el escrutinio se orienta hacia el análisis del proceso en sí y sus implicaciones inmediatas, más que en sus efectos a largo plazo. Por lo tanto, se revisará si la participación de los actores fue adecuada bajo las normas que regulan dicha participación y si en general el proceso permitió la correcta integración de los actores para llegar al acuerdo final.

En el análisis de las políticas fiscales internacionales, la atención se ha dirigido hacia objetivos variados, lo que resulta en interpretaciones diversas sobre los méritos del proceso de creación de ETIs, esto de acuerdo con la disciplina a la que pertenezca el analista. El resultado de esta conducta da como lugar una interpretación parcializada de los procesos de creación de ETIs. En esta contribución se busca entonces sintetizar al menos dos de estas perspectivas para ilustrar como su integración facilita la comprensión del contexto desde el cual los estados se aproximan a la toma de decisiones en materia de tributación internacional.

### II.2. Entre el derecho y la gobernanza global

El estudio sobre la creación de estándares internacionales de tributación incorpora dos perspectivas destacadas: por un lado, se encuentra la visión jurídica, que concibe el derecho como una disciplina que regula la conducta humana mediante normas y principios.<sup>3</sup> Y por otro lado, la gobernanza global como herramienta fundamental para el ámbito político y de relaciones internacionales, con la que se hace referencia a procesos de manejo efectivo de los recursos a nivel mundial para el cumplimiento de metas de interés global. Como es aparente, estos puntos de vista regulan distintas miradas sobre los acuerdos de voluntades en el ámbito internacional y como tales, parten de supuestos que algunas veces han sido considerados opuestos entre sí.

Para ilustrar este punto, el trabajo de Pauline Westerman, plasmado en su artículo *“From Houses to Ships: Governance as a Form of Law”*, compara la percepción que se tiene de la materia legal y la gobernanza como disciplinas aparte. A través de su análisis, Westerman destaca diferencias significativas entre lo que es aceptado como propio de cada disciplina. Así mismo, emplea una metáfora para diferenciar el derecho de la gobernanza. El derecho lo asocia con una casa, resaltando su naturaleza estable, inamovible y autónoma<sup>4</sup>. Por otro lado, la gobernanza la equipara con un barco, enfatizando su constante movimiento y capacidad para adaptar su curso.

Esta comparación entre dos creaciones humanas sirve para ilustrar las diferencias fundamentales entre la naturaleza y el funcionamiento de ambas disciplinas. Su

---

<sup>3</sup> En este caso en referencia a las normas y principios propios del derecho internacional y el derecho tributario en sus vertientes nacional e internacional.

<sup>4</sup> Westerman considera que la autonomía que posee el derecho está centrada en el hecho de que sus reglas y conceptos están adoptados y forman parte de la base sobre la cual se crea el derecho futuro. En tal sentido las paredes de la casa y sus ventanas sirven como elemento que separa al derecho de lo demás, haciéndolo autosuficiente.

análisis dará lugar a una conclusión que resultaría polémica para aquellos que aseguran que el derecho y la gobernanza son vías opuestas para alcanzar los fines deseados, pues a su juicio la gobernanza resultaría siendo un tipo de derecho antes que una suerte de proceso de gobierno alejado del orden legal.

Para sustentar su posición, Westerman dirá que la gobernanza puede ser apreciada como una forma de derecho, toda vez que se trata de un concepto que apela por el “manejo” de las instituciones de distinta índole, mencionando incluso a las compañías privadas, las uniones de trabajadores y comerciantes, los servicios secretos, las universidades e incluso la Unión Europea.<sup>5</sup> Igualmente, anota que la gobernanza radica en la creación de sistemas de interacción donde el objetivo está puesto en alcanzar metas comunes dándole la libertad necesaria a los participantes para elegir el modo en que regularán sus conductas en pos de dicha meta.

Si bien ambos postulados describen lo que sucede en los procesos de gobernanza, la conclusión alcanzada desconocería, a mi juicio, la singularidad que ambas disciplinas poseen. Considero que el modo de observar al mundo desde estas dos miradas resulta complementario a la hora de emplearlas para crear estándares de tributación internacional. Utilizaré los siguientes subtítulos para sustentar esta posición. Una vez agotado este análisis en la sección 3 presentaré un mapa conceptual a través del cual identificaré tres momentos dentro del proceso de construcción de estándares de tributación internacional, en

<sup>5</sup> Indica también que la palabra “gobernanza” fue empleada por primera vez a finales de los años ochenta donde se usaba para describir las obligaciones que países en vía de desarrollo debían cumplir para acceder a ayudas económicas por parte de organizaciones internacionales u otros estados. Aclarando que con el paso del tiempo el vocablo fue expandido para ser utilizados dentro de términos como “gobernanza corporativa” y “gobernanza global”. Si se desea explorar en este tópico se puede recurrir a Pauline Westerman, “Governing by Goals: Governance as a Legal Style,” *Legisprudence* 1 (2007): 51. y a Cynthia Hewitt de Alcántara, “Uses and Abuses of the Concept of Governance,” *International Social Science Journal* 50, no. 155 (1998): 105–13.

los que el estado debe tomar acción para consolidar sus intereses junto con los de las jurisdicciones cooperantes. Este análisis incorporará la evaluación de las acciones estatales y el proceso de toma de decisiones, a través del examen de tres referentes críticos: autonomía, legitimidad y rendición de cuentas.

### **II.3. ¿Se encuentran la gobernanza y el derecho tan alejados entre sí? ¿Cómo se utilizan ambas disciplinas al momento de crear estándares de tributación internacional?**

Si se adopta la dicotomía originalmente planteada por Westerman se podría ubicar al derecho y la gobernanza en puntos opuestos del espectro certeza/estabilidad. Así, si el objetivo fuese llegar a la certeza máxima, entonces se elegiría la vía legal como medio para alcanzarla. Si por el contrario se desea llegar al máximo nivel de libertad entonces, se optará por la vía de la gobernanza. Sin embargo, una vez traído a la realidad este argumento no se sostiene, pues en dicho terreno existen un mayor número de variables a considerar que afectan el espectro certeza, entre ellas elementos del derecho interno como los derechos adquiridos o el compromiso de tener respeto por mantener un trato diferenciado entre contribuyentes para favorecer la equidad o incluso la neutralidad fiscal.

Igualmente, si se utilizara esta visión para desarrollar el proceso de creación de estándares internacionales, se tendría que reconocer que existe una imposibilidad manifiesta para crear normas con máxima certeza en este ámbito, puesto que no se cuenta con una organización investida de poder de toma de decisión ante la cual todos los estados del mundo cedan en parte su soberanía fiscal. Desde el punto de vista legal sólo una organización investida con este poder podría estar facultada para instituir normas de obligatorio cumplimiento en el ámbito fiscal.

Visualizar este tipo de concesión por parte de los estados a nivel global resulta incongruente ante las decisiones tomadas en el pasado respecto de las iniciativas fiscales

multinacionales.<sup>6</sup> Es necesario anotar que en materia de derecho internacional tributario ha existido siempre una suerte de *path dependance* con las decisiones tomadas en el pasado y las concesiones hechas por los mismos estados a nivel internacional.<sup>7</sup> En general las concesiones que han sido apoyadas mayoritariamente por los estados se han generado en un ambiente de voluntad participativa.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Esto por ejemplo sucedió cuando la Liga de Naciones intentó resolver el problema de la doble tributación a partir de crear un modelo de tratado multilateral, toda vez que los países no tenían voluntad de sumarse a esta iniciativa. Por esta razón se prefirió, como solución temporal la creación de un modelo de tratado bilateral, habilitando a los estados para concluir tratados con aquellos estados según como desearan hacerlo. Incluso, en un punto de la historia el Fondo Monetario Internacional advirtió a los estados en vía de desarrollo que la suscripción de tratados constituía un tema delicado y que debía considerarse la conveniencia real que suponía suscribir tratados con ciertas naciones desarrolladas.

<sup>7</sup> “In the first, state-centric, view, the problem is one of path- dependence. States became locked into the sovereignty-preserving, self- enforcing design of a regime designed to prevent double taxation, which made it harder for them to deal with the prisoners’ dilemma of tax competition that enabled tax avoidance and evasion”. Martin Hearson, “Transnational Expertise and the Expansion of the International Tax Regime: Imposing ‘Acceptable’ Standards,” *Review of International Political Economy* 25, no. 5 (2018): 648. Ver también: Philipp Genschel and Thomas Rixen, “Settling and Unsettling the Transnational Legal Order of International Taxation,” *Transnational Legal Orders* 154 (2015): 154–58; Sol Picciotto, *International Business Taxation* (Citeseer, 1992); Thomas Rixen, “From Double Tax Avoidance to Tax Competition: Explaining the Institutional Trajectory of International Tax Governance,” *Review of International Political Economy* 18, no. 2 (2011): 197–227; J.C. Sharman, *Havens in a Storm: The Struggle for Global Tax Regulation*, 1st ed. (Cornell University Press, 2006), <https://www.jstor.org/stable/10.7591/j.ctt7z6jm>.

<sup>8</sup> Al menos como condición inicial de los esfuerzos cooperativos a nivel internacional en lo que atiene a la materia fiscal. Ejemplos de este tipo de

De este modo, resulta oportuno apelar a un sistema de regulación en el que sean los estados quienes definan por sí mismos las metas con las que están dispuestos a cooperar. Así a nivel de proceso, la gobernanza aboga porque sean los estados quienes en ejercicio de su soberanía presten su voluntad para comprometerse con la consecución de fines comunes al participar en un foro global. Sin embargo, esta participación está encaminada a garantizar el logro de los objetivos planteados. De esto depende la eficiencia y eficacia del proceso como un todo, por ello se crea un sistema bajo el cual se hace responsable al estado de cumplir con lo prometido al exigirle transparencia y rendición de cuentas.<sup>9</sup> Ambas virtudes en referencia de un sistema de comprobación del cumplimiento creado como un modelo de regulación en donde se den claras pautas sobre lo que se acepta como cumplimiento.<sup>10</sup>

---

concesiones son la participación en iniciativas como la eliminación del secreto bancario que posteriormente ganó apoyo mayoritario por parte de las jurisdicciones a nivel mundial lo que generó presión en países disidentes como Austria, Bélgica, Suiza y Luxemburgo. Sobre este tema ver: Jorge Bartels Villanueva; Luz Mary Arias Alpizar, “El secreto bancario. Aspectos históricos y problemática actual”, *Revista Electrónica de Historia*, vol. 11 n.2 San Pedro Sep. 2010

<sup>9</sup> El cumplimiento de estos dos elementos es conocido como las cualidades principales de la buena gobernanza o buen gobierno, que ha sido ampliamente promulgado por la Unión Europea, por ejemplo, en lo atinente a la toma de medidas de tributación nacional e internacional. Actualmente es incluso un estándar de comportamiento pregonado por la Unión.

<sup>10</sup> Osborne, Gaebler, Pollitt y Westerman concuerdan que la gobernanza como forma de regulación de carácter informal está inspirada en los postulados de la Nueva Gestión Pública (*New Public management* en inglés) donde es central el desempeño antes que el cumplimiento de los objetivos. En este sentido la gobernanza se centrará igualmente en analizar las actuaciones de las partes interesadas antes que en confirmar que se obtuviera el resultado. Ver también: Osborne David & Gaebler Ted, *Reinventing Government: How to Entrepreneurial Spirit is Tranforming the Public*

El ejemplo más próximo de la fiscalidad internacional para este ejercicio es la creación de términos de referencia a ser revisados por parte de los estados participantes durante procesos de revisión de pares. Los términos de referencia traducen los objetivos en acciones.<sup>11</sup> Lo anterior conduce a una dualidad interesante dentro del propio sistema de gobernanza, pues se está dando libertad en la formulación del objetivo (función heurística) y a su vez se asegura el cumplimiento a través de un sistema de regulación (función codificante). Ambas funciones le permitirán al estado justificar las decisiones tomadas a la hora de modificar o alterar los postulados legislativos imperantes.

En razón a lo anterior, la gobernanza es utilizada como modelo de regulación alternativo para superar las barreras

---

Sector, Addison-Wesley. 1992; and Pollitt Christopher, *The Essential Public Manager*, Philadelphia, Open University Press, 2003.

<sup>11</sup> Por ejemplo, los términos de referencia propuestos en el proyecto BEPS se identificaban actuaciones puntuales a efectos de llevar a cabo el análisis de la revisión de pares. Como ejemplo vemos que el Fondo Monetario Internacional apela a los términos de referencia cuando indica qué países están habilitados para excluirse de la adopción de los informes país por país: “A efectos del proceso de revisión por pares, en los términos de referencia del informe país por país se indica lo siguiente: “... es posible que haya países en desarrollo que no tengan ningún grupo multinacional con sede en su jurisdicción que esté sujeto a presentar el informe país por país, y que no esté aún listo para recibir informes país por país. En esos casos, en lugar de considerar que esos países en desarrollo no pudieron implementar el informe país por país, la revisión por pares requerirá de un proceso de certificación por medio del cual la jurisdicción podría confirmar que no hay grupos multinacionales dentro del ámbito de aplicación que tengan sede en el país y documentará cómo se conoce ese hecho para el año en cuestión”. Luego, estas regulaciones hacen parte del compromiso asumido y por ende guían el actuar del país, lo que no es equivalente a legislar en cabeza del país a partir del acuerdo global. El reporte completo del FMI puede ser consultado en: [https://www.imf.org/external/np/EXR/key/pdf/SP\\_guia-practica-version-en-borrador-documentales-precios-de-transferencia-pct.pdf](https://www.imf.org/external/np/EXR/key/pdf/SP_guia-practica-version-en-borrador-documentales-precios-de-transferencia-pct.pdf) (último acceso 5 de diciembre 2023).

institucionales prevalentes en los distintos órdenes administrativos.<sup>12</sup> La naturaleza creativa del proceso resulta especialmente útil para que las respuestas institucionales sugeridas se inspiren en las experiencias empíricas de otros estados. Por esta razón no es de extrañar que el término ‘gobernanza’ sea asociado frecuentemente con la implementación de mejores prácticas (conocidas en inglés como *best practices*), donde se indican las acciones a tomar para alcanzar los objetivos propuestos.<sup>13</sup>

Un ejemplo que ilustra este proceder es aquel dado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE, quien aparte de concretar ETIs adiciona alternativas a ser adoptadas por los estados, calificándolas como “mejores prácticas”. Éstas normalmente se refieren a modos de actuación que se divulgan en calidad de recomendación, dando lugar a alternativas que pueden o no ser aceptadas como una forma de alcanzar el cumplimiento de los objetivos previstos. Como se hizo notorio con el proyecto de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS), el uso de las mejores prácticas consiste en un modo alternativo de incentivar el cumplimiento sin someter a los estados, lo cual permite que la organización tenga influencia más allá de sus miembros, incorporando un número creciente de países en sus iniciativas regulatorias.<sup>14</sup>

Ahora bien, la fluidez del proceso proporcionada por las técnicas utilizadas en la gobernanza necesita de un complemento que asegure la permanencia del cambio para el

---

<sup>12</sup> “Developed in the late eighties as a requirement to be met by Third World Countries in order to get loans or subsidies from the developed world.” Pauline Westerman p 8 and for further analysis on this topic see Hewitt de Alcántara 1998.

<sup>13</sup> “The complexity of the term is further increased by an inherent ambiguity. Governance is a descriptive and a normative notion at the same time. ‘Governance’ and ‘good governance’ are not clearly separated. Actually regulatory practices, ‘best practices’, all seem to be captured by the same notion of governance. Often the term is used as a manifesto or as an agenda for reform.” Pauline Westerman p. 8.

<sup>14</sup> Por ejemplo, a través de las iniciativas BEPS y con la creación del Marco Inclusivo.

sistema fiscal de varios países. Como se mencionó anteriormente, el cambio en la política fiscal no puede darse sólo a través de acuerdos de buenas prácticas o códigos de conducta. Necesita además de leyes que sostengan el sistema fiscal de los países que participan en la iniciativa cooperativa a nivel internacional. Luego, la fiscalidad internacional requiere actuaciones legales tendientes a generar un cambio normativo que fundamente las nuevas regulaciones administrativas.

En este sentido, la perspectiva legal opera dentro de un sistema de jerarquía legal en el que toda regulación institucional debe estar respaldada por reglas jurídicas. Estas reglas no solo establecen el marco para las operaciones fiscales, sino que también permiten la creación de meta-reglas. Estas últimas son fundamentales para regular aspectos administrativos, pues actúan como autorizaciones a nivel normativo para la definición de derechos y deberes entre los operadores jurídicos, sin importar si estos son receptores de la norma o habilitantes de la misma. En otras palabras, la ejecución de la política fiscal se encuentra bajo el imperio de la ley, respetando el principio de representación legal y asegurando que todas las acciones se sostengan en un fundamento jurídico sólido.

Igualmente, desde la perspectiva legal tributaria, la creación de estándares dará lugar a distintos tipos de normas cuya categorización dependerá del nivel de vinculación que éstas supongan para los estados. Aquí, encontramos una diferenciación importante en dos niveles de vinculación legal. A nivel internacional, la vinculación suele ser más flexible o sugerida, lo que en términos jurídicos se conoce como 'soft law'. Este tipo de ley abarca acuerdos que tienen una influencia significativa en la conducta de los Estados, aunque no son legalmente vinculantes en el sentido estricto. Por otro lado, a nivel doméstico, los acuerdos deben integrarse dentro del marco legal de cada país, lo que se conoce como 'hard law'. Esto siguiendo el principio de legalidad, bajo el cual en ausencia de una ley fiscal no puede esperarse comparecencia por parte de los contribuyentes.

Por consiguiente, mientras que la gobernanza global ofrece flexibilidad y adaptabilidad en el proceso de formulación de políticas fiscales, su efectividad a largo plazo requiere de un anclaje legal. Este anclaje se materializa a través de modificaciones legislativas en los sistemas fiscales de los países involucrados. Luego, los acuerdos deben estar cimentados en cambios normativos que reflejen y respalden las nuevas regulaciones administrativas para que la cooperación internacional en materia fiscal tenga un impacto real y duradero. De este modo, la gobernanza y la ley se entrelazan para formar un marco cohesivo y efectivo en la gestión fiscal internacional.

El proceso de creación de ETIs ilustra claramente la interacción entre la gobernanza y la creación legal. La primera facilita el proceso, pero es la segunda la que otorga fuerza y permanencia a los acuerdos alcanzados a nivel global. Este fenómeno evidencia la dualidad de enfoques requeridos para la creación y la implementación de ETIs. En la etapa de creación y cooperación, el sistema se sustenta principalmente en regulaciones de gobernanza. Esto implica una predominancia de temas relacionados con las relaciones internacionales y la ciencia política, dado que la gobernanza facilita la interacción entre diferentes actores estatales y no estatales en el ámbito internacional. Y en su etapa final, surge el producto de la discusión entre pares dando lugar a los ETIs y posteriormente estos se traducen en leyes propiamente dichas al ser incorporadas en los sistemas legales de los países comprometidos.

Visto así, se tendría que reconocer que para la tributación internacional no existe entonces un espectro que opere como una línea recta entre la certeza y la libertad, por el contrario, existe una especie de espiral que tiene inicio en la asociación de varios estados que hacen uso de las herramientas de los procesos gubernativos para luego materializar los acuerdos alcanzados en compromisos legales. La lógica de dicho modelo comienza por la asociación de varios estados y actores internacionales, donde se integran las voluntades de los estados para identificar y dirigir los esfuerzos hacia un bien

común. Posteriormente estos esfuerzos se materializan mediante la creación de normas legales que son en un principio no vinculantes y una vez adoptadas por los estados pasarán a ser obligatorias. La espiral inicia un nuevo giro una vez que, a través de la experiencia, se identifican temas pendientes por tratar y alinear, con miras a optimizar el bien común. Este modelo de espiral refleja cómo los puntos fuertes de una disciplina se complementan con los de otra, creando el mejor modelo posible en el contexto dado.

El ejemplo más próximo que se puede dar al respecto es justamente la evolución del proyecto BEPS con sus 15 acciones originales, en las cuales no se agotan los problemas que dan lugar a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, pero sí abrió la puerta a la discusión en torno a el manejo fiscal que se le debe dar a la economía digital prometiendo un acuerdo a futuro en torno a este asunto. De esta promesa y de la ausencia de cierre en cuanto a otras materias conexas con el interés original en BEPS, se da lugar a la generación de los pilares 1 y 2, donde se aboga por alcanzar un nivel mínimo de tributación a nivel global y se integran todos los actores del Marco Inclusivo desde el inicio de las discusiones. Así, un mismo proyecto se gestiona a través de dos momentos conectados entre sí que ocurren de forma sucesiva, tal como se indicó en el párrafo anterior, siguiendo una suerte de espiral.

#### **II.4. Conclusión parcial**

En las dos secciones anteriores hemos identificado cómo los procesos de gobierno global dan lugar a dinámicas alternativas para la consecución de cambios, que de otro modo, no podrían darse dentro del ámbito puramente legal. Igualmente, vimos que en ausencia de una consecuencia legal las oportunidades que se alcanzan al dar inicio a procesos de gobernanza global no tendrían un anclaje sobre el cual operar a futuro. Esta suerte de compenetración da lugar a la necesidad de aplicar tanto herramientas de gobernanza global como legales a la hora de acordar nuevos ETIs dentro del ámbito de la tributación internacional.

El siguiente punto a considerar dentro del análisis de las oportunidades con las que cuenta el estado para actuar dentro de los procesos de decisión de ETIs tiene que ver con diagramar el proceso que se sigue usualmente para determinar los estándares, y dentro de él, hallar los momentos en los que el estado está en capacidad de interceder por sus intereses propios y aquellos comunes con otros estados o jurisdicciones.

Conscientes de esta realidad, la sección a continuación proporcionará un mapa conceptual para identificar a qué se está haciendo referencia exactamente dentro del proceso de toma de decisiones para la creación de ETIs. A continuación, se apreciarán tres instancias de la toma de decisión estatal dentro del proceso de creación de ETIs, enfocándose especialmente en dismantelar ciertas lógicas de pensamiento que aseguran que no existe un avance en el modo en que los estados han aprendido a tomar decisiones en el ámbito internacional, por considerar que los resultados son parciales a la luz de modelos de ideales políticos o jurídicos. Lo anterior, desconociendo las dificultades propias de extrapolar los modelos de pensamiento utilizados para ámbitos específicos a otros escenarios sin considerar el contexto que en ellos prevalece.

Se defenderá entonces que la evaluación de los procesos de toma de decisión a nivel internacional desde visiones parciales como pueden ser la legal o política obstaculizan los avances en los procesos de decisión al criticarlos por su supuesta inadecuación a los enfoques tradicionales en la tributación internacional. Esta conclusión se enriquece con la comprensión de que la cooperación y asistencia internacional en materia fiscal, tal como postula el Principio 13<sup>15</sup>, no solo debe buscar la eficiencia económica sino también asegurar que las políticas fiscales contribuyan a la equidad y justicia social. Esto implica evaluar cómo los ETIs pueden facilitar o entorpecer el acceso a derechos básicos como la educación, la salud y la vivienda, reforzando la idea de que la fiscalidad debe ser un instrumento al servicio del bienestar humano.

---

<sup>15</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

La capacidad de los estados para intervenir y promover sus intereses, al tiempo que consideran los bienes comunes con otros estados, refuerza la idea de que la tributación internacional debe ser un vehículo para el avance de la justicia social y la equidad, fundamentos esenciales para la protección de los derechos humanos.

### **III. Autonomía y Agencia Estatal en la Creación e Implementación de Estándares de Tributación Internacional: Un Mapa Conceptual**

#### **III.1. El proceso continuado de la creación de los estándares de tributación internacional**

Dentro de la política fiscal contemporánea, se observa que las decisiones tributarias que toman los estados están cada vez más influenciadas por las experiencias previas de otros países y por los acuerdos establecidos en plataformas internacionales.<sup>16</sup> Este fenómeno se inicia con la cuidadosa selección de representantes que participarán en los debates de foros globales ofrecidos por organizaciones internacionales como las Naciones Unidas - ONU y la OCDE. Dicho proceso de discusión y toma de decisiones en el ámbito internacional evoluciona hasta cristalizarse en acuerdos preliminares, los cuales, en su naturaleza inicial, se basan en ideales de acción o metas. Estos, a su vez, están sujetos a una evaluación y refinamiento continuo, a medida que se recibe retroalimentación de los países involucrados en el proceso de implementación.

La última etapa de este proceso es la adaptación del estándar al ámbito nacional y su conversión en ley vinculante. La efectividad de su aplicación estará influenciada por varios

elementos, tales como el desarrollo institucional del país, el marco legal existente, la orientación política del gobierno, y la interpretación de los estándares por parte de la administración pública y el poder judicial.

Este conjunto de pasos dará lugar a un complejo proceso que fluye entre los ámbitos nacional e internacional y se retroalimenta continuamente entre ellos. La siguiente figura ilustra lo expuesto previamente:

---

<sup>16</sup>Nienke den Haan and JAPJ Breuker, "Constructing Normative Rules," 1996. Alexander Boer, Tom van Engers, and Radboud Winkels, "Using Ontologies for Comparing and Harmonizing Legislation," 2003, 60–69. Jorge Martinez-Vazquez and Robert M McNab, "The Tax Reform Experiment in Transitional Countries," *National Tax Journal* 53, no. 2 (2000): 273–98. Allison Christians, "BEPS and the New International Tax Order," *BYU L. Rev.*, 2016, 1603.



Al mismo tiempo, el estado sostiene procesos intermedios en la toma de acción mientras se dan las discusiones en el foro internacional, esto puede suponer un efecto en la toma de posición ante los temas discutidos en el foro internacional o la toma de acción a nivel nacional en anticipación de los acuerdos a realizar con los demás países del foro. Del mismo modo, el estado actúa con posterioridad a la toma de decisiones en el foro, y sus contribuciones pueden retroalimentar el proceso de creación de los estándares o suponer un cambio en el enfoque de los mismos al ser integrados en la normatividad local.

Por lo anterior, si se visualiza al estado como un agente de cambio cuya actuación se dará dentro del proceso de creación de estándares.

Cabe mencionar que las acciones tomadas por parte del estado en la figura corresponden a tres momentos en el tiempo dentro del proceso de creación de estándares internacionales. Un primer momento en donde el estado elige funcionarios que velarán por los intereses del país en el exterior. Un segundo momento, donde estos representantes discuten dentro del foro internacional protegiendo los intereses del país y forjando acuerdos con otros estados. Y un tercer momento donde se recibe el resultado del proceso de creación de los estándares y se da lugar al cumplimiento del compromiso político al integrar en la

legislación fiscal el contenido de los estándares.

internacionales de tributación en distintos momentos, esto es de forma previa, durante el proceso de cooperación y posterior a la determinación de los estándares. Se debe entender entonces que es el estado en todo momento quien está habilitado para ejercer una actuación acorde con sus fines. Y del mismo modo se verá como la coherencia o incoherencia del actuar del estado será lo que determine la obtención de objetivos multinacionales y nacionales en proporción a lo esperado al trazar la política fiscal.

En los siguientes subtítulos se estudiarán algunos de los puntos que resultan relevantes a la hora de emprender el camino de la cooperación internacional para la creación de ETIs. Dentro de estos puntos se verán elementos como la influencia del estado en la toma de decisiones, si la misma tiene lugar previo al proceso, durante el mismo o posterior a él. En cada una de estas secciones, se revisarán algunas de las razones por las cuales no es adecuado aproximarse a los procesos de creación de estándares internacionales de tributación desde una perspectiva unitaria fundada en puntos de vista fiscal, económico o legal. Por el contrario, se hace necesario integrar las distintas visiones que existen para dar cuenta del escenario práctico en el que se desarrolla la

creación y posterior implementación de los estándares internacionales.

### III.2. La paradoja de la legitimidad en relación con la rendición de cuentas y los procesos democráticos

La legitimidad como término ha sufrido una evolución desde su creación dentro del latín hasta nuestros días. En un comienzo denominada en el latín medieval como *legimititas*, designaba lo que era adecuado o correcto desde el punto de vista legal.<sup>17</sup> En la actualidad donde se dota la de un significado alineado con la conformidad con el actuar racional o ético de los actores bajo un sistema de pensamiento o jerarquización aceptado.<sup>18</sup>

Por tanto, este concepto invita a un análisis empírico de las creencias normativas que caracterizan a una unidad social. Dicho de otro modo, su aplicabilidad varía según el contexto específico bajo estudio, en el que la lógica inherente dictará las normas de lo que se considera adecuado y, por consiguiente, lo que se entiende por legítimo o aceptable dentro del orden social. Aquí, 'lógica' se refiere a la perspectiva que orienta la búsqueda de legitimidad. Así, no será lo mismo analizarla respecto de un proceso, donde la importancia de lo legítimo está fundamentada en las actuaciones de los distintos actores en la concreción de los fines del proceso. A hacerlo en cuanto a temas normativos, pues en este ámbito es importante analizar las leyes que constituyen el sistema y dado el caso respetar la jerarquía entre ellas, permitiendo a su vez la preservación del sistema y la correcta orientación de la conducta de los actores que en él confían.

Esto no implica, sin embargo, que el concepto de la legitimidad no sea igualmente

válido en diversos ámbitos como puede ser el político, legal, o filosófico. En cada uno de estos ámbitos el concepto de la legitimidad se utiliza para el mismo fin, es decir, para diferenciar lo que es aceptado de lo que no lo es en referencia a un orden común.<sup>19</sup> De esta suerte, la legitimidad constituye un concepto multidimensional, que engloba creencias sobre las fuentes, procedimientos, metas, valores y desempeño de los actores o las instituciones.<sup>20</sup> El objeto de su estudio puede estar enfocado en entidades concretas o abstractas, esto es, actores existentes como instituciones políticas y administrativas, o simplemente órdenes de tipo político, legal o social.

Es precisamente este punto donde a efectos de analizar la legitimidad desde la perspectiva fiscal internacional se cometen errores en la construcción de los argumentos para sostener una opinión, pues se asume que la legitimidad que se debe predicar en cada uno de los tres momentos referidos en el mapa conceptual es del mismo tipo, olvidando que se trata de órdenes diferentes y complementarios.

Para demostrar este punto es preciso explicar la crítica de la legitimidad democrática anotada en cuanto a los procesos de orden multilateral a nivel global. Dicha crítica es expuesta por Keohane, Macedo y Moravcsik<sup>21</sup> como aquella en la que se

---

<sup>19</sup> Ibid; Chiochetti, *Democratic Legitimacy*. Pp. 1.

<sup>20</sup> Beetham, David. *Political legitimacy*. In: Amenta, Edwin; Nash, Kate; and Scott, Alan (Eds.), *The Wiley-Blackwell Companion to Political Sociology*. David Beetham, *The Legitimation of Power* (Bloomsbury Publishing, 2013). Nils Brunsson, *The Organization of Hypocrisy* (Abstract, Liber, Copenhagen Business School Press, 2002).

<sup>21</sup> Robert O Keohane, Stephen Macedo, and Andrew Moravcsik, "Democracy-Enhancing Multilateralism," *International Organization* 63, no. 1 (2009): 1–31. Vale la pena mencionar que estos autores están en contra de la validación de esta crítica, a través de este documento indican cuáles son algunos de los factores por los que las discusiones a nivel internacional en un contexto de multilateralidad contribuyen a la mejoría del proceso de toma de decisiones y la mejoría de las democracias domésticas. Este documento fue

---

<sup>17</sup> En inglés el término es condensado en una sola palabra: Lawfulness. Chiochetti. "Democratic legitimacy [glossary]." Eprint/Working Paper, Esch-sur-Alzette, Luxembourg: RESuME, 2017. <https://orbilu.uni.lu10993/32159>. doi:10.25517/RESuME-7xN4KF9-2017

<sup>18</sup> Sternberger, Dolf. *Legitimacy*. In: Sills, David (Ed.) *International encyclopedia of the social sciences*. Vol. 9 New York: MacMillan, 1968. Pp. 244-248.

menosprecia el papel de las organizaciones internacionales presentes en el marco de la gobernanza global por operar de una manera alejada de los ciudadanos que eligen a sus gobernantes a nivel nacional.

Esta crítica dirá que los representantes que acuden a las organizaciones internacionales a discutir la posición de sus países se encuentran alejados de la realidad de los mismos. Lo anterior, en la medida que no son ellos quienes han sido elegidos dentro del proceso democrático nacional por el constituyente original, luego no están sometidos al escrutinio propio de la rendición de cuentas. Las circunstancias así expuestas convierten a los representantes en tecnócratas alejados de la realidad de sus países. Son llamados tecnócratas porque tienden a ser expertos en los temas para los cuales son elegidos, luego se les tacha de propender por defender asuntos técnicos alejados de las consideraciones sociales y económicas propias de los estados a los que representan.

Bajo el mismo postulado, se critica una vez más, a las organizaciones internacionales que organizan los foros de discusión internacional. De ellas se dice que sus secretarías actúan como instituciones que obedecen a presiones de carácter internacional. Esto resulta peligroso, puesto que son las secretarías quienes condensan las políticas discutidas en el foro a través de reportes finales, luego tienen una injerencia directa en el modo en que se verbalizan los acuerdos. Es la terminología que estas instituciones acuñan la que luego se repite en los discursos políticos a nivel global, de esta jerga se naturalizan las actuaciones a seguir por los actores del foro.

---

directamente criticado por Gartzke y Naoi (Erik Gartzke and Megumi Naoi, "Multilateralism and Democracy: A Dissent Regarding Keohane, Macedo, and Moravcsik," *International Organization* 65, no. 3 (2011): 589–98.) y como respuesta a ésta crítica Keohane, Macedo y Moravcsik desarrollan igualmente una respuesta aclaratoria de su teoría original en: Robert O Keohane, Stephen Macedo, and Andrew Moravcsik, "Constitutional Democracy and World Politics: A Response to Gartzke and Naoi," *International Organization* 65, no. 3 (2011): 599–604.

Apoyando lo anterior, se dice que son los individuos dentro de las secretarías quienes son influenciados por grupos que defienden intereses específicos a nivel transnacional. Estos pueden estar influenciados por actores que no tienen un lugar en el foro, pero cuyo poder económico o influencia financiera les permite acceder de forma indirecta a los individuos que participan en el foro.

Esta crítica concluye entonces que existe una ausencia de democracia participativa por parte de la ciudadanía de los distintos países, tanto en la elección de sus representantes como en la conformación de los entes de poder dentro de la organización internacional. Es para quienes soportan estos argumentos una ausencia infranqueable perpetuada por las diferencias de poder que imperan entre los estados a nivel internacional.

### III.3. ¿Cómo ha sido acogida la crítica de la legitimidad en el ámbito fiscal?

El uso de esta crítica en el campo de la tributación internacional no resulta infrecuente. El académico Bertil Wiman<sup>22</sup>, en su "conferencia Klaus Vogel" impartida en WU Viena en 2022, argumentó que el equilibrio entre las organizaciones internacionales activas en el campo de la tributación internacional (entre ellas la OCDE y hasta cierto punto la Comisión Europea) y los cuerpos legislativos nacionales han alterado los modos de cooperación entre sí durante los últimos 15 años de una manera que podría no ser saludable. Como muestra de este cambio Wiman se refiere al proyecto BEPS indicando que los parlamentos quedaron "rezagados" tanto en la participación como en la toma de decisiones, toda vez que los acuerdos finalmente adoptados fueron aprobados por funcionarios gubernamentales y secretarías internacionales.<sup>23</sup>

Por otra parte, Cees Peters admite en las conclusiones de su tesis doctoral que el modelo de legitimidad visto desde la

---

<sup>22</sup> Bertil Wiman, "Klaus Vogel Lecture 2022: Who Should Be in the Driver's Seat in Developing International Tax Norms – Civil Servants or National Parliaments?," *Bulletin for International Taxation* 77, no. 4 (2023): 158.

<sup>23</sup> *Ibid*; Bertil Wiman: 158-159

perspectiva estatal, donde son los ciudadanos quienes eligen a sus parlamentos, no resulta adecuado para la sociedad actual y por ende no es funcional a instancias de lo que se requiere a nivel internacional. Siendo así necesario que se desarrolle un nuevo marco legal para tratar el concepto de legitimidad desde la perspectiva del derecho tributario internacional.<sup>24</sup>

Bajo una lógica similar Sigrid Hemels, se pregunta si los estados miembros de la Unión Europea (UE) tienen la capacidad efectiva de negociar y definir sus políticas fiscales en el nivel internacional, a la luz del principio de legalidad. Bajo éste se entiende que solo los impuestos aprobados por representantes de la población, pueden ser integrados en el orden fiscal imperante.<sup>25</sup> Hemels dirá que “el principio de legalidad requiere que la tributación esté basada en la legislación, la cual a su vez debe contar con la aprobación por parte del parlamento y esta debe ser garantizada por los estados.” Si se encuentra que el estado no está en capacidad de garantizar la correcta integración de estas leyes con la aprobación parlamentaria, entonces estaremos enfrentando una crisis democrática.

Su conclusión al respecto apoya lo dicho por Wiman y Peters, en la medida que anota que existe un déficit democrático en relación con la implementación a nivel nacional de la legislación tributaria, cuando ésta se basa en directivas de la Unión Europea cuyo contenido se deriva de reglas establecidas por la OCDE o el Marco Inclusivo. Esta afirmación es sustentada al afirmar que las recomendaciones realizadas por las organizaciones internacionales son cada vez más intrusivas. En ocasiones llegando a alterar asuntos que de otro modo serían decididos por los parlamentos. Así, su consulta adquiere un carácter residual, donde se los consulta únicamente en la instancia

---

<sup>24</sup> Cees Peters, *On the Legitimacy of International Tax Law* (IBFD Amsterdam, 2014), Chapter 5.

<sup>25</sup> Sigrid Hemels, “Tax Autonomy from a Member State Perspective: Are We Faced with a Democratic Deficit?,” *Available at SSRN*, 2023.

final obviándolos del proceso de decisión como tal. Esta situación constriñe a los parlamentos a aprobar los cambios legislativos como parte de la consecución de promesas políticas.<sup>26</sup>

Otros académicos como Edwin Visser<sup>27</sup> defienden sin embargo que los parlamentos se encuentran en capacidad de aprobar las políticas defendidas por los representantes en los foros internacionales. Igualmente anota que los funcionarios que actúan como representantes en los foros internacionales son elegidos para ocupar tales cargos al ser seleccionados por funcionarios que han sido elegidos debidamente por el pueblo. Visser reconoce, sin embargo, que el grado de participación de algunos países en iniciativas internacionales puede estar constreñido por factores de otro tipo, por ejemplo presupuestario o de capacidad representativa, lo que puede implicar que su integración en el proceso de decisión sea tardía.

En una línea similar, Peter Hongler<sup>28</sup> argumentó que la participación de los ciudadanos suizos en la aprobación del Impuesto Mínimo Global fue superficial. A su juicio no se llevó a cabo un debate sustancial sobre la conveniencia de la política, pese a haberse organizado un referendo para su aprobación. Esto indica que incluso en naciones consideradas como desarrolladas existen barreras en cuanto al estudio de temas cuyo nivel técnico requiere de un estudio previo para su comprensión; dando lugar entonces a una disminución en las oportunidades de influir en el resultado final tanto para el legislador que desconozca en

---

<sup>26</sup> *Ibid*; Sigrid Hemels,

<sup>27</sup> Edwin Visser, “Comments on Professor Bertil Wiman’s Lecture ‘Who Should Be in the Driver’s Seat in Developing International Tax Norms – Civil Servants or National Parliaments?’,” *Bulletin for International Taxation* 77, no. 4 (2023): 164–66.

<sup>28</sup> Peter Hongler, “The OECD Will Drive the United States into Socialism,” *GLOBTAXGOV Blog* (blog), July 26, 2023, <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2023/07/26/the-oecd-will-drive-the-united-states-into-socialism>.

profundidad el tema a tratar, como para el pueblo que no ha sido ilustrado en la materia que se discute. Esta dificultad no supone una novedad para la tributación internacional, sin embargo, es claro que la excesiva tecnicidad de los temas tratados en este ámbito supone un obstáculo para la aproximación de los mismos.<sup>29</sup>

Las intervenciones académicas señaladas ilustran que la formulación de políticas fiscales a nivel internacional va acompañada de un cuestionamiento creciente sobre si los principios de toma de decisiones democráticas no se están quedando atrás. Si la participación del legislador resulta en una participación limitada o meramente formal, luego se sostiene que no existe una correcta representación del pueblo. Esto constituye una fuente de preocupación, pues quien soportará los efectos económicos y sociales de una gestión alejada de sus necesidades es precisamente el contribuyente que no cuenta con la capacidad de gestionar el sistema sin importar sus fallas.

#### **III.4. ¿Qué parte de esta crítica puede ser cierta y que parte requiere de una mirada más profunda?**

Del subtítulo anterior se puede rescatar que en efecto existe una preocupación creciente a nivel académico por la posible desconexión entre los contribuyentes y los representantes de cada estado en los foros internacionales. Cada enfoque parece presentar una conclusión que refuerza la ausencia de autonomía por parte de los estados a la hora de tomar las decisiones fiscales que mejor sirven a los intereses de su electorado. Esta preocupación se centra en el poder que tienen los parlamentos, y en general el poder legislativo, para discutir las propuestas fiscales que luego serán adoptadas como parte del sistema tributario doméstico.

Desde una perspectiva legal, se entiende que estas críticas están fundamentadas en la teoría del contrato social, la cual se basa en

que son los individuos que conforman un pueblo aquellos que prestan su consentimiento para ser gobernados por el estado, quien cuenta con el monopolio de la violencia.<sup>30</sup> Bajo esta teoría se entiende que es el pueblo quien hace la concesión de poder al estado, y éste quien queda en deuda de cumplir con lo prometido, que no es otra cosa que administrar en beneficio de la ciudadanía como un todo. Ahora bien, la amenaza del incumplimiento estará fundada en la pérdida del respaldo de los ciudadanos al legislador y recuperación de la voluntad originalmente cedida. Esto implica, la pérdida de la posición de poder por parte del legislador dentro del orden social.

En línea con esta aproximación quien legitima al parlamento o congreso es el pueblo. Y es únicamente este legislador quien puede establecer las leyes tributarias que serán de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes de una misma jurisdicción. Ahora bien, en el desarrollo de las funciones de este legislador ante lo que compete a la tributación internacional, bajo el contexto señalado en las críticas antes expuestas, no existe una pérdida de legitimidad en el actuar de los legisladores de los países, pero sí pérdidas de legitimidad en cuanto a la posibilidad de estos legisladores actúen conforme su juramento para con el constituyente primario - el pueblo-.

En este sentido la crítica de la pérdida de legitimidad se sustenta en una pérdida de carácter sustantivo y no formal, pues no se está indicando que el proceso no sea democrático por la ausencia de participación ciudadana en la elección de sus legisladores, por el contrario, se menciona que la pérdida tiene que ver con el papel secundario que estos legisladores tienen al momento de definir la política fiscal en sus países. Vale la pena preguntarse entonces si ¿es posible hablar de una pérdida de legitimidad con ocasión de un déficit democrático?

Para responder a esa pregunta es necesario definir en su fuero más esencial lo que supone

<sup>29</sup> Sol Picciotto, "Technocracy in the Era of Twitter: Between Intergovernmentalism and Supranational Technocratic Politics in Global Tax Governance," *Regulation & Governance* 16, no. 3 (2022): 634–52.

<sup>30</sup> David Beetham, "Max Weber and the Legitimacy of the Modern State," *Analyse & Kritik* 13, no. 1 (1991): 34–45.

la democracia como concepto. De los múltiples significados que se le pueden dar al término en su aproximación más simple, la democracia constituye una forma de gobierno en donde el poder político reside en el pueblo.<sup>31</sup> La noción original de democracia<sup>32</sup> comprendía la autorregulación de los pueblos para la consecución de sus intereses. Esta visión del mundo, aunque posible en el pasado, no puede darse de forma directa en la actualidad toda vez que cada estado está conformado por un número que reconoce millones de habitantes. Luego los procesos democráticos en cada estado están supeditados a las prácticas de delegación, que constituye la única forma de expandir el poder del legislador a través de múltiples instituciones que trabajen en pos de cubrir las necesidades y los intereses de los electores de un mismo estado.<sup>33</sup>

La delegación implica una cesión de poderes de actuación sobre un agente que obedece a un principal, quien actúa como habilitante de la actuación.<sup>34</sup> Esta definición es tomada de lo expuesto por Arthur Lupia cuando analiza los principales conflictos de delegación que

enfrenta un parlamento al momento de ceder sus potestades sobre los funcionarios públicos que están encargados de actuar en su nombre durante el término del mandato concedido por el electorado. Lupia dirá que la delegación es definida como el proceso en el que una persona denominada como principal confía sobre otra, reconocida como agente, para que actúe en su nombre.

Partiendo de esta relación de confianza se dará lugar al reconocimiento del término “rendición de cuentas” donde se espera que el agente sea cuestionado sobre su actuación en concordancia o no con el mandato del principal. Lupia reconoce que existen distintas aproximaciones posibles al concepto de rendición de cuentas, por una parte se puede identificar como un tema de control, donde se mirará si la existencia del principal tiene influencia sobre el agente. O se puede revisar sobre la base del tipo de resultado que da lugar la delegación, esto es si el agente actúa en concordancia con los intereses del principal. El estudio realizado por Lupia se centra en el primero de estos dos supuestos, deseando observar si el agente actúa con el fin de cumplir con los ideales del principal, es decir, actuar en beneficio del cumplimiento de la política ideal visualizada por el principal. A su vez, con el fin de ser capaz de comparar resultados en distintos modelos principal-agente Lupia utiliza dos métricas para describir el resultado de cada colaboración, estas son ‘la pérdida de agencia’ y ‘el éxito o fracaso’ de la colaboración.<sup>35</sup>

Considerando estos factores, Lupia llega a la conclusión de que la predisposición de los agentes para cumplir con las órdenes del principal son un factor importante a la hora de medir el éxito de las cadenas de delegación. Lo anterior aún si se aplican modelos formales

---

<sup>31</sup> Al igual que en el caso de la legitimidad, la democracia es una palabra que viene del griego donde era utilizada por los atenienses para designar la forma de gobierno en la que las asambleas de ciudadanos eran quienes tomaban las decisiones de la ciudad sin requerir un líder, rey, presidente o figura que guiará el curso de la toma de decisiones.

<sup>32</sup> Aquella que era manejada en la Antigua Grecia, donde los ciudadanos de la misma polis estaban en capacidad de determinar sus propias reglas de gobierno.

<sup>33</sup>“Parliamentarian democracy entails a chain of delegation (...) The ideal-typical delegation chain resembles a straight line and includes a link that attaches voters to members of Parliament; a link that attaches members of Parliament to the government; a link that attaches the government to individual ministers; and a link that attaches ministers to civil servants.” Arthur Lupia, *Delegation and Its Perils* (na, 2003), 1.

<sup>34</sup> “We define delegation as an act where one person or group, called a principal, relies on another person or group, called an agent, to act on the principal’s behalf.” Lupia, 1.

---

<sup>35</sup> Lupia, 3.

a la hora de estudiar estas interacciones.<sup>36</sup> También aclara que aún cuando todas las delegaciones posibles no son idénticas entre sí tienen como característica común que se pueden desarrollar conflictos de interés entre principal y agente. Y del mismo modo reconoce que existe una cantidad limitada de información entre principal y agente en cuanto su actuar respectivo, así como en cuanto a la materia de la política que desean implementar. En otras palabras que aún siendo un ejercicio efectivo para cubrir los fines del estado, la delegación constituye un asunto de cuidadoso estudio a la luz del contexto que se revisa.

Las conclusiones alcanzadas por Lupia son importantes para el estudio de la crítica por la legitimidad democrática en el ámbito fiscal, porque reconocen justamente el punto al que intentan aproximarse las críticas hechas en torno a la pérdida de legitimidad democrática en la creación de ETIs. En esencia, lo que se alega en dichas críticas radica en que hay una pérdida de control por parte de legislador sobre los representantes que acuden al foro internacional, toda vez que, las políticas fiscales que luego retornan a ser analizadas por parte del legislador se encuentran, aparentemente, lejos de su fuero de estudio por haber sido discutidas en el ámbito internacional. Que traducido al lenguaje empleado por Lupia implicará un problema de delegación y agencia, más no un problema de representación del electorado, al ser el legislador mismo quien tiene la facultad en todo momento de pedir a sus delegados, los ministerios, que rindan cuentas de su labor.

En cuanto a la delegación se reconoce que en los sistemas democráticos está compuesta por varias cadenas de delegación, esto implica

que no solo habrá una delegación entre electorado y legislador, sino que por el contrario éste a su vez estará obligado por las circunstancias a generar otras delegaciones adicionales hasta el punto en que se logre constituir un cuerpo institucional que logre defender efectivamente los fines de los individuos que conforman el electorado. Desde un sentido práctico se verá que estas cadenas cuando son idealmente constituidas, esto es en línea recta, dan lugar a una seguidilla del tipo electorado-parlamento; parlamento-gobierno; gobierno-ministros; ministros-funcionarios públicos. Lo anterior, siendo aplicable a formaciones de estado simples y no complejas donde las delegaciones pueden suceder dentro de cada una de estas cadenas de forma exponencial.

Luego, al tomar en cuenta esta realidad, se puede decir que quizá la crítica por la legitimidad democrática no constituye una crítica en torno a lo legítimo a nivel legal, pues en este sentido las normas de integración de los ETIs se cumplen de forma adecuada. Sin embargo, desde una perspectiva de gobierno sí se podrá estudiar si en efecto las cadenas de delegación dan lugar a la aprobación de políticas fiscales adecuadas a los intereses de funcionarios más próximos al legislador en la cadena sucesiva de delegación.

### **III.5. Gobernanza global a través de estándares. Toma de decisiones en materia fiscal. El proyecto BEPS.**

A efectos de analizar los tres momentos del mapa conceptual propuesto en el punto III.A se han decidido utilizar las experiencias del proceso de creación e implementación de los estándares mínimos del proyecto BEPS. Esta elección obedece a la consideración en cuanto a la influencia que el proyecto ha tenido en un número plural de estados a nivel global, donde se presentaron incluso diferencias en el momento en que cada uno de los estados se comprometió con la implementación de los cuatro estándares mínimos como elemento base para abordar si se estimaba conveniente la integración de otras acciones incluidas en el proyecto.

Partiendo de esta base, es necesario reconocer que los estándares mínimos BEPS

<sup>36</sup> En el estudio realizado por Lupia, se utiliza el modelo de delegación simple presentado por Niskanen en 1971 y de forma específica aplica la versión más reciente de dicho modelo de acuerdo con el documento presentado por Romer y Rosenthal en el año 1978. Este modelo consta de 4 viñetas en las que se estudian cuáles son los ideales de política óptimos para el agente y al principal en relación con el status quo, que corresponde a la inacción total por parte del agente.

representan un esfuerzo colectivo para abordar las lagunas y discrepancias en la legislación fiscal internacional que permiten la evasión y elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales. Este esfuerzo se fundamenta en la necesidad de una respuesta coordinada y coherente a nivel global, dada la naturaleza transfronteriza de las prácticas fiscales contemporáneas. Sin embargo, lograr dicha respuesta coordinada resulta siendo un esfuerzo considerable, dado que el número de jurisdicciones que toman parte en la discusión incluye a más de 145 países.<sup>37</sup> Es importante además considerar que con un mayor número de participantes la toma de decisiones en cuanto a los asuntos que deben ser discutidos, se convierte en un reto mayor al que suponen las discusiones a nivel regional.<sup>38</sup>

La mejor apuesta de los procesos de tributación internacional que se basan en la toma de decisiones con incidencia multilateral será elegir mínimos sobre los cuales crear una base común para futuras políticas a implementar. Estos mínimos tienen una fuerza que no se reconoce del todo por parte de quienes critican sus alcances. Se indica por ejemplo que exaltar principios generales a

través de estándares mínimos de tributación internacional no constituye una medida adecuada para la efectiva eliminación de problemas como la doble imposición o la elusión fiscal. Sin embargo, aún defectuosa esta ha sido la medida más utilizada y aceptada por parte de los estados a nivel internacional para llegar a acuerdos de orden fiscal.

Estos mínimos en ocasiones resultan siendo demasiado simples para los objetivos que se plantean dentro del proceso, al menos desde la perspectiva legal, la cual requiere de normatividad técnica y detallada para poder ser eficiente a la hora de su aplicación. Sin embargo, son un medio ideal para desarrollar discusiones multilaterales y colaborar con la búsqueda de soluciones a los problemas comunes desde una mirada global. Como se indicó en el subtítulo I, las reglas de mínimos y los acuerdos parciales que tienen la potencialidad de convertirse en acuerdos bisagra para otras políticas futuras constituyen un elemento propio de los procesos de gobernabilidad.

En el ámbito fiscal, se debe reconocer que los estados están buscando soluciones de tipo legal para problemas legales, aún así, esto no supone que los estados desconozcan otras presiones de tipo económico, político o de conveniencia general a la hora de tomar sus decisiones fiscales. Asumir por ejemplo que no existe una voluntad de cooperación a nivel global debido a que no se haya gestado este tipo de esfuerzo en el pasado, constituiría un sesgo de confirmación.<sup>39</sup> Pues los incentivos que promueven un cambio no se limitan a consideraciones endógenas al ámbito fiscal o al derecho internacional.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> Al 15 de noviembre de 2023 el Marco Inclusivo cuenta con 145 países miembros (<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-k-on-beps-composition.pdf>).

<sup>38</sup> Cabe mencionar que esto no resulta del todo cierto en ciertos procesos de integración regional como lo anota Saturnina Moreno en la revisión que realizó sobre las medidas tomadas por la UE como parte de la implementación de la directiva en contra de las actuaciones elusivas en materia de tributación (ATAD por sus siglas en inglés). A su juicio dado que las directivas están sometidas al requisito de unanimidad a nivel del consejo de la unión resulta difícil concretar medidas restrictivas de la potestad de los estados para modificarlas bajo su conveniencia. Moreno indica que las medidas se limitan a mínimos de tributación regidos por principios, lo que resta fuerza a las directivas. Saturnina Moreno González, "Critical Review of the ATAD Implementation: Implementation of the EU ATAD in Spain: Outstanding Issues of a Partial Transposition," *Intertax* 49, no. 12 (2021): 995.

---

<sup>39</sup> Término definido por la psicología como la tendencia a considerar, buscar, o recordar la información que confirma únicamente las propias creencias o hipótesis, concediendo menor valor a las perspectivas alternas.

<sup>40</sup> Esto en oposición a la posición adoptada por los expertos citados por la Liga de Naciones al momento de determinar cuál sería el nexo que se definiría para desarrollar el sistema tributario internacional, concluyendo que apelar a razones de

Así, si la adopción de estándares mínimos debe ser criticada, esta sólo podrá obedecer a la visión del poder vinculante que tienen estos instrumentos desde el punto de vista legal, donde cabe preguntarse por qué los estándares de proyectos tan ambiciosos como BEPS son tan poco transgresores del status quo. Sin embargo, esta aproximación no podrá sostenerse si la visión que se hace de estos estándares se asocia con los procesos de gobernanza global, toda vez que para dicho ámbito basta con establecer algunos derroteros que serán delineados a través de reglamentos creados con ocasión de la experiencia empírica de los mismos actores comprometidos con el acuerdo de voluntades. De forma específica esto se observa en el proyecto BEPS con la alteración constante que se ha hecho en cuanto a los términos de referencia de los estándares mínimos, así como de otras acciones desde el momento que se crearon los reportes finales (2015) al día de hoy (2024).

Con esto se entiende que el proceso de creación de EITs y de forma puntual aquellos estándares incluidos en BEPS ha demostrado la naturaleza dinámica propia de los esfuerzos multilaterales en materia de tributación internacional. Que resulta imperfecta, pero adecuada para movilizar los esfuerzos internacionales en tomar acción continuada en la solución de problemas percibidos como comunes para los estados en el mundo entero.

### **III.6. Primer momento - Elección de representantes del país en el exterior.**

El acuerdo de voluntades entre múltiples estados está encaminado a la generación de provisiones legales que permitan la consolidación de los acuerdos alcanzados en foros internacionales. Este resultado es conocido como legislación no vinculante o soft law, es decir, legislación que se debe incorporar a nivel doméstico para que tenga la cualidad de ser vinculante. Por lo tanto, se

---

nacionalidad o política sería un error, pues el derecho tributario debía fundarse en razones de tipo económico para preservar la neutralidad. Sergio André Rocha and Allison Christians, *Tax Sovereignty in the BEPS Era* (Kluwer Law International BV, 2016).

puede anticipar que existen diversas fases de este proceso que permanecen conectadas con elementos que si bien no parecen tener una incidencia directa sobre el resultado legal, se encuentran íntimamente ligados al mismo, pues determinan el entendimiento que se tiene sobre los problemas de orden fiscal y sus posibles soluciones.

Por ejemplo, si se observa a la creación de EITs desde un punto de vista político se verá entonces que la negociación que se lleva a cabo en el establecimiento de estándares mínimos de tributación excede el ámbito de las necesidades del sistema fiscal. Esto es aquellas puramente enfocadas en los ideales del sistema tributario como un sistema que distribuye equitativamente las cargas. Por ejemplo, la necesidad de proteger la neutralidad fiscal, donde la imposición de obligaciones fiscales no entorpece o altera el funcionamiento del mercado. O por ejemplo proteger el correcto funcionamiento del sistema tributario, donde las deducciones concedidas den lugar al pago de impuestos dentro de la misma jurisdicción.

Los acuerdos en materia de tributación internacional no solo están encaminados a mejorar el sistema tributario doméstico al corregir las ineficiencias del mismo, sino que tienen por objeto contribuir con otros objetivos políticos y sociales que se desarrollan al tiempo en el país. Esto en la medida que los modos de establecer objetivos y la participación de los actores dentro de las discusiones cambian conforme presiones de orden político y económico internas del país, así como alianzas con otros estados en la consecución de otros objetivos.

Luego a nivel internacional es claro que la apuesta por la creación de EITs supone una labor que va más allá de la concreción de una normatividad fiscal que sirva para los fines de estados individuales. Sin embargo, la integración de estos estados en la discusión multilateral requiere que sean los mismos estados quienes propongan visiones que sirvan a sus fines, no necesariamente en detrimento de lo que puedan querer otros estados, sino por el contrario haciendo alianzas con estados cuyas preferencias políticas se encuentren alineadas.

Ante este panorama sería obvio pensar que no es posible defender una posición óptima dentro del foro internacional si no se cuenta con representantes capaces de integrarse en las discusiones técnicas y de desarrollar argumentos que sirvan a los fines del país. En tal sentido se hace necesario que se designen personas que tengan experiencia en tratar con los temas de tributación internacional y de forma puntual en las diversas materias que competen lo discutido en cada foro. Por ejemplo, si el ETI que se está analizando tiene que ver con determinaciones en cuanto a precios de transferencia, lo lógico será delegar la participación en el foro por parte de un funcionario público que conozca de este asunto dentro del gobierno. Esta delegación antes que una imposición constituye una oportunidad para el estado de integrar las discusiones internacionales haciendo uso de sus propios recursos.

Lo anterior es un tema controvertido, en la medida que no todos los estados están facultados para asignar presupuestos sustanciales en la representación a nivel internacional de sus intereses. La ausencia de presupuesto puede deberse a la situación económica inestable del propio estado o quizás a que el manejo de los recursos existentes está destinado a cubrir otro tipo de presiones más importantes a los fines del estado mismo, esto puede ser proveer servicios de salud óptimos o simplemente incurrir en gasto público para otro tipo de necesidades imperantes, como puede ser una crisis financiera o laboral.

Ahora bien, aún en este escenario la elección de representantes ante foros internacionales es un asunto del fuero del estado y como tal está sujeto a la revisión de la labor de estos representantes por parte de los ministerios. Es verdad a su vez que el modo en que se integran estos representantes en los foros internacionales, puede darse a nombre propio, esto es que sus opiniones en el foro estarán fundamentadas en su experticia y no en la calidad de funcionario público con la que cuentan en sus países. Esta posibilidad resultaría alarmante para quien defiende que

no se tiene suficiente control sobre estos representantes y que esto da lugar a la pérdida de representación del electorado. Sin embargo, la razón detrás de esta habilitación en el actuar del funcionario tiene sentido en la posibilidad de que éste exprese su opinión en calidad de experto sin comprometer al país con sus opiniones personales.

No obstante, una vez la política tributaria es aprobada a instancia internacional el país está en capacidad de desconocer dicha política y cambiar de rumbo en cuanto a lo decidido. Un ejemplo de este actuar se identifica con la participación que tienen países como Estados Unidos en la discusión de los temas BEPS, para luego abstenerse de apoyar el cumplimiento del programa como tal. También se evidencia en la actuación de otros estados que en lugar de aceptar la incorporación de las medidas BEPS solicitaron ayuda a naciones desarrolladas para proceder con tal acción.<sup>41</sup>

Es importante diferenciar que la labor que ejercen el principal y el agente en esta relación es diferente, por una parte el agente debe asegurarse de tener la experticia adecuada para aproximarse al foro y tratar los temas en él discutidos. Mientras que el principal, en este caso el ministerio, debe asegurarse de ejercer el control adecuado sobre las actuaciones del representante a través de obtener información sobre los intereses del país dentro de las discusiones del foro. Luego, pareciera propio indicar que tanto la elección de los representantes como aquella de los ministerios y su correcto seguimiento es fundamental para cumplir con la debida representación del electorado. Para lo cual se debe reconocer en todo caso que a la base de la cadena de delegación se encuentra el parlamento, quien toma la última decisión respecto de lo aprobado en el foro internacional.

Las presiones que suponen la labor del representante no son iguales a aquellas que

---

<sup>41</sup> Este es el caso por ejemplo de países en África y el Caribe quienes solicitaron ayuda por parte de la OECD para sumarse al Marco Inclusivo.

soporta el legislador, sin embargo, ambas pueden darse de un modo armónico como de uno inarmónico. Ahora bien la potencialidad por que esto suceda estará en todo momento en manos del estado y dependerá de la fortaleza que se tenga en cuanto al sistema de gobierno establecido.

No es posible obviar que existen presiones de orden internacional en la gestión del representante, sin embargo, estas pueden ser disuadidas o detenidas a nivel del estado con la gestión que ejerza el legislador. En ciertos países para hacer público el cumplimiento de la correcta administración se llevan a cabo debates públicos donde el ministerio defiende sus elecciones de política fiscal ante el parlamento. Las grabaciones de estos debates se hacen públicas a través de la página web del parlamento. Este es el caso de los debates parlamentarios de Países Bajos, Alemania y Reino Unido.

Considerando lo anterior, parece ser que la afirmación reconocida por Keohane acerca de que los representantes actúan como tecnócratas, no sería aplicable por la falta de legitimidad en el proceso de selección de estándares debido a la distancia de los representantes respecto del poder constituyente primario, es decir el pueblo. Cuando se aplica este razonamiento a la noción de selección de representantes para organizaciones internacionales, debe aceptarse que, mientras la estructura de participación para las constituyentes esté en manos del estado, en la medida que es solo este quien está en capacidad de aceptar ser representado por ciertos funcionarios, su modificación o readecuación a las necesidades del propio estado reposará entonces en sus propias decisiones, antes que en la reevaluación de la integración a nivel internacional.

### **III.7. Segundo momento - Discusión a nivel internacional.**

#### **7.A. Proceso de retroalimentación en la creación de estándares internacionales de tributación – Influencia estatal y rol del estado.**

En la figura del mapa conceptual, las flechas negras muestran el curso de acción, mientras

que las rojas señalan el proceso de retroalimentación, en el cual la organización internacional recibe datos estadísticos o comentarios de los países sobre sus experiencias. Esta retroalimentación puede ser voluntaria, esto sucede cuando el país comparte sus experiencias en los distintos foros creados por la organización internacional. O puede darse como parte de la retroalimentación prevista en el acuerdo internacional, por ejemplo, en el contexto de una revisión de pares o la elaboración de informes específicos por parte de los delegados de la organización internacional para estudiar un tema determinado en el contexto del país.

En el caso de BEPS la retroalimentación una vez creados los estándares se dio a través del proceso de revisión de pares, situación donde los mismos estados sugerían recomendaciones o daban pautas de acción a ser cumplidas. Esta interacción podría verse como entre estados, sin embargo, dado que el proceso involucra la creación de reportes se trata de un esfuerzo de compilación conjunto entre los estados y la OCDE.<sup>42</sup>

Igualmente, los estados continuaron contribuyendo al proceso de gestión de datos para determinar la magnitud de BEPS y los efectos de las medidas implementadas al proporcionar datos estadísticos de acuerdo con lo requerido por la acción 11 del proyecto BEPS. Con base en esta información, la OCDE

<sup>42</sup> Peter Carroll and Aynsley Kellow, *The OECD: A Study of Organisational Adaptation* (Edward Elgar Publishing, 2011). Los autores indican que precisamente el proceso de revisión de pares es uno de los mecanismos que caracteriza a la OCDE y constituye un medio excelente para superar la ausencia de delegación de soberanía en la organización, siendo esta última un intermediario entre estados antes que un órgano que define las pautas de la política fiscal. Esta postura ha sido controvertida ampliamente por autores como Randriamanalina, Hearson, Christensen, Brauner, Christians, entre otros. Sin embargo, resulta importante resaltar que a nivel de proceso la revisión entre pares ha resultado productiva, pues son los estados quienes mayor dominio tienen respecto de las normas que finalmente se integran en el ordenamiento tributario, esto es conocimiento y experiencia a la vez.

creó reportes de progreso en cuanto a la posibilidad de encontrar situaciones de erosión de bases imponibles y transferencia de beneficios, así como informes con datos estadísticos sobre temas como tributación corporativa<sup>43</sup> y reportes agregados tomados de la información compartida en los reportes país por país.<sup>44</sup> Luego de la inexistencia de datos para contabilizar la magnitud del problema de la erosión de las bases y el traslado de beneficios se crearon fuentes de información a través del trabajo de retroalimentación entre la organización internacional y los países.

Lo anterior denota que los países no solo se comprometen en la creación de los ETI sino que a la par contribuyen con la generación de datos estadísticos para la evaluación de la magnitud del problema que se decidió combatir a partir de la creación de estándares. Esta forma de actuar, refuerza el compromiso que se adopta desde el comienzo con el proyecto y por ende ratifica el apoyo y la legitimidad de la actuación en torno a los ETIs definidos. Si por el contrario se desestimara la labor realizada, los países aportarían datos para denegar la importancia del asunto discutido, o igualmente tomarían medidas

alternativas diferentes a las dispuestas en el proyecto BEPS.

Curiosamente, las respuestas encontradas en las revisiones por pares no identifican una abstinencia total o parcial a adoptar medidas BEPS por parte de los países que se sumaron a la iniciativa. Incluso de Graaf y Visser anotan que los países que se unieron a la iniciativa BEPS no solo aceptaron someterse a revisiones de pares en cuanto a los estándares mínimos del proyecto, sino que también se comprometieron con la implementación de mejores prácticas en lo referente a compañías controladas del exterior (CFC por sus siglas en inglés, Acción 3 del proyecto) y en cuanto a compartir información de manera obligatoria respecto de las estructuras de planeación agresiva por parte de intermediarios (Acción 12 BEPS). Del mismo modo estos autores indican que varios países tuvieron aproximaciones comunes respecto a tomar medidas para limitar la deducción de intereses entre compañías vinculadas (Acción 4 BEPS) y la neutralización de instrumentos híbridos (Acción 2).<sup>45</sup>

La respuesta positiva por parte de los países en cuanto a la adopción de los ETIs tal como se definieron en el año 2015 demuestra que existía un consenso en cuanto a la posibilidad de que los estándares seleccionados fueran instrumentos adecuados para solucionar algunos de los problemas que derivaban en la erosión de bases y traslado de beneficios. Ahora bien es importante entender que el apoyo de la iniciativa BEPS no inició solamente con la conformación del grupo de

---

<sup>43</sup> El Marco Inclusivo desarrolló por ejemplo una base de datos denominada *Corporate Tax Statistics* lanzada en 2019 que ha sido actualizada periódicamente y su última versión puede ser consultada [aquí](https://www.oecd.org/tax/beps/corporate-tax-statistics-database.htm): <https://www.oecd.org/tax/beps/corporate-tax-statistics-database.htm> (último acceso 5 de diciembre 2023).

<sup>44</sup> La OECD a través de su página web hace referencia a estos datos del siguiente modo: “*The second edition of Corporate Tax Statistics (OECD 2020) included the first aggregated and anonymised statistics prepared from data received on Action 13 Country-by-Country Reports (CbCRs) in 2020. The third edition (OECD 2021) expanded these CbCR statistics, which now cover 38 jurisdictions and 95% of all CbCRs filed and also included new indicators of the impact of expenditure-based tax incentives on R&D.*” <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action-11/> (último acceso 5 de diciembre 2023).

---

<sup>45</sup> “*Of these four minimum standards, the first and the last are to be implemented via the MLI (Action Point 15), while a common approach has been devised for (1) neutralizing hybrid mismatches (Action Item 2) and (2) combatting excessive interest deductions (Action Item 4). Lastly the various countries reached agreement on best practice guidelines for a CFC measure (Action Item 3) and compulsory disclosure of aggressive tax structures (Action Item 12)*” Arnaud de Graaf and Klaas-Jan Visser, “BEPS: Will the Current Commitments and Peer Review Model Prove Effective,” *EC Tax Rev.* 27 (2018): 36.

los 44 países entre los cuales se generaron las primeras discusiones hasta consolidarse los ETI, por el contrario existieron otros esfuerzos previos a la iniciativa BEPS en donde se permitía la participación de países miembros de la OCDE como no miembros. Estas discusiones se dieron de forma previa al requerimiento por parte del G20 hacia la OCDE de intervenir para hallar soluciones en cuanto a los problemas que el sistema tributario internacional imperante no estaba en capacidad de solucionar. Entre ellos la planeación agresiva y el traslado de dineros entre jurisdicciones evitando en su totalidad ser gravados.

Al respecto, el Foro de Administraciones Tributarias (el Foro o FTA por sus siglas en inglés) organizó dos reuniones en los años 2006 y 2008<sup>46</sup> en las cuales enfatizó la necesidad de identificar los actores y estrategias propias de lo que más tarde se denominó planeación agresiva. El Foro le solicitó a la OCDE redactar reportes en los que se revisaran estos temas desde la perspectiva técnica. Puntualmente el llamado consistía en requerir información sobre las dinámicas que se llevaban a cabo entre los actores involucrados y los contribuyentes que accedían a los servicios de planeación agresiva.

En consecuencia, la OCDE desarrolla más de cinco reportes en los que da cuenta de los actores, sus modos de ofrecer y prestar servicios, las áreas de cuidado y un estudio del tipo de contribuyentes que están en

capacidad de acceder a estos servicios.<sup>47</sup> Los países que participaron en la creación de estos reportes, entre ellos Australia por ejemplo, daban cuenta de las medidas tributarias domésticas empleadas para disuadir la planeación fiscal agresiva. Entre estas medidas se hallaron por ejemplo el uso de normas generales antiabuso, cláusulas de limitación de beneficios a tratados bilaterales de doble tributación, entre otras.

Los reportes además dieron origen a una terminología que luego sería utilizada en la identificación de los problemas discutidos en BEPS. Por ejemplo, los reportes evidenciaron que los contribuyentes que utilizaban los servicios de intermediarios para gestionar sus planeaciones agresivas, eran por lo general corporaciones con operaciones multinacionales e individuos con ingresos netos por encima de la media del país.<sup>48</sup> Este detalle por ejemplo da lugar a la identificación de las multinacionales como el principal tipo de contribuyente sobre el cual se debían enfocar las acciones BEPS. La influencia de los estados en el desarrollo de las políticas tributarias solidificadas con el proyecto se inicia por tanto desde la participación de las administraciones tributarias en el FTA y es sostenida por los esfuerzos de los representantes del país ante la OCDE. Todos estos procesos tienen lugar incluso previo a la definición de la Agenda BEPS y sus posteriores acciones (informes finales).

Es entonces importante considerar que, si bien existe presión para la toma de decisiones en materia tributaria a nivel internacional, ésta es parte del movimiento continuado de toma de decisiones por parte de los estados a modo

---

<sup>46</sup> Llevadas a cabo en Seúl y Cabo Verde, a través de las cuales el Foro fomentó el entendimiento de los distintos actores que operan en los esquemas de planeación agresiva, indicando que entre ellos debía prestarse especial atención a los intermediarios, tales como instituciones financieras y asesores fiscales o contables, para dimensionar la magnitud del problema creado con la planeación fiscal agresiva. Los documentos producidos en ambas reuniones se pueden consultar en: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Tema/Empresas/ForoGrandesEmpresas/Documentacion/OCDE\\_SeuL\\_2006\\_es\\_es.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Empresas/ForoGrandesEmpresas/Documentacion/OCDE_SeuL_2006_es_es.pdf); y <https://www.oecd.org/ctp/administration/39887435.pdf> (último acceso 3 de diciembre 2023).

---

<sup>47</sup> Dos particularidades importantes para BEPS son tenidas en cuenta en estos reportes, la primera, el hecho de identificar los posibles tipos de intermediarios (instituciones financieras, asesores fiscales y asesores contables). La segunda, que se evidencia que el acceso a planeaciones fiscales es normalmente requerido por corporaciones multinacionales y por individuos con ingresos netos substanciales (HNWIs – High net worth individuals).

<sup>48</sup> Organization for Economic Cooperation and Development, “Report on High Net Worth Individuals on Tax Compliance,” 2009.

individual y sus interacciones con otros estados a través de los distintos foros. Luego existen en el tiempo oportunidades para promover la opinión de cada país dentro de la discusión, sin embargo existirán a su vez otros factores que influyen la importancia de esta opinión tales como la participación efectiva dentro de estos múltiples foros por parte de representantes del país y a su vez otras presiones de orden político, económico o comercial que pueden impedir que la voluntad de un país trascienda para convertirse en parte de los problemas tributarios a ser tratados o incluso de las soluciones a ser convertidas en ETIs.

Tomando consciencia de lo anterior, se puede decir que si bien los estados están en capacidad de interactuar entre sí de modo constante, sus actuaciones se han visto polarizadas en torno a crear ambientes de discusión en foros liderados por la OCDE. Esto como se ha discutido en la academia<sup>49</sup> puede representar una disminución en las posibilidades que tienen los países en desarrollo para integrar estos foros, toda vez que al no formar parte de la organización no están en igualdad de condiciones que los países miembros. Sin embargo, existen países como por ejemplo Argentina, que en su calidad de país observador promovió múltiples discusiones ante la OCDE en temas fiscales sobre asuntos de precios de transferencia y también participó en grupos de trabajo relacionados con temas de soborno.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Rasmus Corlin Christensen, Tovsky Randriamanalina, and Martin Hearson, “At the Table, off the Menu? Assessing Lower-Income Country Participation in Global Tax Negotiations,” 2021; Rocha and Christians, Tax Sovereignty in the BEPS Era; Yariv Brauner, “Serenity Now!: The (Not So) Inclusive Framework and the Multilateral Instrument,” Florida Tax Review 25, no. 2 (2022): 489.

<sup>50</sup> La propia OCDE lo reconoce cuando indica que: “Desde 1982, Argentina ha participado en el trabajo sustantivo de muchos de los Comités especializados de la OCDE y se ha adherido a determinados instrumentos legales de la OCDE. Como país del G20, junto con México y Brasil,

Cabe resaltar que la participación del país tuvo lugar de forma previa al cierre del año 2023, momento en el que la OCDE emitió una carta de invitación dirigida al país para que se incorporara como país miembro.<sup>51</sup>

Este país es por lo tanto un ejemplo de un estado que se acerca al foro para opinar, negociar y generar conciencia sobre las circunstancias que posiblemente otros países dentro del foro no se ven obligados a enfrentar. Argentina como país latinoamericano está en capacidad de evidenciar ciertas experiencias que otros países pueden no conocer. Del mismo modo están en capacidad de integrar estas visiones países que aún encontrándose en América Latina o siendo cercanos a estas comunidades por temas de comercio o culturales forman parte de la OCDE, por ejemplo Chile, Colombia, Costa Rica o México.

Se puede decir igualmente que al incrementar el número de países que pertenecen a la región y que se convierten en países miembros aumentan las posibilidades de generar alianzas dentro de la organización. Si bien la cooperación a través de los foros liderados por la OCDE no constituye la única alternativa a ser tomada a la hora de integrar discusiones sobre fiscalidad internacional, resulta siendo una de las alternativas más

---

Argentina se beneficia de la amplia agenda OCDE-G20 y participa en el desarrollo de estándares para una mejor gobernanza global, como el Proyecto de Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (BEPS) y los Principios de Gobierno Corporativo OCDE-G20.” Información obtenida a través de la página oficial de la organización, consultable en: <https://www.oecd.org/latin-america/paises/argentina/> (visitada por última vez el 23.02.2024) Igualmente el gobierno argentino lo indica en su página oficial: “ Información obtenida a través de la página: <https://www.argentina.gob.ar/anticorrupcion/internacional/organismos/ocde#:~:text=La%20Rep%C3%BAblica%20Argentina%20tiene%20en.el%20Cohecho%20de%20Funcionarios%20P%C3%BAblicos> (visitada por última vez el 23.02.2024)

<sup>51</sup> De forma específica el 11 de diciembre de 2023, de acuerdo con lo indicado por la OCDE.

utilizadas para discutir temas y promover el conocimiento en cuanto a temas técnicos de política fiscal internacional. Luego la participación en los foros OCDE constituye en sí misma, al menos en el contexto actual, una puerta de acceso a los escenarios de cooperación fiscal internacional.

### 7.B. Definición de la agenda

Un punto que ha sido largamente discutido dentro de los esquemas de tributación internacional, tiene que ver con la ausencia de participación de algunos estados dentro de la definición de las agendas de las organizaciones internacionales. Tomando el ejemplo del proyecto BEPS, la crítica puntual resaltada por la academia<sup>52</sup> y por actores políticos dentro de los foros internacionales, consiste en que las jurisdicciones que no hacen parte de las discusiones iniciales se pierden de la oportunidad de definir no solo los problemas sino también las soluciones a dichos conflictos. Luego al ser invitados de forma posterior, se encuentran en desventaja en torno a la definición de asuntos a tratar o evaluar y por consiguiente están sometidos a contribuir a partir de la adopción y el cumplimiento de las normas ya acordadas previamente por los países que definieron la agenda y los ETIs.

Si bien es cierto que la definición de los problemas a tratar y las posibles soluciones fue establecida por el grupo de países que se encontraban invitados a las primeras reuniones concernientes al proyecto BEPS, descartar que los países que se suman a la iniciativa de forma posterior tengan criterio propio para definir qué desean hacer en cuanto a sus asuntos fiscales es por lo menos polémico. Por una parte, porque todos los desarrollos a nivel de la OCDE no son forzosamente vinculantes y adicionalmente se manifiestan siempre a modo de recomendaciones o alternativas de conocimiento especializado sobre cómo sería conveniente proceder en materia fiscal a nivel internacional.

Igualmente, la OCDE reconoce que son los estados quienes estarán en libertad de decidir sus propios acuerdos y asuntos fiscales. No en vano se permite que sean los mismos países quienes presenten reservas ante ciertas provisiones del modelo de tratado bilateral de la OCDE. Y del mismo modo, al compartir los avances en el proyecto en el año 2013 se hace la salvedad en cuanto a que son los estados quienes deben recuperar su soberanía fiscal haciendo uso de las herramientas que mejor les sirvan dentro de aquellas promovidas en el proyecto.<sup>53</sup> Resulta particular que no solo la OCDE como organización internacional haga hincapié en la potestad, y hasta cierto modo, obligación de los estados de autogobernarse, también el Fondo Monetario Internacional ha insistido que sean los estados quienes determinen cuál es la conveniencia de pactar con naciones desarrolladas al momento de suscribir tratados bilaterales de tributación. Así, pareciera existir una obligación implícita por parte de los estados a nivel internacional de manejar, gestionar o simplemente gobernar sus propios asuntos fiscales con independencia.

La crítica antes compartida, pareciera concluir que las presiones políticas y económicas no le permiten a ciertos estados actuar dentro del ámbito fiscal internacional como mejor creyera posible. En tal sentido se condena a ciertos estados a actuar en calidad de seguidores, pero lo que no se explora suficientemente es el papel que estos estados tienen una vez creados los ETIs. Como se argumentó en el subtítulo I, los procesos de gobernanza global difícilmente culminan con la generación de estándares de orden legal, por el contrario giran en torno a dichos postulados y proponen nuevos modos de cumplir con los objetivos que en ellos se incluyen. Para el proyecto BEPS esta tendencia se observa al considerar que de la

<sup>53</sup> OCDE, Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, publicado el 16 de julio de 2013, consultable en: <https://www.oecd.org/tax/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios-9789264201224-es.htm> (visitada por última vez el 23.02.2024)

<sup>52</sup> Op.Cit. Corlin, Randriamanalina, Hearson; Rocha and Christians; Brauner.

Acción 1 se derivó una iniciativa adicional que pretendía cubrir la tributación por parte de empresas activas en el sector de la economía digital, la cual pasó a considerar inclusive una tasa mínima de tributación aplicada a multinacionales o segmentos de éstas multinacionales cuyos ingresos superen determinado monto. Lo anterior como evidencia de una progresión que se mantiene en movimiento incluso de forma posterior a la definición de determinada agenda y de estándares específicos de tributación internacional.

Si esta crítica fuera analizada desde el punto de vista presentado por George Tsebelis en cuanto a la existencia de veto *players* o actores con poder de decisión dentro de las legislaturas domésticas, se tendría que aceptar que la identificación de estos actores en sí no supone un resultado político particular. En cambio, la identificación de veto *players* que tengan la capacidad de controlar qué se discute, cómo se discute, cuándo se discute y luego qué se acuerda, podría dar lugar a la identificación de actores que tengan necesariamente un rol pasivo, o un rol destinado a la aprobación pasiva de los ETIs. Si se considera esta conclusión como aplicable para el caso de los estados que participaron en el proyecto BEPS de forma posterior a la publicación de los informes finales, se cometería un error de presunción sobre el rol que toman estos actores dentro de una discusión continuada como la que supone BEPS, ya que la creación de ETIs sustenta lo ya discutido en sesiones posteriores, pero no genera un resultado final sobre el cuál se ciñe por completo la posición, existirán siempre grados de implementación a nivel doméstico donde dependiendo del sistema tributario de cada jurisdicción se acojan en todo o en parte los ETI. Con este argumento se desea evidenciar la existencia de matices a observar previo a desconocer las posibilidades con que cuenta un estado para la toma de decisiones.

Para sustentar este argumento se puede hacer uso de la teoría creada por George Tsebelis, denominada como veto *players*, donde analiza la toma de decisiones de

acuerdo con los actores presentes en la discusión que cuentan con el poder de la toma de decisiones. Esta teoría es aplicada sobre modelos de decisión a nivel doméstico y hace especial énfasis en los modelos presidencial y parlamentario y sobre las instituciones legislativas y gubernamentales en cada uno de estos modelos de organización estatal. El punto importante tocado por Tsebelis en esta teoría radica en que la identificación de actores con poder de decisión en sí misma no constituye una aproximación que dé cuenta de un cambio importante a nivel político.<sup>54</sup>

Tomando esta conclusión se puede identificar que el hecho de tener poder dentro de la discusión de los ETIs no constituye en sí mismo una cualidad que asegure un resultado alineado con la voluntad de dichos actores. Por el contrario, hace falta explorar el modo en que la interacción entre actores genera o no una diferenciación entre sus posiciones en cuanto a la discusión de determinado tema. Incluso, siendo capaz de revisar el modo en que se comportan los actores no sería posible crear predicciones sobre el curso de las negociaciones, pues para ello haría falta conocer todas las preferencias óptimas para cada actor y aquello que se identifique como status quo.<sup>55</sup>

Lo anterior denota que al hacer uso de la teoría de Tsebelis no se podría determinar ex

---

<sup>54</sup> Tsebelis concluye que: “The veto players theory is a framework for the analysis of the effects of political institutions. According to my analysis, veto players *per se* do not produce any particular political results. They just slow down or facilitate policy changes.” George Tsebelis, “Veto Players and Institutional Analysis,” *Governance* 13, no. 4 (2000): 463.

<sup>55</sup> “For the most part, policy results change because of which among the veto players controls the agenda and which are reduced to passive approval. But even the knowledge of sequence of moves does not permit a researcher to predict the possible outcome of legislation (and consequently policy change) unless the researcher knows two additional elements: the preferences of the different actors involved, and the position of the status quo.” Tsebelis, 463.

ante cuál sería el resultado de los ETI del proyecto BEPS, pues ante la imposibilidad de estimar las presiones y cooperación entre todos los estados participantes en la iniciativa no es posible establecer quien constituye un *veto player* y respecto de qué normas fiscales los sería. Se presume por el contrario que el poderío económico o la calificación económica de ciertos estados le permite a dichas jurisdicciones actuar como agentes que vetan la toma de decisiones por parte de otros estados quienes actúan como sujetos pasivos. Resultaría fuera del contexto de la teoría analizar a un actor que no existe al momento de generar el proceso de la toma de decisión, pero luego se suma a la iniciativa.

Lo que esto supone es que los países que no se encontraban dentro del grupo de los 44, son denominados como aprobadores pasivos al ser juzgados como tal por quien critica la integración de estos actores en el proceso de decisión. Pero ciertamente no se conoce cuál habría sido el rol de estos actores de haber participado en la discusión inicial, como tampoco se conoce su posible incidencia sobre la agenda.

De la mano de este argumento tendría que aceptarse también que los estados actúan para lograr la consecución de sus intereses y están facultados para llevar a cabo todas las actuaciones necesarias para tal fin. Esta labor en particular en el ámbito fiscal se lleva a cabo desde dos escenarios, uno internacional y otro doméstico. El estado reforzará su presencia y ejecutará la toma de decisiones en ambos escenarios. Esto implica negociar el tipo de consenso que está dispuesto a aceptar ante el foro, más aún cuando se acoge a éste de forma posterior a la definición de los ETIs. Y hacerse cargo de informar sus decisiones, así como cumplir con ellas o retirarse cuando se considere oportuno de la iniciativa, enfrentando en este último caso los costos reputacionales o de tipo monetario.<sup>56</sup>

<sup>56</sup> Para entender algunos argumentos sobre porqué los estados no están perdiendo soberanía al integrarse en las discusiones de política a nivel internacional ver: Kal Raustiala, "Rethinking the Sovereignty Debate in International Economic Law," *Journal of International Economic Law* 6 (December

Al respecto, como se vio en las secciones III.B a III.D el problema de la legitimidad de la OCDE debe ser visto no solo desde el punto de vista de su crítica como proceso, sino también desde el punto de vista de participación por parte de los países que son miembros, como aquellos que son invitados a participar y los que en última instancia acceden a participar en las iniciativas de cambio lideradas por la organización. Esta participación constituye un tema de libertad por parte de los estados, pues son ellos quienes eligen sumarse a las iniciativas que se consolidan a través de la OCDE. La expresión de voluntad de unirse a una iniciativa fiscal internacional es parte de la autonomía del estado, y luego podrá encontrar igualmente un balance a nivel interno cuando se discutan las medidas a ser adoptadas con el poder legislativo. Debe reconocerse que una vez el estado se compromete con el estándar, ello implica una aceptación de las condiciones previstas para el asunto en cuestión, sin que por esto el estado no pueda rescindir el acuerdo, si se comprueba que el resultado de la implementación total o parcial de éste es inviable para sus posibilidades, no se ajusta a las posibilidades del país o no está cubierto por el presupuesto asignado.

La pregunta que quedaría pendiente entonces es, ¿por qué un estado que es consciente de que no puede o no debe implementar cierto ETI cede ante los demás estados para implementarlo? ¿Puede decirse que el estado reconoce otras presiones de forma prevalente sobre la preservación de su autonomía fiscal? O que en esencia las posturas tributarias adoptadas están siendo guiadas por preocupaciones que pueden no tener que ver con la temática fiscal, como lo son el ámbito político o la conveniencia comercial.

### III.8. Tercer momento – Implementación

Tomando en cuenta una crítica antes mencionada respecto de la insuficiencia de la toma de decisiones con base en ETIs, en esta sección revisaremos algunos de los

1, 2003): 841–78, <https://doi.org/10.1093/jiel/6.4.841>.

postulados que se hacen al respecto de este tema en relación con las distintas respuestas que pueden tener los estados a la hora de implementar dichos estándares. Particularmente se hablará de tres alternativas a seguir: 1) implementación formal más no sustancial del estándar; 2) implementación total del estándar; y 3) implementación de otras vías alternativas de acción en línea con el estándar.

Como es apreciable estas tres alternativas se encuentran en todo caso conectadas con la voluntad de implementación del estándar o a lo sumo el respeto de los lineamientos del mismo. Lo anterior, en la medida que los ETIs suelen tener un número plural de estados que una vez comprometidos con los estándares presionan a los demás estados para cumplir con los acuerdos internacionales al hacer énfasis en presiones de tipo político, económico o comercial para asegurar un cumplimiento total del estándar o de a lo sumo una medida equiparable al mismo. A continuación se exploran tres ejemplos de esta implementación en relación con los estándares mínimos BEPS:

#### **8.A. Implementación formal más no sustancial del estándar**

Si se decide aceptar que existen ciertos estados débiles en su capacidad de integrar discusiones de carácter fiscal a nivel internacional y de ser escuchadas en los foros donde se consolidan los ETIs, la alternativa lógica para estos estados será la de adoptar de modo formal más no sustancial la normatividad acordada. Esto bajo el supuesto de que dicho estado a su vez está positivamente presionado para aceptar este tipo de acuerdo, por otro tipo de razones políticas, comerciales o económicas. Luego se integra la legislación pero se convierte prontamente en letra muerta.

Esta situación podría verse desde la implementación del estándar mínimo consolidado en la Acción 6 donde se acepta la inclusión de la cláusula de propósito principal en los tratados, junto con la extensión del alcance del preámbulo. Pero, no se aplica

nunca para desconocer los beneficios de un contribuyente aún existiendo casos objeto de sospecha, nuevamente por un tema de conveniencia económica al favorecer a ciertos inversores, priorizando la recolección de ingresos públicos antes que el cumplimiento con el compromiso a nivel global.

Esta alternativa demostraría el modo en que un estado está en capacidad de promover el cambio a nivel internacional y adoptar cierta iniciativa, pero generar un cumplimiento formal para evitar ser tomado en consideración como un desertor de la política o una jurisdicción en incumplimiento. Este ejemplo es particularmente plausible en un campo como el fiscal, debido al exceso de tecnicidad de las iniciativas, luego es posible debatir sobre la ausencia o no de implementación. Adicionalmente, es probable que la ausencia de aplicación de la norma solo se deba a que existen otros mecanismos más utilizados para resolver el problema y la ley cae en desuso.

#### **8.B. Implementación total del estándar**

En este sentido la implementación de los estándares mínimos BEPS simplemente se da como una actuación consciente y voluntaria por parte del estado. Al respecto se puede notar como cambios en torno a la adaptación del modo en que se comparte la información o se maneja la misma son fácilmente aceptados como positivos por parte de los estados que se suman a la iniciativa BEPS. Al respecto por ejemplo la adaptación de guías para la solución de controversias de carácter fiscal para procesos de acuerdo mutuo constituyen un tema cuya aprobación tomó mayor tiempo para los estados, pero aún así se gestionó sin mayor contratiempo.

Otro tema que fue aprobado del mismo modo, pero requirió de mayor cuidado en la determinación del número de casos abiertos, fue el concerniente al intercambio de información sobre acuerdos especiales suscritos con contribuyentes en cada país. Los primeros informes de revisión de pares demostraron que existían procesos que no

habían sido incorporados en el conteo o cuya clasificación no era adecuada. Finalmente la adopción de proformas para presentar la información de precios de transferencia y la utilización de un mismo formato para todas las empresas de un grupo a la hora de entregar la información al fisco, constituyó también un proceso relativamente fácil de ser acogido por parte de los estados, pues recae más que todo en la obligación de los contribuyentes de presentar la información de un modo en que el estado pudiera procesarla de modo eficiente.

### **8.C. Implementación de otras vías alternativas de acción en línea con el estándar**

Un asunto que no ha sido discutido de forma extensa radica en la posibilidad que la OCDE permitió a los estados desde el primer momento en que se definieron los ETIs de BEPS la capacidad de hacer incluso más que lo requerido por el proyecto para garantizar la erradicación de los procesos de erosión de las bases fiscales y el traslado artificial de beneficios. De forma voluntaria varios países establecieron legislación que podía ir incluso más allá de lo que requería BEPS para satisfacer el compromiso original. Por ejemplo, en algunos países la aplicación de normas tales como la limitación de la deducción de intereses fue aplicada a todas las compañías operativas en el país sin aplicar una cláusula de mínimos, aún cuando esta existía dentro del proyecto mismo como alternativa a ser elegida.<sup>57</sup>

En el caso de países que pertenecen a la Unión Europea se observó como la misma Unión creó directrices de segunda categoría para la adopción un tanto modificada de los asuntos que conciernen al ámbito BEPS, entre

ellos se reconocen las dos directivas que intentaban combatir la elusión fiscal (conocidas como ATAD I and II) donde aparte de adoptar normas para temas de híbridos y compañías controladas del exterior, dio lugar a normas para impuestos de salida. En general se establecieron normas más fuertes que aquellas aprobadas en el foro de la OCDE, que a nivel de la Unión constituían una directriz de obligatorio cumplimiento.

Por otra parte, cabe reconocer que los estándares mínimos que se adoptaron no son ajenos a la práctica fiscal a nivel internacional, luego los términos que estos suponen ya son conocidos por los legisladores, gobernantes y cortes de justicia. Incluso si como estándar mínimo introducen una provisión nueva, ésta debe ser interpretada en relación con el sistema tributario imperante. Esto supone interpretaciones parciales de ciertos elementos del ETI creado. Por ejemplo, en el proyecto BEPS no existe una definición certera respecto de lo que se considera como un “ruling”, esta ausencia supone que al momento de cumplir con el estándar mínimo de la Acción 5 BEPS el país se debe guiar por las subcategorías observadas en los términos de referencia, pero no supone la introducción de una definición para el término o el mandato expreso de compartir acuerdos de todo tipo con otros países. Bajo el término “ruling” por ejemplo y considerando que existen distintos tipos de acuerdos posibles entre la administración fiscal y los contribuyentes. Ciertos países podrían compartir acuerdos de estabilidad, en los que se aprueben reglas fiscales cuya aplicación sea más beneficiosa para el contribuyente o incluso tener los denominados Sweetheart Deals. Sin embargo, la mayoría de países que no desarrollaban este tipo de “rulings” decidió no solo acogerse al cumplimiento del estándar, sino que también compartir información de otro tipo de comunicación entre la administración y el contribuyente, en este caso las consultas técnicas que pueden hacer los contribuyentes en todo momento a la administración.

## **IV. Conclusiones**

<sup>57</sup> Este fue el caso de Colombia con la redacción de su primera cláusula de limitación de deducciones por financiación con intereses adoptada previo a la consolidación de los informes finales. Por tradición el país aplicaba la limitación de deducciones con base en una norma de subcapitalización extensa a todo tipo de contribuyentes. Quizá esta característica motivó al legislador a mantener el mismo tipo de pensamiento al adoptar una nueva norma, quizá por preservar la igualdad entre contribuyentes.

#### **IV.1. Que parece estar intentando indicar la crítica por la legitimidad democrática en el ámbito fiscal internacional**

Dentro de las ciencias políticas, la legitimidad y la rendición de cuentas son dos términos utilizados para referirse a la adecuación del proceso de toma de decisiones de política estatal y evaluar el resultado de estas. Hay un largo y disputado debate sobre cómo diferentes organizaciones podrían ser legitimadas. Las democracias representativas obtienen su legitimidad de la legitimidad de entrada (asociada con el consentimiento democrático, elecciones y representación). Mientras que las organizaciones internacionales obtienen su legitimidad ya sea de los procesos de toma de decisiones o de los resultados que logran esas políticas, lo cual tiene que ver con la legitimidad de proceso (transparencia, eficacia y apertura del proceso) y la legitimidad de resultado (resultados finales del proceso o eficacia de la política).

Las dos instancias requieren, hasta cierto punto, poder generar y mantener la creencia de que las instituciones y procedimientos seleccionados para dirigir el programa de gobernanza son apropiados para representar a la sociedad y/o alcanzar los objetivos establecidos para la organización. En otras palabras, la legitimidad debe estar presente cuando todos los pasos dados por las democracias representativas o la organización internacional son coherentes con el poder que se les asignó en primer lugar por parte de las constituyentes o los estados que dirigieron la creación de la organización.

Esta reflexión sobre la legitimidad y rendición de cuentas en el ámbito fiscal internacional adquiere una relevancia particular cuando se considera a la luz del Principio 13<sup>58</sup>, que subraya la responsabilidad de los estados y las instituciones internacionales en promover un entorno fiscal global que contribuya a la plena realización de los derechos humanos. Este enfoque recalca la

importancia de que los procesos de toma de decisiones, tanto a nivel nacional como internacional, no solo sean legítimos y transparentes sino que también estén alineados con el compromiso global hacia la protección y promoción de los derechos humanos.

Los argumentos expuestos en este artículo se contraponen a la idea planteada por algunos académicos, quienes afirman que existe un problema en la selección de representantes que participan en las discusiones en la OCDE y el Marco Inclusivo. Porque los representantes de las cámaras alta y baja del Congreso fueron seleccionados por las constituyentes en cada uno de los países. Esto significa que la legitimidad de entrada estaba asegurada desde el principio. No se debe olvidar que son los representantes de las cámaras los que nombran a los ministros, y estos a su vez seleccionan a los demás funcionarios que sirven al estado.

Una segunda noción de ciencias políticas que se puede destacar aquí es la que reflexiona sobre la delegación y, más apropiadamente, la delegación fiduciaria, donde quien se encuentra investido del poder de decisión delega en un agente la ejecución de tareas para llegar al fin propuesto.<sup>59</sup> Según los máximos seguidos en este modo de observar la distribución institucional de tareas, se menciona que solo a través de la delegación es posible lograr la concreción de los objetivos políticos<sup>60</sup>, en la medida que un principal no está en capacidad o conocimiento suficiente para ejecutar toda la política de gobierno de un periodo determinado.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Lupia, *Delegation and Its Perils*, 4.

<sup>60</sup> In Lupia's words: "While delegation is not a perfect means for political principals to achieve their objectives, it is the only feasible means. Anyone who wants to govern or provide services to mass populations must find agents to carry out their plans. Therefore, understanding the relations between principals and agents is critical to answering many questions about parliamentary governance." Lupia, 2.

<sup>61</sup> Llevado a la práctica esto sería equivalente a considerar que el propio ministro de finanzas

---

<sup>58</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado.

Dentro del contorno de la delegación se encuentra a su vez la noción de rendición de cuentas<sup>62</sup> la cual hace referencia al modo en que el agente responde a los ideales que tiene su principal. Esto es si el actuar del agente está o no dentro de lo esperado por el principal al momento de decidirse por emplear la delegación. Esta rendición de cuentas se debe estudiar considerando cada una de las cadenas de delegación que separan al electorado de los representantes ante los foros internacionales. Un estudio en tal sentido requiere que se rompan ciertas barreras en la información entre los actores de las cadenas sucesivas de delegación, especialmente la barrera de la desinformación con la que cuentan los electorados respecto de las labores y objetivos que tienen los ministerios dentro de un mismo estado.

Luego, vale la pena preguntarse si en efecto se puede hablar de un déficit de democracia cuando a nivel formal se cumple con todos los requisitos que el sistema ha dispuesto para legitimar las leyes adoptadas y facultar a los actores para desarrollar sus actuaciones. Si como estado he llevado a cabo procesos de elección transparentes y en cumplimiento de las normas existentes, que a su vez han dado lugar a la selección de representantes que acuden al foro internacional y que en la mayoría de los casos han sido integrados al cuerpo de gobierno en calidad de funcionarios públicos. Resultará extraño pensar que su labor es ajena a los intereses del estado, y que, de serlo, el principal medio para corregir dicho problema no esté en manos del propio estado.

Así, el uso de los conceptos como legitimidad, rendición de cuentas o autonomía para enfatizar la importancia de reevaluar los procesos que dan lugar a la toma de decisiones en materia fiscal será útil únicamente cuando estos conceptos se describan de forma detallada en cuanto al argumento que se quiere defender, y no al

---

podiera de algún modo definir y ejecutar el presupuesto de un periodo completo por su propia cuenta.

<sup>62</sup> Que en inglés representaría lo que se conoce como *accountability*.

exponerlos como transversales a distintas disciplinas de estudio como lo son las disciplinas de ciencia política, relaciones internacionales y legal.

#### **IV.2. El estudio de los procesos de creación de ETIs requiere de perspectiva por fuera del ámbito puramente legal, por tratarse de un proceso multidisciplinario**

El estudio de los procesos de creación de ETIs requiere de perspectiva por fuera del ámbito puramente legal, por tratarse de un proceso multidisciplinario. Es una tendencia humana el esperar que los eventos sucedan como los idealizamos y no como son en realidad. A la luz de lo expuesto considero que hacer este tipo de evaluación en un tema de construcción de ETIs resulta carente en dos sentidos. El primero porque no da alternativas certeras sobre cómo lidiar con los problemas, en la medida que al juzgar el comportamiento o la situación no construye una salida al inconveniente. Simplemente señala una carencia en cuanto al modelo ideal que se visualizó en el pasado. En este caso, clama por el retorno a la preservación del sistema que se estableció y no indaga por las razones que hacen que el sistema se haya desconocido o sea inadecuado para las nuevas necesidades.

El segundo sentido de la carencia que supone este pensamiento está basado en que, al no conocer realmente los porqués de ciertas decisiones o actuaciones, no se pueden tomar actuaciones en la situación para cambiar el curso de las cosas. Al igual que no se puede criticar correctamente lo que se desconoce, pues hace falta entender el porqué de ciertos eventos, las razones o motivos que existen para que el curso de actuación sea el que resulta siendo en los hechos.

A lo largo de este artículo se han mostrado puntos ciegos que no han sido observados por las distintas críticas efectuadas en torno a los procesos de establecimiento de estándares internacionales de tributación. Principalmente el esfuerzo ha sido puesto en identificar cómo el estudio de estos procesos en razón de las distintas disciplinas que se preocupan por analizarlos constituye un modo limitado para su aproximación.

Este análisis multidisciplinario, necesario para la creación efectiva de ETIs, resuena profundamente con los principios establecidos por el Principio 13<sup>63</sup>, que enfatiza la cooperación internacional y la gobernanza global para la promoción de los derechos humanos. La integración de consideraciones de derechos humanos en el proceso de toma de decisiones fiscales destaca la importancia de desarrollar políticas fiscales que no solo sean eficientes y justas desde un punto de vista económico, sino que también promuevan activamente el bienestar y los derechos de todas las personas.

El hecho de que las malas decisiones en cuanto a ciertas políticas puedan tener un efecto nocivo sobre la concreción de las libertades humanas o los derechos humanos, puede ser visto a modo de polarización del debate que se genera en contra de ciertas medidas tomadas con poco sustento empírico sobre las realidades de un país. El solo acto de criticar de manera devastadora los esfuerzos realizados trae como consecuencia la falta de estudio en cuanto a los modos en que puede mejorarse una iniciativa. La crítica totalizante resulta por ende en una salida simple para evitar la evaluación profunda y el asegurar un cambio de curso en la toma de decisiones a futuro.

La consideración del Principio 13 en la elaboración de ETIs refleja un compromiso con la creación de un marco fiscal internacional que respeta, protege y cumple los derechos humanos, subrayando la responsabilidad de los estados y organismos internacionales en la construcción de un sistema tributario global que sirva al interés común y fomente un desarrollo sostenible e inclusivo.

Consecuentemente, el presente artículo aborda las iniciativas de cooperación y desarrollo internacional desde una óptica multilateral, consciente de la diversidad de factores que influyen la formulación y realización de los objetivos. Reconoce la distinción entre los fines legales y los

políticos, destacando que aquello que desde una perspectiva de relaciones internacionales se considera un proceso deseable, puede no coincidir con lo que se necesita desde una óptica legal para materializar una iniciativa conforme a su planteamiento original. A pesar de que los especialistas en tributación están familiarizados con las divergencias entre estas dos perspectivas, la literatura existente no ofrece información que promueva un enfoque pragmático para aprovechar estas diferencias. El objetivo sería integrarlas de manera que se clarifiquen los propósitos fiscales de cada estado participante en las iniciativas de ETIs.

Una consciencia más elevada se observa en la labor que ejercen los organismos internacionales como se observa en la evolución que ha tenido la OCDE en su aproximación a la elaboración de estándares internacionales. Esta organización ha desarrollado modos alternativos para concretar los objetivos buscados por los países que conforman el foro, limitando hasta cierto punto las posibles desviaciones que se generan en el momento en que los mismos países adoptan los estándares de tributación internacional. El ejemplo de esto desde la perspectiva de la iniciativa para tributación mínima global es la creación de “reglas modales” (conocidas en inglés como *model rules*), con las cuales se asegura que la implementación de las políticas fiscales se encuentre supeditada exactamente como se aprobó a nivel del foro. Con lo anterior no se pretende indicar que el actuar de la OCDE es en todo momento adecuado, por el contrario, pretende evidenciar que son los actores dentro de los estados quienes están llamados a cuestionar y revisar los acuerdos que aprueban y validan aún en aquellos casos en donde no participaron en la toma de decisiones originaria del proceso.

El segundo gran aporte que conlleva pensar en la tributación internacional de modo multidisciplinario es la posibilidad de intervenir en el proceso desde un punto de vista activo, esto es entendiendo cuáles son las posibilidades con las que cuenta cada país en los distintos ámbitos de creación e

---

<sup>63</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

implementación de los estándares. Como se indicó previamente, existen múltiples oportunidades para reevaluar las necesidades del estado y contrastarlas con las medidas propuestas para solucionar problemas comunes a múltiples estados. Aquí juegan un papel no solo las necesidades del sistema tributario como tal, esto es, mantener una coherencia dentro del sistema. Sino las necesidades en extenso que tienen un impacto sobre desafíos de gobernanza como lo pueden ser las crisis económicas, climáticas o sanitarias que por norma general son sufragadas con dineros del estado, derivados en cierta medida de los fondos recaudados a través del pago de tributos.

Integrando las reflexiones sobre el cumplimiento de los derechos humanos, este análisis refuerza la idea de que la fiscalidad y la gobernanza fiscal internacional deben alinear sus objetivos no solo con la eficiencia económica, sino con la promoción de una sociedad más justa y equitativa, donde los derechos humanos sean protegidos y promovidos activamente.

## COOPERATIVE COMPLIANCE VERDE Y AMARILLO: LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN BRASIL

Phelippe Toledo Pires de Oliveira\*  
Diana Piatti de Barros Lobo

\* Los autores desean agradecer a Camilo Rodríguez Peña por sus comentarios sobre un borrador anterior. Se puede contactar a los autores en los correos que figuran en la página de biografías.

### I. Introducción

Históricamente, la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes siempre ha estado marcada por la desconfianza y el enfrentamiento mutuos. La atención de las administraciones tributarias se centró en las auditorías e inspecciones, así como en la consiguiente aplicación de sanciones estrictas para los contribuyentes infractores. No existían mecanismos que fomentaran la colaboración entre ellos.

Más recientemente, las administraciones tributarias de varios países han buscado adoptar alternativas para complementar los mecanismos tradicionales y combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre estos mecanismos se encuentran los programas de cumplimiento cooperativo conocidos como “cooperative compliance”.

Los programas de cumplimiento cooperativo se basan en una relación de confianza y cooperación mutua entre la administración tributaria y los contribuyentes. Una de sus principales características es la búsqueda de una mayor transparencia por parte del contribuyente a cambio de seguridad jurídica por parte de la administración tributaria<sup>1</sup>.

Durante las últimas dos décadas se han desarrollado programas de cumplimiento cooperativo en varios países, cada uno con sus propias características. Los Países Bajos fueron uno de los pioneros en adoptar tales

programas con el programa llamado “monitoreo horizontal” creado en 2005. El programa estaba basado en la transparencia, la confianza mutua y controles fiscales sólidos<sup>2</sup>.

Sin embargo, el cumplimiento cooperativo ganó mayor notoriedad con el respaldo de la OCDE y la preparación de una serie de informes a lo largo de los años<sup>3</sup>. Además de la OCDE, otras organizaciones internacionales, como el FMI, la Comisión Europea y las Naciones Unidas, también ayudaron a promover estos programas<sup>4</sup>.

Más recientemente, ha habido iniciativas para implementar un programa multilateral de evaluación y aseguramiento de riesgos entre multinacionales y las administraciones tributarias de las jurisdicciones donde tienen actividades. Este programa, apodado “ICAP”, presupone la cooperación entre los países para

<sup>2</sup> BRONZEWSKA, K; ENDEN, Eelco van der. “The Concept of Cooperative Compliance”. *Bulletin for International Taxation*, volumen 68, N. 10, 2014, pp. 567-572.

<sup>3</sup> A modo de ejemplo, se pueden citar los siguientes informes de la OCDE: OECD. Study into the Role of Tax Intermediaries. Paris: OECD Publishing, 2008; OECD. Co-operative compliance: a framework – from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013; y OECD. Co-operative tax compliance: building better tax control frameworks. Paris: OECD Publishing, 2016..

<sup>4</sup> Al respecto, véanse los siguientes informes: IMF (International Monetary Fund) and OECD (Organization for Economic Co-operation and Development). Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. Washington, 2017. Disponible en: [tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf](#); EC (European Commission). Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA). Brussels: European Commission, 2020. Disponible en: [European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs \(europa.eu\)](#); y UN Handbook on Avoidance and Resolution of Tax Disputes. New York: United Nations, 2021.

<sup>1</sup> Para obtener más información sobre las diversas facetas de los programas de cumplimiento cooperativo, consulte: OWENS, J; LEIGH PEMBERTON, J. *Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*. Philadelphia: Wolters Kluwer, 2021.

mejorar la seguridad fiscal de los contribuyentes<sup>5</sup>.

Estas iniciativas están en línea con el Principio 13 de los derechos humanos en la política fiscal que aboga que “*Los Estados y las instituciones internacionales de las que hacen parte deben brindar asistencia y cooperación internacional en temas fiscales, y crear un entorno de gobernanza global adecuado, para lograr la plena realización de los derechos humanos*”<sup>6</sup>.

Los programas de cumplimiento cooperativo también parecen estar en consonancia con el Principio 14, que establece que “*Los actores no estatales, incluidas las empresas y los intermediarios, tienen responsabilidades en materia de derechos humanos en relación con su comportamiento fiscal*”, pues que estos programas presuponen que las empresas implementen mecanismos de control de riesgos internos, de acuerdo con las directrices del principio<sup>7</sup>.

Este artículo tiene como objetivo analizar las iniciativas adoptadas en Brasil para incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como los programas de cumplimiento cooperativo. A partir del análisis del Operador Económico Autorizado, el artículo examina algunos programas estatales y, finalmente, las experiencias a nivel federal, incluido el proyecto piloto en curso del programa Confía y su marco regulatorio.

## II. La experiencia inicial con el Operador Económico Autorizado

En el sistema tributario brasileño aún prevalecen las inspecciones, la aplicación de sanciones y la recaudación forzosa de impuestos. Se ha dado poca relevancia a los

programas de cumplimiento cooperativo. Pero este panorama está cambiando, especialmente en los últimos años. La administración tributaria brasileña, en diferentes ámbitos, parece estar atenta a las iniciativas de cumplimiento cooperativo que se han adoptado en otros países.

Uno de los embriones de los programas de cumplimiento cooperativo en Brasil fue el Operador Económico Autorizado (OEA)<sup>8</sup>. Basado en las directrices de la Organización Mundial de Aduanas, este régimen fue implementado gradualmente durante la última década por la Receita Federal do Brasil (RFB), que es la entidad que lleva a cabo las actividades de supervisión aduanera en el país.

El OEA consiste en un sistema de certificación para los distintos actores de las operaciones de comercio exterior (es decir, importadores, exportadores, transportistas, operadores portuarios) que deben cumplir ciertos requisitos con respecto a la seguridad de la cadena logística de las operaciones de comercio exterior y el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras<sup>9</sup>.

La certificación es voluntaria y la información proporcionada por los operadores de comercio exterior se utiliza para una mejor gestión del riesgo por parte de las autoridades aduaneras. Esto permite inspecciones puntuales de la carga manejada por actores de comercio exterior no certificados. A su vez, los operadores que cumplen con los requisitos reciben ciertos beneficios.

Hay dos tipos de certificación: la certificación OEA-S, basados en criterios de seguridad de la cadena de suministro y la certificación OEA-C, que se basa en el cumplimiento tributario y

---

<sup>5</sup> OECD, International Compliance Assurance Program: Handbook for tax administrations and MNE groups. Paris: OECD Publishing, 2021.

<sup>6</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>.

<sup>7</sup> *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

---

<sup>8</sup> En el sentido de que el OEA tiene características de los programas de cumplimiento cooperativo, ver también MARTINI, M. H. “A Review of Brazil Approaches to Cooperative Compliance in light of International Tax Practice and the OECD Concept”. *Intertax*, volume 50, N. 2, 2022, p. 187-188.

<sup>9</sup> Para obtener más detalles sobre los requisitos necesarios para obtener la certificación, consulte la Instrucción Normativa RFB n. 2.154/2023. Disponible en: [IN RFB nº 2154/2023 \(fazenda.gov.br\)](https://fazenda.gov.br/in-rfb-no-2154/2023).

aduanero. Las empresas pueden solicitar uno o ambos tipos de certificación, pero cada certificación tiene diferentes criterios y da derecho a beneficios específicos.

La certificación OEA-S permite la prioridad en el análisis de las declaraciones de exportación y menor probabilidad de inspección aduanera. Por otro lado, la certificación OEA-C permite la renuncia de garantías para el régimen de admisión temporal y el análisis de consultas sobre clasificación tributaria dentro de un periodo de 40 días<sup>10</sup>.

La OEA tiene en cuenta los dos pilares de los programas de cumplimiento cooperativo: transparencia a cambio de seguridad jurídica. El programa requiere transparencia porque la certificación como operador de bajo riesgo depende de la información proporcionada por el operador. La seguridad jurídica, a su vez, está presente en el hecho de que las autoridades fiscales priorizan la consulta sobre la clasificación fiscal de los operadores certificados.

De esta manera, la OEA tiene innegablemente algunas características de los programas de cumplimiento cooperativo.

### III. Programas de cumplimiento cooperativo a nivel estatal

Uno de los primeros programas de cumplimiento cooperativo a nivel estatal fue instituido en 2018 por el Estado de São Paulo y se ganó el nombre de "Nos Conformes"<sup>11</sup>. Los contribuyentes, en general, se mostraron entusiasmados con la iniciativa, ya que fue uno de los primeros esfuerzos para estimular el cumplimiento tributario en el país. El ejemplo de este programa ha incentivado a otras administraciones tributarias del país a seguir los mismos pasos.

<sup>10</sup> Para un análisis detallado de los beneficios otorgados para cada tipo de certificación, consulte [Benefícios do Programa OEA — Receita Federal \(www.gov.br\)](http://www.gov.br/beneficios-do-programa-oea-receita-federal).

<sup>11</sup> Establecido por la Ley Complementaria del Estado de São Paulo n. 1.320/2018. Disponible en: [LEI COMPLEMENTAR N° 1.320, DE 06 DE ABRIL DE 2018 - Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo](http://www.gov.br/lei-complementar-n-1320-de-06-de-abril-de-2018).

El programa "Nos Conformes" se basa en un sistema de clasificación de acuerdo con el cumplimiento tributario de las obligaciones del ICMS ("Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços") en años anteriores. El ICMS es un impuesto de competencia de los estados, que se centra, principalmente, en los bienes, y constituye su principal fuente de ingresos<sup>12</sup>.

Los contribuyentes se clasifican como A+, A, B, C, D y E, según el perfil de riesgo en función de los siguientes criterios: (i) obligaciones fiscales vencidas y no pagadas relacionadas con ICMS; (ii) cumplimiento con la contabilidad, declaración y los documentos fiscales; y (iii) perfil del proveedor. N/C (No clasificados) es aplicable cuando, por ejemplo, el contribuyente se encuentre al inicio de sus actividades.

Dependiendo de la clasificación que obtengan, los contribuyentes tienen derecho a una serie de beneficios que incluyen procedimiento simplificado para la apropiación del crédito acumulado, renovación de regímenes especiales, inscripción de nuevos establecimientos del mismo titular en el Registro de Contribuyentes y transferencia del crédito acumulado a una sociedad no interdependiente<sup>13</sup>.

Los contribuyentes pueden acceder a su calificación a través de un portal electrónico. Si no están de acuerdo, pueden impugnar la clasificación que se les asigne. Si están de acuerdo, la información se pondrá a disposición del público para consulta abierta en el portal de la Secretaría de Hacienda y Planificación del Estado de São Paulo<sup>14</sup>. De esta manera, además de los beneficios expresamente previstos en la legislación, el programa

<sup>12</sup> Para una comparación de la recaudación de ICMS en relación con otros impuestos en el Estado de São Paulo, consulte [Relatórios da Receita Tributária \(fazenda.sp.gov.br\)](http://fazenda.sp.gov.br/relatorios-da-receita-tributaria).

<sup>13</sup> Según informaciones obtenidas en el sitio web de la Secretaría de Hacienda y Planificación del Estado de São Paulo. Nos Conformes: Perguntas Frequentes. Disponible en: [Perguntas Frequentes \(fazenda.sp.gov.br\)](http://fazenda.sp.gov.br/perguntas-frequentes).

<sup>14</sup> Según el art. 3º, del Decreto n. 64.453/2019 del Estado de São Paulo. Disponible en: [Decreto 64453 de 2019 \(fazenda.sp.gov.br\)](http://fazenda.sp.gov.br/decreto-64453-de-2019).

proporciona una especie de registro positivo para los contribuyentes bien clasificados.

El programa es más un mecanismo de gestión de riesgos que una iniciativa de cumplimiento cooperativo. Esto se debe a que "Nos Conformes" no cuenta con mecanismos para aumentar la seguridad jurídica, sino que solo brinda incentivos para los contribuyentes que tienen una evaluación positiva basada en criterios previamente definidos.

Es demasiado pronto para evaluar de manera concluyente el éxito del programa. Sin embargo, los resultados publicados por el Gobierno del Estado de São Paulo indican que el programa permitió que numerosos contribuyentes fueran previamente informados sobre inconsistencias en sus declaraciones, permitiendo acciones de autorregulación. Según las cifras publicadas, el programa influyó directamente en la recaudación de más de R \$ 5,5 mil millones desde mayo de 2018<sup>15</sup>.

Siguiendo los pasos del estado de São Paulo, varios otros estados han implementado – o están en proceso de implementar – programas similares<sup>16</sup>. Los nombres y detalles de los programas varían según el estado, pero tienen en común el hecho de que fomentan el cumplimiento tributario de los contribuyentes y tienen como objetivo mejorar su relación con la administración tributaria. También se consideraron otras iniciativas para mejorar la confianza y la relación con los contribuyentes.

Por ejemplo, en Rio Grande do Sul, además del sistema de clasificación de los contribuyentes basado en el cumplimiento de

sus obligaciones tributarias, la legislación también trae un código de buenas prácticas y un consejo con representantes de diferentes sectores económicos<sup>17</sup>. El programa de Minas Gerais, llamado "Programa Bom Pagador de IPVA", ofrece descuento del IPVA -impuesto sobre la propiedad de los vehículos de motor- a los contribuyentes que cumplen satisfactoriamente sus obligaciones fiscales de este impuesto durante dos años consecutivos<sup>18</sup>.

En general, los programas estatales consisten en una herramienta de gestión de riesgos, que ofrece incentivos a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias. Reducir el costo de cumplimiento para los contribuyentes que ofrecen bajo riesgo ciertamente ayuda a mejorar la relación con la administración tributaria. Sin embargo, para que sean más efectivos en la construcción de una relación de colaboración con los contribuyentes, los programas podrían incluir mecanismos destinados a mejorar la seguridad jurídica a partir de la presentación voluntaria de información por parte de los contribuyentes, según lo dispuesto en la legislación federal recientemente aprobada<sup>19</sup>.

#### **IV. Iniciativas a nivel federal para establecer una relación de confianza con los contribuyentes**

La administración tributaria federal no ha sido indiferente a construir una relación de confianza con los contribuyentes. Algunas iniciativas demuestran este cambio de actitud a favor de una relación más abierta y menos confrontativa, destacando: (i) el intento de implementar el programa "Pro-Conformidade"; (ii) programas de apoyo al cumplimiento

---

<sup>15</sup> Para un resumen actualizado de los resultados, consulte el sitio web de la Secretaría de Finanzas y Planificación del Estado de São Paulo. Disponible en: [Resultados do Programa "Nos Conformes" \(fazenda.sp.gov.br\)](http://fazenda.sp.gov.br).

<sup>16</sup> Algunos de los estados que ofrecen programas para fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias son: Alagoas (Contribuinte Arretado), Ceará (Contribuinte Pai d'Égua), Mato Grosso (Programa de Autorregularização), Minas Gerais (Contribuinte Bom Pagador), Piauí (Contribuinte Legal), Rio de Janeiro (Projeto de Lei de Conformidade Tributária), Rio Grande do Norte (Contribuinte Exemplar), Rio Grande do Sul (Nos Conformes), y Rondônia (Fisconforme).

---

<sup>17</sup> Para más detalles, ver la Ley del Estado de Rio Grande do Sul n. 15.576/2020. Disponible en: [Lei do Estado do Rio Grande do Sul nº 15.576 DE 29 de dezembro de 2020 \(normaslegais.com.br\)](http://normaslegais.com.br).

<sup>18</sup> Con respecto al "Programa Bom Pagador de IPVA" del Estado de Minas Gerais, consulte: [Bom pagador do IPVA - SEF/MG \(fazenda.mg.gov.br\)](http://fazenda.mg.gov.br).

<sup>19</sup> A este respecto, véase el punto V infra.

tributario; y (iii) el monitoreo de los grandes contribuyentes.

En 2018, la Receita Federal do Brasil abrió para consulta pública un proyecto de ordenanza para crear un programa de estímulo al cumplimiento tributario ("Pro-Conformidade")<sup>20</sup>. El programa se basó en un sistema de clasificación de los contribuyentes de acuerdo con criterios como la integridad y veracidad de la información proporcionada, la entrega oportuna de declaraciones y el pago de impuestos adeudados, incluyendo la consideración de los programas de pago a plazos rescindidos.

Los contribuyentes bien clasificados tendrían prioridad en el análisis de las reclamaciones ante la administración tributaria federal, incluso en relación con la recepción de reembolsos, y podrían regularizar cualquier inconsistencia en sus declaraciones antes de que comenzara el procedimiento tributario, en cuyo caso no se aplicaría ninguna multa. Por su parte, los contribuyentes mal clasificados estarían sujetos a inspecciones más estrictas, con la inclusión dentro de un régimen especial de inspección.

El programa "Pro-Conformidade" fue mencionado en el manual de la ONU para la prevención y resolución de conflictos fiscales como un ejemplo de cómo los programas de cumplimiento cooperativo también podrían ser de interés para los países emergentes y en desarrollo<sup>21</sup>. Sin embargo, después de ser sometido a consulta pública, el proyecto de ordenanza que implementaba el programa no se publicó y la idea de un programa nacional fue, en cierto modo, dejada de lado, al menos por un tiempo.

Otro ejemplo de una iniciativa para establecer una relación de confianza con los contribuyentes son los programas de apoyo al cumplimiento tributario. A partir del cruce de

información proporcionada por el propio contribuyente o por terceros, la Receita Federal do Brasil informa a los contribuyentes sobre cualquier inconsistencia en sus declaraciones, lo que permite corregirlas antes del establecimiento de procedimientos de inspección y aplicación de sanciones. Ya utilizado para individuos hace unos años, este programa se instituyó para personas jurídicas en 2021 bajo el nombre de PAC / PJ.

Un tercer ejemplo de iniciativa destinada a establecer una relación de confianza con los contribuyentes puede extraerse del monitoreo de los grandes contribuyentes. Para definir a las personas sujetas al monitoreo de los grandes contribuyentes, la Receita Federal do Brasil analiza una serie de elementos que incluyen: (i) para personas jurídicas: ingresos brutos, deudas declaradas y masa salarial; y (ii) para las personas físicas: los ingresos, bienes y derechos declarados, y la participación accionaria<sup>22</sup>.

Si, por un lado, los grandes contribuyentes están sujetos a un control más estricto, por otro lado, se da prioridad al diálogo abierto entre la administración y este tipo de contribuyentes. Esto incluye fortalecer iniciativas que incentiven el cumplimiento de obligaciones como reuniones presenciales o virtuales con sectores estratégicos de la industria, donde las autoridades buscan orientar a los contribuyentes antes de imponer sanciones<sup>23</sup>.

Todas las iniciativas tomadas hasta ahora por la Receita Federal do Brasil son muy bienvenidas. Sin embargo, si bien innegablemente ayudan a construir una relación de confianza con los contribuyentes, se centran en clasificar a los contribuyentes para una mejor gestión de riesgos y cumplimiento voluntario basado en las inconsistencias encontradas. Al igual que los programas

<sup>20</sup> Según la Consulta Pública RFB n. 04/2018. Disponible en: [\[ENCERRADA\] Portaria que Institui Programa de Estímulo à Conformidade Tributária \(Pró-Conformidade\) no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil — Receita Federal \(www.gov.br\)](#).

<sup>21</sup> UN Handbook on Avoidance and Resolution of Tax Disputes. New York: United Nations, 2021, p. 51.

<sup>22</sup> Los parámetros para la indicación de una entidad legal para monitorear a los contribuyentes más grandes están disciplinados en la Portaria RFB n. 252/2022. Disponible en [Port. RFB nº 252/2022 \(fazenda.gov.br\)](#).

<sup>23</sup> Para obtener más detalles sobre los objetivos y actividades relacionados con el monitoreo de los mayores contribuyentes, consulte la Portaria RFB n. 4.888/2020. Disponible en: [Port. RFB nº 4888/2020 \(fazenda.gov.br\)](#).

estatales, carecen de uno de los principales fundamentos de los programas de cumplimiento cooperativo: una mayor transparencia de la información por parte de los contribuyentes a cambio de una mayor seguridad jurídica por parte de la administración tributaria. Hasta cierto punto, esta base ha sido contemplada en la legislación recientemente aprobada, como se verá en el siguiente punto.

#### **V. El programa “Confía” y las propuestas legislativas que abordan los programas de cumplimiento cooperativo a nivel federal**

En los últimos años, la Receita Federal do Brasil ha estado trabajando en una nueva iniciativa de cumplimiento cooperativo a nivel federal, el programa "Confía". Esta vez, a diferencia de lo que sucedió con el programa "Pro-Conformidade", la administración tributaria involucró la participación de contribuyentes y entidades de la sociedad civil incluso antes de proponer un proyecto de ordenanza con los detalles del programa.

“Confía” comenzó en abril de 2021 con la creación de un Comité Directivo responsable de definir las pautas del programa. Este comité también fue responsable de la formación de un foro de diálogo con entidades representativas y empresas. Se invitó a un grupo de empresas a participar en las discusiones preliminares y en octubre de 2021 se formó el foro de diálogo con representantes de los contribuyentes.

La idea es que el foro de diálogo ayude a construir un programa que alinee los intereses de la administración tributaria y los contribuyentes. Además, se espera que el foro de diálogo ayude en la elaboración de un código de buenas prácticas tributarias y las directrices del marco de control fiscal, un tipo de sistema de validación interna para que las empresas verifiquen su propia información fiscal. Este sistema es esencial para los programas de cumplimiento cooperativo dado que reduce la necesidad de revisiones y

auditorías adicionales por parte de la administración fiscal<sup>24</sup>.

Sin embargo, la creación del foro de diálogo es solo el primero de varios pasos necesarios para que el programa se ponga en marcha. Una vez diseñado el programa, debe probarse como un proyecto piloto con un pequeño número de empresas con el objetivo de validación y mejora. Finalmente, el programa se implementará gradualmente y, posteriormente, se ampliará a un mayor número de contribuyentes.

Más recientemente, en el inicio de 2023, el gobierno emitió la Medida Provisional n. 1.160/2023. La medida provisional es un acto normativo de competencia del presidente de la República similar al decreto ley. Tiene fuerza, eficacia y valor de ley, pero necesita de aprobación del Congreso Nacional dentro de un período de 120 días, bajo pena de pérdida de su eficacia<sup>25</sup>.

Habiendo hecho estas aclaraciones, la Medida Provisional n. 1.160/2023 estableció en su artículo 2 que la Receita Federal do Brasil no solo podría proporcionar métodos preventivos para la autorregulación tributaria, sino también establecer programas de cumplimiento para prevenir conflictos y garantizar el diálogo con los contribuyentes. Este dispositivo daba un mínimo de base legal para el programa Confía.

Sin embargo, la Medida Provisional n. 1.160/2023 dejó de estar en vigor a principios de junio de 2023. En cambio, se propuso el Proyecto de Ley (PL) n. 2.384/2023, que abordaba con más detalle los métodos preventivos para la autorregulación tributaria y los programas de cumplimiento tributario, incluida la provisión de criterios para la clasificación de los contribuyentes y la lista de

---

<sup>24</sup> Para obtener más detalles sobre los marcos del control fiscal, consulte: OECD, *Co-operative tax compliance: building better tax control frameworks*. Paris: OECD Publishing, 2016.

<sup>25</sup> Sobre las medidas provisionales en el derecho brasileño, véase: DO AMARAL JÚNIOR, J. L. M. *El régimen jurídico del decreto-ley en el sistema constitucional brasileño* (trad. Laura Criado Sánchez). Madrid: Editorial Tecnos, 2013.

medidas aplicables según la clasificación de los mismos.

El PL n. 2.384/2023 también planteó la posibilidad de que la administración tributaria no aplique la sanción en el caso de que el contribuyente presente para el análisis de la RFB los actos o negocios jurídicos relevantes para los cuales no existe un posicionamiento previo de la administración. El proyecto de ley fue aprobado en la Cámara de Diputados a principios de julio de 2023 con algunas modificaciones y en el Senado a finales de agosto.

Al tiempo de la sanción de la Ley n. 14.689/2023, algunas disposiciones introducidas por el Congreso Nacional fueron vetadas por el presidente<sup>26</sup>, entre las cuales se encuentran las siguientes: (1) el artículo 6, que establecía la obligación de la Receita Federal do Brasil de proporcionar métodos para la autorregulación fiscal; y (2) el párrafo 1º, IV, del artículo 7, que preveía la reducción de al menos 1/3 de la multa por infracción y del 50% de la multa por retraso en el pago<sup>27</sup>.

Se mantuvieron las demás disposiciones que establecen los criterios para las medidas de fomento del cumplimiento tributario (es decir, regularidad catastral, historial de regularidad fiscal, coherencia de la información proporcionada, etc.) y las medidas incentivadoras (orientación previa, no aplicación de sanción, prioridad en el análisis de restitución, indemnización, etc.)<sup>28</sup>.

También se mantuvo la disposición que establece que las medidas para fomentar el cumplimiento, como la no aplicación de sanciones administrativas, pueden graduarse de acuerdo con el cumplimiento de algunas condiciones, incluida la presentación voluntaria

<sup>26</sup> De hecho, la ley fue sancionada por el vicepresidente de Brasil en su rol de presidente considerando que el presidente se encontraba en un viaje internacional.

<sup>27</sup> Para conocer los motivos de los vetos, véase el Mensaje n. 487, del 20 de septiembre de 2023. Disponible en: [Mensagem nº 0487-23 \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/mensagem_n0487-23).

<sup>28</sup> Para más detalles sobre los criterios y medidas para fomentar el cumplimiento tributario, véase el artículo 7 de la Ley n. 14.689/2023. Disponible en: [L14689 \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/legis/2023/07/14689).

de actos jurídicos y negocios relevantes por parte de los contribuyentes para su análisis previo por parte de la autoridad tributaria.

Recientemente, el gobierno propuso el Proyecto de Ley n. 15/2024 con los lineamientos de algunos programas de cumplimiento cooperativo tributario a nivel federal, incluso en relación con el programa "Confia". El proyecto de ley, sin embargo, está en la fase inicial y aún depende de la aprobación del Congreso Nacional<sup>29</sup>.

El programa "Confia" está tomando forma gradualmente. Paralelamente, se está construyendo un marco legislativo para apoyarlo. En la construcción de este marco, existe la preocupación de asegurar que los programas de cumplimiento cooperativo contemplen efectivamente una mayor transparencia a cambio de seguridad jurídica.

## VI. Conclusión

Históricamente, la relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes siempre ha estado marcada por la desconfianza y la confrontación. En las últimas dos décadas, alentados por la OCDE, varios países han intentado cambiar esta situación mediante la adopción de programas de cumplimiento cooperativo, que se basan en una relación de colaboración y confianza mutua.

Los programas de cumplimiento cooperativo y el desarrollo de relaciones basadas en la colaboración y la confianza también han ganado relevancia dentro de las autoridades fiscales estatales y federales brasileñas. El programa de la OEA para la certificación de operadores de comercio exterior puede considerarse un embrión de estos programas en el país.

Al igual que el Estado de São Paulo con el programa "Nos Conformes", varios otros estados han implementado programas para fomentar el cumplimiento tributario. Pese a que los programas estatales se parecen más a una herramienta de gestión de riesgos que ofrece incentivos a los contribuyentes que cumplen

<sup>29</sup> El Proyecto de Ley n. 15/2024 está disponible en: [pl-0015-24 \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/projeto-de-lei-15-2024).

con sus obligaciones, los mismos constituyen un primer paso en la consolidación de relaciones de cumplimiento cooperativo entre la administración y los contribuyentes.

A nivel federal, además de la OEA, otras iniciativas demuestran un cambio de actitud hacia una relación más abierta y menos confrontativa con los contribuyentes, destacando: (i) el intento de implementar el programa Pro-Conformidade; (ii) programas de apoyo al cumplimiento tributario; (iii) el monitoreo de los mayores contribuyentes; y (iv) el reciente desarrollo del programa Confia.

En general, las iniciativas implementadas hasta ahora, así como las que se encuentran en fase de implementación, demuestran el desarrollo continuo del cumplimiento cooperativo en el país, pero aún queda mucho por hacer. Ciertamente, habrá desafíos que tendrán que superarse en este proceso, pero el país parece estar en el camino correcto. Estos programas ayudan también a implementar algunos de los principios de derechos humanos de la política fiscal.

## CUMPLIMIENTO COOPERATIVO FISCAL – UN MECANISMO PRÁCTICO

Luis Antonio Velazco Berrezueta

### I. El Principio 13, Derechos Humanos en la Política Fiscal<sup>1</sup>

Versa el principio, asignando a los Estados y las instituciones internacionales el petitorio legítimo que, a través de brindar asistencia y cooperación internacional en temas fiscales, y crear un entorno de gobernanza global adecuado, se logren alcanzar la plena realización de los derechos humanos. Un programa de *compliance* tributario comprende la exigencia que las Grandes Empresas de cada país, y muchas veces también mundiales, mantengan los más altos niveles de conducta fiscal, alcanzado aquello mediante un eficaz gobierno corporativo de los riesgos fiscales, la transparencia en su apetito tributario y una estrategia fiscal explícita y cumpliéndose.

En un contexto internacional, dentro de un marco de gobierno del riesgo, el entendimiento de los riesgos tributarios en un entorno de confianza justificada, y con los instrumentos de colaboración internacionales, han demostrado, por ejemplo con el programa ICAP (por sus siglas en inglés *International Compliance Assurance Program*, Programa internacional de aseguramiento en el cumplimiento) que varios países al unísono logran evaluar conjuntamente la exposición tributaria de naturaleza transnacional.

Es indudable, la promoción de una gobernanza efectiva tributaria dentro de un marco de transparencia y cooperación, en el ámbito nacional e internacional, que un programa cooperativo de cumplimiento fiscal puede aportar al desarrollo de los objetivos de desarrollo de las Naciones Unidas, particularmente el 1) Fin de la Pobreza, 8) Trabajo Decente y Crecimiento Económico, 10) Reducción de las Desigualdades, 16) Paz,

<sup>1</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

Justicia e Instituciones Sólidas, y 17) Alianzas para lograr los objetivos.

### II. Cumplimiento Cooperativo

El cumplimiento cooperativo tributario es un concepto que las administraciones tributarias han venido promoviendo desde hace varios años, ya en el documento *Study into the Role of Tax intermediaries*<sup>2</sup> publicado por el Foro de la OCDE sobre administración tributaria (FTA, por sus siglas en inglés) se reconocían los beneficios, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes; por lo que denominaron este constructo como *enhanced relationship*, es decir una forma de relación mejorada, reforzada y ampliada que se basa más en la confianza que solo en la imposición de aplicación de la normativa jurídica, la cual sigue siendo exigible. Sin embargo, este nuevo constructo incentiva el trabajo cooperativo sobre la confrontación natural de la relación jurídico-tributaria.

Es así que según el Manual de Gestión de Riesgos del CIAT-SII-FMI las “Administraciones Tributarias de los países más desarrollados han migrado desde una imagen controladora y formalista a una donde se buscan los máximos niveles posibles de cumplimiento tributario de los contribuyentes, ejecutando controles solamente en casos donde existen mayores indicios de incumplimiento”<sup>3</sup> lo cual sigue estando vigente para los países con un nivel más amplio de incumplimiento, en donde la eficacia de la selección y cobertura de controles

<sup>2</sup> *Study into the Role of Tax Intermediaries* (2008); OCDE; pp. 39-40. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

<sup>3</sup> *Manual sobre Gestión de Riesgos de Incumplimiento para Administraciones Tributarias*; (2020) CIAT – SII-FMI: pp. 27. [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2020\\_Manual-gestion-riesgos\\_CIAT-SII-FMI.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2020_Manual-gestion-riesgos_CIAT-SII-FMI.pdf)

pretenden motivar un cumplimiento voluntario más extendido. En el Manual de Gestión de Riesgos citado se señala: “Así es como algunas estrategias planteadas en esta línea influyen en la relación ‘Administración Tributaria – Contribuyente’, permitiendo ello pasar a un escenario caracterizado por una mayor **confianza mutua**, una mejor asistencia y buenos niveles de educación, **políticas más claras de información**, **mayor nivel de transparencia**, mayor calidad y atención; y una **aplicación más estricta y rigurosa frente al incumplimiento** de las obligaciones tributarias; ejerciendo incluso acciones ‘ejemplificadoras’ ante la mirada de los contribuyentes” (resaltado es del autor en esta y siguientes citas).

### III. Impuesto versus cooperación

La moral tributaria, entendida como aquella propensión voluntaria al pago de impuestos, se constituye en la base de todo modelo de eficacia recaudatoria, frente a la utopía del control personalizado de cada uno de los contribuyentes activos, situación que en la práctica resultaría imposible. La ONU, en su Manual, en la Solución de Controversias Tributarias<sup>4</sup> señala: “La primera forma y probablemente la más eficaz de evitar las controversias fiscales es **garantizar** que los contribuyentes puedan determinar fácilmente sus derechos y obligaciones fiscales de conformidad con la legislación tributaria tal y como ha sido concebida por los gobiernos”. Sin embargo, los regímenes tributarios tienden a ser propensos a ajustes y cambios constantes, además de su propia naturaleza de pretender ser un traje único para todos los contribuyentes y negocios, bajo el sombrero de la neutralidad pero desconociendo el sentido de igualdad que solo puede ser aplicada entre iguales. La moral tributaria se fundamenta en el sentido de ciudadanía y de sociedad, los tributos son el precio por tener funciones básicas de Estado

<sup>4</sup> Naciones Unidas. (2021). *Manual sobre Prevención y Resolución de Controversias Fiscales*. Nueva York: Secretaría General de las Naciones Unidas, <https://desapublications.un.org/publications/united-nations-handbook-dispute-avoidance-and-resolution>

funcionando u otros servicios sociales. El conjunto de actores promoviendo una alta moral tributaria denotan un funcional pacto social para contribuir.

La moral fiscal se ve movilizada, positiva o negativamente, dentro del ámbito de la sociología y el comportamiento humano<sup>5</sup> por la percepción de beneficio. No existen tratados sobre la medición de la moral tributaria, pero lo que sí miden los países es el tamaño de la defraudación tributaria y sobre esto existen diferencias sustanciales entre distintas regiones. Latinoamérica enfrenta niveles de evasión de impuestos de alrededor de un 6,7% de su PIB<sup>6</sup>, es decir, un reflejo de un espacio importante de trabajo sobre nuestra moral tributaria.

Se debe seguir promoviendo la consolidación del pacto fiscal y el fortalecimiento de los órganos tributarios para reducir estos niveles de evasión. En complemento, los procesos tributarios colaborativos promueven una suerte de individualización de la moral tributaria, en un contribuyente, sus casos y circunstancias, a sectores y tipologías de riesgo, y abren un interesante punto de análisis, medible y cuantificable en sus costes y beneficios, llegando al análisis del microdato más allá de

<sup>5</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques, “El contrato social o principios del derecho político”, España, Biblioteca de Catalunya, pp. 19 “El ser humano sacrifica parte de su libertad natural para que pueda ser posible la creación del Estado”. “El hombre pierde su libertad natural y el derecho limitado a todo cuanto desea y puede alcanzar, ganando en cambio la libertad civil y la propiedad de lo que posee. Para no equivocarse acerca de estas compensaciones, es preciso distinguir la libertad natural que tiene por límites las fuerzas individuales de la libertad civil, circunscrita por la voluntad general; y la posesión, que no es otra cosa que el efecto de la fuerza o del derecho del primer ocupante, de la propiedad, que no puede ser fundada sino sobre un título positivo.”

<sup>6</sup> *Estudio Económico de América Latina y el Caribe 2016: La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y los desafíos del financiamiento para el desarrollo*, Naciones Unidas, CEPAL. (07 de 2016). Comisión Económica para América Latina. Obtenido de: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/40326-estudio-economico-america-latina-caribe-2016-la-agenda-2030-desarrollo>

estimaciones de agregados nacionales. Por lo que estamos hablando que resulta un laboratorio de incidencia tributaria en un contribuyente, o en varios, que debidamente focalizado por importancia fiscal, garantiza una rigurosa evaluación de este “espacio de aseguramiento y certeza” a contribuyentes que tengan voluntad clara de controlar sus riesgos tributarios, mitigando su exposición e impacto.

#### IV. Fortaleza de las Administraciones Tributarias.

Estos esquemas de cumplimiento cooperativo requieren de instituciones fuertes, debidamente estructuradas, con un mandato claro y con intensivo uso de datos estructurados, incluidos los obtenidos por el intercambio internacional que rompan el esquema de estructuras monolíticas. Proponer un programa cooperativo de cumplimiento fiscal con una boyante pero todavía tierna capacidad de la autoridad tributaria o un limitado acceso a datos, podría afectar esa efectividad de la gestión tributaria, y al contrario, generar un marco de mayor litigiosidad o discrepancia, justo aquello que trata de contener. Por ejemplo, la encuesta ISORA<sup>7</sup> para la realidad sudamericana, en la ratio de sentencias de última instancia favorables a las administraciones tributarias, muestra una tendencia a la baja en varios países y muchos otros deciden no reportar dicho indicador.

Las estrategias de control de varias administraciones tributarias se han modelado en esquemas como la conocida pirámide del control tributario, que en su base ubica a la mayoría de contribuyentes con alta moral tributaria, a quienes su voluntad de pagar motiva al administrador tributario al diseño y puesta en marcha de una serie de servicios, es decir, enfocándose en la asistencia o apoyo al contribuyente (para el correcto cumplimiento de sus deberes), servicios que por cierto no

podían discriminar por moral tributaria individual sino que se desarrollan para todos los contribuyentes. Por este motivo, varias administraciones tributarias han trasladado el concepto de servicio al de la habilitación de canales para facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria material (declaración y pago), así como, la de información (anexos, detalles informativos, entre otros).

La colaboración tributaria entonces, no puede estancarse en el cumplimiento básico de las obligaciones materiales o de información, aquellas resultan cubiertas por los servicios disponibles para todos los contribuyentes bajo el concepto de habilitación, y como señalamos antes, en contribuyentes con dificultades para cumplir significan un costo demasiado alto el tratamiento o control individual, y un costo de oportunidad en recaudación. La ONU señala además el reto de afrontar, para los países en desarrollo, “necesidades que se contraponen y son esenciales para su desarrollo sostenible: incrementar los ingresos fiscales tan necesarios y atraer y mantener la inversión extranjera”<sup>8</sup>.

En la segunda línea de la pirámide convencional se encuentran los contribuyentes con dificultades de cumplimiento y con un sentido menos claro de su intención de cooperación. Frente a este particular, la disuasión, los refuerzos de capacitación y hasta los regímenes sancionatorios buscan movilizarlos a la base de la pirámide. Finalmente, en la cúspide de la pirámide, siendo los menos frecuentes, se ubican a aquellos contribuyentes que deciden no cumplir y a quienes se les aplican estrategias coercitivas para “obligarlos” a cumplir con sus obligaciones tributarias.

#### V. Una visión en lo cooperativo

Un programa cooperativo debe plantear una pirámide diferente, en donde una capacidad limitada de control proyecta un esfuerzo fiscal que debe ser estratégicamente pensado, y por tanto, naturalmente sólo puede focalizarse a un

<sup>7</sup> *International Survey on Revenue Administration: 2020 and 2021*; (2022) CIAT, IMF, IOTA, OECD, <https://data.rafit.org/?sk=8b008788-ebde-4d61-bc90-7438d6aa12dc&slid=1637191076670>

<sup>8</sup> Op.Cit. Naciones Unidas. (2021). *Manual sobre Prevención y Resolución de Controversias Fiscales*.

segmento de importancia también fiscal, es decir, una cúspide de pocos contribuyentes que, además de haber ya cumplido la etapa de habilitación y cerrado sus brechas de declaración, pago e información, puedan todavía mantener diferencias conceptuales en la aplicación de las normas.

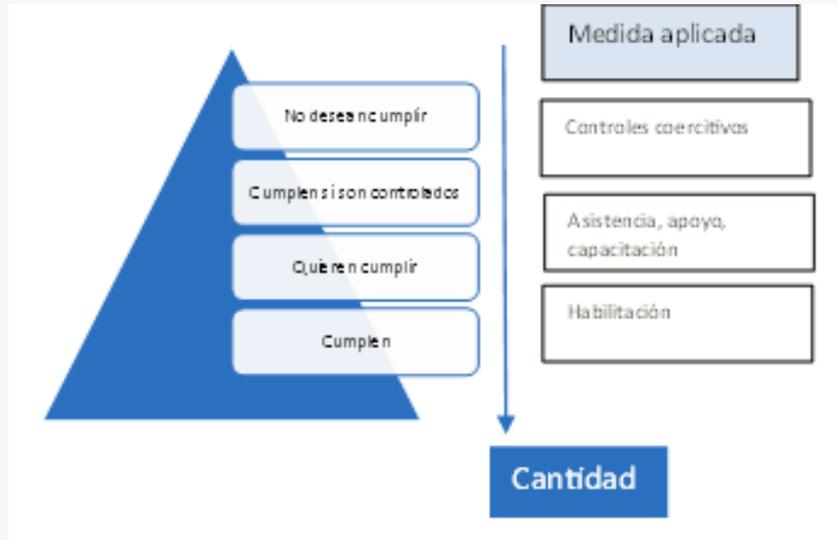
Esta nueva pirámide planteada, tiene un segmento más amplio de contribuyentes con menor importancia fiscal, en donde la aplicación de controles masivos brinda mejores retornos e inciden en el comportamiento y recaudación, sumado a la ampliación de la misma base de contribuyentes, que nacen de la capacidad “formalizadora” de un contribuyente importante y eficazmente controlado. Pequeñas empresas a quienes la legislación inclusive considera para regímenes simplificados, podrían ser ese segmento final de base de la pirámide propuesta.

Esta pirámide en la cúspide debe ser subdividida entre los sujetos pasivos con un marco de control fiscal robusto y aquellos que todavía no administran sus riesgos tributarios de manera sistemática (nivel de madurez). Los primeros son candidatos óptimos a un programa cooperativo, mientras que los segundos también, pero antes deben desarrollar una hoja de ruta de mediano plazo para administrar adecuadamente su exposición

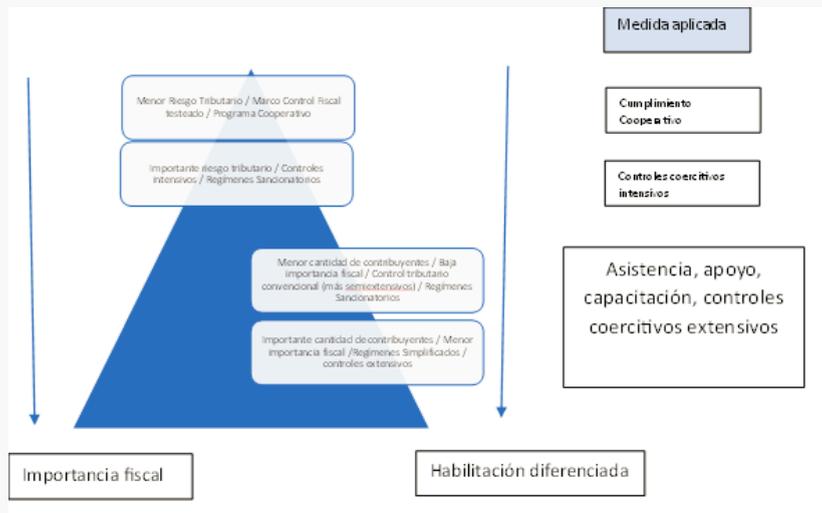
fiscal, recordemos, que son los de importancia fiscal.

De esta manera, entendido el espectro de alternativas y tratamientos, el marco conceptual cooperativo plantea adicionalmente, la necesidad de una evaluación objetiva de sus beneficios porque ejecutarlos demanda un sacrificio de control coercitivo. Pretender resultados equivalentes en el mediano y largo plazo, pero que podrían no visualizarse en el inmediatez de la incansable demanda por recursos fiscales, es una realidad en este tipo de proyectos. No puede dejarse de medir su impacto y en sus efectos colaterales positivos, mediante mecanismos de valoración económica, como por ejemplo la apertura a la recepción de inversión extranjera y/o la disminución en las diferencias detectadas que se deciden en el ámbito judicial, y que no son de corto plazo en su recuperabilidad, una realidad también regional. Se puede así comparar la realidad presente del control coercitivo, su efectividad y su temporalidad como contrafactual versus el reenfoque del control y la contención y tratamiento de riesgo en una etapa temprana de ocurrencia, tanto para contribuyentes como para la Administración Tributaria.

Pirámide Convencional del Cumplimiento Tributario.



Pirámide en el Contexto del Cumplimiento Cooperativo Tributario y Unidades Especializadas en Grandes Contribuyentes



VI. Un camino no un destino

Los conceptos de impuesto y cooperación son posibles bajo un régimen reglado de tratamiento técnico y compartido del riesgo tributario. Implica transparencia de las partes, del contribuyente en su gestión orgánica del riesgo y del administrador tributario en prevenir sobre la base de información contingencias observadas o no por parte de los contribuyentes.

Múltiples actores intervienen en estos controles, la alta gerencia en las compañías, su nivel directivo, sus auditores internos, auditores externos, asesores económicos y tributarios, que son barreras de contención del impacto que significa un riesgo indebidamente tratado<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> OWENS, Owens, J. L., *Cooperative Compliance A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*. Viena, 2021, WU Institute for Austrian and International Tax Law.

## EMPRESAS Y DERECHOS HUMANOS: DESARROLLO DE SUS PRINCIPALES EJES DESDE EL DERECHO INTERNACIONAL, ¿Y LOS SENDEROS HACIA LA POLÍTICA FISCAL?

María Virginia Gorosito  
Verónica Carmona Barrenechea

### I. Introducción

En este artículo abordaremos la temática propuesta por el principio 14 de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal<sup>1</sup>, que establece que “*Los actores no estatales, incluidas las empresas y los intermediarios, tienen responsabilidades en materia de derechos humanos en relación con su comportamiento fiscal*”.

De este modo, realizaremos un breve recorrido histórico exploratorio de los desarrollos que se han efectuado en materia de empresas y derechos humanos a nivel universal y regional. Y nos detendremos de manera particular en las Observaciones Generales del Comité de los Derechos del Niño y del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas.

Por otra parte, nos abocaremos a los desarrollos que se han dado especialmente en América Latina en materia tributaria y a través de los cuales se ha gestado la iniciativa de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal.

Por último, y en atención a los recientes avances en el ámbito de Naciones Unidas, analizaremos la propuesta de la creación de una Convención Fiscal global.

Bajo este entendimiento, este artículo se presenta con dos grandes focos, por un lado de manera más general todo lo que hace a empresas y derechos humanos, y por el otro la cuestión más puntual referida a políticas fiscales y derechos humanos, tomando como punto de inflexión y de puente entre las temáticas, por un lado la publicación del Informe sobre Empresas y Derechos Humanos

por parte de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, y por el otro la Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal.

De esta manera, proponemos hacer una revisión cronológica de los distintos antecedentes y principales hitos que han servido de base en el desenvolvimiento de la temática a nivel internacional e interamericano, sin pretensiones de exhaustividad, hasta llegar al desarrollo alcanzado en nuestros días, tendientes a garantizar la efectividad de los Derechos Humanos en el marco de las actividades empresariales, poniendo de manera especial un foco en lo que hace a políticas fiscales y a los esfuerzos dentro del ámbito de Naciones Unidas para la construcción de una convención internacional vinculante.

En este entendimiento, buscaremos indagar sobre los puntos de encuentro en el desarrollo de ambas temáticas.

### II. Los debates en la década del 70 para la elaboración de Códigos de conducta para Empresas Transnacionales y la Carta de Derechos y Deberes Económicos

A partir de la década de los 70, en el ámbito de las Naciones Unidas surgieron varias iniciativas que buscaban desarrollar algún tipo de regulación internacional que permitiera responsabilizar a las empresas transnacionales por violaciones y abusos a los derechos humanos resultantes de sus actividades.

De esta forma se comenzó a trabajar en la elaboración de Códigos de Conducta para las Empresas Transnacionales, cuyo propósito era establecer los principios a los que debían estar sujetas las actividades de estas empresas<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

<sup>2</sup> GÓMEZ ISA, F. “Las empresas transnacionales y los Derechos Humanos: ¿hacia un marco jurídico internacional de carácter vinculante?” en *Revista de*

El desafío estaba en cómo lograr que el Derecho Internacional de los Derechos Humanos se pudiese aplicar a las actividades de las empresas transnacionales, en la comprobación de que dichas actividades podrían tener impactos negativos en un amplio abanico de derechos humanos.

Gracias a estas inquietudes, se logró la inclusión de las actividades de las empresas transnacionales en la agenda del Nuevo Orden Económico Internacional y en la Carta de Derechos y Deberes Económicos<sup>3</sup> de los Estados.

Esta última estableció de manera concreta en su artículo 2, inciso b, los derechos de los Estados en relación con las empresas transnacionales:

*“Todo Estado tiene el derecho de: b) Reglamentar y supervisar las actividades de empresas transnacionales que operen dentro de su jurisdicción nacional y adoptar medidas para asegurarse que esas actividades se ajusten a sus leyes y disposiciones y estén de acuerdo con sus políticas económicas y sociales (...)”*<sup>4</sup>.

Si bien la Carta representó un avance importante, no se alcanzó el consenso necesario para la sanción de los Códigos de Conducta y en 1992 se cerraron las conversaciones en torno a los mismos.

---

*Responsabilidad Social de la Empresa*, N° 20, año 2015, Cuatrimestre II, páginas 33 a 53. Disponible en:

[https://www.accioncontraelhambre.org/sites/default/files/documents/20\\_1.pdf](https://www.accioncontraelhambre.org/sites/default/files/documents/20_1.pdf).

<sup>3</sup> Declaración sobre el Establecimiento de un Nuevo Orden Económico Internacional, resolución 3201 (S-VI) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, aprobada en la 2229 a. sesión plenaria el 1 de mayo de 1974, artículo 4 g). 34. Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados, Resolución 3.281 (XXIX), Asamblea General de las Naciones Unidas, 12 de diciembre de 1974.

<sup>4</sup> Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados, 1974. [Carta de Derechos y Deberes Economicos de los Estados \(Resolución 3281 \(XXIX\) de la Asamblea General de las Naciones Unidas\)](#)

### **III. Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos. Puesta en práctica del marco de las Naciones Unidas para "proteger, respetar y remediar"**

En el año 2005 la Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas designó a John Ruggie como “Representante Especial del Secretario General para la cuestión de los Derechos Humanos y las Empresas”<sup>5</sup>, con el mandato de definir y aclarar las normas sobre responsabilidad y rendición de cuentas aplicables a las empresas transnacionales y otras entidades comerciales, en lo relativo a los derechos humanos.

Durante la primera etapa de su trabajo, el Representante Especial se abocó a la investigación sistemática sobre las normas y prácticas existentes. Luego, en un segundo momento, se concentró en la elaboración de recomendaciones, presentando en el año 2008 ante el Consejo de Derechos Humanos el marco para proteger, respetar y reparar. Posteriormente, la tercera etapa de su trabajo dio lugar a la base de los Principios Rectores sobre Empresas y Derechos Humanos, que fueron aprobados por el Consejo de Derechos Humanos en el año 2011.

El Representante Especial tomó como fuentes clave para la redacción de los Principios Rectores, las extensas conversaciones que había mantenido con todos los grupos interesados, incluidos los gobiernos, empresas y asociaciones empresariales, particulares y comunidades directamente afectadas por actividades empresariales en diversas partes del mundo, la sociedad civil y expertos en los muy variados campos jurídicos y políticos que abordan estos Principios.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Resolución E/CN.4/RES/2005/69 de la Comisión de Derechos Humanos.

<sup>6</sup> Informe del Representante Especial del Secretario General para la cuestión de los derechos humanos y las empresas transnacionales y otras empresas, John Ruggie. Principios Rectores sobre las empresas y los derechos humanos: puesta en práctica del marco de las Naciones Unidas para "proteger, respetar y remediar". Consejo de Derechos

Los Principios Rectores se basan en el deber del Estado de proteger los Derechos Humanos; la responsabilidad de las empresas de respetar los Derechos Humanos y el acceso a mecanismos de reparación. Deben ser interpretados en pos de mejorar el impacto de las empresas en los derechos humanos, en miras a que se traduzcan en resultados palpables para las personas y los grupos afectados, contribuyendo a una globalización socialmente sostenible.

#### **IV. Grupo de Trabajo sobre la cuestión de los Derechos Humanos y las Empresas Transnacionales y otras Empresas**

El Grupo de Trabajo sobre la cuestión de los Derechos Humanos y las Empresas Transnacionales y otras Empresas fue establecido por el Consejo de Derechos Humanos en 2011 mediante la Resolución 17/4.<sup>7</sup> Se encuentra integrado por 5 expertos independientes de distintos países, buscando tener una representación geográfica equilibrada. Su principal mandato constituye la puesta en práctica de los Principios Rectores sobre las empresas y los derechos humanos bajo el marco de proteger, respetar y remediar.

Asimismo, este Grupo de Trabajo tiene como misión realizar visitas de país, brindar asesoramiento y recomendaciones sobre proyectos de ley y políticas nacionales sobre empresas y derechos humanos, promover las buenas prácticas sobre los Principios Rectores, integrar la perspectiva de género en toda la labor de su mandato, presentar informes anuales al Consejo de Derechos Humanos y la Asamblea General de la ONU, y guiar los trabajos que se lleven adelante en el Foro Mundial sobre Empresas y DDHH.

---

Humanos 17° período de sesiones. A/HRC/17/31. Marzo 2011.

<sup>7</sup> Establecido por el Consejo de Derechos Humanos en 2011, Resolución A/HRC/RES/17/4. Disponible en: [A/HRC/Res/17/4](#). Asimismo, para más información sobre el citado Grupo de Trabajo se puede consultar el siguiente enlace: [Grupo de Trabajo sobre empresas y derechos humanos | OHCHR](#).

Además a través de sus comunicaciones e informes aborda temáticas específicas y de coyuntura.

#### **V. Avances en torno al diseño de un tratado vinculante sobre empresas y ddhh en el ámbito de la ONU**

En el 2014 el Consejo de Derechos Humanos de la ONU estableció la creación del Grupo de trabajo intergubernamental de composición abierta sobre las empresas transnacionales y otras empresas con respecto a los derechos humanos<sup>8</sup> cuya misión es “elaborar un instrumento jurídicamente vinculante para regular las actividades de las empresas transnacionales y otras empresas en el derecho internacional de los derechos humanos”<sup>9</sup>.

Este Grupo realiza períodos de sesiones de manera regular y en el 2017 la Misión Permanente de Ecuador, en tanto presidencia del grupo, presentó un proyecto de un instrumento jurídico vinculante<sup>10</sup>. El año siguiente, en el 2018, se publicó el Borrador

---

<sup>8</sup> Para más información sobre el Grupo de trabajo intergubernamental de composición abierta sobre las empresas transnacionales consultar: [Grupo de Trabajo intergubernamental de composición abierta sobre las empresas transnacionales y otras empresas con respecto a los derechos humanos | OHCHR](#)

<sup>9</sup> Naciones Unidas, Consejo de Derecho Humanos. Grupo de Trabajo intergubernamental de composición abierta sobre las empresas transnacionales y otras empresas con respecto a los derechos humanos [Grupo de Trabajo intergubernamental de composición abierta sobre las empresas transnacionales y otras empresas con respecto a los derechos humanos | OHCHR](#)

<sup>10</sup> Elementos para el Proyecto de Instrumento Internacional Jurídicamente Vinculante sobre Empresas Transnacionales y otras empresas con respecto a los Derechos Humanos [elementos para el proyecto de instrumento internacional jurídicamente vinculante sobre empresas transnacionales y otras empresas con respecto](#)

Zero del Tratado Vinculante<sup>11</sup> que al momento ya cuenta con su tercer borrador en curso<sup>12</sup>.

El propósito del tratado vinculante es la implementación de las obligaciones estatales de respetar, proteger y promover los derechos humanos en el contexto de las actividades empresariales, así también como las obligaciones de las empresas en la materia; la prevención de las violaciones a los derechos humanos en el contexto de actividades empresariales; asegurar el acceso a la justicia y a las reparaciones para las víctimas; facilitar y fortalecer la asistencia legal mutua y la cooperación internacional para prevenir abusos de derechos humanos en el contexto de empresas<sup>13</sup>.

Este es un paso fundamental en el tema, que representará un enorme avance para asegurar la regulación del trabajo de las empresas transnacionales y para proporcionar protección, justicia y reparaciones adecuadas a las víctimas de abusos contra los derechos humanos,

---

<sup>11</sup> Legally Binding Instrument to Regulate, in International Human Rights Law, the Activities of Transnational Corporations and Other Business Enterprises. Zero Draft 16.7.2018 [1 LEGALLY BINDING INSTRUMENT TO REGULATE, IN INTERNATIONAL HUMAN RIGHTS LAW, THE ACTIVITIES OF TRANSNATIONAL CORPORATIONS AND OT](#)

<sup>12</sup> Legally Binding Instrument to Regulate, In International Human Rights Law, the Activities of Transnational Corporations And Other Business Enterprises. Third Draft revised 17.8.2021. [1 OEIGWG CHAIRMANSHIP THIRD REVISED DRAFT 17.08.2021 LEGALLY BINDING INSTRUMENT TO REGULATE, IN INTERNATIONAL HUMAN RIGHTS LAW.](#)

<sup>13</sup> OEIGWG Chairmanship Second Revised Draft. "Legally Binding Instrument to Regulate, in International Human Rights Law, the Activities of Transnational Corporations and Other Business Enterprises. Explanatory Notes (Key issues and structure of the second revised draft, Recommendations of the Chair-Rapporteur, paragraph (g), 5th session)". Disponible en: [OEIGWG CHAIRMANSHIP SECOND REVISED DRAFT 06.08.2020 LEGALLY BINDING INSTRUMENT TO REGULATE, IN INTERNATIONAL HUMAN RIGHTS LAW, T](#)

relacionados con las actividades de ciertas empresas transnacionales y otras empresas, garantizando la rendición de cuentas por parte de las empresas a lo largo de las cadenas mundiales de suministro.

## **VI. Observaciones Generales de Comités de Naciones Unidas**

### **VI.1. Comité de Derechos del Niño**

#### **1.A. Observación General N° 16 sobre las obligaciones del Estado en relación con el impacto del sector empresarial en los derechos del niño del año 2013<sup>14</sup>**

En el año 2013 el Comité de Derechos del Niño aprobó la Observación General 16 (en adelante OG) sobre las obligaciones del Estado en relación con el impacto del sector empresarial en los derechos del niño<sup>15</sup> con el objetivo de crear un entorno propicio para el respeto de los derechos de niños, niñas y adolescentes (en adelante NNYA), velar por que las actividades empresariales no afecten negativamente sus derechos y garantizar el acceso a recursos efectivos cuando se vean vulnerados los derechos de NNYA por parte de las empresas.

Esta OG tiene especial relevancia, en tanto la privatización de numerosas funciones del Estado ha aumentado el impacto que puede tener el sector empresarial en los derechos de NNYA. Pues si bien las empresas pueden impulsar el crecimiento y tener un impacto social positivo, esto no se traduce de manera automática en una ampliación ni en una mejora del ejercicio de sus derechos<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Comité de los Derechos del Niño, Observación general N° 16 (2013) sobre las obligaciones del Estado en relación con el impacto del sector empresarial en los derechos del niño - CRC/C/GC/16 - 17 de abril de 2013. Disponible en: [CRC/C/GC/16 - 13-42824](#)

<sup>15</sup> Comité de los Derechos del Niño, Observación general N° 16 ya citada.

<sup>16</sup> Las empresas y los derechos del niño. Una explicación para todos. Una versión amigable de la Observación General No. 16 del Comité de los Derechos del Niño sobre las obligaciones del Estado

Debido a ello, el Comité ha considerado necesario detallar las obligaciones que recaen sobre los Estados en virtud del vínculo entre el sector empresarial y los derechos de NNyA, definir su alcance y las medidas que deben ser adoptadas para su cumplimiento.

Otro contexto analizado por el Comité se relaciona al proceso de globalización y a las operaciones mundiales que llevan adelante las empresas y que involucran a compañías subsidiarias de la empresa matriz, a contratistas, concesionarios, proveedores, entre otras figuras que conforman las cadenas de suministro de fabricación y venta de productos de las empresas. En estos casos, un proveedor podría utilizar mano de obra infantil, una filial intervenir en deposiciones de tierras o un contratista vender productos nocivos para niños. Asimismo, este proceso podría implicar a empresas registradas en un Estado de origen y los negocios se podrían desarrollar en otro, un Estado receptor, por lo que en estos casos cobran especial relevancia las obligaciones extraterritoriales y la cooperación internacional para el mejoramiento de las condiciones de vida de NNyA en todos los países.

## **VI.2. Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales**

### **2.A. Declaración sobre las obligaciones de los Estados partes en relación con el sector empresarial y los derechos económicos, sociales y culturales - E7C.12/2011/1 aprobada el 12 de julio de 2011**

El Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales se ha ocupado de manera creciente de las obligaciones de los Estados partes en relación con los efectos de la acción del sector empresarial en el ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales. Pues si bien en muchos aspectos el sector empresarial puede contribuir a la satisfacción de los derechos consagrados en el Pacto, también sus actividades pueden actuar en detrimento de estos derechos.

En atención a ello, en el año 2011, el Comité ha publicado la "Declaración sobre las

---

en relación con el impacto del sector empresarial en los derechos del niño.

obligaciones de los Estados partes en relación con el sector empresarial y los derechos económicos, sociales y culturales".

En este documento, el Comité recuerda a los Estados partes su obligación de respetar, proteger y garantizar el ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales en el contexto de las actividades empresariales llevadas a cabo por empresas de titularidad pública o privada.

En este marco, hace referencia a las obligaciones extraterritoriales e insta a los Estados partes a tomar medidas para impedir que empresas con domicilio social en su jurisdicción vulneren los derechos humanos en el extranjero.<sup>17</sup>

Por último, en relación a la obligación de garantizar el ejercicio de derechos, llama a los Estados partes a asumir el compromiso de obtener el apoyo del sector empresarial para darle efectividad a los derechos económicos, sociales y culturales. Y, tal como lo hizo anteriormente, convoca a los Estados partes de origen de las empresas que realizan actividades en el extranjero, a alentar a dichas empresas para que presten colaboración con los Estados de acogida en lo relativo a la observancia de los derechos consagrados en el Pacto.

### **2.B. Observación General 24 sobre las obligaciones de los Estados en virtud del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) en el contexto de las actividades empresariales\* - E/C.12/GC/24 - aprobada el 10 de agosto de 2017**

El objetivo primordial de esta Observación General es la aclaración de las obligaciones que tienen los Estados partes en el PIDESC en relación a las actividades empresariales a fin de prevenir y encarar los efectos adversos que

---

<sup>17</sup> En el mismo sentido se había manifestado el Comité en su OG n° 15 del año 2002 sobre Derecho al Agua, apuntando que "los Estados partes deben adoptar medidas para impedir que sus propios ciudadanos y empresas violen el derecho al agua potable de las personas y comunidades de otros países".

las mismas puedan tener en los derechos humanos.

En concordancia con la doctrina desarrollada por este y otros Comités, se abordan las obligaciones de los Estados partes en virtud del pacto, agrupadas en tres categorías. En primer lugar las obligaciones de no discriminación; en segunda instancia las obligaciones de respetar, proteger y dar efectividad y por último las obligaciones extraterritoriales.

Sobre las obligaciones de no discriminación, el Comité hace especial hincapié en los grupos que se ven afectados de manera desproporcionada por los efectos adversos de las actividades empresariales como lo son las mujeres, los niños, los pueblos indígenas, sobre todo en vinculación con el uso y explotación de tierras y recursos naturales en proyectos de desarrollo; campesinos y personas que viven en zonas rurales, minorías étnicas o religiosas, entre otros grupos de población que se encuentran expuestos a sufrir discriminación intersectorial y múltiple.

En vinculación a la obligación de respetar, el Comité observa que la misma se vulnera cuando los Estados dan prioridad a los intereses de las empresas en detrimento de los derechos del Pacto y pone como ejemplo los casos de desalojos forzosos en proyectos de inversión que afectan a pueblos indígenas.

Por otra parte, al referirse a la obligación de proteger, indica que los Estados deben adoptar medidas legislativas, administrativas, educativas y de otra índole para prevenir de manera eficaz toda vulneración a los DESC en el contexto de actividades empresariales. Esto incluye el deber positivo de adoptar un marco jurídico que exija a las empresas ejercer la debida diligencia en materia de derechos humanos.

El Comité señala que esta obligación puede necesitar una regulación e intervención directa y, tal como lo ha indicado el Comité de Derechos del Niño, destaca la necesidad de restringir la comercialización y publicidad de determinados productos con el fin de proteger la salud pública, tales como el alcohol o

tabaco, así también como ejercer un control sobre los alquileres en el mercado privado de la vivienda, establecer un salario mínimo, entre otros.

En el mismo sentido a lo referido por el Comité de Derechos del Niño, el Comité DESC resalta los efectos de la privatización y el rol de los proveedores privados de servicios públicos y su impacto en los DESC.

La obligación de dar efectividad se vincula a la utilización del máximo de los recursos disponibles para el disfrute y promoción de los derechos consagrados en el Pacto. Para el cumplimiento de estas obligaciones los Estados pueden adoptar una serie de medidas, entre ellas sistemas de fiscalidad progresiva.

Las obligaciones extraterritoriales son el tercer grupo que aborda el Comité. Como fue señalado en la declaración de 2011 del Comité DESC analizada en la sección anterior, las obligaciones de los Estados partes en el Pacto no terminan en sus fronteras territoriales y de esta manera las obligaciones del Pacto se expresan sin restricción alguna vinculada al territorio o la jurisdicción.

Por ello estas obligaciones extraterritoriales también contemplan la obligación de respetar, proteger y dar efectividad. Para ello exige que los Estados partes adopten medidas para prevenir y corregir vulneraciones que se producen fuera de su territorio debido a las actividades empresariales sobre las que pueden ejercer un control, sobre todo en los casos en que los recursos de los que disponen las víctimas son ineficaces o no existen directamente.

Los Estados pueden tratar de regular las empresas con domicilio en su territorio o jurisdicción, recurriendo además de obligaciones directas de incentivos en contrataciones públicas, pueden asimismo solicitar a las empresas que tanto sus filiales como socios comerciales, así como otros agentes que formen parte de la cadenas de suministro mundiales respeten los derechos consagrados en el Pacto. En los casos transnacionales es fundamental lograr una rendición de cuentas y el acceso a medios de

reparación efectivos, para lo cual la cooperación internacional juega un rol fundamental.

## VII. Desarrollo en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), por su parte, a través de Informes, Medidas Cautelares y de la realización de Audiencias en el marco de sus períodos de sesiones<sup>18</sup> ha trabajado en torno a la temática.

Los diversos pronunciamientos que se han dado dentro del Sistema Interamericano han sido analizados en el Informe de “Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos”<sup>19</sup> preparado por la Relatoría Especial sobre Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales (REDESCA) de la CIDH publicado a principios del 2020. Allí se proporciona un análisis sistemático y evolutivo que busca clarificar, organizar y desarrollar los deberes estatales y los efectos que se pueden generar sobre las empresas en su cumplimiento a partir de la experiencia jurídica interamericana. Con motivo de su lanzamiento, la Presidenta de la CIDH señaló que *“La CIDH ya ha subrayado que las normas del sistema interamericano de derechos humanos no impiden ni desalientan el desarrollo, pero exigen que el mismo tenga lugar en condiciones tales que se respeten y se garanticen los derechos humanos de los individuos y comunidades afectadas. Las recomendaciones de este informe buscan*

*asegurar un desarrollo con enfoque de derechos”*.<sup>20</sup>

En su informe la CIDH desarrolla una serie de criterios interamericanos fundamentales: Centralidad de la persona y de la dignidad humana, derecho a un medio ambiente sano, prevención y debida diligencia, universalidad, indivisibilidad, interdependencia e interrelación de los Derechos Humanos, derecho a defender los Derechos Humanos, transparencia y acceso a la información, consulta libre, previa e informada y mecanismos generales de participación, prevención y debida diligencia, rendición de cuentas efectiva y reparaciones, entre otros.

El informe identifica y analiza las obligaciones de los Estados en el contexto específico de las actividades empresariales, los derechos humanos y los efectos jurídicos que se pueden desprender sobre las empresas a partir de las obligaciones generales de los Estados de respetar y garantizar los derechos humanos. Asimismo, se estudian determinados contextos o esferas de especial prioridad, tales como justicia transicional y rendición de cuentas de actores económicos; servicios públicos esenciales y contextos de privatización; cambio climático en el contexto de empresas y derechos humanos; empresas, políticas fiscales e influencia en la toma de decisiones públicas; empresas y tecnologías de la información.

En este sentido, este informe como así también el de Pobreza y Derechos Humanos, nos permiten hacer un enlace con el segundo foco de desarrollo de este artículo, las políticas fiscales. En concreto, la CIDH ha indicado que *“no es posible analizar los esfuerzos de los Estados por eliminar la pobreza sin tener en cuenta su política fiscal, entendida como la política de recaudación y asignación de los recursos públicos”*<sup>21</sup>. Más específicamente la CIDH analiza el rol que tienen las políticas

<sup>18</sup> Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Micrositio sobre Empresas y Derechos Humanos: Ver [Empresas y Derechos Humanos - Estándares](#)

<sup>19</sup> Informe sobre Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos. Aprobado por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, el 1 de noviembre de 2019 / [Preparado por la Relatoría Especial sobre Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos]. p.; cm. (OAS. Documentos oficiales; OEA/Ser.L/V/II). Disponible en: [Informe sobre Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos](#)

<sup>20</sup> Comunicado de Prensa. REDESCA de la CIDH publica informe temático “Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos”, 27 de enero de 2020 [REDESCA de la CIDH publica informe temático “Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos”](#)

<sup>21</sup> CIDH, Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.164 Doc. 147, 7 septiembre 2017, párrs. 494

fiscales en la movilización de recursos cuyo destino es tanto para garantizar los derechos humanos como para reducir las desigualdades económicas, sociales y de género. Así la Comisión ha considerado que los ingresos tributarios *“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”*<sup>22</sup>.

#### **VIII. La sociedad civil en acción: la Iniciativa por los principios de derechos humanos en la Política Fiscal**

La voz de organizaciones sociales, activistas, defensores y defensoras de derechos humanos, colectivos feministas, académicos de distintas partes del mundo, pero especialmente desde América Latina han sido de los grandes impulsores de la agenda que busca poner a los derechos humanos en el corazón de las discusiones fiscales e impulsar reformas de los marcos normativos actuales.

Dentro de estas acciones promovidas desde la sociedad civil, se encuentra la Iniciativa por Los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal. La Iniciativa cuenta con un Comité Impulsor que nuclea organizaciones de la región con amplia experiencia en temas de política fiscal y derechos humanos; y un Comité de Expertos y Expertas que guían la redacción del documento.

En este sentido, la CIDH ha tenido un rol verdaderamente especial en la consolidación de esta Iniciativa, ya que en el 2015 diversas organizaciones de la región comenzaron a trabajar en la temática, que llevó a la Declaración de Lima sobre Justicia Tributaria y Derechos Humanos, abogando desde ese momento a que esta cuestión sea abordada

desde el sistema interamericano. Han participado en audiencias temáticas en el marco de los períodos de sesiones de la CIDH, presentaciones de informes escritos a la Comisión, entre otras actividades.

Esta iniciativa busca desarrollar y promover un compendio de principios y directrices que sintetizan los estándares de derechos humanos aplicables a la política fiscal. El objetivo es que el abordaje de la política fiscal se haga desde la perspectiva de la equidad, la legitimidad y la justicia, poniendo a los derechos humanos en el centro de las consideraciones del campo fiscal.

De esta manera, la principal herramienta está presentada a través de quince principios que describen pautas y obligaciones de los Estados en relación con las políticas fiscales, seguidos de manera respectiva de directrices las cuales tienen una orientación hacia políticas públicas y guías de acción.

Dentro de los principios, se destaca de manera sintética, que la finalidad de la política fiscal deben ser los derechos humanos, que debe ser socialmente justa, ambientalmente sostenible; que debe adoptar acciones afirmativas para eliminar discriminaciones estructurales, promoviendo asimismo la igualdad de género. En relación con los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales retoma los estándares de niveles esenciales, no regresividad (ni aun en contextos de crisis) y utilización del máximo de los recursos disponibles. Aborda asimismo el rol de la cooperación internacional, las facultades de los estados para el diseño de instrumentos fiscales, y la obligación de prevención y reparación en caso de vulneraciones a derechos humanos relacionadas a políticas fiscales. En relación con el foco de este artículo, vale la pena destacar el principio 14 que establece que los “actores no estatales, incluidas las empresas y los intermediarios, tienen responsabilidades en materia de derechos humanos en relación con su comportamiento fiscal”.

---

<sup>22</sup> CIDH, Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.164 Doc. 147, 7 septiembre 2017, párrs. 495-496.

## **IX. No dejar a nadie atrás: la Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)**

En septiembre del 2015 los Estados miembro de las Naciones Unidas aprobaron 17 Objetivos como parte de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Esta nueva agenda ha tomado los Objetivos del Milenio y los ha desarrollado de modo más abarcativo, ya que “[...] constituyen un llamamiento universal a la acción para poner fin a la pobreza, proteger el planeta y mejorar las vidas y las perspectivas de las personas en todo el mundo”.

Dentro de la Agenda 2030, en lo que hace a políticas fiscales se destaca el Objetivo 16 sobre paz y justicia que se enfoca en “promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y crear instituciones eficaces, responsables e inclusivas a todos los niveles”. Asimismo, dentro de las metas de este objetivo, la meta 16.4 aborda de manera específica las corrientes financieras ilícitas, señalando “De aquí a 2030, 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” y el cual se analizará de manera más específica a través del indicador 16.4.1 “Valor total de las corrientes financieras ilícitas entrantes y salientes (en dólares corrientes de los Estados Unidos)”.

Para la operativización y construcción de la información que dé cuenta de este indicador, el Grupo de Trabajo del ODS 16 y la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos han tomado como definición de los flujos financieros ilícitos como “el dinero transferido que se gana, transfiere o utiliza a través de medios ilícitos, dentro o fuera de un país. Incluyen valor, dinero e instrumentos monetarios obtenidos legalmente que se transfieren ilícitamente o valores, dinero e instrumentos monetarios adquiridos mediante actividades ilegales, como el producto de delitos, incluida la corrupción y la evasión fiscal. También pueden captar la evasión fiscal y la facturación comercial errónea”. Asimismo indican una serie de fuentes estadísticas a utilizar como los

sistemas estadísticos nacionales, datos producidos por el Banco Mundial, por el Fondo Monetario Internacional, entre otros.

## **X. Esfuerzos desde América Latina y el Caribe: Plataforma Regional de Cooperación Tributaria**

En julio del 2023, 16 países de la región firmaron en Colombia una declaración conjunta para establecer la creación de la Plataforma Tributaria para América Latina y el Caribe (PTLAC), con la coordinación técnica de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la participación además de organizaciones de la sociedad civil.

Estas recomendaciones tienen un enfoque de derechos humanos, género y asuntos ambientales y buscan abordar cuestiones relativas a la tributación inclusiva, sostenible y equitativa. Cabe destacar algunas de las recomendaciones para las reformas tributarias en la región como la promoción de la progresividad y la equidad de los sistemas tributarios de la región, las reformas de la tributación corporativa, en especial de las empresas multinacionales, que consideren y protejan los intereses de la región; la toma de medidas orientadas a incrementar la transparencia fiscal; la revisión de beneficios tributarios con criterios de transparencia y equidad, eliminando los privilegios y priorizando los beneficios que generan crecimiento inclusivo, desarrollo sostenible y justicia social; la descolonización de los estándares sobre tributación y transparencia internacional; el fomento de la participación de la sociedad civil; la incorporación del enfoque de género en la política fiscal y el fomento de una gobernanza tributaria global verdaderamente inclusiva y respetuosa de la soberanía nacional.

## **XI. Hacia la adopción de una convención fiscal de las Naciones Unidas**

Uno de los hitos de mayor relevancia, es la reciente aprobación en noviembre de 2023 de la Resolución sobre la “Promoción de una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en las Naciones Unidas”.

Esta resolución establece la decisión de comenzar los debates intergubernamentales en el ámbito de la ONU “sobre maneras de fortalecer la inclusividad y la eficacia de la cooperación internacional en cuestiones de tributación evaluando opciones adicionales, incluido un posible marco o instrumento de cooperación internacional en cuestiones de tributación que se elabore y acuerde mediante un proceso intergubernamental de las Naciones Unidas”.

Para ello, se solicita al Secretario General la creación de un grupo de trabajo intergubernamental que prepare un informe y analice los instrumentos jurídicos internacionales, entre ellos los acuerdos y tratados modelo para evitar la doble tributación, los acuerdos sobre transparencia fiscal e intercambio de información tributaria, los convenios de asistencia administrativa mutua, los instrumentos jurídicos multilaterales.

De este proceso se espera que conduzca al diseño y aprobación de un instrumento jurídicamente vinculante como lo sería la Convención Fiscal de la ONU.

Además del carácter de esta resolución es interesante adentrarse en lo que ha sido el proceso de elaboración y el debate dentro de las Naciones Unidas. Esta propuesta fue presentada por el Grupo Africano en Naciones Unidas, y ha recibido un fuerte apoyo de países en vías de desarrollo y del “sur global”, nucleados en el G77, donde persiste desde hace décadas un llamado a modificar y mejorar cuestiones relativas a las normas globales fiscales y de tributación.

Análogamente, las economías más potentes han ejercido de manera sistemática un bloqueo a este debate y a los esfuerzos por la creación de un instrumento internacional vinculante.

Europa en su conjunto con Canadá y Estados Unidos, de manera específica han votado en contra de esta resolución; en cambio, China se presenta como una excepción y un gran aliado en el debate internacional.

A nivel global las normas fiscales han sido fijadas de manera principal por los países ricos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Como señala la Alianza Global por la Justicia Fiscal, “el sistema tributario global hace que los países de todo el mundo pierdan casi medio billón en impuestos cada año. (...) El análisis muestra que los países de la OCDE son responsables de permitir tres cuartas partes de estas pérdidas fiscales. Si bien la OCDE ha reconocido que las actuales normas tributarias internacionales no están funcionando, sus recientes esfuerzos por implementar reformas significativas han fracasado bajo la presión de los grupos de presión de los poderosos países miembros”.

Entonces se trata de una convención en pos de la justicia fiscal redistributiva y que podría alterar el orden actual que beneficia a los paraísos fiscales, a la evasión, a las corrientes ilícitas de dinero, enriqueciendo de manera obscena a los más ricos y empobreciendo cada vez más e imposibilitando el progreso de la mayor parte de la población mundial localizada en países de menores ingresos y en vías de desarrollo en África, América Latina y Asia. De allí se comprende la resistencia desde el poder económico y político concentrado, que no quiere perder sus beneficios y un marco normativo que permite el ejercicio de un neocolonialismo. Por ello es que la aprobación de esta resolución en la ONU el pasado 22 de noviembre del 2023 con 125 votos a favor, 48 en contra y 9 abstenciones constituye un gran paso hacia la justicia fiscal.

Voting Started		11/22/2023		11:18:14 AM	
<b>A/C.2/78/L.18/Rev.1 (as a whole) Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations [Item 16 (h)], 25th meeting</b>					
+	AFGHANISTAN	+	CAMEROON	+	FINLAND
+	ALBANIA	+	CANADA	+	FRANCE
+	ALGERIA	+	CENTRAL AFR REP....	+	GABON
+	ANDORRA	+	CHAD	+	GAMBIA
+	ANGOLA	+	CHILE	+	GEORGIA
+	ANTIGUA-BARBUDA	+	CHINA	+	GERMANY
+	ARGENTINA	+	COLOMBIA	+	GHANA
X	ARMENIA	+	COMOROS	+	GREECE
+	AUSTRALIA	+	CONGO	+	GRENADA
+	AUSTRIA	X	COSTA RICA	+	GUATEMALA
+	AZERBAIJAN	+	COTE D'IVOIRE	+	GUINEA
+	BAHAMAS	+	CROATIA	+	GUINEA-BISSAU
+	BAHRAIN	+	CUBA	+	GUYANA
+	BANGLADESH	+	CYPRUS	+	HAITI
+	BARBADOS	+	CZECHIA	+	HONDURAS
+	BELARUS	+	DEM PR OF KOREA	+	HUNGARY
+	BELGIUM	+	DEM REP OF THE C...	X	ICELAND
+	BELIZE	+	DENMARK	+	INDIA
+	BENIN	+	DJIBOUTI	+	INDONESIA
+	BHUTAN	+	DOMINICA	+	IRAN (ISLAMIC REP...
+	BOLIVIA	+	DOMINICAN REPUB...	+	IRAQ
+	BOSNIA-HERZEGOV...	+	ECUADOR	+	IRELAND
+	BOTSWANA	+	EGYPT	+	ISRAEL
+	BRAZIL	X	EL SALVADOR	+	ITALY
+	BRUNEI DARUSSAL...	+	EQUATORIAL GUINEA	+	JAMAICA
+	BULGARIA	+	ERITREA	+	JAPAN
+	BURKINA FASO	+	ESTONIA	+	JORDAN
+	BURUNDI	+	ESWATINI	+	KAZAKHSTAN
+	CABO VERDE	+	ETHIOPIA	+	KENYA
+	CAMBODIA	+	FIJI	+	KIRIBATI
+		+	KUWAIT	+	LESOTHO
+		+	KYRGYZSTAN	+	LIBERIA
+		+	LAO PDR	+	LIBYA
+		+	LATVIA	+	LIECHTENSTEIN
+		+	LEBANON	+	LITHUANIA
+		+	LESOTHO	+	LUXEMBOURG
+		+	LIBERIA	+	MADAGASCAR
+		+	LIBYA	+	MALAWI
+		+	LIECHTENSTEIN	+	MALAYSIA
+		+	LITHUANIA	+	MALDIVES
+		+	LUXEMBOURG	+	MALI
+		+	MADAGASCAR	+	MALTA
+		+	MALAWI	+	MARSHALL ISLANDS
+		+	MALAYSIA	+	MAURITANIA
+		+	MALDIVES	+	MAURITIUS
+		+	MALI	X	MEXICO
+		+	MALTA	+	MICRONESIA (FS)
+		+	MARSHALL ISLANDS	+	MONACO
+		+	MAURITANIA	+	MONGOLIA
+		+	MAURITIUS	+	MONTENEGRO
+		+	MEXICO	+	MOROCCO
+		+	MICRONESIA (FS)	+	MOZAMBIQUE
+		+	MONACO	+	MYANMAR
+		+	MONGOLIA	+	NAMIBIA
+		+	MONTENEGRO	+	NAURU
+		+	MOROCCO	+	NEPAL
+		+	MOZAMBIQUE	+	NETHERLANDS (KIN...
+		+	MYANMAR	+	NEW ZEALAND
+		+	NAMIBIA	+	NICARAGUA
+		+	NAURU	+	NIGER
+		+	NEPAL	+	NIGERIA
+		+	NETHERLANDS (KIN...	+	NORTH MACEDONIA
+		+	NEW ZEALAND	X	NORWAY
+		+	NICARAGUA	+	OMAN
+		+	NIGER	+	PAKISTAN
+		+	NIGERIA	+	PALAU
+		+	NORTH MACEDONIA	+	PANAMA
+		+	NORWAY	+	PAPUA NEW GUINEA
+		+	OMAN	+	PARAGUAY
+		+	PAKISTAN	X	PERU
+		+	PALAU	+	PHILIPPINES
+		+	PANAMA	+	POLAND
+		+	PAPUA NEW GUINEA	+	PORTUGAL
+		+	PARAGUAY	+	QATAR
+		+	PAPUA NEW GUINEA	+	REP OF KOREA
+		+	PERU	+	REP OF MOLDOVA
+		+	PHILIPPINES	+	ROMANIA
+		+	POLAND	+	RUSSIAN FEDERATI...
+		+	PORTUGAL	+	RWANDA
+		+	QATAR	+	SAINT KITTS-NEVIS
+		+	REP OF KOREA	+	SAINT LUCIA
+		+	REP OF MOLDOVA	+	SAINT VINCENT-GR...
+		+	ROMANIA	+	SAMOA
+		+	RUSSIAN FEDERATI...	+	SAN MARINO
+		+	RWANDA	+	SAO TOME-PRINCIPE
+		+	SAINT KITTS-NEVIS	+	SAUDI ARABIA
+		+	SAINT LUCIA	+	SENEGAL
+		+	SAINT VINCENT-GR...	+	SERBIA
+		+	SAMOA	+	SEYCHELLES
+		+	SAN MARINO	+	SIERRA LEONE
+		+	SAO TOME-PRINCIPE	+	SINGAPORE
+		+	SAUDI ARABIA	+	SLOVAKIA
+		+	SENEGAL	+	SLOVENIA
+		+	SERBIA	+	SOLOMON ISLANDS
+		+	SEYCHELLES	+	SOMALIA
+		+	SIERRA LEONE	+	SOUTH AFRICA
+		+	SINGAPORE	+	SOUTH SUDAN
+		+	SLOVAKIA	+	SPAIN
+		+	SLOVENIA	+	SRI LANKA
+		+	SOLOMON ISLANDS	+	SUDAN
+		+	SOMALIA	+	SURINAME
+		+	SOUTH AFRICA	+	SWEDEN
+		+	SOUTH SUDAN	+	SWITZERLAND
+		+	SPAIN	+	SYRIAN ARAB REP...
+		+	SRI LANKA	+	TAIKISTAN
+		+	SUDAN	+	THAILAND
+		+	SURINAME	+	TIMOR-LESTE
+		+	SWEDEN	+	TOGO
+		+	SWITZERLAND	+	TONGA
+		+	SYRIAN ARAB REP...	+	TRINIDAD-TOBAGO
+		+	TAIKISTAN	+	TUNISIA
+		+	THAILAND	+	TURKMENISTAN
+		+	TIMOR-LESTE	+	TUVALU
+		+	TOGO	X	TURKIYE
+		+	TONGA	+	UGANDA
+		+	TRINIDAD-TOBAGO		
+		+	TUNISIA		
+		+	TURKMENISTAN		
+		+	TUVALU		
+		+	TURKIYE		
+		+	UGANDA		

**XII. Reflexiones finales**

El avance que se ha dado en las últimas décadas en torno a la regulación de las actividades de las empresas y su vinculación con el derecho internacional de los derechos humanos es realmente significativo. Los documentos que se han producido al respecto, especialmente la labor de los Comités de Derechos del Niño y de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, han clarificado las obligaciones de los Estados partes y resultan fundamentales para trazar líneas de acción y regular las actividades desarrolladas por el sector empresarial.

De este modo, se observa que a lo largo de los años, en especial desde el primer documento bajo análisis del año 2002 al más reciente, del año 2017, se ha consolidado la doctrina respecto de las obligaciones de los Estados parte bajo los tres principios rectores de respetar, proteger y garantizar o dar efectividad a los derechos humanos.

Asimismo, la aprobación de los "Principios Rectores sobre las empresas y los derechos

humanos" de las Naciones Unidas en el año 2011 reviste especial relevancia, en tanto se constituye como el instrumento más comprensivo que aborda la temática de empresas y derechos humanos y, actualmente, se destacan los esfuerzos por alcanzar un tratado internacional.

Sin embargo, ninguno de estos documentos efectúa un tratamiento del rol de la política fiscal en el marco de las actividades que desarrollan las empresas. En ese sentido, observamos con preocupación la total omisión de la temática, en tanto pareciera que empresas y política fiscal transitan dos senderos en los que no existen puntos de encuentro. Ahora bien, desde la lógica de la interdependencia e indivisibilidad de los derechos humanos, advertimos que resulta erróneo e insuficiente el planteo de regulaciones sobre las empresas, en pos de garantizar los derechos humanos, que no incluyan una perspectiva de política fiscal. Pues como es sabido, los asuntos fiscales están íntimamente vinculados a los derechos humanos, ya que si no hay recursos, no hay fondos para garantizar esos derechos. Y en ese marco, las empresas juegan un papel de suma relevancia.

Otra es la situación que se ha dado a nivel regional, en donde se observa un desarrollo más integral, sin ser exhaustivo, de las temáticas. Se destaca la publicación del informe de la CIDH sobre empresas y derechos humanos, donde se abordan específicamente cuestiones de política fiscal.

Además, se avizora con gran ilusión la reciente aprobación de una resolución en la Asamblea General de la ONU que busca instalar un nuevo orden fiscal internacional, que deje atrás el marco regulatorio obsoleto que ha favorecido de manera desmesurada el desarrollo de paraísos fiscales y el enriquecimiento de los ultra ricos a costa del empobrecimiento de millones de personas alrededor del mundo, concentradas estas últimas en los países en desarrollo.

No obstante los avances señalados, el panorama se presenta cada vez de manera más compleja y con mayores desafíos. El desarrollo global y acelerado de la economía exhibe un escenario donde el ejercicio y el respeto de los derechos humanos debería ser la brújula que marque el accionar de las empresas transnacionales, creando bienestar e inclusión social a lo largo de su cadena de suministro y producción. Sin embargo, la lógica capitalista en búsqueda de la mayor plusvalía se desarrolla en muchos casos en detrimento de la naturaleza y a costa de las personas. Las empresas transnacionales, en sus diferentes formatos y figuras, tienen en muchas oportunidades más poder económico, político y simbólico que el de los Estados. Por ello, es necesario tender puntos de encuentro entre las actividades empresariales y el diseño de las políticas fiscales con el objeto de que los derechos humanos sean garantizados y respetados de manera integral, tanto por los actores estatales como por los sectores empresariales.

## BREVES NOTAS ACERCA DE LA DIRECTRIZ SOBRE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS PARA LOS ACTORES NO ESTATALES ESTABLECIDA EN EL PRINCIPIO §14 DE DERECHOS HUMANOS EN LA POLÍTICA FISCAL

Sebastián Macchi

### I. Marco conceptual introductorio

El presente trabajo es un aporte colaborativo a la Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero. Se trata de un trabajo previo, que no llegó a ver la luz, y que formó parte de un borrador más abarcativo del principio §14 de Derechos Humanos en la Política Fiscal. Se han agregado ideas nuevas y algunas actualizaciones de información<sup>1</sup>.

Los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal están destinados a otorgar un marco de referencia sustentado en diversas fuentes normativas y otros documentos complementarios producidos en diversos foros internacionales, para el diseño, implementación y monitoreo de la política fiscal<sup>2</sup>. Estos principios aglutinan y sistematizan de forma sucinta algunos estándares de derechos humanos aplicables a la política fiscal, como consecuencia del trabajo realizado a lo largo de tres años en foros y espacios habilitados por distintos organismos internacionales, con la participación de las asociaciones civiles y actores especializados en las materias. En consecuencia, dichos principios *“ofrecen una visión para superar la débil conexión de la ciudadanía con los temas fiscales y la prevalencia de un marco institucional en que lo fiscal permanece relativamente aislado de la planeación para el desarrollo sostenible”*<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Aprovecho el espacio para agradecer la colaboración, generosidad y el aporte inestimable de Patricio E. Urresti y Guillermina Gamberg, colegas, compañeros y amigos.

<sup>2</sup> Ver el capítulo “Introducción”, de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

<sup>3</sup> Ver el capítulo “Introducción”, de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

Existe una estrecha relación entre la política fiscal y los derechos humanos. En primer término, corresponde entender a la política fiscal como a la actividad dinámica<sup>4</sup> y compleja<sup>5</sup> desarrollada por el Estado para allegar recursos para cumplir con su programa constitucional y convencional a través de la realización de distintos gastos en el marco de políticas públicas. Por ello, *“[t]odos los derechos humanos, en mayor o menor medida, requieren en los hechos instituciones y fondos públicos a fin de garantizar su efectividad, y los Estados deben obtener y asignar recursos suficientes para ello”*<sup>6</sup>.

Esto presupone, y no se puede obviar, incluso en el contexto global y actual en el que se discute el gasto público y el tamaño del Estado, que una buena parte de los derechos no son gratuitos, pues tienen un costo en cuanto a su implementación, ejecución, y permanencia. Según el grado de desarrollo de cada derecho o los distintos niveles de goce realizable, a partir de la existencia de un

<sup>4</sup> Pues es cambiante, en virtud de diversas circunstancias, por oposición a lo estático. En este sentido se podría aludir, someramente, a la incidencia que puede tener el reconocimiento de distintos derechos constitucionales —nuevas garantías y derechos— y el principio convencional de no regresividad, aspectos que inciden en la actividad del Estado para satisfacer en forma progresiva los derechos que se reconocen a la sociedad.

<sup>5</sup> Dado que intervienen, esencialmente, dos poderes públicos, sin perjuicio de la ulterior intervención del poder judicial en el marco de sus atribuciones.

<sup>6</sup> CORTI, Horacio, “Hacia unos Principios sobre la política fiscal de acuerdo con el sistema internacional de los derechos humanos”, junio de 2020, disponible en el sitio: [Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal](https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/) (fecha de consulta: 22/10/2023)

umbral mínimo e infranqueable<sup>7</sup>, habrá que invertir una porción de recursos que habilite su cristalización en la realidad y su permanencia en el tiempo, que evite la regresividad<sup>8</sup>. Dicha circunstancia —el costo de los derechos— ha motivado numerosa doctrina al respecto. Resulta una realidad de difícil cuestionamiento el hecho de que *“las libertades privadas tienen costos públicos. Esto no solo vale para los derechos como los de seguridad social, asistencia médica y cupones de alimentos, sino también para el derecho a la propiedad privada, a la libertad de expresión, a no ser víctima del maltrato policial, a la libertad contractual, al libre ejercicio de la religión y a toda la panoplia de derechos”*<sup>9</sup>. En efecto, puede pensarse que, para materializar, por ejemplo, el derecho a la propiedad privada, el Estado debe organizar y proveer un gran número de servicios que permitan sostenerlo, tales como seguridad —interior y exterior—, registros, poderes públicos en donde se permita defender ese derecho, etc.

---

<sup>7</sup> En este sentido, no cabe prescindir de lo resuelto por el máximo tribunal federal en el precedente de Fallos: 335:452. Entre las diversas cuestiones de sumo interés vinculadas con el derecho humano a la vivienda, los esfuerzos del estado —local, en ese caso la Ciudad de Buenos Aires— y el gasto presupuestario como limitante, se destacó, en virtud del análisis del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC), la existencia de una *“garantía mínima del derecho fundamental que constituye una frontera a la discrecionalidad de los poderes públicos”*.

<sup>8</sup> El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) establece que los Estados parte se comprometen a adoptar medidas *“para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos”* reconocidos (art. 2º, ap. 1º, aprobado en nuestro país mediante la ley nº 23.313). La progresividad implica avanzar, evolucionar, desde una situación dada hacia una mejor, de modo que, por oposición, lo que los Estados deben evitar es reducir o recortar derechos. Esto aparece reconocido como un principio de derechos humanos.

<sup>9</sup> HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R, *El costo de los derechos*, Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2012, p. 241.

Por ello, se ha afirmado con acierto que *“la finalidad de la actividad financiera pública (o de la Hacienda Pública, de las finanzas públicas, de la renta pública, del Tesoro, del derecho financiero o, en fin, del conjunto sistemático de las técnicas jurídico-financieras) consiste en otorgarle efectividad a las instituciones constitucionales”*, de lo que se deriva que *“una de las finalidades constitucionales de la actividad presupuestaria consiste en otorgarle efectividad a los derechos constitucionales”*<sup>10</sup>.

En este marco conceptual, resulta notorio que la cuestión del financiamiento de los derechos es elemental a la hora de pensar de qué manera se los hace efectivos pues, sin aquella actividad, la existencia misma de un derecho se trataría de una cuestión ilusoria. Uno podría indagar, por ejemplo, en la hipótesis de un Estado que no invierte en instituciones sanitarias, medicamentos, investigación, y actividades de prevención, acerca del contenido del derecho a la salud y, seguidamente, intentar verificar quiénes pueden satisfacer plenamente su ejercicio y quiénes, por falta de recursos propios, ven restringido su goce y sólo acceden a algunas prestaciones. En un pronunciamiento de la Corte Constitucional de Colombia, relacionado con una modificación constitucional tendiente a expresar el principio de suficiencia fiscal, se ha reconocido la relación que existe entre las finanzas públicas como *“instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado Social de Derecho”*<sup>11</sup>, y los derechos constitucionales. Esa relación entre derechos y su financiamiento tiene una sensibilidad particular, pues en

---

<sup>10</sup> CORTI, Horacio G., “Ley de presupuesto y derechos fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero”, en *El derecho constitucional presupuestario en derecho comparado*, tomo I, Revista Jurídica de Buenos Aires, 2010, ps. 654 y 657.

<sup>11</sup> Corte Constitucional de Colombia, sentencia nº C-288/12 del 18 de abril de 2012, en la causa iniciada por Humberto de Jesús Longas Londoño. En esa oportunidad se dijo, más específicamente, que se puede *“[r]econocer que la estabilidad de las finanzas públicas (...) es un elemento necesario para el goce efectivo de los derechos sociales”*.

donde haya una dificultad en el flujo de los recursos necesarios habrá una falencia en el cumplimiento del derecho.

A esta altura, corresponde agregar un nuevo nivel al presente análisis introductorio, relativo a la desigualdad, es decir, la dispar asignación de recursos y el acceso diferenciado a los bienes y servicios que admiten un nivel razonable de vida digna. Derechos e igualdad en su satisfacción es una meta deseable de todos los estados<sup>12</sup>, pero su logro en el sentido más perfecto posible implica también una dificultad insoslayable y un camino sinuoso a transitar. No es cuestión de resolverlo con una sola acción, o una única medida adoptada en un momento determinado, y una comprobación de esta problemática surge de la Observación General n° 3 vinculada con la índole de las obligaciones de los Estados parte del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, documento en el cual se ha reconocido que la plena realización de los derechos del Pacto puede lograrse de manera paulatina. En ese sentido, se agregó que la “progresiva efectividad”<sup>13</sup> que ordena el texto convencional no es otra cosa que el reconocimiento de que a plena efectividad de todos los derechos económicos, sociales y culturales en general no podrá lograrse en un breve período de tiempo<sup>14</sup>.

En este sentido, debemos tener muy presente que desde hace mucho tiempo asistimos a un contexto de desigualdad, el cual determina que un gran número de personas se encuentre sumida en la pobreza. La pobreza puede explicarse por la desigualdad de recursos y la falta de goce de derechos elementales<sup>15</sup>, aquellos que los tratados de derechos humanos reconocen. En otros trabajos se la ha concebido como una privación de capacidades y libertades básicas, asociadas no sólo con

deficiencias en el ingreso, sino también con privaciones sistemáticas en el acceso a derechos y a servicios básicos<sup>16</sup>.

A su vez, la desigualdad puede obedecer a diversas cuestiones: si bien puede estar determinada por factores individuales —fortuna familiar, discapacidad, nivel educativo alcanzado, recursos del trabajo personal—, a mi modo de ver es inevitable el análisis de las cuestiones estructurales, determinadas en buena medida por la acción del Estado, tales como la ausencia de políticas públicas que favorezcan la inclusión y la adecuada distribución de ingresos o su defectuoso cumplimiento. Asimismo, la existencia de vacíos legales o la carencia de marcos normativos adecuados<sup>17</sup> favorecen los abusos de diversos actores del sistema que mejoran su posición económica a costa de perjudicar a un gran número de personas. Esto evidencia, tal como se ha destacado oportunamente, que la pobreza tiene un carácter multidimensional<sup>18</sup>, es decir, que obedece a diversas circunstancias y factores determinantes. En el mismo sentido, se ha destacado que *“si bien usualmente la pobreza está relacionada con la insuficiencia de recursos económicos, ello no implicaría forzosamente que los factores económicos sean los únicos causantes de la pobreza. El crecimiento económico no se plasma automáticamente en una mejora del nivel de vida de las personas y grupos excluidos y marginados, a menos que se adopten medidas o políticas públicas adecuadas —con enfoque*

<sup>12</sup> Incluso reflejada en los textos constitucionales: v. gr., art. 16 de la Constitución Nacional, art. 5° de la Constitución de la República Federativa del Brasil, art. 8° de la Constitución de la República Oriental del Uruguay, entre otros textos.

<sup>13</sup> Ver la transcripción en la cita n° 9.

<sup>14</sup> ONU, Observación General n° 3, “La índole de las obligaciones de los Estados Partes”, documento E/1991/23 del quinto período de sesiones, 1990.

<sup>15</sup> En otros términos, exclusión social.

<sup>16</sup> “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, aprobado por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos el 7 de septiembre de 2017, OAS, Documentos oficiales, cita: OEA/Ser.L/V/II. Ver, sobre el particular, los puntos 71 a 75 de dicho informe.

<sup>17</sup> Es decir, normas claras, completas y realizables, y su correspondiente mecanismo de sanción para los incumplimientos.

<sup>18</sup> Ver el “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, ya citado, y en el mismo sentido, ver el trabajo: CEPAL, “La Medición Multidimensional de la Pobreza”, preparado por la División de Estadísticas de la CEPAL, para su discusión en la XII reunión del Comité Ejecutivo de la Conferencia Estadística de las Américas, 2013.

*en derechos humanos— para generar condiciones de igualdad real”<sup>19</sup>.*

Como efecto reflejo, cuando existe la desigualdad, lo que en rigor se evidencia es una afectación a diversos derechos fundamentales. Por ejemplo, podría pensarse en la situación de una familia que habita en un hogar precario y deteriorado. En ese caso, se presentaría la necesidad de efectuar obras y trabajos que tornen habitable el inmueble. Como correlato, la atención prioritaria de dicha problemática, en el contexto de escasos recursos económicos, podría implicar desatender otras necesidades esenciales como la vestimenta, la alimentación y la salud. Si esa hipotética familia no cuenta con el dominio del inmueble que habita, también requeriría regularizar la titularidad dominial, porque de lo contrario se encontraría en un marco de incertidumbre constante y a riesgo de padecer una efectiva situación de calle, deteriorando aún más la situación previa. Esto nos demuestra que muchas veces la vulneración de un derecho humano no puede acotarse y analizarse aisladamente, porque es posible que en forma concomitante ocurra otro menoscabo semejante en otro punto de vital interés para el desarrollo personal y la dignidad.

Para graficar esta idea, recuerdo que, en el fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha tramitado un proceso vinculado con la refacción de una vivienda precaria y, en el marco de la apelación ante la Cámara, se valoró —a pesar del criterio mayoritario— que correspondía analizar los derechos lesionados en su integridad, pues un análisis segmentado podría inducir a pensar que la pretensión no tiene cabida en el ordenamiento jurídico. En ese sentido, se destacó que *“entre los distintos derechos humanos existe una relación inescindible, a tenor de la cual una lesión a un derecho humano podría generar una en los otros derechos elementales como ser la vida, la salud o inclusive la integridad física; en fin, la potencial lesión a un derecho humano traslada,*

---

<sup>19</sup> Ver el punto 4 del “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, antes aludido.

*generalmente, el agravio a la integralidad de la persona humana, tomada, naturalmente, como una unidad en las distintas dimensiones de su existencia”, de modo que “aun cuando la pretensión de los actores se vincula con establecer si el Gobierno tiene una obligación jurídica en orden a reparar íntegramente la vivienda que habitan, como una eventual derivación del derecho a una vivienda digna; no debe escapar, por lo expuesto, las consecuencias que la denunciada precariedad habitacional genera, razonablemente, en los derechos esenciales señalados”<sup>20</sup>.*

En este marco, resulta relevante el rol del Estado, como actor central y decisivo en la corrección de las dificultades que presenta el problema de la desigualdad. Se ha valorado que *“si la desigualdad se debe, al menos en parte, a factores que los individuos no controlan, como la desigualdad de las dotaciones iniciales legadas por la familia o la buena fortuna, acerca de lo cual los individuos no son responsables, entonces es justo que el Estado trate de mejorar de la manera más eficaz la suerte de las personas menos favorecidas; es decir, de aquellas que tuvieron que lidiar con los factores no controlables menos propicios”, de modo que “[e]l verdadero conflicto se refiere a la manera más eficaz de hacer progresar en verdad las condiciones de vida de los menos favorecidos y a la extensión de los derechos que se pueden conceder a todos, más que a los principios abstractos de justicia social”<sup>21</sup>.*

El Estado, a través de un rol activo mediante el establecimiento de regulaciones y medidas que favorezcan a los sectores excluidos puede corregir paulatinamente los diversos factores determinantes de las desigualdades. La

---

<sup>20</sup> Cámara CAyT de CABA, Sala II, autos “Mendoza Galeano”, expte. A1837/2014, decisión del 10 de octubre de 2014, voto en disidencia de la jueza Daniele.

<sup>21</sup> PIKETTY, Thomas, *La economía de las desigualdades*, Buenos Aires, Siglo Veintiuno editores, 2015, p. 10 (publicación digital: <https://kavilando.org/images/publicaciones/Libro--LA-ECONOMA-DE-LAS-DESIGUALDADES--Thomas-Piketty.pdf>, fecha de consulta: 22/10/2023).

redistribución de la riqueza a través de la política fiscal aparece como una tarea decisiva e inevitable para mejorar los problemas de ingresos. Se ha valorado que resulta equivalente la redistribución directa de ingresos entre el empleador y el trabajador, a través de un aumento de ingresos de este último y una concesión del dueño del capital, respecto de la efectuada con la intervención del Estado, al aumentar los impuestos que gravan el capital para financiar una transferencia fiscal hacia cada trabajador o disminuir los impuestos que pesan sobre los asalariados. La dificultad estriba en que en el sistema económico actual hay una tendencia radicalizada a maximizar la rentabilidad empresarial y reducir los costos de producción, entre los cuales se encuentran los salarios, sin perder de vista la desigual posición que ocupan los dependientes respecto de su empleador. El problema actual es que el capital retiene una parte importante del ingreso total<sup>22</sup>. Si comprendemos a los salarios como uno de los posibles precios de una economía, y “uno se sitúa en una perspectiva de redistribución pura, en que la redistribución se justifica por consideraciones de pura justicia social y no por una supuesta ineficacia del mercado, entonces esta redistribución debe efectuarse por medio de impuestos y transferencias fiscales, y no mediante una tentativa de manipulación del sistema de precios. Es una idea muy general: por ejemplo, redistribuir por medio de transferencias fiscales que permitan a los más pobres afrontar precios más altos resulta más eficaz que instaurar un control de precios, ya que este último llevaría a penurias y racionamiento”<sup>23</sup>.

Desde una época temprana, en el ámbito convencional internacional, se emitió la “Declaración sobre el progreso y el desarrollo en lo social”, documento que reconoció la relación entre los derechos humanos, su desarrollo progresivo y la política fiscal. Allí se sostuvo que “el logro de los objetivos del progreso y el desarrollo en lo social exige la

*movilización de los recursos necesarios mediante la acción nacional e internacional, y en particular que se preste atención a medios y métodos como los siguientes (...) Artículo 16 a) La movilización máxima de los recursos nacionales y su utilización racional y eficiente; el fomento de una inversión productiva mayor y acelerada en los campos social y económico y del empleo; la orientación de la sociedad hacia el proceso del desarrollo; b) El incremento progresivo de los recursos presupuestarios y de otra índole necesarios para financiar los aspectos sociales del desarrollo; c) El logro de una distribución equitativa del ingreso nacional, utilizando, entre otras cosas, el sistema fiscal y de gastos públicos como instrumento para la distribución y redistribución equitativas del ingreso, a fin de promover el progreso social; d) La adopción de medidas encaminadas a prevenir una salida de capitales de los países en desarrollo que redunde en detrimento de su desarrollo económico y social”<sup>24</sup>.*

En ese sentido, se ha destacado la aptitud de las políticas fiscales para reducir la desigualdad, ya que “pueden desempeñar un papel importante en la lucha contra la desigualdad y la pobreza”, de modo que “una política tributaria es, en muchos sentidos, una política de derechos humanos”<sup>25</sup>. Asimismo, los Estados tienen diversas maneras para lograr dicho cometido, se encuentran: poner en práctica sistemas y medidas apropiadas de protección social para todos, incluidos niveles mínimos; garantizar que todos los hombres y mujeres, en particular las personas que viven en pobreza y los vulnerables, tengan los mismos derechos a los recursos económicos, así como acceso a los servicios básicos, la propiedad y el control de las tierras y otros bienes; reducir la exposición de las personas que viven en pobreza y en situación de vulnerabilidad a los fenómenos extremos

<sup>22</sup> PIKETTY, Thomas, *La economía de las desigualdades*, ya citado, p. 90.

<sup>23</sup> PIKETTY, Thomas, *La economía de las desigualdades*, ya citado, p. 58.

<sup>24</sup> “Declaración sobre el progreso y el desarrollo en lo social”, proclamada por la Asamblea General en su resolución nº 2542 (XXIV), del 11 de diciembre de 1969.

<sup>25</sup> Informe del Relator Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos Philip Alston, ONU. Doc. A/HRC/29/31, 27 de mayo de 2015, párr. 52 y 53. En el mismo sentido,

relacionados con el clima y otras crisis y desastres económicos, sociales y ambientales; garantizar movilización de recursos procedentes de diversas fuentes, incluso mediante la mejora de la cooperación para el desarrollo, a fin de proporcionar medios suficientes y previsibles a los países en desarrollo, para poner en práctica programas y políticas encaminados a poner fin a la pobreza en todas sus dimensiones<sup>26</sup>.

La política fiscal tiene un potencial transformador de las realidades de pobreza, al alterar sus factores condicionantes, de modo que “[m]ovilizar recursos financieros para garantizar el ejercicio de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales es esencial para avanzar progresivamente en la erradicación de la pobreza y la desigualdad”<sup>27</sup>. También puede contribuir a la corrección de las deficiencias del mercado y la protección de los bienes comunes, incluido el medio ambiente<sup>28</sup>. En lo que respecta a la actividad financiera del Estado a la que me refiero, se ha destacado que “resultan particularmente relevantes para la política fiscal los siguientes principios y obligaciones (...): aseguramiento de los niveles mínimos esenciales; movilización del máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los DESC; realización progresiva y no regresividad de estos derechos; y el principio de igualdad y no discriminación”<sup>29</sup>.

En definitiva, la política fiscal no deja de ser una política pública<sup>30</sup>, se encuentra sujeta a los

distintos estándares y obligaciones de derechos humanos, y es susceptible de escrutinio por la sociedad a través de los diversos mecanismos establecidos legalmente.

Desde otra perspectiva, la aludida desigualdad también implica que algunos actores de la sociedad se encuentran en una posición privilegiada, cuentan con una gran cantidad de recursos de los que se apropiaron, y es allí donde el Estado debe hacer foco, tanto para direccionar y acrecentar la actividad recaudatoria<sup>31</sup>, como para evitar efectuar gastos fiscales superfluos, innecesarios o injustificados. En estas latitudes, se ha destacado la relación entre el endeudamiento de los Estados latinoamericanos y la creciente acumulación de activos externos por parte del sector privado residente de dichos países, como consecuencia de la disponibilidad de recursos excedentes. El aspecto saliente de este problema es que “los países latinoamericanos no eran deudores en términos netos, sino que se había producido una extraordinaria transferencia de recursos entre sector público y sector privado. En otras palabras, el sector privado se había quedado con activos financieros externos y el sector público con endeudamiento externo, hecho que generaba drásticas consecuencias distributivas, entre otras severas restricciones y resultantes”<sup>32</sup>, y se ha explicado, en el aludido trabajo, que la formación de activos en el exterior puede obedecer a la incertidumbre económica, y relacionado con esto el contexto

---

<sup>26</sup> Ver el punto 293 del “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, ya citado.

<sup>27</sup> Ver el trabajo “Política fiscal y derechos humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos”, elaborado por ACIJ, CELS, CESR, DeJusticia, FUNDAR, Centro de Análisis e Investigación, Grupo FARO, INESC, IBP, en el año 2015, disponible en el sitio: [CELS](https://www.cels.org.ar/) (fecha de consulta: 22/10/2023).

<sup>28</sup> Ver: “Política fiscal y derechos humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos”, antes mencionado.

<sup>29</sup> Ver el punto 502 del “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, anteriormente aludido.

<sup>30</sup> Entendida como un proyecto o actividad determinada del Estado tendiente a lograr una

---

determinada finalidad, esencialmente vinculada con la satisfacción de un derecho.

<sup>31</sup> En la búsqueda de una tributación más justa, entendida como el pago adecuado a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos.

<sup>32</sup> KULFAS, Matías, “Internalización financiera y fuga de capitales en América Latina: Argentina, Brasil, Chile y México en los años '90”, Documento de Trabajo n° 17, FLACSO-Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, 2005, texto disponible *on line*: [http://legacy.flacso.org.ar/uploaded\\_files/Publicaciones/283\\_AEYT\\_Internalizacion.financiera.y.fuga.de.capitales.en.America.Latina.pdf](http://legacy.flacso.org.ar/uploaded_files/Publicaciones/283_AEYT_Internalizacion.financiera.y.fuga.de.capitales.en.America.Latina.pdf) (fecha de consulta 22/10/2023).

político<sup>33</sup>, o al arbitraje<sup>34</sup> de cargas impositivas y apreciación del tipo de cambio, entre otras razones<sup>35</sup>.

Esto representa un severo problema porque esos recursos salientes en la mayoría de los casos quedan fuera del alcance de las administraciones tributarias, de modo que se produce lo que se ha denominado como “erosión de la base imponible”. En efecto, tempranamente se ha analizado que una de las principales consecuencias de la salida de capitales es la aludida erosión, pero también que se producen desequilibrios en el sector externo<sup>36</sup>, significando una regresividad distributiva, dado que “[l]os sectores más ricos son los que, naturalmente, son propietarios de los capitales fugados pero esas tenencias de activos salen de la economía doméstica generando desequilibrios externos que suelen derivar en un incremento de la presión fiscal sobre quienes, precisamente, no fugaron sus capitales (sea por voluntad propia o porque no tienen capitales que fugar)”<sup>37</sup>. También repercute en el crecimiento, dado que habrá una menor inversión de capital. Esta dificultad también ha sido materia de especial interés de la comunidad internacional: en el año 2013 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) ha puesto el foco en la cuestión de la “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios” —en inglés: *Base Erosion and Profit Shifting* (“BEPS”)— como la problemática generada por la actividad empresarial tendiente a efectuar un arbitraje de legislaciones para radicar su actividad en los lugares que cuentan con una legislación más laxa o nula en cuanto a la tributación de los réditos. Dicho organismo emitió un plan de

acción para combatir esta problemática, con el objetivo de alinear el nivel de tributación a la actividad económica y a la creación de valor y lograr mayor seguridad y previsibilidad a los contribuyentes<sup>38</sup>. Volveré sobre el tema más adelante, dado que una de las consecuencias de singular interés para este trabajo fue, en el marco de la política “BEPS” alcanzado en 2021, el acuerdo de adoptar un tipo impositivo mínimo mundial para el impuesto a las sociedades comerciales del 15 %, como medida de coordinación para garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen este impuesto mínimo sobre los ingresos obtenidos en cada una de las jurisdicciones en las que operan<sup>39</sup>.

En ese contexto se inscriben los presentes Principios, como una iniciativa loable con el fin de poner en perspectiva la cuestión de los derechos humanos y las políticas implementadas por los estados —fundamentalmente fiscales— para satisfacer esas obligaciones internacionales. Se ha comentado que el art. 2º, ap. 1º, del aludido Pacto internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, norma que establece que se debe dar cumplimiento progresivo a los derechos reconocidos hasta el “máximo de los recursos de (los) que disponga” cada Estado<sup>40</sup>, constituye “el principal estándar que vincula la política económica —incluidas las políticas monetarias, financiera, de balanza de pagos, tributaria y fiscal— con los derechos humanos”<sup>41</sup>. A su vez, la política fiscal, y en particular la tributación, es la forma que tienen de relacionarse los actores no estatales con los derechos humanos, dado que esencialmente a

<sup>33</sup> Como consecuencia de los cambios de rumbo en la política económica.

<sup>34</sup> Es decir, a la opción más redituable o menos costosa entre diversas regulaciones posibles.

<sup>35</sup> KULFAS, Matías, “Internalización financiera y fuga de capitales en América Latina: Argentina, Brasil, Chile y México en los años '90”, ya aludido.

<sup>36</sup> Que en ocasiones deriva en el endeudamiento del Estado; ver la relación entre endeudamiento y fuga en el trabajo de Kulfas antes mencionado, cita nº 33.

<sup>37</sup> KULFAS, Matías, “Internalización financiera y fuga de capitales en América Latina: Argentina, Brasil, Chile y México en los años '90”, antes mencionado.

<sup>38</sup> OCDE, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, Éditions OCDE, 2013, texto disponible *on line* en: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es) (fecha de consulta 22/10/2023).

<sup>39</sup> Consultar las normas modelo del Segundo Pilar en: <https://www.oecd.org/tax/beps>.

<sup>40</sup> Ver la cita nº 9.

<sup>41</sup> ARAUZ Andrés, “Actores no estatales y estándares en política tributaria en derechos humanos”, Serie Documentos Complementarios a los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

través de los impuestos se financian las diversas políticas que atienden la satisfacción de los derechos fundamentales.

Se ha progresado mucho, mediante el recorrido de un largo camino<sup>42</sup> en el reconocimiento de distintos derechos esenciales de las personas que hacen a su dignidad. Sin embargo, ha sido poco tratado, o con una notable menor intensidad, el “cómo” implementar esos derechos, y “de qué forma” estructurar las políticas públicas—incluidas las fiscales— para sostenerlos y hacerlos efectivos, con el máximo nivel de disfrute posible.

Por ello, es un avance significativo el hecho de concebir una política fiscal con perspectiva en derechos humanos y sostenible, de modo que allí se insertan estos Principios como directivas alcanzables por los estados para lograr esos cometidos, y sustentables en cuanto a sus posibilidades de realización.

El trabajo se vincula con una unidad conceptual que es la actividad financiera del estado y su relación con los derechos humanos. A partir de allí, los distintos principios se encuentran interrelacionados y, en un análisis más estrecho, algunos representan la contracara de otro<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Iniciado por la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” del 26 de agosto de 1789 como manifiesto opuesto a los privilegios del antiguo régimen y, un tiempo después —con temprana perspectiva de género— la “Declaración de los Derechos de la Mujer y de la Ciudadana” del 5 de septiembre de 1791 a cargo de Olympe de Gouges como manifiesto igualador y equiparador de las mujeres respecto de esos mismos derechos declarados para “el hombre”. Se puede trazar la continuidad con la “Declaración Universal de Derechos Humanos” de 1948; el “Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos” y el “Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales”, de 1966; y, en el ámbito latinoamericano, la “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, entre otras normas.

<sup>43</sup> Es decir, no sólo se aborda la cuestión fiscal desde la perspectiva de los estados obligados, sino que, en lo que aquí importa, también se incluyen —y se sistematizan— principios y directivas relativas a actores no estatales, lo que presupone asumir que

Los principios son, por definición, normas ordenadoras de otras normas. Directrices encaminadas a orientar el contenido de otras normas. Como se ha indicado, los Principios “*proponen una serie de estándares para inspirar una acción transformadora que renueve el pacto fiscal entre el Estado, la ciudadanía y las empresas, desatando un círculo virtuoso en (el) que un marco institucional y una acción estatal vigorosa orientada a la garantía de derechos fortalezca la conexión de la ciudadanía con lo fiscal y conduzca a decisiones más participativas y legítimas en este campo. Esto a su vez puede redundar en una mayor confianza en las instituciones y una mayor disposición de la ciudadanía a pagar impuestos y demandar mejores políticas, lo cual fortalece la capacidad estatal para cumplir con sus obligaciones en derechos humanos*”<sup>44</sup>.

## II. Breve comentario general del principio §14

### II.1. Texto

14. Los actores no estatales, incluidas las empresas y los intermediarios, tienen responsabilidades en materia de derechos humanos en relación con su comportamiento fiscal.

Los actores no estatales, incluyendo las empresas, las personas intermediarias, los organismos que fijan estándares, y quienes trabajan en el sector de la planificación tributaria deben:

14.1. *Respetar. Abstenerse de formular, adoptar, recomendar o financiar acciones, políticas, programas o prácticas que directa o indirectamente obstaculicen el disfrute de los derechos humanos, o que ejerzan influencia indebida sobre la política fiscal de los Estados en formas que vayan en detrimento de los derechos humanos. Los actores no estatales deben abstenerse de invocar otros*

---

estos también se encuentran alcanzados y obligados por el deber de respeto y máxima efectividad de los derechos humanos.

<sup>44</sup> Ver el capítulo “Introducción”, de los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”, ya citados.

instrumentos de derecho internacional, ya sea en su propio territorio o en el extranjero, de manera incompatible con el marco de derechos humanos.

14.2. *Contribución justa.* Cumplir tanto con la letra como con el espíritu de las leyes y regulaciones impositivas de los países en los que operan, y abstenerse de incurrir en prácticas de planeación tributaria agresiva y de alterar sus precios de transferencia. Las empresas deben pagar una contribución justa de impuestos en el lugar donde ejercen su actividad.

14.3. *Actores privados en temas de deuda.* Evitar y contribuir a resolver las situaciones de deuda insostenible, como parte de la responsabilidad de respetar los derechos humanos que tienen los acreedores privados y las agencias de calificación de riesgo. En el caso de los acreedores, ello incluye la obligación de actuar con la debida diligencia respecto de la solvencia y capacidad de reembolso del prestatario, así como el deber de abstenerse de conceder un préstamo cuando el prestamista sea consciente de que los fondos se utilizarán con fines no públicos o en proyectos que no sean viables. También el de participar en los mecanismos de alivio y reestructuración que la comunidad internacional diseñe.

14.4. *Coherencia de estándares.* Revisar y adecuar los estándares de derecho público o privado en materia financiera, contable, tributaria o fiscal al marco normativo del derecho internacional de los derechos humanos.

#### *Directrices*

En función de este principio, estos actores no estatales deberían:

1. Realizar procedimientos de diligencia debida adecuados. Adoptar políticas apropiadas y procedimientos de diligencia debida, que prevengan la evasión y la elusión fiscal. Incorporar el gobierno fiscal y la disciplina tributaria como elementos importantes de sus mecanismos de control y de gestión de riesgos, e identificar y evaluar plenamente los riesgos financieros, reglamentarios y de reputación asociados con la tributación.

2. Realizar evaluaciones de impacto de sus prácticas corporativas. Realizar evaluaciones ex ante y ex post sobre el impacto de sus propias actividades en los derechos humanos y sobre la igualdad de género. Diseñar y construir sistemas internos de evaluación que prevengan o mitiguen el impacto en los derechos humanos de cualquier estructura o transacción tributaria.

3. Adoptar prácticas de transparencia y mecanismos de rendición de cuentas. Tomar medidas para mostrar públicamente que pagan impuestos en el lugar donde sus operaciones comerciales realmente suceden, y que no solo registran sus ganancias a través de entidades legales ubicadas en jurisdicciones con impuestos bajos o nulos. Publicar información que permita a las personas interesadas en cada jurisdicción donde tiene una filial o residencia fiscal comprobar su renta gravable, y obtener información sobre cómo se calculan y distribuyen sus beneficios y ganancias internacionalmente. Presentar informes desglosados por países y publicar información sobre los impuestos que pagan en cada uno de los países en que operan.

4. Adoptar regulaciones que prevengan y sancionen en el caso de profesionales de la abogacía y la contabilidad. Abstenerse de contratar y, en su caso sancionar, a quienes faciliten el abuso fiscal, como profesionales de la abogacía y la contabilidad. 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.

5. Adecuar los estándares internacionales en materia financiera, contable, tributaria o fiscal al marco de derechos humanos y a las necesidades del Sur Global. Descolonizar la producción de estándares en estos campos mediante el fortalecimiento del poder de negociación de los Estados y la sociedad civil

*de países de países de ingresos bajos o medios. Propender por el establecimiento de espacios de fijación de estándares con mayor legitimidad democrática, con estricto apego y coherencia al derecho internacional de los derechos humanos. Dada su influencia en la capacidad de los Estados de hacer valer sus decisiones fiscales soberanas, los estándares de derecho público o privado en materia financiera, contable, tributaria o fiscal deben armonizarse con el marco normativo del derecho internacional de los derechos humanos. Ningún Estado, ni la población bajo su jurisdicción, deberían estar sujetos a un régimen de estándares regulatorios - público o privado, doméstico o transnacional - que se haya construido sin brindar oportunidades para participar en su elaboración, de conformidad con el derecho a libre determinación.*

## II.2. Comentario

El presente principio §14 se encuentra comprendido dentro del capítulo “Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los Estados”, el cual amalgama las obligaciones extraterritoriales de los estados y los deberes de los actores no estatales. Con el devenir de la globalización y el comercio transfronterizo, el intercambio de bienes y servicios ha pasado fronteras y ha obligado a los países a adoptar normativas para regular, entre otras cuestiones, el flujo entre los estados de la información fiscal de esos actores no estatales que se relacionan por el comercio.

En muchas oportunidades, como se ha denunciado<sup>45</sup>, son los propios Estados los que

*coadyuvan a perjudicar sus propias finanzas mediante regulaciones endebles que facilitan la elusión y la evasión fiscal. Se ha advertido con justeza que, actualmente, “la competencia es intensa y las empresas multinacionales se enfrentan a una gran variedad de marcos legales, sociales y normativos. En este contexto, las empresas podrían verse tentadas a descuidar las normas y principios de conducta adecuados con el fin de obtener una ventaja competitiva indebida. Estas prácticas de unas pocas empresas podrían poner en duda la reputación de la mayoría de ellas y generar preocupación en los ciudadanos”<sup>46</sup>.*

Dicha situación se visibiliza en lo que en el derecho tributario se denomina precios de transferencia, como mecanismo adoptado por los países, mediante acuerdos, para establecer el valor real de las operaciones entre empresas vinculadas. En ese marco se ha apuntado que “[e]l drástico aumento del comercio mundial y de la inversión extranjera directa (junto con el papel importante que las empresas multinacionales desempeñan en dichas actividades de comercio e inversión) implica que los precios de transferencia sean un factor de importancia al momento de determinar las obligaciones tributarias de los miembros de un grupo multinacional porque tienen un efecto sustancial en la distribución de la base impositiva entre los países en los que opera la empresa multinacional”<sup>47</sup>.

De modo que existe una estrecha relación entre las aludidas obligaciones de los estados fuera de su territorio —respecto de las otras naciones, como parte de una “comunidad” internacional— y los deberes que tienen los actores privados respecto de esos estados de los que forman parte y se sirven de su progreso económico a través del mercado.

Dicho capítulo también incluye al principio §13, relacionado con la responsabilidad de los países cuando crean entornos favorables para

---

<sup>45</sup> En ese sentido, se ha indicado que “El hecho de que un Estado no aplique su legislación nacional pertinente o no respete sus obligaciones internacionales en materia de derechos humanos o que infrinja esta legislación o estas obligaciones internacionales no afecta a la responsabilidad de las empresas de respetar los derechos humanos”, dado que “Las empresas pueden incidir prácticamente en todo lo referido a los derechos humanos reconocidos internacionalmente” (ver el documento: OCDE,

---

“Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales”, OECD Publishing, 2013).

<sup>46</sup> OCDE, “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales”, OECD Publishing, 2013.

<sup>47</sup> OCDE, “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales”, ya citado.

que los actores no estatales generen flujos financieros ilícitos o carreras fiscales a la baja. Este principio tiene directivas dirigidas a los estados en su actividad regulatoria relativa a las relaciones internacionales, la cooperación internacional y la gobernanza, con el fin de proveer una perspectiva en derechos humanos y género y evitar facilitar las actividades perniciosas para las finanzas públicas de los actores no estatales.

Lo que nos indica la ubicación conceptual de ambos principios en el capítulo mencionado es que, como se afirmó, los actores no estatales participan de los tratados de derechos humanos con la responsabilidad que les cabe, como parte de la sociedad que integran. En efecto, estos sujetos tienen obligaciones en materia de derechos humanos y en diversas ocasiones, más allá de la esperable responsabilidad internacional del estado en donde ocurren los hechos, los tribunales internacionales se han pronunciado sobre violaciones de derechos humanos ocurridas o perpetradas por actores particulares y no por el estado en forma directa<sup>48</sup>. En esa línea, se ha sostenido que *“el sistema interamericano de derechos humanos no ha sido ajeno a estas situaciones y sus órganos han reconocido reiteradamente que, en determinadas circunstancias y bajo ciertos supuestos, puede generarse responsabilidad internacional del Estado en relación con actos cometidos por empresas que hayan involucrado la afectación a los derechos humanos. Como se refleja en el presente informe, varias de las situaciones conocidas en el sistema interamericano a través de sus distintos mecanismos se han referido a la situación de los derechos humanos en donde existe involucramiento de empresas o actores económicos y se haya verificado el*

<sup>48</sup> En este sentido, se puede ampliar con el trabajo de MEDINA ARDILA, Felipe, “La responsabilidad internacional del Estado por actos de particulares: análisis jurisprudencial interamericano”, publicado en el sitio: [La responsabilidad internacional del Estado por actos de particulares: análisis jurisprudencial interamericano](#) (fecha de consulta: 22/10/2023).

*incumplimiento de alguna obligación estatal”<sup>49</sup>*. Sin duda lo novedoso de estas conclusiones es reconocer la incidencia de estas actividades en la política fiscal de los estados.

Tanto el principio §13 como el §14 están atravesados, en gran medida, por lo que ocurre con la erosión de la base imponible<sup>50</sup> y las dificultades que generan para las finanzas de los estados y la consecución de sus objetivos constitucionales. Algunas de las directivas se dirigen a profundizar la lucha contra este problema que ya no es —únicamente— del comercio<sup>51</sup> sino también de los estados y de la política fiscal pues, como se señaló, incide en la capacidad de los países para cumplir con sus obligaciones en derechos humanos y motorizar su plena efectividad.

No puede perderse de vista, en este punto, que la propiedad privada<sup>52</sup> no es ilimitada y cumple una función social<sup>53</sup>, constituida por su

<sup>49</sup> OEA; y CIDH, Relatoría Especial sobre Derechos Económicos Sociales Culturales y Ambientales “REDESCA”, “Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos”, 2019, documento n° CIDH/REDESCA/INF.1/19 y OEA/Ser.L/V/II, disponible *on line* en: <https://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/EmpresasDDHH.pdf> (fecha de consulta: 22/10/2023).

<sup>50</sup> Terminología adoptada en función del trabajo de la OCDE “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, ya citado.

<sup>51</sup> Pues, podría pensarse que las empresas que reducen sus bases imponibles maximizan su rentabilidad y, en algún punto, podrían adquirir mayor competitividad si destinan una parte del ahorro fiscal en mejorar su productividad.

<sup>52</sup> Generalmente protegida en las distintas constituciones nacionales, v gr: arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional; arts. 14 y 27 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos; art. 5° punto XXII y XXIII de la Constitución Política de la República Federativa del Brasil; arts. 7° y 32 de la Constitución de la República de Uruguay; y art. 58 de la Constitución de Colombia, entre otras.

<sup>53</sup> En un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia se recordó que las normas constitucionales sobre la propiedad y su inviolabilidad en nada obstan para sostener y propugnar que el derecho de propiedad tiene una función social, y que su cumplimiento es exigible razonablemente por el estado, tanto a favor del estado mismo —por ej., en las cargas fiscales—

potencialidad para ser dispuesta colectivamente por el estado con fines redistributivos.

La convocatoria a los actores no estatales a adoptar una perspectiva en derechos humanos —en la forma en que prescriben principios y directrices— puede entenderse como un medio para lograr una mayor fortaleza del sistema fiscal y mejorar su efectividad en cuanto a sus objetivos. Ello se traducirá, también, en una mayor confianza y legitimidad de aquel. Con relación a esto último, se ha indicado que “[l]a fortaleza del sistema fiscal depende de la convocatoria de todos los que están en condiciones de mejorarlo, porque amplía su diversidad, efectividad, y legitimidad. La ampliación de las interacciones sociales supone más difusión de la ley y resiliencia ante la erosión de su efectividad y legitimidad. El Estado no obtiene los recursos tributarios suficientes porque su trayectoria afecta las categorías sociales más vulnerables que no lo pueden hacer, mientras renuncia al justo impuesto sobre aquellas otras de mayor capacidad contributiva. La consecuencia es la privación financiera para la provisión de los bienes públicos esenciales. Aún más, dejando a la intemperie a los infra protegidos”<sup>54</sup>. En otras palabras, lo que se debe evitar es que el Estado renuncie a captar la riqueza de quienes

---

como en numerosas políticas generales de bienestar general y de desarrollo, como en el área de las relaciones entre particulares (CSJN, Fallos: 344:3476, voto de los jueces Rosatti y Maqueda). Asimismo, se agregó —en el voto ya reseñado— que “ni el derecho de usar y disponer de la propiedad, ni ningún otro derecho reconocido por la Constitución, reviste carácter de absoluto, toda vez que un derecho ilimitado sería una concepción antisocial”. En el mismo sentido, ver la doctrina de la CSJN sobre el fin social de la propiedad en Fallos: 286:166; 289:67; 322:3255, reconocida por ejemplo en el art. 5º, punto XXIII de la Constitución de Brasil, antes aludida.

<sup>54</sup> Rosembuj, Tulio, “Complejidad y resiliencia fiscal”, Revista de Derecho Penal Tributario, n° 28, 2021, disponible en el link: <https://caept.org.ar/2021/09/01/nro-28-2021-complejidad-y-resiliencia-fiscal-por-tulio-rosembuj> (fecha de consulta: 22/10/2023).

cuenten con la mayor aptitud, y haga recaer el peso de las cuentas fiscales en quienes se encuentran en la parte más baja de la pirámide, circunstancia que derivará en una entronización de la inequidad. La carga fiscal debe ser, a mi modo de ver, adecuada a la capacidad de los sujetos, con un especial énfasis, en términos de progresividad fiscal, respecto de los actores más privilegiados de una sociedad. Entiendo que es la única manera de organizarse en forma justa y equilibrada.

En ese orden de ideas, cabe recordar lo mencionado por una sentencia del Tribunal Constitucional Español: “en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”<sup>55</sup>. Esto parece relacionarse con el subprincipio §14.2, vinculado con el estándar de la tributación justa.

Este problema de la contribución justa y el comportamiento de los actores no estatales puede afectar, como se dijo, a la legitimidad del sistema. Como se ha mencionado en un clásico trabajo, “el apoyo social a la globalización está basado en la existencia de una red de seguridad social. Si se percibe que los ricos y las grandes corporaciones no pagan la porción que se considera justa, la voluntad del resto de la sociedad de pagar impuestos para soportar esa red de seguridad se erosiona. Una vez que la cultura de no pagar impuestos se establece, es muy difícil que cambie”<sup>56</sup>. Puede verse esta preocupación en el subprincipio §3.1, vinculado con la tributación justa, a través de la igualdad sustantiva y el correlativo deber de contribuir

---

<sup>55</sup> STC Español, sentencia n° 110/1984, del 26/11/1984 (B.O.E. del 21/12/1984). Doctrina reiterada en la sentencia n° 76/1990 del 26/4/1990 (B.O.E. del 30/5/1990).

<sup>56</sup> AVI-YONAH, Reuven S., “The Three Goals of Taxation”, Tax L. Rev. 60, no. 1 (2006), p. 1/28 (traducción propia).

de conformidad con la capacidad contributiva de cada actor.

La preocupación por los actores no estatales no es menor, pues se ha reconocido que “[l]os actores no estatales con actividad transnacional son los que tienen una mayor propensión a incumplir los estándares”<sup>57</sup> internacionales. Se ha explicado, en forma sencilla, que “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 público”<sup>58</sup>. A su vez, se ha señalado que “[l]as empresas pueden incidir prácticamente en todo lo referido a los derechos humanos reconocidos internacionalmente. En la práctica, ciertos derechos humanos pueden ser más vulnerables que otros en ciertos sectores o contextos y serán, en consecuencia, objeto de una mayor atención. Sin embargo, las situaciones pueden cambiar y, por tanto, todos los derechos deben ser examinados periódicamente”<sup>59</sup>.

En ese sentido, se destacó, en el ámbito latinoamericano, la influencia de “las élites económicas la cuales logran tratamientos privilegiados, provocan distorsiones para socializar los costos privados como públicos, y adecuan la política fiscal a sus objetivos empresariales o de negocios. Esta realidad, unida a la práctica sistemática de flujos ilícitos, uso de paraísos fiscales y evasión fiscal por parte de estas mismas élites ha generado en la región una relación de desconfianza entre la ciudadanía y los sistemas fiscales y por ende entre esta y sus gobiernos, afectando la calidad de la democracia. Estas situaciones amplían las brechas de desigualdad y generan el

descontento de la población dando lugar a protestas sociales (...) que los gobiernos suelen responder criminalizando la protesta y generando más situaciones violatorias de los derechos humanos”. A su vez, se agregó que “[l]a evasión y la elusión fiscal no suelen ser consideradas como problemas de derechos humanos, sin embargo, su impacto sobre los recursos para financiar los derechos es evidente y debe ser enfrentado como un obstáculo para el cumplimiento de la obligación del Estado en la movilización de los recursos para los derechos”<sup>60</sup>. El enfoque de derechos humanos respecto de la política fiscal permite dimensionar la gravedad del problema relativo a la tributación ineficiente y la dificultad para explotar la totalidad de los recursos tributarios disponibles de un Estado.

Las corrientes financieras ilícitas, llevadas adelante por los actores no estatales, “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”<sup>61</sup>. Es decir, la falta de recursos producida por la imposibilidad del estado de captar la totalidad de la riqueza disponible es causada, en gran medida, por el desempeño de los actores privados, circunstancia que luego repercute en las finanzas públicas mediante la toma de fondos de otras fuentes como el endeudamiento, el cual, a su vez, será financiado con el servicio de deuda mediante los recursos —ya escasos— de ese estado. En efecto, “las pérdidas de ingresos han de ser compensadas por el resto de la población”, de modo que se “obliga a los gobiernos a recaudar ingresos por otras vías, por ejemplo mediante impuestos regresivos, que gravan en mayor medida a los pobres (...). Eso tiene consecuencias importantes para los derechos humanos, pues las estructuras tributarias

<sup>57</sup> ARAUZ Andrés, “Actores no estatales y estándares en política tributaria en derechos humanos”, ya citado.

<sup>58</sup> OEA y CIDH, Relatoría Especial sobre Derechos Económicos Sociales Culturales y Ambientales “REDESCA”, “Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos”, ya citado.

<sup>59</sup> OCDE, “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales”, ya citado.

<sup>60</sup> Ver el trabajo “Política fiscal y derechos humanos en las américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos”, antes citado.

<sup>61</sup> ONU, “Estudio final sobre las corrientes financieras ilícitas, los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible del Experto Independiente”, 15 de enero de 2016, Asamblea General de la ONU, documento n° A/HRC/31/61.

*regresivas limitan los efectos redistributivos de los programas sociales, ya que en última instancia son sufragados por las mismas personas a las que deberían beneficiar. La necesidad de compensar los déficits de ingresos por medio de impuestos regresivos dificulta, pues, el ejercicio de los derechos económicos y sociales de los más vulnerables (...). Esa situación tiene asimismo consecuencias 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*<sup>62</sup>.

El problema es complejo y difícil de abordar, si se tiene en consideración el gran poder de estas corporaciones para llevar a cabo estos cometidos. A su vez, tiene una magnitud notable para poder perjudicar el financiamiento de los estados<sup>63</sup>.

El principio §14 se ha nutrido de diversos documentos internacionales<sup>64</sup>, y varios de estos trabajos han influido decididamente en el texto adoptado por el principio o sus directrices. Se ha reconocido que “[l]a responsabilidad de respetar los derechos humanos constituye una norma de conducta mundial aplicable a todas las empresas, dondequiera que operen. Existe con independencia de la capacidad y/o

*voluntad de los Estados de cumplir sus propias obligaciones de derechos humanos y no reduce esas obligaciones. Se trata de una responsabilidad adicional a la de cumplir las leyes y normas nacionales de protección de los derechos humanos*<sup>65</sup>.

Si uno se pregunta a quiénes, concretamente, está dirigido este principio, debe entonces observar que se incluye —como actores no estatales— a “las empresas, las personas intermediarias, los organismos que fijan estándares, y quienes trabajan en el sector de la planificación tributaria”. Esta mención es bien amplia, y aunque no luce exhaustiva, es comprensiva de los partícipes esenciales de los distintos procesos económicos a los que este nuevo instrumento pretende alcanzar. Se advierte, inclusive, que la definición comprende a otros actores especificados a continuación, como son los acreedores privados, las agencias de calificación de riesgo, los bancos comerciales, las instituciones financieras, los proveedores de servicios financieros, los abogados “fiscalistas” y los “contables”.

Cabe observar que hay una idea básica que se ha plasmado en diversos textos constitucionales y se ha interpretado doctrinaria y jurisprudencialmente como un principio general del derecho<sup>66</sup>, que es el concepto de *alterum non laedere*, es decir, la prohibición de dañar al otro<sup>67</sup>. Producido este daño, aparece, entonces, el deber de repararlo<sup>68</sup>.

Como se ha manifestado en otros pasajes de este trabajo, la responsabilidad no alcanza únicamente al estado firmante de un tratado internacional. Antes bien, surge de la incorporación de esos tratados a la legislación

---

<sup>62</sup> “Estudio final sobre las corrientes financieras ilícitas, los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible del Experto Independiente”, ya citado.

<sup>63</sup> ONU, “Corrientes financieras ilícitas, derechos humanos y la agenda para el desarrollo después de 2015”, 10 de febrero de 2015, Asamblea General de la ONU, A/HRC/28/60. Ver, específicamente, los Capítulos II y III.

<sup>64</sup> En términos generales, ver: OCDE, “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales”, ya citado, ver el capítulo IV, punto n° 38; ONU, “Principios rectores sobre las empresas y los derechos humanos”, 2011, documento n° HR/PUB/11/04, y ONU, “Principios rectores sobre las empresas y los derechos humanos”, 2011, documento n° HR/PUB/11/04, y el trabajo: Andrés Arauz, “Actores no estatales y estándares en política tributaria en derechos humanos”, ya aludido, y sus citas, entre otros documentos.

---

<sup>65</sup> ONU, “Principios rectores sobre las empresas y los derechos humanos”, 2011, ya citado, p. 15/31.

<sup>66</sup> Independientemente de la ubicación normativa de su reglamentación; v. gr. en la ley argentina, se encuentra en el Código Civil y Comercial de la Nación (ley 26.994) y, con anterioridad, en el Código Civil (ley 340 y sus modificaciones).

<sup>67</sup> Que en la Constitución Nacional tiene ubicación normativa en el art. 19.

<sup>68</sup> CSJN, Fallos: 308:1118; 315:1892; 320:1996; 340:1296, 344:2256.

interna, que estos actores no pueden quedar al margen del cumplimiento de la totalidad de las normas y, en particular, del respeto por los derechos humanos. Ello en función de que esos sujetos no estatales conforman una comunidad, en ella viven y se benefician de su progreso. Esto es relevante en la medida en que, como se dijo, su desempeño económico puede incidir —negativamente— en la actividad financiera del estado, la cual está encaminada a cumplir con el programa constitucional y convencional.

Lo que vincula a estos actores es su “comportamiento fiscal”, que no es otra cosa que la actividad que despliegan en cumplimiento de las normas impositivas, incluyendo la cuestión de los beneficios fiscales como gasto del estado.

Se puede establecer una relación de implicancia con el subprincipio §14.2, respecto del cumplimiento de las normas fiscales y su espíritu, con el fin de pagar una contribución justa. En la medida en que estos actores cumplan con dichas normas, y no produzcan abusos o comportamientos perniciosos para la recaudación fiscal, habrán obrado en forma responsable con el sistema de derechos humanos.

En cuanto a su obligatoriedad y eficacia, se ha reconocido que los diversos principios objeto de este estudio se desprenden de fuentes legales, “y por eso se traducen en acciones que los Estados ‘deben’ llevar a cabo. En cambio, las directrices tienen como objetivo aclarar las obligaciones de los Estados y guiar a los tomadores de decisiones públicas en el cumplimiento de las normas de derechos humanos. Ellas se desprenden de recomendaciones de órganos de tratados y procedimientos especiales del sistema de derechos humanos”<sup>69</sup>.

Sin dudas la cuestión de la obligatoriedad en la implementación —y la eficacia del principio— será una cuestión que generará interesantes desafíos<sup>70</sup>. En efecto, se plantea a los principios en general como una referencia,

ineludible desde nuestro punto de vista, “para diseñar e implementar políticas fiscales que sirvan como instrumento para avanzar decididamente en la garantía de los derechos, preservando unas finanzas públicas sostenibles y tomando en serio los dilemas de política”<sup>71</sup>.

### III. Comentario particular a la Rendición de cuentas (directriz §3 del Principio §14)

#### III.1. Directriz

3. Adoptar prácticas de transparencia y mecanismos de rendición de cuentas. Tomar medidas para mostrar públicamente que pagan impuestos en el lugar donde sus operaciones comerciales realmente suceden, y que no solo registran sus ganancias a través de entidades legales ubicadas en jurisdicciones con impuestos bajos o nulos. Publicar información que permita a las personas interesadas en cada jurisdicción donde tiene una filial o residencia fiscal comprobar su renta gravable, y obtener información sobre cómo se calculan y distribuyen sus beneficios y ganancias internacionalmente. Presentar informes desglosados por países y publicar información sobre los impuestos que pagan en cada uno de los países en que operan.

#### III.2. Antecedentes

Se puede identificar como un antecedente directo el informe “Prácticas tributarias abusivas de las empresas y su impacto en los derechos humanos”, producido por el Centro de Estudios Legales y Sociales (“CELS”). En el trabajo aludido, preparado en respuesta a la consulta para la elaboración del informe “Empresas y derechos humanos: estándares interamericanos”<sup>72</sup>, se indicó —en términos sustancialmente similares— que “en su planificación fiscal, las empresas deberían tomar medidas para mostrar públicamente que pagan impuestos en el lugar donde sus operaciones comerciales realmente suceden, y que no solo registran sus ganancias a través de entidades legales ubicadas en jurisdicciones

<sup>69</sup> Ver el capítulo “Estructura e interpretación”, de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

<sup>70</sup> Remito al capítulo IV de este trabajo.

<sup>71</sup> Ver el capítulo “Preámbulo”, de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

<sup>72</sup> Ver la cita n° 50.

*con impuestos bajos o nulos. Un grupo corporativo responsable será transparente si publica la información que permite a las personas interesadas en cada jurisdicción donde tiene una filial o residencia fiscal, comprobar su renta gravable, y obtener información sobre cómo se calculan y distribuyen sus beneficios y ganancias internacionalmente*<sup>73</sup>. Dicho documento del CELS fue un aporte para el informe “Empresas y derechos humanos: estándares interamericanos”, que también contiene diversas directivas. Aquí se recomendó, en términos similares, pero dirigido claramente a los Estados, que “los Estados deben evaluar el impacto específico y diferenciado sobre los derechos humanos que las prácticas tributarias corporativas y las políticas fiscales aplicables a empresas producen, incluyendo su impacto extraterritorial, y facilitar el conocimiento público del pago de impuestos en el lugar donde las operaciones comerciales de la empresas realmente suceden, como conocer la forma de cálculo y distribución de beneficios y ganancias de las empresas con operaciones o estructura transnacional”<sup>74</sup>.

Otro antecedente relevante es el documento “Estudio Final sobre las corrientes financieras”. En ese trabajo se recomendó que “[l]as 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

---

<sup>73</sup> Centro de Estudios Legales y Sociales (“CELS”), “Prácticas tributarias abusivas de las empresas y su impacto en los derechos humanos”, del 31 de mayo de 2018, preparado en respuesta a la consulta para la elaboración del informe “Empresas y derechos humanos: estándares interamericanos”, disponible on [line: https://www.cels.org.ar/web/wp-content/uploads/2019/02/CIDHEmpresasDDHHPracticasTributarias2.pdf](https://www.cels.org.ar/web/wp-content/uploads/2019/02/CIDHEmpresasDDHHPracticasTributarias2.pdf) (fecha de consulta: 22/10/2023).

<sup>74</sup> OEA; y CIDH, Relatoría Especial sobre Derechos Económicos Sociales Culturales y Ambientales “REDESCA”, “Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos”, ver en particular el punto 14 de las “Recomendaciones a los Estados”, p. 205.

*empresarial*<sup>75</sup>. Asimismo, en un trabajo ya citado, se ha recomendado a los estados miembros de la Organización de Naciones Unidas que “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”<sup>76</sup>. Del acceso a la información se sigue que “[l]as organizaciones de la sociedad civil deben seguir desempeñando un papel activo en el proceso de vigilancia y examen de la Agenda 2030”<sup>77</sup>.

En idéntico sentido, se ha sugerido a los Estados “asegurar mecanismos efectivos de transparencia y acceso a la información en este ámbito en relación con los derechos y libertades que pueden estar juego, no sólo desde la formulación de legislación y políticas públicas en cabeza del Estado, sino en aquellos mecanismos y planes liderados por las propias empresas, serán fundamentales para identificar y enfrentar de manera más adecuada los principales desafíos y riesgos que se identifiquen para la realización de los derechos humanos según las particularidades de cada contexto. Para estos efectos, el acceso a la información comprende aquella información que sea necesaria para el ejercicio o protección de los derechos humanos en el contexto de actividades empresariales, la cual debe ser suministrada de forma oportuna, accesible y completa. En la práctica, las empresas pueden

---

<sup>75</sup> ONU, “Estudio final sobre las corrientes financieras ilícitas, los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible del Experto Independiente”, ya citado.

<sup>76</sup> ONU, “Estudio final sobre las corrientes financieras ilícitas, los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible del Experto Independiente” 15 de enero de 2016, ya citado.

<sup>77</sup> ONU, “Estudio final sobre las corrientes financieras ilícitas, los derechos humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible del Experto Independiente” 15 de enero de 2016, ya citado.

*poseer mucha información relacionada con los posibles impactos en los derechos humanos de sus planes y operaciones, y a menudo tienen esta información exclusivamente. Es necesario contrarrestar el desequilibrio que pueda existir en la generación, interpretación y divulgación de información entre las empresas, que actúan como generadores y propietarias de la información, y las comunidades y las propias autoridades; tales garantías serán centrales en los procesos y acciones de prevención, de supervisión y en su caso de investigación cuando existan violaciones y abusos a los derechos humanos*<sup>78</sup>.

De otro documento de la OCDE, ya aludido, surge que las empresas deben *“garantizar la publicación, en los plazos oportunos, de información exacta sobre todos los aspectos significativos de sus actividades, estructura, situación financiera, resultados, accionistas y sistema de gobierno corporativo. Deberá publicarse esta información respecto al conjunto de la empresa y, cuando proceda, desglosada por líneas de negocio o zonas geográficas. Las políticas sobre divulgación de la información de las empresas deberán adaptarse a la naturaleza, el tamaño y la ubicación de la empresa, teniendo debidamente en cuenta los costos, la confidencialidad empresarial y otros factores de carácter competitivo*”<sup>79</sup>.

### III.3. Comentario particular

Una primera observación preliminar, que surge de los distintos trabajos analizados, es que *“[n]o todas las directrices tienen fuerza normativa, y por ello es que se enuncian como pautas de acción que los Estados ‘deberían’ implementar*”<sup>80</sup>.

Aclarado ello, corresponde analizar la directiva. En primer término, se puede

establecer un estrecho vínculo entre los estándares de los principios §3, 5 y 7, sobre política fiscal justa, orientada a lograr la igualdad sustantiva, transparente y sujeta a rendición de cuentas, respectivamente. Se ha reconocido también en el principio §7 que las personas tienen derecho a la información fiscal. Asimismo, y como se verá más adelante, se puede relacionar con el principio §13, por la relevancia que puede tener la cooperación internacional.

La directiva se relaciona con la información, la transparencia y la rendición de cuentas de la actividad fiscal de las empresas. Es decir, lo que se trata de direccionar es la conducta de los actores no estatales en forma armónica con el objetivo primordial de respeto a los derechos fundamentales, de una manera consciente con sus responsabilidades. Particularmente, el núcleo de esta directiva es la disponibilidad de información de la tributación efectiva y completa de los grupos empresarios transnacionales. Asimismo, la rendición de cuentas presupone que aquellos actores asumen la responsabilidad que causa su actividad, y la transparencia se vincula, en buena medida, con la disponibilidad y acceso a la información de las empresas, fundamentalmente la que tiene relevancia fiscal<sup>81</sup>.

En términos generales, si bien los regímenes de información que prevén las normas fiscales implican un deber formal de colaboración con la Administración, dicha circunstancia es instrumental respecto de la normal percepción de la renta fiscal. En ese sentido, cabe tener presente que los contribuyentes y demás responsables tienen obligaciones vinculadas con la actividad del organismo fiscal, fundamentalmente vinculada con el deber de información<sup>82</sup>. Se ha sostenido que *“sin información, el Fisco no podría funcionar y el pago de los impuestos pasaría íntegramente a estar sometido a la buena voluntad de los contribuyentes. En esa inteligencia, cuanto más*

<sup>78</sup> OEA y CIDH, Relatoría Especial sobre Derechos Económicos Sociales Culturales y Ambientales “REDESCA”, “Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos”, 2019, ya citado, ver el punto 48.

<sup>79</sup> OCDE, “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales”, ya citado, ver en particular, el punto “III. Divulgación de información”.

<sup>80</sup> Ver el capítulo “Introducción”, de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

<sup>81</sup> Ver el trabajo de Santos Flores, Israel, “Secreto fiscal, producción y acceso a la información pública en materia tributaria”, Serie Documentos Complementarios a los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citados. N° 8,

<sup>82</sup> Ver los arts. 33 y 35 de la ley n° 11.683.

*información obtengan las Administraciones Tributarias y cuanto más eficiente sea su tratamiento por parte de las mismas, mejor van a cumplir éstas con sus objetivos*<sup>83</sup>.

Resulta nítido que, como se ha indicado y, a su vez, puede inferirse del texto en comentario, la directriz apunta a ciertos actores que realizan su actividad comercial en diversos países, pues de lo que se trata es de conocer —no sólo por el Estado, sino también por personas interesadas— cómo declaran y tributan dichas empresas en el lugar en donde se encuentra su filial productora de riquezas efectivas, como medida adecuada para controlar el comportamiento fiscal de esas organizaciones.

Se ha destacado que las prácticas tributarias de las empresas y el control de los Estados respecto a dichas prácticas tienen un impacto en la recaudación de los recursos fiscales, en la distribución de las cargas y los beneficios, y en la transparencia y la rendición de cuentas frente a dichos procesos<sup>84</sup>.

Considero interesante trazar un paralelismo con el acceso a la información pública. El máximo tribunal federal ha destacado que la disponibilidad de información permite el control democrático de las gestiones de Gobierno, para cuestionar, indagar y considerar si se está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas<sup>85</sup>. Se puede concluir, entonces, que la información es un elemento esencial para poder controlar, verificar y corregir las conductas de los sujetos no estatales. La información permite tomar

decisiones, pues no se puede dimensionar y decidir sobre lo que se desconoce.

#### **III.4. Relaciones e implicancias enfocadas en el ámbito nacional**

Resulta relevante —y quizás previsible— la tensión que podría existir entre esta directiva con el secreto fiscal. En un reciente pronunciamiento, la Corte Suprema de Justicia ha destacado que el propósito de dicho instituto es amparar al contribuyente y darle la seguridad de que sus manifestaciones no podrán llegar a conocimiento de terceros ni “servir de armas contra él”. Se trata de la tranquilidad del ánimo del contribuyente con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la Dirección General Impositiva será secreta; se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública<sup>86</sup>.

En un precedente anterior, el máximo tribunal federal consideró que el secreto fiscal regulado en la ley n° 11.683 es un instituto que ha sido consagrado para resguardar las documentaciones, manifestaciones y declaraciones que presenten y formulen los contribuyentes ante el organismo fiscal, y que también comprende a los expedientes, actas, resoluciones o documentos en los que consten o puedan constar tales declaraciones o manifestaciones<sup>87</sup>.

Parece evidente que, más allá de la directiva orientada a los actores no estatales, será menester reformular la norma aludida para que, de algún modo, se admita el control de la comunidad de ciertos aspectos elementales de la actividad empresarial que permitan controlar cómo tributan en el país en el que desarrollan su actividad. Del mismo modo, la modificación también debería alcanzar a la sanción penal prevista por la violación del aludido secreto<sup>88</sup>.

Nuevamente tendrá un rol preponderante el Estado, a través de las diversas regulaciones que se podrían elaborar o perfeccionar, que

---

<sup>83</sup> FRAGA, Diego N., *Tratado de la Información Tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 2012, p. 10.

<sup>84</sup> Centro de Estudios Legales y Sociales (“CELS”), “Prácticas tributarias abusivas de las empresas y su impacto en los derechos humanos”, del 31 de mayo de 2018, preparado en respuesta a la consulta para la elaboración del informe “Empresas y derechos humanos: estándares interamericanos”, disponible *on line*: <https://www.cels.org.ar/web/wp-content/uploads/2019/02/CIDHEmpresasDDHHPracticasTributarias2.pdf> (fecha de consulta: 22/10/2023).

<sup>85</sup> CSJN, Fallos: 335:2393; 337:256; 337:1108; 338:1258; 342:208; entre otros.

<sup>86</sup> CSJN, Fallos: 343:1663 y 344:1411.

<sup>87</sup> CSJN, Fallos: 343:1663.

<sup>88</sup> Art. 157 del Código Penal argentino.

incluyan mecanismos que compelan a las empresas al cumplimiento efectivo de la directriz, como método de saludable política fiscal. Ello sin perjuicio de la capacidad autorregulatoria y cooperadora de las empresas.

Sin embargo, a mi modo de ver, resulta interesante la vinculación de la ley n° 27.275 de “Acceso a la información pública”, que reconoce como principio la “Transparencia y máxima divulgación”, en la medida en que reconoce como sujetos obligados a las “Organizaciones empresariales” y cualquier entidad privada a la que se le hayan otorgado fondos públicos, en lo que se refiera, únicamente, a la información producida total o parcialmente o relacionada con los fondos públicos recibidos<sup>89</sup>. Se podría pensar que la redacción quizás podría ampliarse a los beneficiarios no sólo de transferencias dinerarias, sino también a los sujetos beneficiarios de exenciones y regímenes promocionales, tales como el de minería<sup>90</sup> y producción hidrocarburífera<sup>91</sup>, propensos a la actividad transnacional. Conocer cómo cumple los recaudos promocionales, en virtud de lo cual la empresa es beneficiaria del gasto público, podría permitir, aunque sea indirectamente, *“comprobar su renta gravable, y obtener información sobre cómo se calculan y distribuyen sus beneficios y ganancias internacionalmente”*.

En este sentido, resultan de interés dos precedentes judiciales instados por la Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (“ACIJ”), con sentencia de la Cámara de Apelaciones favorable, relativos al acceso a la información de beneficiarios de regímenes de promoción: uno vinculado con los reembolsos a las exportaciones por puertos patagónicos, previstos en la ley 23.018 y el decreto 2229/2015<sup>92</sup>, y otro relacionado con los

beneficios de la ley n° 27.264<sup>93</sup>. Estos precedentes, a mi modo de ver, parecen relevantes para proyectar los alcances de la ley n° 27.275 y la finalidad perseguida por la directriz.

A su vez, como se ha indicado, a través de la cooperación internacional será posible armar el rompecabezas de la tributación de las empresas transnacionales y reconstruir de qué modo tributan —y si lo hacen adecuadamente a toda la normativa— en el país en donde se produce la renta efectiva. Como se indicó, se vincula con el principio §13.

Desde otra perspectiva, también se puede vincular en forma directa la directriz con la problemática ya mencionada de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Al respecto, en el marco del plan de acción de los “BEPS” se ha establecido como acción *“exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”*<sup>94</sup>.

En ese contexto es interesante destacar distintas acciones llevadas a cabo por la Administración Federal de Ingresos Públicos (“AFIP”), en el marco de sus facultades de establecer regímenes de información —que coadyuvan a su deber de fiscalizar— que, de algún modo, podrían relacionarse con la directriz aludida.

En primer término, mediante la Resolución General n° 4130/2017, dictada como consecuencia del aludido “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)”<sup>95</sup>, la AFIP dispuso un régimen de información anual, consistente en la presentación de un informe país por país, respecto de los sujetos integrantes de Grupos de Entidades

<sup>89</sup> Art. 7°, inc. j, de la ley n° 27.275.

<sup>90</sup> Ver la ley n° 24.196.

<sup>91</sup> Ver la ley n° 17.319.

<sup>92</sup> CFed. Contencioso Administrativo, Sala III, causa “Asociación Civil por la Igualdad y La Justicia (ACIJ) c. EN - AFIP s/ Amparo Ley 16.986”, sentencia del 18 de febrero de 2020, publicada en La Ley online: AR/JUR/1814/2020.

<sup>93</sup> CFed. Contencioso Administrativo, Sala IV, causa “Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia c/EN-AFIP s/amparo ley 16.986”, expte. CAF n° 46.352/2019, sentencia del 26 de mayo de 2022.

<sup>94</sup> Ver la acción n° 12 del documento de OCDE: “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, disponible *on line* en: <https://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm> (fecha de consulta 22/10/2023).

<sup>95</sup> Ver la cita n° 95.

Multinacionales<sup>96</sup>. Esto se relaciona con la parte final de la directiva, en tanto prescribe el deber de “[p]resentar informes desglosados por países y publicar información sobre los impuestos que pagan en cada uno de los países en que operan”.

En segundo lugar, a través de la Resolución General n° 4838/2020<sup>97</sup> el organismo fiscal federal estableció otro régimen para conocer las planificaciones fiscales, en correspondencia con la acción de “BEPS” sugerida por OCDE. Sin embargo, en virtud de distintos pronunciamientos judiciales AFIP debió suspender la medida<sup>98</sup> y, posteriormente, dejarla sin efecto a través de la Resolución General n° 5306/2022.

En ese sentido, se ha dispuesto, mediante la Resolución General aludida en último término, un régimen de información complementario de operaciones internacionales, con el objetivo de “obtener información sobre las operaciones internacionales para una efectiva y eficiente evaluación y gestión de riesgos del cumplimiento en materia de tributación internacional”<sup>99</sup>. Dicho régimen alcanza a los sujetos comprendidos en los incs. a, b, c y d, del primer párrafo del art. 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias<sup>100</sup> por las operaciones o transacciones con sujetos

vinculados, en los términos de la ley aludida, constituidos, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior. En la medida en que las empresas cumplan con su deber de informar, también este régimen complementario podría favorecer al conocimiento de las operaciones que realizan las empresas y, ulteriormente, saber si efectivamente tributan lo que corresponde. De todos modos, el destinatario de esta información no es cualquier persona interesada, como plantea la directiva y los textos de antecedentes, sino el organismo fiscal.

A su vez, mediante la Resolución General n° 4697/2020 (modificada por las Resoluciones Generales n° 5285/2022 y 5338/2023), en el marco de acciones adoptadas por la OCDE, se estableció un régimen de información vinculado con los “Beneficiarios Finales” de las personas jurídicas, es decir, “la persona humana que posea el capital o los derechos de voto de una sociedad, persona jurídica u otra entidad contractual o estructura jurídica -independientemente de la cantidad de títulos, acciones o valores equivalentes que posean, y de su valor nominal-, o que, por cualquier otro medio, ejerza el control directo o indirecto de dicha persona jurídica, entidad o estructura. Cuando no se identifique a aquella persona humana que reviste la condición de beneficiario final conforme a la definición precedente, deberá informarse como beneficiario final al presidente, socio gerente, administrador o máxima autoridad de dicho sujeto, sin perjuicio de las facultades de esta Administración Federal para verificar y fiscalizar las causas que llevaron al incumplimiento de la identificación del beneficiario final”<sup>101</sup>.

Por otra parte, si de lo que se trata es de obtener información acerca de cómo tributa una empresa transnacional, y controlar el traslado de beneficios, parece adecuada la medida adoptada en el marco de los “BEPS” vinculada con el impuesto global mínimo del 15 % a las empresas multinacionales. Lo que

---

<sup>96</sup> Se denomina “grupo” al conjunto de entidades relacionadas a través de la propiedad o del control directo o indirecto, que está obligado a confeccionar estados contables consolidados, mientras que el “grupo de entidades multinacionales” identifica a cualquier grupo que incluya a DOS (2) o más entidades que tengan residencia fiscal en diferentes jurisdicciones, o a UNA (1) entidad que sea residente a los fines fiscales en una jurisdicción y esté sujeta a imposición en otra jurisdicción fiscal, con relación a las actividades económicas desarrolladas en esa jurisdicción a través de un establecimiento estable del que es titular. Ver el art. 1° y el anexo I de la resolución n° 4130/2017.

<sup>97</sup> Ver el art. 1° de la resolución general n° 4838/2020.

<sup>98</sup> Ver lo que surge de las resoluciones generales n° 5254/2022 y 5278/2022.

<sup>99</sup> Ver el considerando 4° de la resolución general n° 5306/2022, ya mencionada.

<sup>100</sup> Ley n° 20.628 y sus modificatorias.

---

<sup>101</sup> Art. 2° de la resolución general n° 4672/2020, texto según la resolución general n° 5338/2023.

se intenta con esa medida es generar una tributación mínima uniforme, de modo que de implementarse con la intención que pretende la OCDE, las empresas multinacionales no tendrían la posibilidad de hacer arbitraje de legislación. De todos modos, la medida no sería efectiva sin la adecuada complementación del intercambio inmediato de información.

### III.5. Conclusiones parciales

Dadas estas recomendaciones a los estados, resulta natural —y novedoso— que se incluya una prescripción similar respecto de los actores no estatales. Es esencial para poder ejercer un control democrático del funcionamiento de las distintas instituciones que pueda existir información completa acerca de la situación fiscal de las empresas, los beneficios impositivos que reciben y, de parte de estas, un deber de información que supere el obstáculo del secreto fiscal. En ese sentido, se ha afirmado que “[c]ontar con información clara y completa sobre las empresas resulta importante para una gran cantidad de usuarios, que van desde los accionistas y la comunidad financiera hasta los trabajadores, pasando por las comunidades locales, los grupos de intereses especiales, los poderes públicos y la sociedad en su conjunto. Para que se pueda conocer mejor a las empresas y sus interacciones con la sociedad y el medio ambiente, es preciso que desarrollen sus actividades con transparencia y que respondan a las demandas de información de una sociedad cada vez más exigente”. A su vez, se agregó que “[n]o se espera que las recomendaciones en materia de divulgación de información impongan a las empresas dificultades administrativas ni costos excesivos. Tampoco se espera que las empresas proporcionen información que pueda comprometer su situación competitiva, a menos que esta publicación sea indispensable para informar plenamente a los inversionistas y evitar que se les induzca a error. A fin de establecer qué información debe ser divulgada como mínimo, las Directrices utilizan la noción de información significativa. Se considera que una información es significativa si su omisión o falsificación puede influenciar las decisiones

económicas de las personas a las que está destinada”<sup>102</sup>.

El otorgamiento de información fiscal a la comunidad es una forma de comportarse responsablemente<sup>103</sup>.

Sin embargo, luce quizás como el desafío más notable cambiar la perspectiva y el sentido de la regulación del secreto fiscal, para poder lograr que las empresas informen que pagan sus impuestos, que registran sus ganancias en el lugar donde realizan sus actividades comerciales, y que permitan comprobar, a través de la información que revelan, cuál es la renta gravable y cómo se calculan y distribuyen los beneficios y ganancias internacionales. Estas cuestiones no estarán al margen de futuras polémicas.

### IV. Perspectivas y desafíos

El carácter vinculante, entendido como la posibilidad de exigir la implementación de estos principios, plantea un desafío permanente a futuro, dado que será menester, en muchos casos, producir las modificaciones normativas y reglamentarias pertinentes. Como se dijo en el Comentario general<sup>104</sup>, los principios y directrices provienen de fuentes legales, de modo que los estados deben cumplirlas<sup>105</sup>.

Esto representa un avance, pues como se indicó, algunos documentos de organismos internacionales aquí relevados no tienen ese carácter. En efecto, en las Líneas Directrices para empresas multinacionales se especificó que “[e]l cumplimiento de las Directrices por parte de las empresas es voluntario y no es jurídicamente vinculante. Sin embargo, algunos temas que se abordan en la Directrices también pueden estar sujetos a leyes

<sup>102</sup> OCDE, “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales”, ya citado, ver en particular, el punto “III. Divulgación de información”, punto n° 28.

<sup>103</sup> ONU, “Corrientes financieras ilícitas, derechos humanos y la agenda para el desarrollo después de 2015”, 10 de febrero de 2015, ya citado.

<sup>104</sup> Capítulo II de este trabajo.

<sup>105</sup> Ver el capítulo “Estructura e interpretación”, de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

nacionales o a compromisos internacionales”<sup>106</sup>. Como se dijo, aquí será relevante que el Estado arbitre los medios y las regulaciones para intentar desarrollar la directiva en el plano normativo, así como también la sociedad tome un rol más activo en el control de la actividad de dichas empresas a través de las herramientas legislativas y regulatorias que se establezcan.

Sin dudas es un desafío para los estados producir modificaciones legislativas, dado que es este el único sistema generalmente aceptado para regular conductas de la sociedad y establecer mandatos expresos y sanciones por el no acatamiento de esas prescripciones.

También hay una cuestión de cambiar la perspectiva pues, de momento, los actores no estatales han contribuido a erosionar la capacidad recaudadora de los estados que, en el contexto de deuda pública elevada y de cuestiones extraordinarias como una pandemia acentúan la desigualdad y la dificultad de los estados menos desarrollados para cumplir con sus obligaciones constitucionales y convencionales en materia de derechos humanos.

Las prescripciones de mayor transparencia en materia fiscal, y el deber de publicar información fiscal relevante aparecen como una exigencia saludable para el control democrático. Si se permite la digresión, en Argentina, tanto la Ciudad de Buenos Aires<sup>107</sup> como a nivel nacional<sup>108</sup> existen regulaciones que permiten acceder, a pedido de parte, a la información que posean empresas privadas, en el marco del ejercicio del derecho a la información<sup>109</sup>, vinculada con el manejo de fondos públicos, es decir, gasto del estado en esas empresas.

Acceder a información fiscal relevante determinará, indefectiblemente, revisar las

normas que rigen para el secreto fiscal y las sanciones penales vinculadas con su violación<sup>110</sup>.

Por otro lado, en el documento de Directrices para empresas de la OCDE se la indicado que “[n]o se espera que las recomendaciones en materia de divulgación de información impongan a las empresas dificultades administrativas ni costos excesivos. Tampoco se espera que las empresas proporcionen información que pueda comprometer su situación competitiva, a menos que esta publicación sea indispensable para informar plenamente a los inversionistas y evitar que se les induzca a error”<sup>111</sup>.

Ya se ha dicho que algunas de estas directrices han informado o servido de sustento a este principio y sus directrices. Ello nos plantea la dificultad que podría generarse para ciertos actores no estatales de menor trascendencia económica, dado que cualquier nuevo recaudo<sup>112</sup> podría generar un nuevo costo al cual la empresa podría permanecer renuente en asumir, máxime si no le es debidamente explicitado los intereses para la comunidad que hay detrás de tales exigencias.

A nivel estatal, se podría pensar en la posibilidad de establecer un organismo o programa presupuestario<sup>113</sup>, que podría ubicarse en la órbita de la Secretaría de Derechos Humanos o el organismo que lo reemplace, que tienda a centralizar la información surgida de los procesos de debida diligencia y tenga la capacidad de emitir recomendaciones. A su vez, se podrían efectuar modificaciones<sup>114</sup> a las normas que regulan el ejercicio profesional de la contabilidad, las ciencias económicas y la abogacía, con el fin de adecuar los deberes a las prescripciones de este principio.

---

<sup>110</sup> Art. 157 del Código Penal argentino.

<sup>111</sup> OCDE, “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales”, ya citado.

<sup>112</sup> V. gr., exigencias de debida diligencia y acceso a la información.

<sup>113</sup> Con la posibilidad de generar algún tipo de beneficio para las empresas que voluntariamente adopten estas directivas.

<sup>114</sup> Y actualizaciones.

---

<sup>106</sup> OCDE, “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales”, ya citado.

<sup>107</sup> Ver el art. 3º, incs. f, i y j de la ley 104 de acceso a la información pública.

<sup>108</sup> Ver el art. 7º, incs. i, j, l y q de la ley 27.275 de acceso a la información pública, ya mencionada.

<sup>109</sup> Con raíz constitucional.

## EL PODER JUDICIAL Y LA REPARACIÓN INTEGRAL DE LOS DERECHOS HUMANOS A TRAVÉS DE LA JUSTICIA DISTRIBUTIVA PRESUPUESTARIA. EN BUSCA DE POLÍTICAS PÚBLICAS IGUALITARIAS SOCIALES

Roberto Martínez Regino

### I. Introducción

En la actualidad, la eficacia de los derechos humanos es el principal objetivo que justifica la existencia del Estado-Nación, pues el nacimiento de aquellos y su cumplimiento busca evitar de manera permanente el abuso y arbitrariedad de otro ser humano. Ello se ha fortalecido de manera importante, a través de los efectos de la globalización donde el Derecho Internacional de Derechos Humanos continúa permeando en el Derecho nacional generando nuevos referentes de cumplimiento.

En este contexto, el Estado ha asumido diversos deberes generales como son respetar, promover, proteger y garantizar los derechos humanos atendiendo a sus características (universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad), y a diversos estándares de derechos fundamentales en específico, a fin de cumplir los derechos humanos cuya satisfacción le corresponde<sup>1</sup>. De esta manera, más allá del aspecto normativo, a través de políticas públicas operativas debe desplegar bienes y servicios públicos idóneos y oportunos, logrando así hacer efectivos los derechos de las personas.

Como puede apreciarse, los derechos humanos se han posicionado como democracia sustantiva, influyendo en todas las decisiones públicas, de manera que las acciones emprendidas tienen como base y objetivo la eficacia de los derechos fundamentales. Ello es así, porque al colocarlos en el centro del derecho —lugar del que se les había desplazado por las reglas jurídicas— su interpretación para su posterior aplicación, debe atenderse a través de un test de razonabilidad,

es decir, “una herramienta argumentativa que permite identificar los principios de derechos humanos y aplicar las reglas correspondientes en la nueva integración e interpretación del derecho”<sup>2</sup>.

En este contexto, los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, toman especial relevancia pues los derechos humanos con sus diversos estándares vinculados a la política fiscal, buscan el cumplimiento de aquellos a través de la debida distribución de los ingresos públicos, es decir por medio del gasto. De esta manera, se identifica la imperiosa necesidad de superar los problemas del pacto fiscal, y que dicha política sea una garantía de los derechos humanos para reducir las desigualdades estructurales.

Así, bajo los diversos e importantes principios antes referidos llama especial interés el décimo quinto, el cual indica que “los Estados deben prevenir y reparar adecuadamente las vulneraciones a los derechos humanos, sean estos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales, o ambientales, relacionados con la política fiscal”<sup>3</sup>, y sirve de base para el estudio de la actual problemática consistente en la aun ineficaz reparación integral de los derechos humanos por parte del Estado, por la violación de estos últimos a causa de la indebida distribución presupuestal que impide el idóneo financiamiento de las políticas por parte de los entes públicos para proporcionar bienes y servicios.

Debido a este problema social, el estudio tiene como objetivo reflexionar sobre el alcance y la manera de lograr la reparación integral del daño, por medio del juicio de amparo, a fin de

<sup>1</sup> Véase al respecto artículo 1 tercer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>2</sup> VÁZQUEZ, Daniel, *Test de razonabilidad y derechos humanos: instrucciones para armar. Restricción, igualdad y no discriminación, ponderación, contenido esencial de derechos, progresividad, prohibición de*

*regresión y máximo uso de recursos disponibles*, México, UNAM-III, 2018, p.6.

<sup>3</sup> Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ) - Argentina, et.al., (Comité impulsor), *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021, p. 63 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

materializar políticas públicas sociales igualitarias a través de la justicia distributiva presupuestaria y atender las causas estructurales que perpetúan en el tiempo las más diversas desigualdades en el país.

## II. El derecho a la igualdad y las políticas públicas

En la actualidad la existencia de los derechos humanos no puede entenderse sin el derecho a la igualdad, esto es “el trato igual a las personas, o un trato diferenciado si existen diferencias relevantes”<sup>4</sup>, al ser el corazón de los primeros, y ser útil para su cumplimiento y efectividad. Su importancia ha trascendido en su inclusión normativa en el ámbito nacional<sup>5</sup> así como en el internacional<sup>6</sup>, en criterios de parte de la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) al afirmar “el deber de los Estados Partes de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos”<sup>7</sup>.

En este sentido, el cumplimiento de los derechos humanos es atendido principalmente por el Estado y de manera complementaria por entes internacionales y supranacionales, a través de políticas públicas, entendidas como acciones tendientes a lograr objetivos sociales y de bienestar, pudiendo desplegarse en sus modalidades normativas u operativas.

Sin duda, la realidad inminente permite apreciar la existencia de la amplia variedad normativa en el país —ya sea de fuente nacional e internacional; *hard law* o *soft law*— necesarias para guiar, mediante estándares, el cumplimiento de los derechos humanos. No obstante, el ideal normativo busca la

materialización de políticas operativas, a fin de concretar acciones por medio de bienes y servicios.

Sin embargo, aun ante la indudable existencia del bloque de constitucionalidad en derechos humanos en el país y la expansión importante de estos últimos, acontece una asimetría entre los derechos de las personas insertos en las disposiciones normativas y su cumplimiento en la realidad. Ello resulta notorio ante los múltiples tipos y grados de violaciones a derechos fundamentales, principalmente por la falta de idoneidad de las políticas públicas operativas. Ello puede traer consigo diferentes efectos tales como hacer que perduren en el tiempo nuevas y constantes violaciones, degradación social y que las mismas instituciones públicas se debiliten, aumentando consigo mayor distancia de los objetivos que el Estado está obligado a cumplir.

Indudablemente, si bien muchas de las desigualdades imperantes tienen sus causas en el ámbito nacional otras provienen del ámbito internacional como parte de los efectos del actual fenómeno de la globalización, caracterizada por los multiprocesos de tipo económico, social, tecnológico y cultural, con diversas velocidades. Esta permea en cada Estado y en el Derecho, pues al mismo tiempo que amplía los márgenes de tutela de los derechos de las personas, al visibilizar las problemáticas y necesidades sociales, a través de las propias derivaciones de la tecnología, se comparten nuevas maneras de vida y comportamiento de otras latitudes del mundo.

De igual manera al acontecer un modelo económico preponderante en el planeta, el neoliberal, se ha pretendido generar recursos económicos bajo aquel enfoque para que el Estado financie políticas públicas, sin embargo, ha traído consigo efectos adversos, esto es, “la

<sup>4</sup> VÁZQUEZ, Rodolfo, *Derechos humanos. Una lectura liberal igualitaria*, México, IJUNAM, 2017, p.5.

<sup>5</sup> Artículos 1 y 4 primer párrafo, 12, 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>6</sup> Artículos 1, 2, y 7 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, artículo II de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre,

artículos 2.1, 3 y 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, artículos 2 y 3 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y artículos 1 y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José”.

<sup>7</sup> Corte IDH, Caso “Velásquez Rodríguez vs. Honduras”, 1998, párr. 166.

concentración de la riqueza, destrucción de las fuerzas productivas logradas mediante la industrialización, mercantilización del sistema político, desequilibrio de ecosistemas, pérdidas del desarrollo de capacidades de generaciones de niñas y niños desnutridos, individualismos”<sup>8</sup>.

Es claro, que el neoliberalismo trae consigo la anulación de los derechos humanos al aumentar la desigualdad y la pobreza, lo que puede apreciarse de acuerdo a la inequidad mundial de la riqueza<sup>9</sup>, donde el 10% de la población posee el 76% de la totalidad de la riqueza y en cambio la mitad de la población mundial posee solo el 2%. Por otra parte, del estudio por regiones de la desigualdad por ingresos puede apreciarse la misma situación en Medio Oriente y África del Norte con el 58%, América Latina con 55%, y Europa con sólo el 10%.

En el caso de México, con una población aproximada de 126,014,024<sup>10</sup>, presenta 55.7 millones de personas en pobreza; 44.9 en pobreza moderada y 10.8 en pobreza extrema. Esta situación permite comprender el efecto de vulnerabilidad que se genera en las personas, y la necesidad de aplicar medidas de igualdad o acciones afirmativas, —entendidas como un conjunto de reglas o medidas temporales a fin de dar prioridad o promover la igualdad de hecho, esto es, “evitar se siga produciendo una diferenciación injustificada o discriminación sistemática o que se reviertan los efectos de la marginación histórica y/o estructural de un grupo social relevante”<sup>11</sup>— en las políticas públicas a fin de superar las diversas carencias sociales<sup>12</sup> como el acceso a la seguridad social con 35.7 millones de personas, a los servicios

de salud con 28.6, a la alimentación nutritiva y de calidad 24.4, rezago educativo 22.7, y servicios básicos de vivienda con 11.8.

De esta manera, frente a la evolución de la lucha por la igualdad<sup>13</sup> —a) inicialmente en su aspecto formal, el Estado se convierte en garante en un sentido abstracto de tal principio sin comprometerse al mismo; b) posteriormente al transitar en igualdad ante la ley, bajo la concepción de ser un límite al poder del Estado; c) en forma consecutiva al acontecer la igualdad en la ley; donde la actividad legislativa realiza un trato diferenciador en situaciones diferenciables; y d) finalmente la igualdad material o real, al implicar de manera positiva, superar obstáculos, y en diversas situaciones realizar tratos diferenciados a personas en desventaja o estado de vulnerabilidad— sin duda es necesaria la combinación idónea de la igualdad formal con la material, bajo un criterio de razonabilidad para determinar la idoneidad de ambos tipos de políticas públicas.

En este contexto, el cumplimiento de los derechos humanos no es una tarea sencilla a cargo del Estado, pues cada vez aumenta en mayor medida el nivel de satisfacción basada en criterios normativos nacionales e internacionales mientras las políticas públicas operativas adolecen de dichos referentes y en su corazón el contenido del derecho a la igualdad, no solo por la falta de comprensión del desarrollo de la naturaleza y etapas de aquellas —a) definición del problema, b) diseño, c) implementación o ejecución, y d) seguimiento o evaluación— sino al no enfocar especial atención a los elementos que hacen posible que

---

<sup>8</sup> CORAGGIO, José Luis, “El papel de la economía social y solidaria en la estrategia de inclusión social”, *Desicio*, Mayo-Agosto 2011, p.24.

<sup>9</sup> Cfr. CHANCEL, Lucas, *Informe sobre la desigualdad global 2022*, World Inequality Lab, 2021, pp.4-5.

<sup>10</sup> Instituto Nacional de Geografía e Informática, “Población” en: <https://www.inegi.org.mx/temas/estructural/>, consultado el día 09 de diciembre del 2022.

<sup>11</sup> Tesis: 1a. XLIII/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 3, Febrero de 2014, Tomo I, Décima Época, Registro digital: 2005528, p. 644.

<sup>12</sup> Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, “Medición de la pobreza” en: <https://www.coneval.org.mx/Medicion/Paginas/PobrezalInicio.aspx>, consultado el día 09 de diciembre del 2022.

<sup>13</sup> Cfr. BENGOCHEA GIL, Ma. Ángeles, “La igualdad como fundamento e instrumento para articular los derechos sociales”, en RIBOTTA, Silvina, ROSSETTI, Andrés (Editores) *Los derechos sociales en el siglo XXI. Un desafío clave para el Derecho y la justicia*, Madrid, Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Huri-Age Consolider Ingenio 2010, 2010, pp.238-239.

se perpetúen en el tiempo las deficiencias y las violaciones a los derechos humanos<sup>14</sup>, esto es, a) la subordinación que se pretende hacer a determinados grupos de personas por alguna caracterización y por otro lado, b) el carácter estructural del anterior elemento al reproducirse en forma directa e indirecta, sistémica y sistemáticamente.

Indudablemente, se encuentran diversas deficiencias que impiden la idoneidad de las políticas públicas para satisfacer las necesidades prioritarias de la sociedad, a través de la prestación de bienes y servicios públicos, entre ellas aquellas que puedan financiarlos y con ello lograr la igualdad material conforme a los estándares de la igualdad formal.

### III. La violación de los derechos humanos por la indebida distribución presupuestaria

De manera indudable, ante una sociedad heterogénea con diversos variantes y grados de desigualdad, el presupuesto público constituye un instrumento bajo la política pública normativa para financiar las necesidades sociales, es decir, se trata de un documento bajo el cual se define la riqueza económica que se proyecta obtener en un lapso de tiempo y como se pretende destinar tales recursos a las principales necesidades y objetivos comunes de la población.

Así, el cumplimiento de los derechos humanos bajo políticas operativas, requieren de financiamiento suficiente y oportuno para brindar bienes y servicios a las personas que podrán encontrar en ellos los medios de satisfacción de sus necesidades; atención médica, servicios educativos, albergues, seguridad pública, por ejemplo. Sin embargo, la negativa de lo anterior no solo implica prolongar en el tiempo los problemas de las personas sino violar los derechos fundamentales a falta de acciones idóneas, situación que genera efectos no solo en sentido

directo; por la afectación a la calidad de vida o dignidad humana, modificando su proyecto de vida, sino a la sociedad en general de manera indirecta, por la trascendencia del comportamiento que recibe de quienes en lo personal han sido impactados negativamente en sus derechos.

En este sentido, con la afirmación “no hay derechos humanos sin presupuesto público” se hace referencia que los derechos fundamentales a cargo del Estado, requieren políticas públicas financiadas pues en el caso de no ser así, las acciones públicas serán inexistentes o existiendo ser ineficientes por la falta de cobertura y calidad idónea de manera oportuna.

De esta manera, todos los derechos humanos tienen un costo bajo un enfoque tridimensional<sup>15</sup>: a) porque implica erogar dinero para sostener la estructura estatal que los promueva, respete, proteja y garantice, de ahí su importancia de incluirlos en el presupuesto público, b) el costo no monetario a cargo de la sociedad, y c) el costo – beneficio, que implica una inversión a largo plazo, pudiendo considerarse autosostenible en el tiempo. Sin duda, todos los derechos cuestan, algunos más que otros, empero, el Estado se encuentra obligado a cumplirlos comenzando desde un núcleo esencial básico y en forma progresiva aumentar su cumplimiento, salvo causas de fuerza mayor que justifique mediante un test de razonabilidad su regresividad.

Indudablemente, la institución presupuestaria presenta una amplia diversidad de retos de estudio, entre ellos se encuentran:

1. La separación de ingresos y egresos. La separación entre las dos vertientes que en otras latitudes del planeta son una unidad, trae consigo que se desarrollen procedimientos diferentes y en tiempos distintos, pues en México primero se aprueba por la Cámara de Diputados y Senadores la ley de ingresos, y acontecido ello se discute y

<sup>14</sup> Véase al respecto GUTIÉRREZ RIVAS, Rodrigo, “La categoría de discriminación y su relación con el paradigma de los derechos humanos: Un apunte crítico”, en ANGLÉS HERNÁNDEZ, Marisol, et al., *Sin derechos, exclusión y discriminación en el México actual*, México, IJ-UNAM, 2014, pp.11-12.

<sup>15</sup> Véase al respecto HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Argentina, Siglo XXI Editores, 2011, pp.34-40.

aprueba el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF), únicamente por la Cámara de Diputados.

2. El innecesario debate respecto a la naturaleza jurídica del presupuesto público.

Atendiendo al procedimiento que se sigue para la aprobación en forma separada tanto de la ley de ingresos como del PEF, se ha sostenido por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN)<sup>16</sup> que este último se trata de un acto materialmente administrativo y no un acto jurídico formal, negando así el carácter de norma jurídica, y con ello complicando el debate de la distribución del gasto público vía judicial.

3. El inadecuado desarrollo del presupuesto como política pública. En este contexto la indebida distribución del presupuesto público, acontece por diversas dificultades u obstáculos, en cada una de las etapas de las políticas públicas<sup>17</sup>, tales como son:

a) En la definición del problema. Resulta necesario realizar un diagnóstico integral del incumplimiento de los derechos humanos, a fin de que sirva de base para definir los servicios a desarrollarse y con ello efectivizar los derechos de las personas, y no a la inversa.

Sin duda, entre los diversos retos se encuentran la ausencia de participación ciudadana directa desde la propia Constitución, la difícil situación de reunir el 0.13% de la lista nominal para presentar la iniciativa ciudadana, y mayor aún, la prohibición expresa de consulta popular<sup>18</sup> respecto a ingresos y gasto público, que impide contar con una amplia visión de las necesidades en derechos humanos y cómo satisfacerlas a través del activismo público.

b) Diseño

Identificadas las causas del problema, se deben definir los objetivos que se buscan cumplir, esto es, qué derechos humanos, alcances, contenido, y a qué población serán dirigidas las políticas públicas que se financiarán a fin de atender sus necesidades, definiendo prioridades, y medidas de igualación para lograr la igualdad sustantiva de personas en estado de vulnerabilidad. Para ello es importante considerar y valorar las diversas alternativas de costo beneficio para diseñar un plan de acción.

Así el vínculo entre la planeación y el gasto público es crucial, no obstante los diversos problemas que deben superarse respecto al primero —la concepción a corto plazo, es decir, por sexenios, la desarticulación de acciones entre los tres niveles de gobierno y los escasos medios de participación ciudadana—, pues de esta manera se define mejor la organización respecto al presente y futuro de los derechos humanos en la sociedad, al determinarse y canalizar apropiadamente recursos económicos a las acciones públicas.

Aunado a lo anterior, acontece aún la aprobación del gasto público por la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, atendiendo asignaciones de recursos a políticas públicas cuya base no tienen la prioridad y el cumplimiento de derechos humanos, debido a ello sobreviene la insuficiente o no asignación de recursos económicos impidiendo así la adecuada funcionalidad de servicios públicos hacia las personas y violando sus derechos fundamentales.

c) Implementación o ejecución

Consiste en emprender el plan de acción diseñado de manera dinámica, al considerar la interacción de los objetivos diseñados, las acciones que se han emprendido y las particularidades del entorno institucional.

---

<sup>16</sup> Véase al respecto la Tesis: P. XIV/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, p.1533, asimismo la Tesis: P./J. 24/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IX, Abril de 1999, p.251.

<sup>17</sup> Véase al respecto MARTINEZ REGINO, Roberto, "El derecho humano al desarrollo, la economía social

y solidaria, y la implementación de políticas de bienestar social en México", *Uno Diverso*, 1 (1), pp.99-106, asimismo MORALES SÁNCHEZ, Julieta, *Políticas Públicas y Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2020, pp.15-34.

<sup>18</sup> Artículo 35 fracción VIII, apartado 3 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior toma especial relevancia, pues en esta etapa puede identificarse el dinero disponible previamente autorizado para la ejecución de las acciones públicas, su suficiencia o los grados de carencia que imposibilita el financiamiento de los diversos programas, insumos, y contratación de personal idóneo.

Asimismo, puede acontecer la existencia de subejercicios, es decir, el no ejercicio de los recursos económicos para el destino indicado, sin justificación alguna, lo cual lo torna más grave pues existiendo el dinero no se utiliza para sostener financieramente las políticas públicas requeridas.

d) Seguimiento o evaluación

La importancia de la evaluación de las acciones realizadas permite identificar el impacto logrado en la realidad social, poder hacer ajustes, o eliminar el programa emprendido. Indudablemente la tecnología hoy ofrece diversas ventajas, pese a múltiples resistencias no sólo de entes públicos sino del cuestionamiento anticipado que la ciudadanía puede realizar ante la ausencia de soluciones inmediatas.

Atendiendo a las etapas anteriores, el problema de investigación se encuentra<sup>19</sup> en a) el diseño o aprobación por la Cámara de Diputados del PEF, así como en b) la implementación o ejecución por parte del órgano público que ha recibido la partida presupuestal. En el primero puede acontecer, por acción, es decir, con toda intención no asignar o reducir los recursos económicos a los entes públicos, o por omisión legislativa, al no aprobar en forma total o parcial el gasto público, pudiendo presentarse diversos tipos de omisiones legislativas absolutas y relativas, derivando la combinación de estas con las facultades legislativas de ejercicio obligatorio, así como potestativas.

En el segundo caso, se presenta al existir subejercicios por los órganos públicos, vía acción pues con toda intención determinan no

ejercer el dinero y con ello dejar de cumplir objetivos establecidos; asimismo por omisión, al dejar transcurrir el tiempo sin realizar acto alguno que implique ejercer los recursos económicos para el fin establecido en el presupuesto público.

De esta manera, la indebida distribución presupuestaria violatoria de derechos humanos, se ha tratado de impugnar en sede judicial a través del juicio de amparo:

1. En forma directa del PEF porque su contenido no distribuye en forma equitativa la riqueza del país. El debate puede presentarse por acción u omisión legislativa. Respecto al primero de ellos, encuentra impedimento en el hecho de que la SCJN haya indicado que el PEF es un acto materialmente administrativo y no un acto jurídico formal, es decir, un acto de aplicación de la ley de presupuesto, sin otorgar competencias, derechos y obligaciones. Ello aunado a los efectos relativos del juicio de amparo bajo el cual se aduce la imposibilidad de efectos generales y con ello la no redistribución presupuestaria<sup>20</sup>.

En relación al segundo de ellos, la SCJN ha sostenido que el juicio de amparo es improcedente por los efectos relativos de su sentencia frente la omisión legislativa, situación que aplicada al PEF, no podría lograr una redistribución económica mediante acto legislativo general, abstracto y permanente.

2. De manera indirecta, al hacer valer el justiciable el debate de la violación a sus derechos al no recibir servicios públicos idóneos que puedan satisfacer sus necesidades, dada la ausencia de recursos económicos que permitan financiarlos o cuando existiendo esos recursos no se ejerzan para el fin planeado. Ello ha permitido que se gesten y desarrollen nuevos criterios respecto a la distribución del PEF basada en derechos humanos<sup>21</sup>.

Por tanto, no basta con la sola existencia de los derechos humanos en el *corpus iuris*, pues requieren de una adecuada política distributiva presupuestaria que permita financiar las

<sup>19</sup> Véase al respecto, MARTINEZ REGINO, Roberto, "La protección de los derechos humanos y la inejecución de las sentencias de amparo por el indebido financiamiento de políticas públicas en México", *Revista del Posgrado en Derecho de la*

UNAM, Nueva Época, Núm. 10, enero-junio 2019, pp.115-119.

<sup>20</sup> Véase al respecto, *Ibidem*, pp.121-124.

<sup>21</sup> Véase al respecto, *Ibidem*, pp.124-126.

políticas públicas operativas bajo las cuales se materialicen los bienes y servicios, con la calidad y cobertura idónea capaz de satisfacer los derechos de las personas. La negativa de lo anterior, ha buscado el debate en el ámbito judicial a fin de proteger los derechos humanos controvertidos, aun cuando no ha resultado fácil la búsqueda de la protección judicial de aquellos.

#### IV. El juez y la justicia distributiva en la reparación integral de los derechos humanos

Atendiendo a la problemática antes referida, conforme al contenido del bloque de constitucionalidad en derechos humanos, la violación de los derechos fundamentales por la indebida distribución presupuestaria trae consigo diversos efectos que conforme a fuentes nacionales<sup>22</sup> e internacionales<sup>23</sup> el Estado está obligado a reparar.

---

<sup>22</sup> Artículo 20, apartado C, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículos 1, párrafo tercero; 2, fracciones I y II; y 7, fracciones I, VII, XIV, XX y XXVI Ley General de Víctimas, artículo 26 de la Ley General de Acceso de las Mujeres a una Vida Libre de Violencia, artículo 116, fracción de la VI Ley General de los Derechos de Niñas, Niños y Adolescentes, artículos 3, fracción VII; 48-52; y 65, fracción III de la Ley General para Prevenir, Sancionar y Erradicar los Delitos en Materia de Trata de Personas y para la Protección y Asistencia a las víctimas de estos Delitos, artículos 32, fracción V; y 35 de la Ley General para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Secuestro, Reglamentaria de la Fracción XXI del Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 109, fracciones XXIII, XXIV y XXV del Código Nacional de Procedimientos Penales, artículos 6, fracción III; 32, fracción III; y 39, fracción I del Reglamento de la Ley General de Víctimas, artículos 4, fracción III; y 38 Bis, fracción III del Reglamento de la Ley General de Acceso de las Mujeres a una Vida Libre de Violencia.

<sup>23</sup> Artículos 4, 5 y 7 de la Declaración sobre los principios fundamentales de justicia para las víctimas de delitos y del abuso del poder, artículo 63.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos "Pacto de San José", artículo 7, inciso g, de la Convención Interamericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer "Belém de

Sin duda, dicha transgresión a los derechos humanos puede acontecer bajo la forma; a) material, que consiste en "la pérdida o detrimento de los ingresos de las víctimas, los gastos efectuados con motivo de los hechos y las consecuencias de carácter pecuniario que tengan un nexo causal con los hechos del caso"<sup>24</sup> y que comprende i) el daño emergente, ii) la pérdida de ingresos, iii) el lucro cesante, y iv) el daño al patrimonio familiar; asimismo, de manera b) inmaterial, que comprende "tanto los sufrimientos y las aflicciones causados a la víctima directa y a sus allegados, el menoscabo de valores muy significativos para las personas, así como las alteraciones, de carácter no pecuniario, en las condiciones de existencia de la víctima o su familia"<sup>25</sup>, deben ser superadas a través de la reparación integral; el restablecimiento a la situación anterior, más allá de pago de compensación a las víctimas<sup>26</sup>, pues en su caso son necesarias las medidas de

Pará", y en los ordinales 3, inciso d; 11, inciso b; 15, 16, 17 y 18 de los Principios y directrices básicos sobre el derecho de las víctimas de violaciones manifiestas de las normas internacionales de derechos humanos y de violaciones graves del derecho internacional humanitario a interponer recursos y obtener reparaciones.

<sup>24</sup> Véase al respecto Corte IDH. Caso "*Bámaca Velásquez vs. Guatemala*". Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de febrero de 2002. Serie C No. 91, párr. 43; Corte IDH. Caso de la "*Masacre de las Dos Erres vs. Guatemala*". Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas, sentencia de 24 de noviembre de 2009, serie, C, No. 211, párr. 275; y Corte IDH. Caso "*Manuel Cepeda Vargas vs. Colombia*". Excepciones Preliminares, Fondo y Reparaciones. Sentencia de 26 de mayo de 2010. Serie C No. 213, párr. 242.

<sup>25</sup> Véase al respecto Corte IDH. Caso de los "*Niños de la Calle*" (Villagrán Morales y otros) vs. *Guatemala*". Reparaciones y Costas, sentencia de 26 de mayo de 2001, serie C, No. 77, párr. 84; y Corte IDH. Caso "*Chitay Nech y otros vs. Guatemala*". Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de mayo de 2010, Serie C, No. 212, párr. 275.

<sup>26</sup> Cfr. Corte IDH. Caso "*Herrera Espinoza y otros Vs. Ecuador*". Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 1 de septiembre de 2016. Serie C No. 316, párr. 214.

rehabilitación, satisfacción y garantías de no repetición.

En la búsqueda de la protección judicial de la reparación integral de los derechos humanos, se encuentra inmersa la importancia del cumplimiento de los subprincipios del principio décimo quinto que se estudia, al ser judicializada dicha problemática por el justiciable para la tutela por el juzgador respecto a los derechos fundamentales controvertidos, y el fortalecimiento a las instituciones para evitar futuras casuísticas.

Hoy en día la reparación integral se justifica por dos motivos. Por una parte, debido a la propia obligación general del Estado respecto a ello, y por otra, a través del derecho de las víctimas<sup>27</sup>; ya sean *directas*, al poner en peligro o afectar sus derechos humanos; *indirectas*, aquellas personas que dependen de las víctimas directas —como son los familiares— así como *potenciales*; las personas cuyos derechos peligran al asistir a la víctima. Sin duda, los diversos tipos de víctimas pueden presentarse en forma individual o colectiva.

En este contexto, la búsqueda de la reparación integral en sentido amplio, permite el estudio de los siguientes elementos:

#### 1. La verdad

Consiste en el derecho de la víctima y de la sociedad en conocer las causas y razones de la violación de sus derechos humanos, así como de los ordenamientos jurídicos que contienen a estas últimas, a fin de evitar que vuelva acontecer en el futuro. Esta medida puede tener una dimensión individual o colectiva, pero en todo caso inmediata para explicar lo acontecido<sup>28</sup>.

Indudablemente, al activar el juicio de amparo en busca de la justiciabilidad de la distribución presupuestaria de forma equitativa, ya sea en forma directa o indirecta, se busca identificar y visibilizar la problemática de la indebida asignación presupuestaria, así como de los

efectos generados en los servicios públicos que no logran la eficacia de los derechos humanos, a falta de cobertura y calidad, empero, la no actualización de la garantía antes referida para el desarrollo procesal impide conocer la verdad, solucionar el problema y peor aún la adopción de acciones que impliquen evitar acontezca dicho fenómeno social.

De esta manera, la impugnación directa del PEF cuyo resultado es la improcedencia en la protección del juicio de amparo, niega en forma absoluta el poder conocer el derecho a la verdad de dicha problemática, debido al contexto normativo que impide que mediante sentencia, se ampare y proteja. Por otra parte, al impugnar de manera indirecta el PEF, esto es directamente los derechos humanos violados, pero no al documento presupuestario, la sentencia puede ser protectora y dar a conocer las causas de la indebida distribución presupuestaria sin que se pueda evitar que acontezca en el futuro.

#### 2. La justicia

Se sustenta en dos ejes importantes, por una parte, en el deber del Estado de investigar los hechos e identificar a los responsables de dichas violaciones a derechos humanos, y por otra, el juzgar o sancionar a los responsables de tales afectaciones. Sin duda una obligación que debe ser cumplida en forma seria y no como una formalidad<sup>29</sup>.

Hoy en día el poder indagar respecto al cumplimiento de los derechos humanos a través de la distribución del PEF de manera equitativa, es una necesidad, sin embargo, no ha aumentado el conocimiento de ello mediante la vía judicial, por las limitaciones interpretativas normativas existentes del juicio de amparo, que impide generar el debate respecto a la asignación y reasignación distributiva presupuestal ya sea como medida cautelar o mediante sentencia definitiva, mucho menos identificar el grado y tipo de responsabilidad

<sup>27</sup> Véase al respecto Corte IDH. Caso “*Radilla Pacheco vs. México*”. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009. Serie C No. 209, párr. 180.

<sup>28</sup> Véase al respecto Corte IDH. Caso “*Myrna Mank vs. Guatemala*”, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia del 25 de noviembre de 2003, párr. 274;

asimismo, cfr. Corte IDH. Caso “*Hermanos Gómez Paquiyauri*”, Sentencia del 8 de julio de 2004, párr. 230.

<sup>29</sup> Véase al respecto Corte IDH. Caso “*Tibi Vs. Ecuador*”. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia del 7 de septiembre de 2004, párr. 258.

que los servidores públicos deben asumir respecto al diseño, aprobación y ejecución.

### 3. La reparación en sentido estricto

Se trata de un principio constitucional y del Derecho Internacional, cuyo incumplimiento de respeto y garantía por el Estado respecto a los derechos humanos<sup>30</sup> implica una afectación que debe ser reparada en forma adecuada. Surgiendo diversos tipos de medidas para ello, como son:<sup>31</sup> restitución, rehabilitación, indemnización patrimonial y no patrimonial, simbólicas, colectivas e individuales, y de garantía de no repetición.

En México, derivado de la protección de los derechos humanos debatidos en sede judicial mediante el juicio de amparo —dejando en forma secundaria la impugnación del gasto público— se ha permitido en forma limitada y parcial la emisión de las diversas medidas de reparación antes mencionadas, dejando a cargo de las autoridades responsables la gestión de mayores recursos económicos para cumplimentar el mandato de amparo.

Indudablemente, la reforma constitucional en derechos humanos, trajo consigo en la parte dogmática una gran *influencia interna*<sup>32</sup>, al aumentar el debate y desarrollo de los alcances de cumplimiento de los derechos fundamentales, su justiciabilidad y reparación. Sin embargo, la influencia de tales derechos hacia la parte orgánica constitucional, en específico vinculado a la del presupuesto público, había sido considerada una cláusula dormida<sup>33</sup>, es decir, una institución operativa desde el ámbito legalista pero que bajo el enfoque de derechos humanos, ha comenzado a

despertar a fin de atender soluciones novedosas a la exigibilidad de los derechos que imperan en la sociedad.

Resulta notorio que en México solo existe reparación parcial de la afectación de los derechos humanos violados por la indebida distribución del PEF, pues aún subsiste —aunque cada vez menos— la noción de que diversas instituciones orgánicas constitucionales, constituyen límites a los derechos fundamentales, cuando el contexto jurídico y la realidad social implican una concepción inversa, si bien bajo los límites de la Constitución, pero con la preponderancia del cumplimiento de los derechos humanos.

En este sentido, no hay derechos humanos sin presupuestos públicos, empero, la actual problemática permite evidenciar que acontece un contexto de discriminación estructural que requiere la reparación integral con un enfoque transformador<sup>34</sup>, no solo para la restitución a un estado previo a la violación de los derechos humanos, superando los diversos efectos causados, sino también para evitar que vuelva acontecer dicha problemática.

De esta manera, el juzgador como guardián constitucional, al realizar el control difuso de convencionalidad y bajo una interpretación sistemática y teleológica de la Constitución, puede atender a dicho fenómeno social, desde la justicia distributiva, protegiendo los derechos de las personas y superando aspectos limitativos procesales, pero al mismo tiempo estimular mediante sentencias protectoras e innovadoras, políticas públicas equitativas con efectos redistributivos a cargo de las

---

<sup>30</sup> Véase al respecto Corte IDH. Caso “*Lori Berenson Mejía Vs. Perú*”, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 25 de noviembre de 2004, párr. 230.

<sup>31</sup> Véase al respecto Corte IDH. Caso “*Trujillo Oroza Vs. Bolivia*”. Reparaciones y Costas, Sentencia de 27 de febrero de 2002, párr. 61. Corte IDH. Caso “*Cantoral Benavides Vs. Perú*”, Reparaciones y Costas, sentencia de 3 de diciembre de 2001, párr. 40-42. Corte IDH. Caso “*Cesti Hurtado Vs. Perú*”. Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de mayo de 2001, párr. 34, 35 y 36, y Corte IDH. Caso de los “*Niños de la Calle*” (Villagrán Morales y otros) vs. *Guatemala*. Reparaciones y Costas, sentencia de 26 de mayo de 2001, serie C, No. 77, párr. 62.

<sup>32</sup> Para mayor información puede consultarse GARGARELLA, Roberto, *La sala de máquinas de la Constitución. Dos siglos de constitucionalismo en América Latina (1810-2010)*, Argentina, Katz Editores, 2015, pp.246-260.

<sup>33</sup> Para mayor información puede consultarse *Ibidem*, pp. 261-266.

<sup>34</sup> Véase al respecto Corte IDH. Caso “*González y otras (“Campo Algodonero”) Vs. México*”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 16 de noviembre de 2009. Serie C No. 205, párr. 450, y Corte IDH. Caso “*Atala Riffo y niñas Vs. Chile*”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de febrero de 2012. Serie C No. 239, párr. 267.

autoridades responsables. Para ello, es crucial que tales decisiones se sustenten —dentro del liberalismo igualitario— bajo los siguientes criterios:<sup>35</sup>

a) La atención de bienes primarios, como elementos básicos necesarios y racionales, para lograr con éxito sus intenciones, tales como libertades básicas, de movimiento, de elección respecto a qué ocupación ejercer, de acceso a poderes y prerrogativas de cargos y posiciones de responsabilidad, de ingreso, así como de riqueza, y de bases sociales que impliquen respeto de sí mismo. Sin duda, una perspectiva que se enfoca en situaciones de desigualdad extrema.

b) Desarrollar capacidades, pues las personas presentan necesidades diferentes atendiendo a sus características fisiológicas, sociales, culturales, debiendo así proteger las libertades de elección respecto a la manera de desarrollar su vida y los deseos a alcanzar en ella. De esta manera este criterio busca reducir la desigualdad de oportunidades.

Sin duda, al identificar el núcleo esencial del derecho a cumplir y el deber de su eficacia progresiva de derechos humanos, puede el Juzgador aplicar los criterios antes referidos al ordenar bajo alguna medida cautelar o a través de sentencia protectora, mejorar la política distributiva presupuestaria y financiar en forma idónea los bienes y servicios públicos ausentes o deficientes.

## V. Conclusiones

Debido a la heterogeneidad de la sociedad en el país, con diversos problemas, necesidades y prioridades distintas en el amplio territorio nacional, el Estado debe lograr la equidad entre las personas, a través de la aplicación de la igualdad formal con la material, desplegando políticas públicas como medidas de igualación, entre ellas la presupuestaria, para financiar apropiadamente las acciones públicas y reducir las desigualdades sociales, la pobreza así como los diversos efectos que estas han generado.

La globalización en su dimensión jurídica ha permitido el nacimiento del derecho a la reparación integral por la violación de derechos humanos, como lo es por la indebida distribución presupuestal, creando diversos referentes para su ejercicio, restauración al hecho previo y evitar que acontezca dicho fenómeno social en el futuro.

La actual noción normativa e interpretativa que se tiene respecto de los derechos humanos, la institución presupuestaria —respecto a su naturaleza, procedimiento de aprobación y efectos— y el juicio de amparo, son desiguales. Si bien existen innovaciones respecto a la eficacia de los derechos de las personas, las apreciaciones en lo que respecta al PEF y al juicio de amparo, se encuentran restringidas, de manera que en su dimensión orgánica aún se hallan en posición preponderante respecto a los derechos fundamentales, limitando así la distribución presupuestal desde el ámbito judicial para el financiamiento de políticas y cumplir los derechos de las personas.

No obstante, si bien en México acontece bajo una forma parcial la reparación integral a través de la impugnación indirecta del PEF con el juicio de amparo, la ausencia de garantías de no repetición perpetua en el tiempo dicha problemática.

Es necesaria la actualización normativa o interpretativa respecto a las instituciones presupuestarias y del juicio de amparo, así como la relación que guardan con los derechos humanos, a fin de que estos puedan ser eficaces a través de políticas públicas idóneamente financiables.

<sup>35</sup> Cfr. MARTINEZ REGINO, Roberto, et. al. (Coordinadores), "Debates contemporáneos sobre la eficacia de los derechos humanos en la

globalización", México, *Universidad Autónoma del Estado de Morelos*, 2023, pp.159-160.

## ANEXO I

---



PRINCIPIOS DE  
**DERECHOS HUMANOS**  
EN LA POLÍTICA FISCAL

# Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal

Mayo 2021

[www.derechosypoliticafiscal.org](http://www.derechosypoliticafiscal.org)



## COMITÉ IMPULSOR

Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ) - Argentina  
Centro de Estudios Legales y Sociales (CELS) - Argentina  
Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad, Dejusticia - Colombia  
FUNDAR- Centro de Análisis e Investigación - México  
Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC) - Brasil  
Red de Justicia Fiscal de América Latina y El Caribe (RJFALC) – Regional  
Center for Economic and Social Rights (CESR) – Internacional (Secretaría de la Iniciativa)

## COMITÉ DE EXPERTOS Y EXPERTAS

Dayana Blanco	Jonathan Menkos
Juan Pablo Bohoslavsky	Bibiana Leticia Ramírez
Horacio Corti	Pedro Rossi
María Goenaga	Magdalena Sepúlveda
Verónica Grondona	Rodrigo Uprimny
Ricardo Martner	María Fernanda Valdés

## COORDINADORES DE REDACCIÓN

Sergio Chaparro (CESR)  
María Emilia Mamberti (CESR)

## Los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal se han beneficiado de los aportes significativos de las siguientes personas:

Dalile Antúnez (ex ACIJ)	Ana Carolina González (Fundación Ford)	Haydeé Perez (Fundar)
Mayra Báez (CESR)	Livi Gerbase (INESC)	Iara Pietricovsky (INESC)
Nathalie Beghin (INESC)	Diana Guarnizo (Dejusticia)	Alba Ramírez (Fundar)
Iván Benumea (Fundar)	Mariana Gurrola (Fundar)	Eduardo Reese (ex CELS)
María Elena Camiro (Fundar)	Julieta Izcurdia (ACIJ)	Greg Regaignon (Wellspring Philanthropic Fund)
Michelle Cañas (CELS)	Juan Pablo Jiménez (Asociación Iberoamericana de Financiación Local)	Alejandro Rodríguez (Dejusticia)
Paulina Castaño (Fundar)	Nicholas Lusiani (ex CESR)	Carmen Ryan (ex ACIJ)
Grazielle David (RJFALC)	Luna Miguens (CELS)	Ignacio Saiz (CESR)
Kate Donald (CESR)	Olivia Minatta (CESR)	Leandro Vera (CELS)
Adrián Falco (RJFALC)	Alicia Ojeda (Fundar)	Malena Vivanco (ACIJ)
Victoria Faroppa (REDESCA/OEA-CIDH)	Gaby Oré-Aguilar (ex CESR)	Pablo Vitale (ACIJ)
Soledad García (REDESCA/OEA-CIDH)		

## La Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal agradece las contribuciones de las personas y organizaciones que participan en los diálogos nacionales, regionales y temáticos para discutir el documento principal. Un agradecimiento especial a las siguientes organizaciones que contribuyeron con la organización de estos diálogos.

Cecom-Unicamp (Brasil)	Global Alliance for Tax Justice (Global)
Centro de Derechos Económicos y Sociales (CDES) (Ecuador)	ILEX, Acción Jurídica (Colombia)
FES Brasil	Latindadd (Regional)
Foro Social Panamazónico (Regional)	Observatorio de Políticas Económicas (OPES) (Chile)
Fórum Solidaridad (Perú)	Relatoría de Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales (OEA-CIDH) (Regional)
GI-ESCR (Chile)	

# ÍNDICE

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>4</b>
<b>ESTRUCTURA E INTERPRETACIÓN</b> .....	<b>9</b>
<b>DEFINICIONES</b> .....	<b>10</b>
<b>PREÁMBULO</b> .....	<b>12</b>
<b>15 PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS EN LA POLÍTICA FISCAL</b> .....	<b>14</b>
I. Principios Generales .....	15
II. Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal.....	22
III. Obligaciones específicas aplicables a la política fiscal.....	39
IV. Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los Estados .....	54
V. Reparaciones y mecanismos de implementación .....	62



# INTRODUCCIÓN

La política fiscal es un instrumento fundamental para la garantía de los derechos. Sin recursos no hay derechos, y así como los presupuestos son el mejor reflejo de las verdaderas prioridades de los Estados, los sistemas tributarios reflejan a su vez la contribución de distintos actores para solventar estas prioridades. Esto es todavía más claro frente a desafíos como las situaciones de crisis climática, económica o sanitaria que exigen esfuerzos adicionales para contar con Estados bien financiados y que cooperen entre sí, de modo que puedan implementar políticas eficaces, transparentes y redistributivas que protejan los derechos de todas las personas<sup>01</sup>. Existe un creciente reconocimiento de que la política fiscal, además de ser un instrumento clave para la garantía de derechos, se encuentra sujeta a los compromisos y las obligaciones que los Estados han asumido a nivel internacional y en sus propias constituciones.

Los derechos humanos son los que toda persona tiene por su condición de tal, sean estos civiles y políticos, o económicos, sociales, culturales y ambientales. Estos derechos suelen estar reconocidos en abundantes instrumentos legales nacionales e internacionales de diferente jerarquía, ampliamente adoptados por los países de la región, mediante los cuales los Estados y otros actores se obligan a su cumplimiento de buena fe. Los derechos humanos se caracterizan mediante principios como los de universalidad e inalienabilidad, indivisibilidad e interdependencia, igualdad y no discriminación. Además, están regidos por un criterio interpretativo que indica que, a la hora de determinar el alcance del derecho existente, se debe acudir a la norma o lectura más favorable o extensiva posible en beneficio de los derechos de las personas.

En este sentido, las normas de derechos humanos son reconocidas como un marco jurídico al que debe adecuarse toda la actuación del Estado, incluida por

supuesto la política fiscal. En efecto, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) ha establecido que los principios de derechos humanos son “plenamente aplicables a las políticas fiscales”, y que ellos 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 consecuencias”<sup>02</sup>. La CIDH ha aclarado también que 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”<sup>03</sup>. Junto con los derechos humanos, la política fiscal está regida por otros marcos normativos de aplicación obligatoria, como el derecho constitucional doméstico o los principios generales del derecho internacional, e influida por estándares de política pública o buenas prácticas de organismos internacionales, que deben interpretarse en armonía con las normas de derechos humanos.



**La política fiscal es un instrumento fundamental para la garantía de los derechos. Sin recursos no hay derechos, y así como los presupuestos son el mejor reflejo de las verdaderas prioridades de los Estados, los sistemas tributarios reflejan a su vez la contribución de distintos actores para solventar estas prioridades.**

Con la adopción de la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible y la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo, los Estados se comprometieron a movilizar recursos y ajustar sus políticas fiscales para cumplir con los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

01 | CIDH, 2020. Pandemia y Derechos Humanos en las Américas. Resolución 01 de 2020 (Adoptada por la CIDH el 10 de abril de 2020). Pár. 13.

02 | CIDH, 2017. Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.164. Doc. 147. Pár. 501.

03 | CIDH & REDESCA, 2019. Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos (1 de Noviembre de 2019). OEA/Ser.L/V/II. CIDH/REDESCA/INF.1/19. Pár. 262.

Las normas de derechos humanos han sido reconocidas como la piedra angular de estas agendas. Otros marcos globales, como el Acuerdo de París, también deben ejecutarse de forma armónica con las obligaciones de derechos humanos y definen un rol para los Estados de América Latina y el Caribe que no es “neutral”, sino que les exige un compromiso activo con el mejoramiento de la calidad de vida de sus habitantes.

Sin embargo, a pesar de los numerosos compromisos internacionales y del enorme potencial transformador de la política fiscal para la realización de los derechos humanos, en la práctica ella no está siendo elaborada de conformidad con las obligaciones de los Estados de la región en este campo. Así lo reconoció la propia CIDH, quien señaló que la baja recaudación de recursos públicos debido a los elevados niveles de evasión y elusión, las abundantes deducciones de impuestos, exenciones y otros vacíos legales, y la persistencia de estructuras tributarias regresivas -en las que quienes más tienen no necesariamente pagan proporcionalmente más según su capacidad contributiva-, privan a los Estados de valiosos recursos para la garantía de los derechos. A esto se suma un gasto social insuficiente y mal distribuido, que en la región es bajo para los estándares internacionales y en muchos casos no tiene un enfoque de derechos humanos<sup>04</sup>.

Al igual que otras áreas de la actividad financiera pública, la política fiscal está sujeta a un conjunto emergente de normas, reglamentos y estándares complementarios a los derechos humanos. Esta creciente complejidad, y la mayor especialización disciplinaria que trae asociada, lleva a que en ocasiones la política fiscal se conciba como un asunto netamente técnico que debe ser manejado por un estrecho círculo de especialistas, ocultando el vínculo directo que tiene con la vida y el bienestar de las personas y las comunidades.

Esta desconexión es particularmente seria en América Latina y el Caribe, donde ciertas desigualdades estructurales persisten a lo largo del tiempo, como es el caso de la desigualdad de género y la desigualdad racial, que se entrelazan con la dramática desigualdad económica que caracteriza a la región y que la política fiscal tiene el potencial de corregir. La reducción de estas desigualdades estructurales y la eliminación de la discriminación subyacente mediante políticas redistributivas en el ámbito fiscal, social, laboral, o en el ámbito de la economía del cuidado, entre otros, son obligaciones de derechos humanos además de com-

promisos reafirmados por los Estados en la Agenda 2030 y sus Objetivos de Desarrollo Sostenible.



**Los principios de derechos humanos son plenamente aplicables a las políticas fiscales y ellos 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 consecuencias.**

Por otra parte, muchas veces los gobiernos de la región responden a las crisis económicas sin considerar adecuadamente sus obligaciones de derechos humanos, y con medidas regresivas y procíclicas. Esto es especialmente grave dada la volatilidad macroeconómica y las frecuentes crisis que caracterizan a América Latina y al Caribe. Las medidas de austeridad adoptadas en estos contextos, muchas veces de forma sistemática y debido a condicionalidades impuestas directa o indirectamente por instituciones internacionales, generan retrocesos inadmisibles y agravan las barreras existentes para el goce efectivo de los derechos humanos sin discriminación. En contraste, los Estados deben disponer y movilizar el máximo de los recursos disponibles, incluyendo acciones de búsqueda permanente de dichos recursos a nivel nacional y multilateral con el fin de prevenir y mitigar los impactos de las crisis y hacer efectivos los derechos humanos<sup>05</sup>.

La falta de transparencia, participación y democracia real en el campo de la política fiscal ha desembocado en problemas adicionales. Por un lado, la persistente corrupción a lo largo de la región detrae recursos públicos valiosos para el financiamiento de los derechos humanos e implica riesgos directos e indirectos que conducen a su vulneración<sup>06</sup>. Por otra parte, estas y otras fallas en la acción estatal reducen la confianza en lo público y facilitan la captura del Estado por parte de las élites y otros grupos de interés para reforzar sus privilegios<sup>07</sup>. El auge de la privatización, y de figuras relacionadas como las Alianzas Público-Privadas, no ha hecho más que profundizar esta tendencia. A medida que las empresas van adquiriendo mayor poder político, ejercen una mayor influencia indebida para que se reduzcan los impuestos de sociedades, se amplíen las desgravaciones o exenciones fiscales y aumenten los

04| CIDH, 2017. Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.164. Doc. 147. Pár. 495-500.

05| CIDH, 2020. Pandemia y Derechos Humanos en las Américas. Resolución 01 de 2020 (Adoptada por la CIDH el 10 de abril de 2020). Pár. 13.

06| CIDH, 2019. Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos (OEA/Ser.L/V/II. II. Doc.236/19). Pár. 154-159.

07| CIDH, CIDH & REDESCA, 2019. Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos. OEA/Ser.L/V/II. CIDH/REDESCA/INF.1/19. Pár. 263-265.

## INTRODUCCIÓN

resquicios legales que facilitan la elusión de impuestos<sup>08</sup>. Estas medidas disminuyen la progresividad y la equidad tributaria, trasladando las cargas a los grupos en situación de mayor desventaja y vulnerabilidad de la sociedad, con lo cual se debilitan los criterios de justicia propios del Estado de Derecho. A su vez, hacen que las administraciones públicas incurran en pérdidas considerables de recursos y que la capacidad de los Estados para prestar servicios públicos de calidad se vea limitada<sup>09</sup>.

Este panorama impide a los Estados de la región abordar varios de sus principales desafíos. Como advirtió la CIDH, la pobreza y la pobreza extrema no pueden ser enfrentadas y erradicadas sin un marco amplio de políticas de carácter redistributivo, incluyendo la política fiscal, que reduzcan los niveles extremos de desigualdad socioeconómica que caracterizan a América Latina<sup>10</sup>. En algunos países, incluso, la pobreza aumenta producto de la política fiscal, lo cual significa que las personas en situación de pobreza no son beneficiarias sino pagadoras netas del sistema fiscal<sup>11</sup>.

A esto se suma que, en el contexto de la globalización, la cooperación internacional en temas tributarios se ha convertido en un imperativo para que los Estados puedan combatir la evasión y la elusión fiscal, frenar la competencia a la baja en impuestos corporativos y fortalecer la integridad y transparencia de la arquitectura financiera internacional. Esto les permitiría contar con recursos necesarios para enfrentar fenómenos como la desigualdad extrema, la crisis climática, las pandemias, la migración forzada, entre otros desafíos claves de nuestro tiempo que ponen en riesgo los derechos y que requieren de Estados robustos y bien financiados para protegerlos. Como ha destacado el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, mecanismos robustos para facilitar la cooperación y solidaridad nacional e internacional, al igual que una movilización extraordinaria de recursos para los programas necesarios para la realización de los derechos, asegurarán que el mundo esté mejor preparado para futuras emergencias<sup>12</sup>.

Otra falla en la cooperación internacional que impide la garantía progresiva de los derechos, sobre todo en contextos de crisis globales sistémicas, es la ausencia de medidas solidarias por parte de la comunidad

internacional para apoyar a los Estados con mayores restricciones en su espacio fiscal. En estos contextos, organismos como la CIDH han llamado a suspender o aliviar la deuda externa y las sanciones económicas internacionales que pueden amenazar, debilitar o impedir las respuestas de los Estados para proteger los derechos humanos<sup>13</sup>. Todo esto hace patente la necesidad de una reforma a la arquitectura internacional de la deuda que facilite reestructuraciones ordenadas que involucren a todos los acreedores, y aborde las causas subyacentes para prevenir crisis recurrentes de deuda soberana y le brinde mayor espacio a los Estados para invertir en la garantía de derechos y en el desarrollo sostenible<sup>14</sup>.



**La pobreza y la pobreza extrema no pueden ser enfrentadas y erradicadas sin un marco amplio de políticas de carácter redistributivo, incluyendo la política fiscal, que reduzcan los niveles extremos de desigualdad socioeconómica que caracterizan a América Latina.**

En este contexto, los derechos humanos pueden hacer un aporte valioso para repensar la política fiscal en la región. Los presentes **Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal** ofrecen un marco de referencia claro, basado en fuentes normativas y otros documentos complementarios, para el diseño, implementación y monitoreo de la política fiscal. Son un referente para que los Estados, las instituciones financieras internacionales, las instituciones multilaterales y, en general, los actores económicos, públicos y privados, cumplan con sus obligaciones y responsabilidades en este campo y para que otros actores estatales, al igual que la sociedad civil y los movimientos sociales, tengan un referente claro para la rendición de cuentas y la exigibilidad de los derechos a través de la política fiscal.

Los **Principios y Directrices** ofrecen una visión para superar la débil conexión de la ciudadanía con los temas fiscales y la prevalencia de un marco institucional en que lo fiscal permanece relativamente aislado de la planeación para el desarrollo sostenible y los deba-

08| *Ibíd.*, Pár. 266-267.

09| Informe del Relator Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos (26 de septiembre de 2018). A/73/396, párr. 71.

10| CIDH, 2017. Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.164. Doc. 147. Pár. 493.

11| *Id.*, con base en datos de Lustig, N. (ed.) (2018). *Commitment to equity handbook: Estimating the impact of fiscal policy on inequality and poverty*. Brookings Institution Press and CEQ Institute, Tulane University.

12| Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (Comité DESC), Declaración sobre la pandemia de enfermedad por coronavirus (COVID-19) y los derechos económicos, sociales y culturales. E.C/12/2020/1 (17 de abril de 2020), par. 25.

13| CIDH, 2020. Pandemia y Derechos Humanos en las Américas. Resolución 01 de 2020. Pár. 18.

14| United Nations (2021). *Liquidity and Debt Solutions to Invest in the SDGs: The Time to Act is Now*.

tes democráticos sobre la desigualdad, los derechos humanos y la justicia social y ambiental. En su lugar, proponen una serie de estándares para inspirar una acción transformadora que renueve el pacto fiscal entre el Estado, la ciudadanía y las empresas, desatando un círculo virtuoso en que un marco institucional y una acción estatal vigorosa orientada a la garantía de derechos fortalezca la conexión de la ciudadanía con lo fiscal y conduzca a decisiones más participativas y legítimas en este campo. Esto a su vez puede redundar en una mayor confianza en las instituciones y una mayor disposición de la ciudadanía a pagar impuestos y demandar mejores políticas, lo cual fortalece la capacidad estatal para cumplir con sus obligaciones en derechos humanos.

Los estándares de derechos humanos pueden recoger las preocupaciones por unas finanzas sostenibles, por fortalecer la calidad del gasto o por asegurar criterios de priorización justos, que reconozcan el costo de oportunidad en el uso de los recursos públicos. Como lo muestran estos Principios y Directrices, honrar los compromisos en materia de derechos humanos no excluye las preocupaciones legítimas por asegurar la prudencia y el buen gobierno en el campo de las finanzas públicas. Por el contrario, ambos propósitos se centran en la importancia de adoptar medidas cuidadosamente planificadas y diseñadas para lograr mejoras continuas en el bienestar que sean sostenibles en el tiempo y eviten impactos negativos en la población. En ese sentido, el marco de derechos sirve como un horizonte de justificación de opciones de política sólidamente sustentadas en referencia a la totalidad de los derechos en juego en el contexto de un aprovechamiento pleno de los recursos disponibles.

Estos **Principios y Directrices** son el producto de un proceso de tres años de construcción y validación conjunta de estándares normativos y directrices de política para el caso de América Latina y el Caribe, pero que puede ser escalado a nivel global. Son el resultado de una investigación exhaustiva de fuentes normativas como tratados internacionales y sus interpretaciones autorizadas, constituciones de los países de la región, informes de organismos internacionales de promoción y protección de derechos humanos, y de otras fuentes complementarias como investigaciones de instituciones internacionales<sup>15</sup>. Se nutrieron también de los invaluables aportes recibidos por diversos canales, en especial mediante diálogos nacionales, temáticos y regionales orientados a la discusión pública y abierta del texto del documento<sup>16</sup>.



**Los Principios y Directrices, proponen una serie de estándares para inspirar una acción transformadora que renueve el pacto fiscal entre el Estado, la ciudadanía y las empresas, desatando un círculo virtuoso en que un marco institucional y una acción estatal vigorosa orientada a la garantía de derechos fortalezca la conexión de la ciudadanía con lo fiscal y conduzca a decisiones más participativas y legítimas en este campo.**

El proceso interdisciplinario que derivó en la adopción de los Principios y Directrices tuvo la participación de representantes de los Estados, organismos especializados, instituciones multilaterales, la academia, la sociedad civil y movimientos sociales de la región a través de consultas regionales y nacionales. La redacción y validación del documento contó con un Comité de personas expertas tanto en política fiscal como en derechos humanos y otras disciplinas relevantes al tema fiscal de reconocida trayectoria en la región.

Los estándares resultantes reconocen que el tiempo se agota para enfrentar la crisis climática y otros desafíos globales como las pandemias, y la cascada de crisis diversas que estos fenómenos pueden desatar. El sentido de urgencia de estos tiempos, plantea la necesidad de una acción fiscal decidida que contribuya a transitar hacia economías basadas en derechos, que pongan a las personas y al planeta primero. Los estándares reconocen también la diversidad de contextos de aplicación, incluyendo los desafíos particulares que enfrentan países altamente vulnerables, y plantean la necesidad de fortalecer las capacidades estatales en todos los niveles de gobierno para posibilitar su implementación.



**El sentido de urgencia de estos tiempos, plantea la necesidad de una acción fiscal decidida que contribuya a transitar hacia economías basadas en derechos, que pongan a las personas y al planeta primero.**

Con este documento se espera contribuir a fortalecer el marco de derechos humanos como paradigma para

15] Estas fuentes pueden consultarse en su integridad en la versión con notas del presente documento y en el compendio de fuentes disponible en la página web de la Iniciativa por los Derechos Humanos en la Política Fiscal: <https://derechosypoliticafiscal.org/es/recursos>

16] Para un recuento de los aportes recibidos en los espacios de diálogo convocados para la discusión del documento, y la forma en que fueron incorporados ver: <https://derechosypoliticafiscal.org/es/recursos/consultas-y-aportes>



## INTRODUCCIÓN

la formulación de la política fiscal, llevando también el tema de los recursos fiscales de los márgenes al centro de la agenda del movimiento de derechos humanos. En este sentido, se aspira a que la política fiscal persiga el objetivo de garantizar los derechos humanos y reducir las múltiples desigualdades en su disfrute. En particular, se espera generar un marco para:

- I.** La elaboración de una política fiscal respetuosa de los derechos humanos que los gobiernos puedan usar de guía en sus políticas públicas.
- II.** Facilitar la rendición de cuentas de los actores estatales, e incluso de otros actores no estatales como empresas, por parte de la sociedad civil, los movimientos sociales, y los organismos de supervisión y monitoreo nacionales y regionales, entre otros.



# ESTRUCTURA E INTERPRETACIÓN

## Estructura

Los Principios y Directrices se organizan en cuatro títulos que agrupan conceptualmente a 15 principios. El primer título refiere a los “principios generales”, que dan las pautas generales de interpretación de todas las obligaciones de derechos humanos en la política fiscal. El siguiente título contiene los principios que se aplican de manera “transversal” a la política fiscal y derivan del marco general de los derechos humanos. El tercer título alude a “obligaciones específicas” de aplicación a la política fiscal, derivadas particularmente de estándares aplicables a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales. El cuarto título condensa obligaciones extraterritoriales de los Estados, y deberes de actores no estatales. Finalmente, el título quinto desarrolla obligaciones vinculadas con las reparaciones y mecanismos de implementación.

A cada principio se asocian subprincipios, que desarrollan en más detalle su contenido normativo, y directrices, que proveen algunas guías de acción para su implementación. Los principios contienen prescripciones que se desprenden de fuentes legales, en especial del derecho internacional (incluidas fuentes de “derecho blando”), y por eso se traducen en acciones que los Estados “deben” llevar a cabo. En cambio, las directrices tienen como objetivo aclarar las obligaciones de los Estados y guiar a los tomadores de decisiones públicas en el cumplimiento de las normas de derechos humanos. Ellas se desprenden de recomendaciones de órganos de tratados y procedimientos especiales del sistema de derechos humanos, de organismos especializados en temas fiscales o de buenas prácticas de política validadas por la experiencia comparada. No todas las directrices tienen fuerza normativa, y por ello

es que se enuncian como pautas de acción que los Estados “deberían” implementar.

En ocasiones, distintos principios desarrollan temáticas relacionadas, pero profundizando en aspectos particulares. Así, por ejemplo, tres principios diferentes se vinculan con cuestiones de desigualdad: el principio 3 desarrolla específicamente el tema desigualdad económica; el principio 5 se enfoca en la discriminación que sufren determinados grupos y poblaciones; y el principio 6 en la igualdad de género, en atención a que las mujeres constituyen cerca de la mitad de la población mundial, y no un “grupo”.

## Interpretación

Los diferentes principios deben leerse de forma armónica, no existiendo jerarquía entre sí, ni entre los principios contenidos en cualquiera de los títulos del documento. En casos de aparente tensión entre diversos principios, el documento sugiere algunas pautas para su interpretación armónica.

## Más información

Para consultar documentos normativos y de política e investigaciones adicionales que sirvieron de insumos y complementan el alcance e interpretación de estos Principios y Directrices, remitirse al sitio web de la Iniciativa por los Derechos Humanos en la Política Fiscal: [www.derechosypoliticafiscal.org](http://www.derechosypoliticafiscal.org)



# DEFINICIONES

Cuando este documento refiere a:

**1**

**“derechos humanos” o “perspectiva o enfoque”** de derechos, se entenderá que ello incluye tanto un reconocimiento de su estrecha interdependencia con la vida de otras especies y con los límites planetarios, como de los enfoques transversales de género, etario, étnico-racial, y otros abordajes diferenciados que se destacan en el documento.

**2**

**“igualdad sustantiva”**, se alude a una dimensión que va más allá de la igualdad “formal” y supone entonces la modificación de las circunstancias fácticas que impiden el ejercicio de los derechos en condiciones de igualdad material, incluyendo las desigualdades en resultados, capacidades, recursos, poder y voz.

**3**

**“política fiscal”**, refiere al conjunto de políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos, y comprende todas las técnicas a través de las cuales los Estados obtienen y asignan recursos, incluida la tributación, la deuda pública, los ingresos obtenidos por las empresas públicas, la planeación macro-fiscal y todos los procesos asociados al ciclo presupuestario.

**4**

**“grupos en situación de vulnerabilidad o desventaja”**, se alude a grupos con integrantes que enfrentan una situación de subordinación prolongada o discriminación sistémica. Esto se refleja en el desconocimiento de las características particulares del grupo al que pertenecen, injusticias en el acceso a bienes y servicios y/o una insuficiente representación política. Su reconocimiento requiere un abordaje estatal diferenciado mediante acciones o medidas afirmativas para eliminar la discriminación y evitar mayores afectaciones a sus derechos. Entre ellos se encuentran niñas, niños y adolescentes; mujeres; personas con discapacidad; personas adultas mayores; personas lesbianas, gays, bisexuales, trans e intersex (LGBTI); pueblos indígenas y comunidades afrodescendientes, personas migrantes y aquellas marginadas por su clase social o su condición socioeconómica, entre otros.

**5**

**“fases de la política fiscal”**, alude a la generación y movilización de recursos, la asignación de recursos, la ejecución de recursos, y el monitoreo de la política fiscal.

6

**“beneficios fiscales” o “gasto fiscal”**, alude a concesiones, exenciones u otra clase de tratos diferenciales deliberados que reducen la cantidad de impuestos que pagan o pueden pagar en el futuro los individuos y las empresas al gobierno. Se denominan gastos tributarios por la literatura especializada porque son gastos gubernamentales indirectos, realizados a través de la política tributaria, que podrían destinarse a otros fines.

8

**“medidas de austeridad”**, hacen referencia tanto a las denominadas medidas de consolidación fiscal que buscan reducir el déficit fiscal (en general mediante la reducción del gasto público), como a aquellas medidas en otros ámbitos de política pública que suelen acompañarlas y que debilitan el rol del Estado en la garantía de derechos, tales como la flexibilización laboral, las privatizaciones o las reformas orientadas a reducir el alcance de la seguridad social, etc.

7

**“reglas fiscales”**, hacen referencia a restricciones constitucionales o legislativas a la política fiscal que especifican algún tipo de límite en las variables fiscales, tales como saldo presupuestario, deuda, gasto o impuestos, y que suelen estar contenidas en leyes u otros instrumentos que condicionan la elaboración, discusión parlamentaria, ejecución o control del presupuesto<sup>17</sup>.

17| Kennedy, Suzanne, Janine Robbins, and François Delorme. "The role of fiscal rules in determining fiscal performance." Fiscal Rules Conference. 2001.



# PREÁMBULO

1. Todos los derechos humanos precisan de recursos para su realización. La garantía de los derechos requiere de Estados con instituciones sólidas que movilicen, asignen y empleen suficientes recursos públicos de forma transparente, participativa y responsable.
2. Esto debe hacerse en cumplimiento de los principios consagrados en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y las normas incluidas en los principales tratados internacionales y regionales de derechos humanos, así como de los marcos jurídicos nacionales, en particular las constituciones de los Estados.
3. La política fiscal debe ser comprendida como un instrumento para la garantía de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales y ambientales, y tiene un enorme potencial transformador para combatir la pobreza, las desigualdades -incluida la de género-, la crisis climática, las asimetrías de poder y otros factores estructurales que obstaculizan la plena realización de estos derechos.
4. Una política fiscal que distribuya de manera más equitativa los ingresos y la riqueza haciendo frente a los niveles históricos de desigualdad existentes puede también disminuir la polarización, marginación y el descontento social. El gasto público también permite proporcionar servicios públicos para reducir las desigualdades socioeconómicas. En la toma de decisiones relativa a la tributación y el presupuesto, además, debería existir una democracia más directa y participativa.
5. La política fiscal define la disponibilidad, la distribución y el uso de los recursos con que los Estados cuentan para garantizar los derechos humanos y para cumplir con la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible, mediante la cual se comprometieron a “hacer realidad los derechos humanos de todas las personas”, adoptar políticas fiscales para reducir las desigualdades entre y al interior de los países, garantizar un piso de protección social universal, y afrontar otros desafíos globales como el cambio climático.
6. La tarea de alinear las políticas fiscales con los derechos humanos requiere de estándares claros. Los principios de derechos humanos apuntalan las funciones clave de la política fiscal y son completamente aplicables al contenido sustantivo de las políticas fiscales, así como a sus aspectos procedimentales. El derecho internacional de los derechos humanos es un marco vinculante para los Estados que sirve de guía para implementar políticas fiscales más legítimas y equitativas, y para resolver los dilemas de justicia involucrados en la asignación de recursos públicos. Este marco también genera responsabilidades concretas para las empresas, las instituciones financieras internacionales y otros actores no estatales e intergubernamentales, quienes deben respetar y contribuir a la realización de los derechos.

---

7. La política fiscal es un asunto de derechos humanos y, por ende, las reglas y los estándares complementarios que la rigen deben ser interpretados a la luz de las normas internacionales de derechos humanos y de aquellas consagradas en las constituciones nacionales como reflejo del pacto social. No es el alcance de los derechos y de este pacto social el que debe adaptarse a las políticas fiscales vigentes, sino estas últimas las que deben ponerse al servicio de los primeros, generando los recursos suficientes para la garantía de derechos.

---

8. Las funciones clásicas de la política fiscal de estabilizar la economía y distribuir y asignar recursos pueden alinearse con el propósito de garantizar los derechos humanos, otro de los objetivos de la política fiscal. La prudencia fiscal y económica y el cumplimiento de las obligaciones en derechos humanos no son objetivos mutuamente excluyentes, dado que ambos se centran en la importancia de medidas cuidadosamente diseñadas que eviten en la mayor medida posible los efectos negativos en las personas<sup>18</sup>. No obstante, tanto por aspectos de diseño como de implementación, las políticas predominantes

en el ámbito fiscal, y en particular los llamados programas de austeridad, de consolidación fiscal y de ajuste estructural, muchas veces han generado riesgos directos e indirectos sobre los derechos humanos al socavar las capacidades de los Estados para respetar, proteger y garantizar estos derechos<sup>19</sup>.

---

9. Una gestión responsable de la política fiscal, que asegure tanto el manejo sostenible de las finanzas públicas como el respeto a las obligaciones internacionales de los Estados en materia de derechos humanos, es una condición básica para garantizar el bienestar colectivo y la legitimidad democrática.

---

10. Los Principios y Directrices que se presentan a continuación son un referente para diseñar e implementar políticas fiscales que sirvan como instrumento para avanzar decididamente en la garantía de los derechos, preservando unas finanzas públicas sostenibles y tomando en serio los dilemas de política.

---

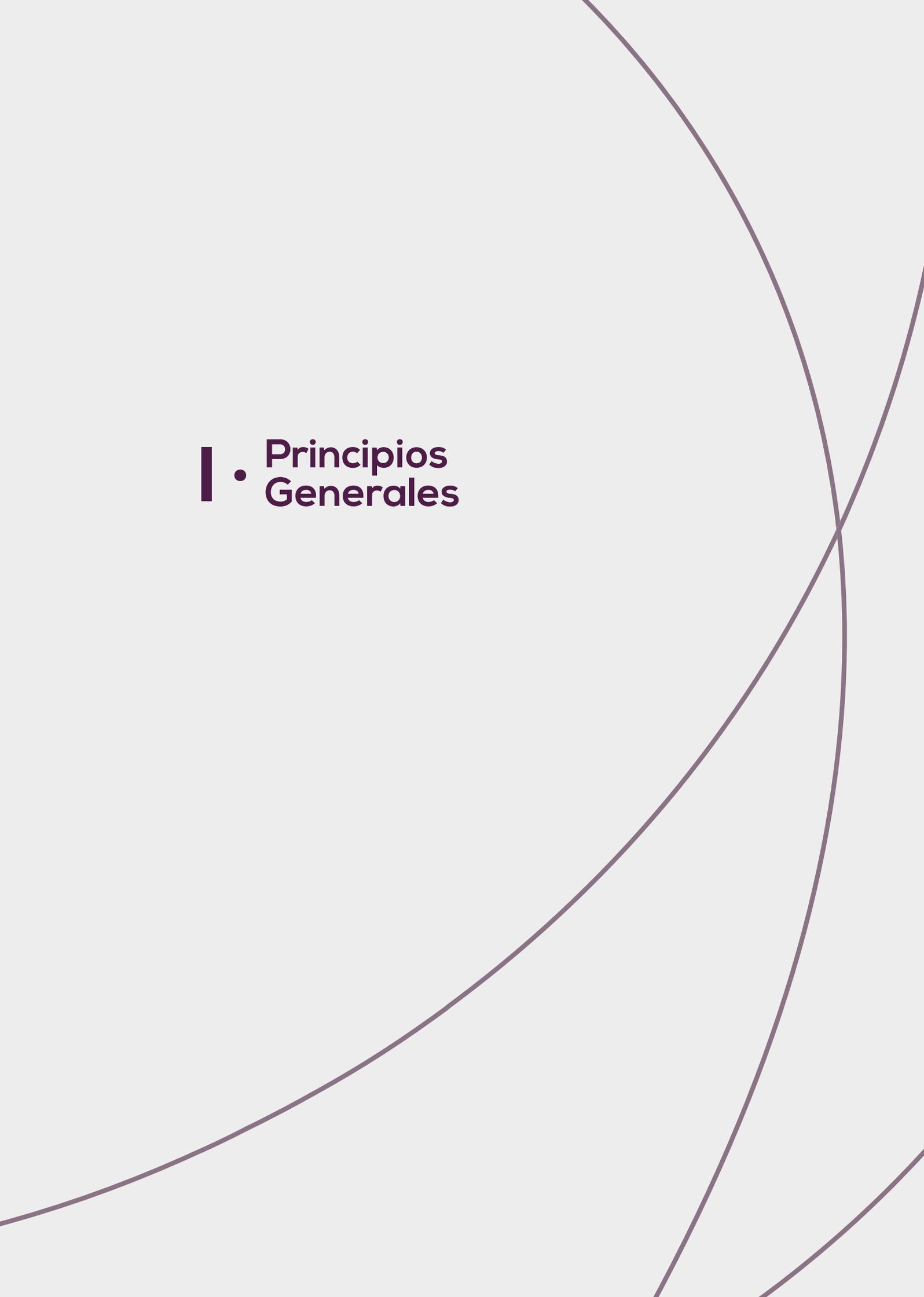
18| Declaración del Relator Especial sobre Pobreza Extrema y Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas, "Brazil 20-year public expenditure cap will breach human rights, UN expert warns".

19| Ver carta de fecha 16 de mayo de 2012 dirigida a los Estados partes en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales por el Presidente del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; ver también Informe 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, "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", A/73/179.

# 15 PRINCIPIOS

## de Derechos Humanos en la Política Fiscal

1. La realización de los derechos humanos debe ser una finalidad fundamental de la política fiscal.
2. Las obligaciones de respetar, proteger y garantizar los derechos exigen un rol activo y un fortalecimiento del Estado, y limitan la discrecionalidad estatal en materia de política fiscal.
3. Los Estados deben asegurar que su política fiscal sea socialmente justa.
4. Los Estados deben asegurar que su política fiscal sea ambientalmente sostenible.
5. Los Estados deben eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva a través de su política fiscal, incorporando de forma transversal las perspectivas de las poblaciones discriminadas en su diseño e implementación, y adoptando acciones afirmativas cuando sea necesario.
6. Los Estados deben promover la igualdad sustantiva de género mediante su política fiscal con una perspectiva de interseccionalidad.
7. La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal.
8. Los Estados deben adoptar todas las medidas financieras y fiscales necesarias para dar efectividad a los derechos humanos, dentro de un marco fiscal sostenible.
9. Los Estados deben garantizar de manera prioritaria los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales en su política fiscal.
10. Los Estados deben movilizar el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales.
11. Los Estados deben asegurar que su política fiscal no genere retrocesos respecto de los niveles de protección alcanzados con relación a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, ni siquiera en contextos de crisis económica.
12. Los Estados están facultados, y en ocasiones obligados, a incentivar o desincentivar conductas y corregir externalidades mediante instrumentos específicos de política fiscal, y a adoptar medidas fiscales prioritarias para garantizar los derechos humanos.
13. Los Estados y las instituciones internacionales de las que hacen parte deben brindar asistencia y cooperación internacional en temas fiscales, y crear un entorno de gobernanza global adecuado, para lograr la plena realización de los derechos humanos.
14. Los actores no estatales, incluidas las empresas y los intermediarios, tienen responsabilidades en materia de derechos humanos en relación con su comportamiento fiscal.
15. Los Estados deben prevenir y reparar adecuadamente las vulneraciones a los derechos humanos, sean estos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales o ambientales, relacionadas con la política fiscal.



## **I • Principios Generales**

# 01

## LA REALIZACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS DEBE SER UNA FINALIDAD FUNDAMENTAL DE LA POLÍTICA FISCAL

Los Estados deben:

### 1.1. Compatibilidad

Asegurar que sus políticas económicas sean compatibles con los derechos, y que su política fiscal esté en conformidad con sus obligaciones de derechos humanos, incluso cuando aquélla persiga otros fines legítimos como el crecimiento económico, el desarrollo o la estabilidad macroeconómica.

### 1.2. Funciones de la política fiscal

Asegurar que la política fiscal esté al servicio de la realización de los derechos humanos, fijando como objetivos públicos la garantía integral tanto de los derechos civiles y políticos, como de los económicos, sociales, culturales y ambientales. Para ello, la política fiscal debe proveer financiación adecuada para garantizar los derechos; apuntar a la reactivación y estabilización de las condiciones sociales y económicas que permiten el disfrute de los derechos, incluida la búsqueda del pleno empleo como condición para la garantía del derecho al trabajo; redistribuir los ingresos y la riqueza para lograr la igualdad sustantiva a través de un gasto público de calidad; contar con instrumentos fiscales que permitan la protección y promoción de los derechos; fortalecer la gestión democrática de los recursos públicos bajo criterios de transparencia, participación y rendición de cuentas; y contribuir a reparar, mediante la incorporación de medidas afirmativas eficaces en materia fiscal que contribuyan a eliminar toda forma de discriminación, el legado de exclusión social y daño ecológico ocasionados por la sobreexplotación, el colonialismo, el patriarcado y el racismo estructural.

### 1.3. Coherencia

Asegurar que los organismos que intervengan en la política fiscal tengan en cuenta las obligaciones de derechos humanos en sus mandatos, y actúen de forma integrada y coherente para garantizarlos, con base en la mejor evidencia disponible y la necesaria consideración del interés de quienes no cuentan con representación adecuada. Todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público deben organizarse de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos.

### 1.4. Interpretación

Interpretar los distintos marcos normativos que se aplican a la política fiscal en armonía con sus obligaciones en derechos humanos, dando prevalencia a dichas obligaciones por sobre otras del derecho internacional.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Adoptar un marco constitucional e institucional en materia fiscal orientado a la garantía de derechos.

Esto requiere:

- Adoptar marcos normativos y administrativos para la gestión de las finanzas públicas fundamentados en sus obligaciones en derechos humanos. Estos deberían ser claros, transparentes, integrales y comprensibles. Las cláusulas constitucionales podrían vincular la política fiscal a la garantía de derechos y establecer disposiciones orgánicas en temas fiscales, y otras técnicas jurídicas de garantía que le den mayor eficacia a los derechos reconocidos constitucionalmente. Si la ley no aborda explícitamente un tema relevante, es apropiado y correcto que los tribunales o autoridades competentes la interpreten y desarrollen, incluso mediante la aplicación innovadora de las normas y estándares disponibles de derechos humanos en materia fiscal.
- Incorporar una mirada integral de la planeación pública que articule la oferta de programas y políticas de todos los sectores y niveles de gobierno con miras a la plena garantía de los derechos humanos, de forma que los progresos sean medibles y se establezcan mecanismos correctivos cuando sea necesario.
- Tomar decisiones en materia fiscal con base en información relevante sobre cómo movilizar, asignar y ejecutar recursos para garantizar los derechos, utilizando mecanismos como estimaciones periódicas de los recursos necesarios para atender las problemáticas no resueltas de derechos humanos que informen efectivamente la planeación macro-fiscal y presupuestal.
- Incorporar un enfoque de derechos humanos en el caso de los Consejos Fiscales, otras instituciones fiscales independientes, e instituciones auditoras.

### 2. Garantizar la coherencia entre políticas y la cooperación entre instituciones.

Asegurar que todas sus instituciones se coordinen y cooperen para que la política fiscal priorice la realización de los derechos, y las metas fiscales se subordinen a este objetivo.

Esto requiere, entre otras cosas:

- Garantizar espacios institucionales suficientes y adecuados para discutir y adoptar soluciones fiscales a problemáticas de derechos humanos no resueltas.
- Contar con sistemas de información adecuados con enfoque de derechos humanos a nivel nacional y subnacional, y que la información sea compartida entre instituciones.
- Fortalecer la capacidad técnica y el poder decisorio de otros ministerios para la interlocución con los ministerios de hacienda y finanzas públicas.
- Asegurar la coherencia de la política fiscal con otras políticas como la monetaria, la cambiaria, o la financiera, de modo que la interacción entre ellas sea consistente con las obligaciones de derechos humanos y se oriente al pleno uso de los recursos y capacidades disponibles para cumplir con estas obligaciones. La coordinación de estas políticas debe estar orientada a la preservación de condiciones macroeconómicas que, en primera instancia, prevengan la ocurrencia de crisis que pongan en riesgo los derechos o que permitan su pronta superación cuando estas ocurran. Asimismo, dicha coordinación debe permitir suavizar los efectos negativos de los ciclos económicos sobre la garantía de los derechos de la población, incluyendo una nueva

generación de estabilizadores automáticos para tal efecto, como la priorización de gastos sociales con alto efecto multiplicador o impuestos a sectores con ganancias extraordinarias en contextos de crisis.

### 3. Construir pactos fiscales alineados con los derechos humanos.

Avanzar en la construcción de pactos fiscales de largo plazo orientados a la realización de los derechos, que incentiven un mayor nivel de cumplimiento tributario voluntario. Dichos pactos deberían basarse en relaciones de reciprocidad entre el Estado, la ciudadanía y las empresas, ser acordes a los compromisos constitucionales de derechos humanos de cada Estado, e incluir acuerdos en torno a:

- La gestión de las finanzas públicas, tomando en cuenta criterios contra cíclicos, redistributivos, y de sostenibilidad ambiental e intergeneracional.
- La provisión pública de servicios necesarios para la garantía de derechos, combatiendo el uso clientelar de los recursos públicos que minan la legitimidad y confianza en el Estado.
- La movilización de recursos para financiar derechos, con reformas tributarias más progresivas, especialmente del impuesto a la renta, al patrimonio y de gravámenes aplicados a los recursos naturales asociados con políticas de transición ecológica, e impuestos a la economía digital, las transferencias financieras, a la riqueza, al capital y a las ganancias extraordinarias.
- Un marco de cooperación adecuado entre distintos niveles de Gobierno, que garantice la coordinación y la equidad entre aquellos.

# 02

## **LAS OBLIGACIONES DE RESPETAR, PROTEGER Y GARANTIZAR LOS DERECHOS EXIGEN UN ROL ACTIVO Y UN FORTALECIMIENTO DEL ESTADO, Y LIMITAN LA DISCRECIONALIDAD ESTATAL EN MATERIA DE POLÍTICA FISCAL**

Los Estados deben:

### **2.1. Límite a la discrecionalidad**

Diseñar, implementar y evaluar su política fiscal de conformidad con sus obligaciones de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, que limitan la discrecionalidad de los Estados en todos los instrumentos y fases de la política fiscal.

### **2.2. Respetar**

Abstenerse de interferir en el disfrute de los derechos, sea discriminando a ciertos grupos, retirando o desviando fondos de los programas existentes, destinando fondos a políticas que afectan negativamente los derechos, o afectando negativamente el derecho a la participación política igualitaria, a la representación democrática, y a la consulta o el consentimiento libre, previo e informado.

### **2.3. Proteger**

Proteger de las acciones de terceros que perturben o comprometan su tarea de movilizar, asignar y ejecutar recursos para la garantía de los derechos. Deben regular el papel de esos terceros, establecer mecanismos de denuncia, intervenir sistemáticamente cuando cometan una infracción, y eventualmente sancionarlos. Deben abstenerse de otorgar cualquier forma de apoyo o incentivo a quienes no cumplan sus responsabilidades en materia de derechos humanos o incurran en actos de corrupción. Los Estados deben estar libres de la influencia indebida de las empresas o de quienes trabajen para promover sus intereses en temas fiscales por encima de la realización de los derechos humanos. Deben identificar y prevenir posibles conflictos de interés de las empresas asegurando marcos adecuados de transparencia, participación ciudadana, debida diligencia y rendición de cuentas.

### **2.4. Garantizar**

Adoptar las medidas positivas necesarias en materia de política fiscal para asegurar la plena realización de los derechos de la forma más expedita posible, sin discriminación alguna y promoviendo la igualdad sustantiva. Esto incluye el deber de financiar la provisión de servicios públicos universales para la garantía de derechos; accesibles financiera y geográficamente; aceptables; y de buena calidad.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Fortalecer el rol y las capacidades del Estado y prevenir la captura de la política fiscal por grupos de interés.

- Priorizar, en todos los niveles del Estado y en particular a nivel territorial, el fortalecimiento de sistemas de información, las competencias para una planeación participativa con base en objetivos, las facultades recaudatorias de las autoridades tributarias y otras capacidades institucionales claves para implementar una política fiscal que contribuya a la misión de garantizar los derechos. El sector público debe asumir un papel activo y de liderazgo que vaya más allá de corregir fallas de mercado, mediante la movilización de recursos suficientes que financien un gasto público eficaz, combinando formas de gestión innovadoras que involucren a las comunidades, para el cumplimiento de misiones u objetivos de largo plazo que gocen de legitimidad democrática.
- Los Estados deben protegerse de que terceros perturben su tarea de movilizar recursos para atender las prioridades públicas, previniendo y sancionando la influencia indebida de intereses privados en la toma de decisiones sobre temas fiscales, con medidas como regulaciones sobre el cabildeo y el financiamiento de campañas políticas, o el establecimiento de mecanismos independientes para enfrentar la captura estatal y otros fenómenos de corrupción a gran escala.

### 2. Proveer servicios públicos para garantizar los derechos.

- Asegurar la prestación de servicios públicos universales, adecuados, de calidad, asequibles, y suficientemente financiados, que reduzcan las disparidades sociales y territoriales. Los Estados deben fortalecer su capacidad de proveer dichos servicios en todo su territorio, especialmente en zonas tradicionalmente habitadas por pueblos indígenas, comunidades afrodescendientes y campesinas, y en áreas urbanas segregadas. La financiación de los servicios públicos debería promover la redistribución de la riqueza, el ingreso y asegurar la igualdad sustantiva y la no discriminación, adaptándose a las necesidades específicas de personas y grupos en situación de vulnerabilidad.
- En la prestación de los servicios públicos deben destinarse recursos suficientes para garantizar condiciones dignas de trabajo, incluyendo la incorporación de un enfoque de género que reconozca las necesidades de las mujeres trabajadoras. La prestación debería estar guiada por el cumplimiento medible de los derechos, con metas e indicadores acordes. Debe asegurarse también la rendición de cuentas y la eficiencia, previniendo y sancionando cualquier forma de corrupción en su prestación mediante la financiación de mecanismos adecuados para prevenirla.

### 3. Considerar cuidadosamente las decisiones sobre privatizaciones y alianzas público-privadas.

- Asegurar que los servicios públicos sean de propiedad pública y, como regla general, prestados por el sector público. Los procesos de privatización no pueden ir en menoscabo de los derechos, lo cual obliga a evaluar cuidadosamente si deben o no tener lugar en primera medida, asegurando la participación y consideración de los intereses y argumentos en contrario. En caso de efectuarse, deben agotar procedimientos participativos y otros mecanismos que prevengan la corrupción, así como evaluar el comportamiento tributario de los actores privados involucrados y otros actores vinculados, y ponderar aspectos financieros, sociales, y productivos para hacer prevalecer el interés público.

## I. PRINCIPIOS GENERALES

- Los Estados deberían regular estrictamente los servicios privatizados para asegurar la realización de los derechos humanos de forma asequible, accesible, adaptable y aceptable, y su cumplimiento por parte de los actores privados. Tanto en el caso de privatizaciones como de alianzas público-privadas, deberían monitorear su prestación y asegurar mecanismos de rendición de cuentas. Retomar el control público de servicios privatizados debe ser una opción prioritaria a considerar, y más cuando la privatización haya generado impactos negativos sobre la garantía de los derechos.
- Los Estados y las instituciones financieras internacionales que recomienden privatizar servicios públicos deberían evaluar previamente el impacto de estas medidas en los derechos humanos o reconsiderar su aproximación al respecto sobre la base de la evidencia disponible.

### 4. Establecer regulaciones y sanciones frente a actores no estatales.

- Exigir a las empresas y otros contribuyentes que ejerzan la debida diligencia para identificar, prevenir y mitigar los riesgos de vulneración a derechos humanos derivados de sus prácticas tributarias.
- Exigir a las entidades financieras que rindan cuentas de su papel en la facilitación de la evasión y la elusión fiscal, y supervisarlas rigurosamente con agencias especializadas; exigirles licencia o registro susceptibles de ser retirados en casos de incumplimientos, y sujetarlas a sistemas eficaces de monitoreo.
- Dar a las agencias supervisoras facultades adecuadas, incluyendo la autorización para realizar inspecciones, requerir información e imponer sanciones. En su reglamentación y supervisión de los bancos, deberían incluir requisitos relativos a la identificación del cliente, el establecimiento de registros y la denuncia de las transacciones sospechosas, tanto en canales internos como externos.



**I** • **Obligaciones  
transversales  
aplicables a la  
política fiscal**

# 03

## LOS ESTADOS DEBEN ASEGURAR QUE SU POLÍTICA FISCAL SEA SOCIALMENTE JUSTA

Los Estados deben:

### 3.1. Principios de tributación justa

Diseñar la política tributaria de acuerdo con los principios de equidad horizontal y vertical, legalidad, igualdad, no discriminación, generalidad, capacidad contributiva, progresividad, y otros principios de tributación justa generalmente incorporados en sus constituciones, en el derecho internacional y en otros marcos complementarios.

Deben asegurar que el sistema tributario promueva la igualdad sustantiva y que toda persona cumpla con su deber de pagar impuestos de conformidad con su capacidad contributiva, fijando un umbral de tributación adecuado y absteniéndose de imponer cargas que agraven manifiestamente la situación de quienes no disponen de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente.

### 3.2. Principios de justicia en el gasto público

Asegurar que sus políticas de gasto público sean diseñadas conforme a los principios de igualdad, legalidad, eficiencia, prioridad del gasto social, y participación, entre otros principios generalmente aceptados en sus propias constituciones. Deben proteger el patrimonio público y manejarlo de acuerdo con la legislación vigente, con honradez y debida diligencia, y asegurando la calidad del gasto.

### 3.3. Principios deuda pública

Gestionar su deuda pública de forma que no obstaculice el mejoramiento de las condiciones que garantizan el disfrute de los derechos humanos.

### 3.4. Finanzas territoriales

Asegurar la equidad interjurisdiccional entre sus entidades territoriales, con una distribución solidaria de recursos que busque un desarrollo equivalente y armónico entre ellas y guarde relación directa con sus competencias, servicios y funciones.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Reducir las desigualdades económicas mediante la política fiscal en su conjunto.

Promover la reducción de la desigualdad mediante políticas fiscales progresivas con impacto redistributivo considerable, realizando diagnósticos sobre:

- Sus propios recursos (si los ingresos y el gasto redistributivo del Estado son potencialmente suficientes).
- La equidad (si el gasto redistributivo y el alcance, diseño e implementación de programas económicos y sociales es consistente con garantizar un nivel de vida adecuado).
- La calidad (si el diseño e implementación de dichos programas son consistentes con la eficiencia micro y macroeconómica, mejoran el bienestar, generan rentabilidad social y son de calidad).
- La rendición de cuentas (si dichos programas son transparentes y se rinden cuentas sobre su implementación e impactos).

### 2. Alcanzar la progresividad del sistema tributario y propender a la progresividad de los impuestos en particular.

- Corregir como un asunto de máxima prioridad la alta dependencia de impuestos regresivos y con bajo impacto redistributivo y otros sesgos regresivos de los sistemas tributarios para asegurar que, en su conjunto, tengan un efecto progresivo. Incorporar innovaciones en el diseño e implementación de impuestos indirectos que reduzcan o reviertan su carácter regresivo, tales como mecanismos de compensación para la población de menores ingresos.
- Garantizar que las principales fuentes de ingresos de la población en el tope de la distribución -incluidos los dividendos, la renta financiera y otros ingresos de capital- estén gravadas a tasas similares o mayores a las de otras fuentes, y evitar en general los tipos impositivos altos para los bienes y servicios y los tipos bajos para los ingresos, la riqueza y la propiedad. Deben adoptarse las medidas de cooperación internacional necesarias, y la eliminación de tratos preferenciales, para asegurar que las tarifas efectivas sean las acordadas socialmente.

### 3. Dar la máxima prioridad al gasto social para implementar políticas universales sensibles a las diferencias y, sobre esa base, propender por su progresividad.

- Asegurar la universalidad en la garantía de los derechos, con programas sociales sensibles a las diferencias, y complementarla con componentes progresivos del gasto, propendiendo por la gratuidad en los sistemas de salud y educación. Asignar recursos priorizando la realización de los derechos humanos por sobre otras asignaciones posibles, e incrementar la asignación de recursos a los derechos no atendidos.
- La focalización en los programas sociales no puede justificar el menoscabo de los derechos ni negar su carácter universal, sino acelerar la corrección de la estructura social desigual combatiendo diferentes formas de discriminación como el sexismo y el racismo. Las políticas universales deben incluir la posibilidad de tomar medidas de acción afirmativa cuando fueran necesarias para eliminar dicha discriminación y reducir las disparidades que la evidencian.

#### 4. Dar un tratamiento tributario equitativo a empresas de distinto tipo.

Garantizar un tratamiento justo en materia tributaria entre distintos tipos de empresas, diseñando una tributación diferenciada cuando sea necesario, en línea con objetivos de desarrollo nacional y criterios de derechos humanos como la promoción de la igualdad sustantiva.

#### 5. Corregir las desigualdades entre entidades subnacionales.

Asegurar la cooperación y coordinación entre niveles de gobierno y garantizar que la descentralización, o arreglos de distribución de competencias alternativos que se adopten, sea favorable a la realización de los derechos humanos y esté acompañada de estrategias de generación o transferencia de recursos y de capacidades técnicas como:

- El aumento de la autonomía financiera de los gobiernos subnacionales con fuentes de recursos estables, progresivos y sostenibles, como los impuestos a la riqueza patrimonial y la incorporación del principio de redistribución de cargas (costos) y beneficios (renta del suelo) en la regulación urbanística de sus territorios.
- La realización de transferencias intergubernamentales para compensar las capacidades diferentes y la desigualdad entre entidades subnacionales, basadas en indicadores objetivos que tiendan a reducir la brecha de derechos entre territorios.
- Proveer asistencia técnica para fortalecer las capacidades fiscales de las entidades subnacionales, en especial para producir estadísticas económicas y fiscales.

#### 6. Incorporar un enfoque de derechos humanos en la gestión de la deuda.

- Asegurarse de que ninguna de sus decisiones en materia de deuda externa contradiga las obligaciones de proteger, respetar y garantizar los derechos humanos.
- Tener en cuenta las necesidades de financiamiento para el cumplimiento de las obligaciones de derechos humanos y los compromisos internacionales en materia de desarrollo sostenible en sus marcos de evaluación de la sostenibilidad de la deuda externa, y adelantar gestiones para que la negociación y modificación de condiciones para evitar una crisis sea ordenada y equitativa y para asegurar el cumplimiento de dichas obligaciones, incluyendo la inclusión de cláusulas de acción colectiva en los contratos de deuda que negocian para facilitar y hacer más expeditos los procesos de negociación. Las obligaciones de derechos humanos se deben incorporar en los análisis de la sostenibilidad de la deuda y en el alivio de la deuda, incluida la aplicación de normas de sostenibilidad social y ambiental y un índice de vulnerabilidad más amplio, a fin de velar por que el servicio de la deuda no menoscabe el disfrute de los derechos humanos.
- Realizar un análisis más profundo de las causas estructurales y los abusos de poder que subyacen a cualquier crisis de deuda soberana, y asegurar la rendición de cuentas por parte de las partes públicas y privadas finalmente responsables.
- Cuando deban negociar nuevas condiciones para evitar una crisis de la deuda, deben aplicarse los principios de soberanía, buena fe, transparencia, imparcialidad, inmunidad soberana, legitimidad, sostenibilidad y respeto a las decisiones aprobadas por la mayoría de la población en las negociaciones que los Estados adelanten.

# 04

## LOS ESTADOS DEBEN ASEGURAR QUE SU POLÍTICA FISCAL SEA AMBIENTALMENTE SOSTENIBLE

Los Estados deben:

### 4.1 Recursos para un desarrollo sostenible

Mobilizar el máximo de recursos disponibles para un desarrollo sostenible y basado en los derechos humanos, así como para el cumplimiento de sus obligaciones en relación con el disfrute de un medio ambiente sin riesgos, limpio, saludable y sostenible. La falta de adopción de medidas razonables para movilizar recursos disponibles para prevenir los daños previsibles a los derechos humanos causados por el cambio climático y la pérdida de biodiversidad infringe esta obligación. La movilización de recursos para abordar el cambio climático debe complementar y no comprometer otros esfuerzos de los gobiernos para lograr la plena realización de todos los derechos humanos para todas las personas, incluido el derecho al desarrollo.

### 4.2. Uso ambiental de la PF

Aprovechar al máximo el potencial de la política fiscal para que las actividades económicas respeten los techos ecológicos y para proteger la biodiversidad, los suelos, los océanos y la naturaleza en general, así como para prevenir y mitigar el cambio y la crisis climática y sus impactos en poblaciones en situación de vulnerabilidad como pueblos indígenas, afrodescendientes, personas que habitan en áreas urbanas segregadas, y personas sin tierra.

### 4.3. Coherencia

Asegurar que la política fiscal guarde coherencia y conformidad con la política ambiental a nivel subnacional, nacional y mundial. Los Estados deben tener en cuentas sus obligaciones en derechos humanos y los impactos ambientales e implementar un estándar de debida diligencia en las decisiones de gestión de las empresas públicas o mixtas, en particular en aquellas basadas en industrias extractivas.

### 4.4. Decisiones informadas

Abstenerse de reforzar la dependencia del financiamiento público de actividades con alto impacto ambiental (como la extracción de recursos naturales), que puedan poner en riesgo los derechos de las generaciones futuras, así como los derechos de pueblos indígenas y de poblaciones locales tradicionales que sostienen distintos modelos de consumo y desarrollo. Las decisiones sobre la explotación de recursos naturales, de conformidad con el derecho a la libre autodeterminación de los pueblos, deben ser legítimas, sostenibles y aceptables para todas las personas, y sus beneficios públicos superar sus costos y estar adecuadamente distribuidos. Los Estados deben asegurar que los derechos de inversores no socaven su obligación de proteger, respetar y garantizar los derechos.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Promover la sostenibilidad ambiental a través de la política fiscal.

- Utilizar la política fiscal para promover un modelo económico que reconozca la importancia del cuidado de los bienes y derechos ambientales, y reduzca la dependencia de los ingresos de los sectores extractivos, en particular de los ligados a la explotación minera y de combustibles fósiles, así como de otras actividades que puedan ocasionar impactos negativos sobre los derechos de las comunidades que habitan territorios abundantes en recursos naturales. Diseñar las políticas de estímulo fiscal con miras a acelerar el tránsito hacia un modelo de desarrollo más sostenible.
- Asegurar una política fiscal sostenible en términos intergeneracionales (incluyendo consideraciones demográficas y mecanismos compensatorios con futuras generaciones), y equilibrada en la repartición de costos y beneficios a nivel territorial, en formas que favorezcan la convergencia regional y sean compatibles con los proyectos de vida de las comunidades locales.

### 2. Asegurar la coordinación de políticas e incorporar transversalmente la perspectiva ambiental.

- Articular la política económica -incluida la política fiscal y la regulación monetaria y financiera-, la política ambiental y la política social, fortaleciendo la institucionalidad de las autoridades ambientales para tomar decisiones en pie de igualdad, y aplicando transversalmente las consideraciones ambientales.
- Promover la coordinación inter e intra nacional y el uso innovador de instrumentos fiscales verdes, para distribuir adecuadamente los costos de la acción ambiental y climática de conformidad con el principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas, y evitar, entre otras, la migración y reubicación de actividades desde zonas en las que se haga un uso extensivo de impuestos ambientales hacia otras en las que no.

### 3. Utilizar de forma eficaz los impuestos y otros instrumentos fiscales verdes.

- Incentivar a través de su política fiscal la inversión en energías renovables, la creación de empleos verdes de calidad y la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, sin limitar el rol de la política fiscal al de la punición de quienes contaminan.
- Incorporar, o ampliar si existieran, los impuestos verdes o ambientales, o las exenciones verdes adecuadamente evaluadas, en los que la base imponible genere un efecto negativo sobre el ambiente, como los impuestos a la energía, al carbono, o a la contaminación (como las emisiones al aire y al agua, o la utilización de plásticos de un solo uso), o al uso o extracción de recursos y materiales, tomando las medidas necesarias para mitigar su potencial impacto regresivo o diseñándolos de forma de minimizar dicho impacto.
- Utilizar la recaudación de los impuestos verdes y la acción climática -o parte de ella- como financiamiento para la gestión e inversión ambiental, y para financiar programas de protección social destinados a personas afectadas por el cambio y la crisis climática.
- Utilizar medidas innovadoras como los impuestos al carbono, con las salvaguardias adecuadas para minimizar los impactos negativos sobre la población de menores ingresos, para internalizar las externalidades ambientales y movilizar recursos adicionales para financiar esfuerzos de mitigación y adaptación que beneficien a las personas que viven en la pobreza y enfrentan situaciones de discriminación estructural.

#### **4. Captar y gestionar recursos para superar la dependencia del sector extractivo.**

- Asegurar que, cuando permitan o emprendan la explotación de recursos naturales, una parte razonable de los beneficios sea objeto de tributación y se destine a acelerar la transición hacia un modelo económico más sostenible y a asegurar el cumplimiento de los derechos humanos, particularmente de las poblaciones que habitan en los territorios donde se llevan a cabo dichas explotaciones.
- Establecer mecanismos para captar parte de los recursos derivados de rentas extraordinarias producto del auge de precios.
- Asegurar una buena gestión macroeconómica de las rentas provenientes de recursos naturales, mediante fondos de estabilización y otros mecanismos idóneos, y adoptar políticas económicas e industriales que promuevan la diversificación productiva.
- Gestionar las empresas públicas o mixtas, particularmente aquellas en sectores extractivos, de modo que se acelere la transición hacia una economía sostenible y se prevengan con un estándar estricto de debida diligencia impactos ambientales adversos u otros impactos negativos en los derechos.

#### **5. Acelerar la transición a una economía más sostenible mediante el desmonte balanceado de subsidios a actividades contaminantes y otras medidas.**

Desmontar los incentivos fiscales a las fuentes de energía no renovable y asegurando la protección o compensación de la población de menores ingresos. Hasta tanto, publicar información transparente sobre los beneficiarios e impactos de dichos incentivos.

# 05

**LOS ESTADOS DEBEN ELIMINAR LAS DISCRIMINACIONES ESTRUCTURALES Y PROMOVER LA IGUALDAD SUSTANTIVA A TRAVÉS DE SU POLÍTICA FISCAL, INCORPORANDO DE FORMA TRANSVERSAL LAS PERSPECTIVAS DE LAS POBLACIONES DISCRIMINADAS EN SU DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN, Y ADOPTANDO ACCIONES AFIRMATIVAS CUANDO SEA NECESARIO**

Los Estados deben:

## 5.1. Igualdad

Tomar medidas fiscales que contribuyan a eliminar, con un enfoque de interseccionalidad, las desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas, y en particular la que enfrentan las personas con discapacidad, las personas de diversas orientaciones sexuales e identidades de género, las personas migrantes, las personas mayores, niños, niñas y adolescentes, las personas en situación de pobreza o marginación social, las personas afrodescendientes y las personas pertenecientes a pueblos indígenas, las personas sin hogar, las personas privadas de libertad, las personas pertenecientes a pueblos tradicionales, las personas pertenecientes a grupos étnicos, raciales, nacionales, lingüísticos, religiosos y rurales, entre otras, y las mujeres.

Deben movilizar, asignar y ejecutar recursos de forma equitativa contribuyendo a terminar con dichas desigualdades en la práctica, dar la máxima prioridad a la garantía de sus derechos, y tomar medidas fiscales especiales al respecto, como la asignación prioritaria de recursos para eliminar la discriminación y promover la igualdad sustantiva, o el uso eficaz de subsidios o exenciones fiscales a favor de estos grupos.

## 5.2. No discriminación

Abstenerse de adoptar tratamientos diferenciales fiscales injustificados que no sean razonables y proporcionales para el logro de un fin legítimo, y evitar discriminaciones indirectas como un sesgo tributario implícito, un beneficio tributario injustificado o una asignación inadecuada de recursos. Cuando las circunstancias obliguen a dar prioridad a ciertos grupos, dicha priorización debe basarse en razones de interés público y acordes al problema a enfrentar. Los criterios deben establecerse mediante un proceso de consulta pública adecuado, ser transparentes y estar sujetos al escrutinio público y, en caso de controversia, a la revisión judicial para evitar la discriminación.

## 5.3. Inexcusabilidad

Los Estados no pueden excusar su incapacidad de eliminar un trato diferenciado sobre la base de la falta de recursos, a menos que muestren que han usado todos los recursos a su disposición en un esfuerzo por abordar y terminar con la discriminación como una cuestión prioritaria.

## 5.4. Evaluaciones

Identificar y evaluar las diferentes consecuencias de la política fiscal vigente y de sus propuestas de reforma en diferentes personas y grupos, considerando los efectos discriminatorios directos e indirectos y contemplando discriminaciones múltiples e interseccionalidades.

Eventualmente, deben adoptar medidas alternativas, para lo que deben contar con información suficientemente desagregada.

## 5.5. Representación y participación valuaciones

Garantizar la participación en la toma de decisiones fiscales de poblaciones tradicionalmente excluidas de los espacios de representación política. Las decisiones fiscales deben respetar el derecho a la libre determinación, y por ende los mecanismos de gobierno propio, así como asegurar que estos dispongan de medios para financiar sus funciones autónomas. Cuando sea pertinente, los Estados deben garantizar el derecho a la consulta o el consentimiento libre, previo e informado en relación con la política fiscal.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Identificar y corregir la discriminación y los sesgos fiscales implícitos y explícitos contra grupos específicos.

Deben eliminar inmediatamente toda legislación, regulación y práctica fiscal discriminatoria.

### 2. Realizar asignaciones presupuestarias para reducir las desigualdades sociales.

- Abordar los desequilibrios en las asignaciones presupuestarias para grupos en situación de vulnerabilidad, sectores populares y grupos que tradicionalmente han sido desatendidos y excluidos, y priorizar y asignar recursos adicionales a dichos grupos para eliminar disparidades de distinta clase. Reflejar en las cuentas públicas los gastos vinculados a políticas transversales como la igualdad de género, las políticas de equidad étnico-racial, o las dirigidas a las personas con discapacidad o a la niñez.
- Proteger las asignaciones presupuestarias para personas, grupos y poblaciones en situación de vulnerabilidad, que se mantengan incluso en situaciones de crisis económica, desastres naturales u otras emergencias. Los Estados partes asumen la responsabilidad de velar por la vida e integridad física de las personas privadas de la libertad y no pueden invocar la falta de recursos financieros u otros problemas logísticos como atenuante de esa responsabilidad.

### 3. Adoptar un enfoque étnico-racial en la política fiscal.

Incorporar de forma transversal y articulada con otras políticas públicas las perspectivas y los derechos de comunidades indígenas, afrodescendientes y campesinas en la política fiscal preservando y fortaleciendo su economía propia a través de mecanismos específicos de diálogo intercultural y asegurando que los mecanismos de gobierno propio tengan financiación adecuada. Asignar recursos suficientes para procesos de reparación histórica de dichas poblaciones, así como para asegurar la reproducción material y simbólica de su cultura, como la creación de fondos específicos o programas de reparación económica, y una adecuada financiación de la educación intercultural bilingüe.

### 4. Aplicar transversalmente las protecciones legales especiales que los derechos humanos dan a ciertos grupos.

Aplicar en todas las fases de su política fiscal los principios que protegen los derechos de ciertas personas y grupos, como los de interés superior y derecho a ser oído para la infancia y la adolescencia, o los de autonomía individual y participación e inclusión plenas y efectivas en la sociedad para las personas con discapacidad. Esto implica también asignar los recursos necesarios para dar efectividad a los instrumentos internacionales de protección de los derechos humanos de pueblos indígenas, comunidades afrodescendientes y campesinas. Deberían, por ejemplo, aplicar dichos principios e instrumentos para definir prioridades en asignaciones presupuestarias, y demostrar cómo los han aplicado en sus decisiones fiscales.

### 5. Superar la invisibilidad estadística de poblaciones que enfrentan discriminaciones estructurales, incluida la que se manifiesta en la política fiscal.

- Incorporar indicadores que permitan identificar el impacto de la política fiscal sobre poblaciones específicas, como los pueblos indígenas, las mujeres, las personas con discapacidad y las comunidades afrodescendientes.
- Realizar evaluaciones sobre los impactos distributivos y sobre poblaciones específicas -como comunidades indígenas, afrodescendientes, o mujeres- del sistema tributario, considerando los distintos tipos de impuestos y otros ingresos del gobierno, que sean periódicas, abiertas al escrutinio público, y usen metodologías que permitan su comparación internacional y en el tiempo.
- Mejorar la disponibilidad y calidad de las estadísticas nacionales desagregadas, tal como exigen los marcos de monitoreo de los derechos humanos y de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Hacer visible la carga tributaria y el presupuesto destinado a grupos en situación de vulnerabilidad.

# 06

## LOS ESTADOS DEBEN PROMOVER LA IGUALDAD SUSTANTIVA DE GÉNERO MEDIANTE SU POLÍTICA FISCAL CON UNA PERSPECTIVA DE INTERSECCIONALIDAD

Los Estados deben:

### 6.1. Eliminar discriminaciones

Utilizar la política fiscal para eliminar las discriminaciones por razones de género y promover la igualdad sustantiva de género y una distribución más justa del poder económico, incluso con medidas afirmativas en favor de las mujeres, movilizándolo para ese fin recursos a nivel nacional e internacional, e incluyendo recursos adicionales y potenciales si fuera necesario.

### 6.2. Economía del cuidado

Reconocer mediante su política fiscal el valor y la distribución desigual de las cargas de trabajo de cuidado y de trabajo doméstico no remunerados mediante la financiación de servicios, infraestructuras y políticas adecuadas que permitan reducir y redistribuir dichas cargas, en formas que promuevan la autonomía económica de las mujeres y el pleno ejercicio de sus derechos.

### 6.3. Presupuestación

Incorporar un enfoque de género a lo largo de todo el ciclo presupuestario, que incluya una lógica de interseccionalidad. Dar seguimiento a la evolución del monto, nivel, composición y desembolso de las asignaciones presupuestarias para las políticas orientadas a reducir las desigualdades de género y garantizar los derechos de las mujeres, y difundir información sobre dichas asignaciones.

### 6.4. Tributos

Eliminar discriminaciones por razones de género en las estructuras fiscales, y corregir los sesgos de género explícitos e implícitos en los sistemas tributarios y en cada impuesto en particular. Impulsar y adoptar políticas fiscales progresivas para garantizar recursos suficientes, intransferibles, sostenibles y que cubran todos los niveles y ámbitos de política pública orientada a revertir las desigualdades de género y garantizar los derechos de las mujeres.

### 6.5. Garantías procedimentales

Asegurar la participación de las mujeres en los procesos de elaboración, ejecución y monitoreo de la política fiscal, incluidas las mujeres campesinas, indígenas, afrodescendientes y migrantes, utilizando medidas de democracia paritaria para democratizar el ejercicio del poder político. Analizar desde una perspectiva de género los programas económicos, incluidos los de estabilidad macroeconómica y la deuda externa, para evaluar sus repercusiones y ajustarlos para fomentar una distribución más equitativa de los bienes, el patrimonio, las oportunidades, los ingresos y los servicios.

Asegurar que las medidas de ajuste fiscal o de recortes presupuestarios dirigidas a enfrentar las situaciones de desaceleración económica se adecuen a los principios de derechos humanos y de no discriminación, evitando especialmente la profundización de los niveles de pobreza de las mujeres, la sobrecarga de trabajo no remunerado y de cuidados que enfrentan las mujeres y la reducción del financiamiento y los presupuestos para las políticas de igualdad de género.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Reconocer el valor de la economía del cuidado y usar la política fiscal para redistribuir y reducir las cargas.

- Reconocer, cuantificar, reducir y redistribuir el trabajo de cuidado no remunerado y adoptar un competente sistema de medición del mismo en las cuentas nacionales, basadas en encuestas y metodologías fiables, y examinar la relación del trabajo no remunerado y la incidencia de la pobreza en las mujeres.
- Asegurar y aumentar la inversión pública en el cuidado de personas, sea en forma de dinero, servicios, infraestructura o tiempo, con programas que eviten inducir la institucionalización del cuidado en las familias y las mujeres, y promoviendo la responsabilidad compartida entre el Estado, los hogares y las familias. Ninguna medida fiscal debería desincentivar la participación de las mujeres en igualdad de condiciones en el mercado laboral. Por el contrario, la política fiscal debería contribuir a superar la división sexual del trabajo y la injusta organización social del cuidado (en la que las mujeres ocupan los trabajos de menor estatus, peor remuneración y, a menudo, relacionados con el cuidado), mediante estrategias que permitan ampliar la oferta de trabajos decentes y bien remunerados para las mujeres.

### 2. Incorporar un enfoque de género en sus tributos y sus sistemas tributarios.

- La adopción de nuevos impuestos, leyes en materia de gasto, programas, reformas a la contabilidad tributaria y otras prácticas institucionales debe orientarse a corregir las disparidades entre mujeres y hombres. Los sistemas tributarios deben reconocer la diversidad de situaciones familiares y asegurar que ninguna medida fiscal desincentive el acceso a oportunidades laborales en igualdad de condiciones, ni provoquen directamente o indirectamente que el tiempo que las mujeres dedican al trabajo remunerado se reasigne a otro remunerado. Tomar medidas para asegurarse que los sistemas fiscales dejen de basarse en la presunción de que los hogares agrupan y comparten recursos por igual entre las personas que lo integran y por ende promuevan la imposición individual, o cuando sea necesario tratamientos diferenciales favorables, como mecanismo para lograr la justicia fiscal.
- Disminuir el peso exagerado de los impuestos regresivos y que gravan el consumo, en especial de bienes de primera necesidad, los cuales recaen desproporcionadamente sobre las mujeres por su mayor participación en la población de menores ingresos producto de las discriminaciones históricas, y establecer exenciones o menores tarifas para productos priorizados en el consumo de mujeres.
- Eliminar sesgos de género explícitos e implícitos en el impuesto a la renta, por ejemplo, dando un tratamiento igualitario a ambos cónyuges, eliminando la atribución de ciertas rentas basadas en estereotipos de género, permitiendo las mismas deducciones para hombres y mujeres, y eliminando tratamientos que perjudican a las fuentes de ingresos en las que las mujeres están sobrerrepresentadas.
- Combatir la elusión fiscal y los flujos financieros ilícitos, y mejorar la recaudación fiscal de los grupos que concentran los niveles más altos de ingreso y riqueza a través del impuesto a la renta corporativa, los impuestos a la riqueza y a las propiedades, entre otros, y así disponer de mayores recursos para las políticas de igualdad de género.

### 3. Elaborar presupuestos con enfoque de género.

Institucionalizar los presupuestos con enfoque de género, incluyendo la obligación de adoptarlos en sus marcos normativos y creando mecanismos institucionales que faciliten su implementación. Éstos deberían basarse en datos desglosados para evaluar el impacto diferencial del presupuesto en mujeres y hombres, y etiquetación gastos según su potencialidad para promover la igualdad de género.

### 4. Asegurar la inversión en políticas para la igualdad de género.

- Maximizar los recursos disponibles para invertir en servicios públicos de calidad sensibles al género, incluidos servicios públicos de cuidado que permitan reducir y redistribuir las cargas, así como en acciones públicas que permitan derribar las barreras para que las mujeres accedan a recursos productivos, como el crédito, la tierra, el agua, la capacitación, las tecnologías y el tiempo. Ampliar y financiar una protección social de calidad accesible, suficiente y adecuada para atender las necesidades específicas de las mujeres que viven en situación de pobreza, las mujeres LGBTI; las niñas y adolescentes; las mujeres integrantes de comunidades indígenas, afrodescendientes y campesinas, las mujeres con discapacidad y en general de las mujeres en toda su diversidad.
- Adoptar presupuestos que prioricen la inversión en pro de la equidad de género, incluido en los períodos de crisis económica, a través de políticas orientadas a eliminar la violencia de género; políticas de salud y asistencia social universales y gratuitas; y programas que promuevan el empleo y los ingresos de las trabajadoras del sector formal e informal, apoyen los hogares encabezados por mujeres, faciliten sus oportunidades económicas y su acceso igualitario a los recursos productivos, y atiendan sus necesidades sociales, educativas y de salud, en particular de las mujeres que viven en la pobreza.

# 07

## **LA POLÍTICA FISCAL DEBE SER TRANSPARENTE, PARTICIPATIVA Y SUJETA A RENDICIÓN DE CUENTAS. LAS PERSONAS TIENEN DERECHO A LA INFORMACIÓN FISCAL**

Los Estados deben:

### **7.1. Cultura fiscal**

Tomar medidas para fortalecer la cultura fiscal y el ejercicio activo de la ciudadanía fiscal, incluyendo la formación ciudadana y el acompañamiento técnico adecuado para garantizar una participación integral y en términos de igualdad en los debates fiscales.

### **7.2. Información**

Producir, publicar y dar acceso a información fiscal de calidad, la cual debe construirse de forma clara y comprensible y estar disponible para consulta de toda persona.

### **7.3. Desagregación de datos**

Asegurar que la información fiscal cuente con criterios de clasificación y desagregaciones que permitan un análisis con perspectiva de derechos y en clave de desigualdad, incluyendo criterios como el género, la pertenencia étnica o racial, u otras categorías sospechosas de discriminación.

### **7.4. Indicadores de derechos humanos**

Producir indicadores de calidad sobre el cumplimiento de sus obligaciones de derechos humanos, conforme con sus deberes de reporte ante los sistemas regionales de protección y promoción de los derechos humanos, que incluyan indicadores fiscales.

### **7.5. Excepciones**

Justificar estrictamente las limitaciones excepcionales al derecho a la información en temas fiscales por razones de interés general, y garantizar que esas limitaciones puedan ser impugnables ante una autoridad imparcial, dando prevalencia, en caso de duda, al acceso a la información fiscal.

### **7.6. Participación**

Asegurar que la adopción de decisiones de política fiscal esté abierta a un debate público informado por procesos de diálogo social inclusivo, amplio, transparente y deliberativo, con base en evidencia sólida y fiable de diferentes fuentes, y mediante un lenguaje accesible. La participación debe ser equitativa, plena, significativa, multisectorial, e inclusiva.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Producir y dar el acceso más amplio posible a información fiscal de calidad.

- Establecer una presunción de disponibilidad pública de la información fiscal.
- Publicar objetivos claros y medibles para la política fiscal (incluyendo metas de recaudo y progresividad), y hacer periódicamente un balance del progreso realizado y explicar toda desviación respecto de lo planificado.
- Publicar información y datos fiscales (tributarios, presupuestarios y de deuda) desglosados que sean fiables, oportunos, accesibles y completos, en un formato abierto y reutilizable, con el mayor nivel de desagregación posible y por la mayor cantidad de medios disponibles.
- Utilizar todo el potencial de la tecnología como herramienta para hacer efectiva la transparencia fiscal, recurriendo a la digitalización y modernización de los sistemas informáticos y al uso de nuevas tecnologías.
- Generar sistemas de información estandarizados que permitan realizar análisis de incidencia de la política fiscal actualizados, y evaluar el impacto de la política fiscal en diferentes personas, grupos y poblaciones. La información debería reconocer la interseccionalidad, y desagregarse por sexo y orientación sexual, raza, edad, idioma, origen étnico, religión, discapacidad, pertenencia a la población indígena, nivel de renta, ámbito territorial, estructura del hogar y otras variables relevantes.

### 2. Asegurar la información y participación en el ciclo presupuestario.

Confecionar, aprobar, ejecutar y evaluar sus presupuestos públicos con una perspectiva de derechos humanos, incluyendo medidas como:

- Utilizar la presupuestación por programas y los presupuestos plurianuales.
- Usar sistemas de presupuestos por resultados con base en indicadores de goce efectivo de derechos suficientemente detallados para responder a las necesidades de poblaciones específicas como mujeres, jóvenes, afrodescendientes, indígenas, personas LGBTI, personas sin tierra, en situación de calle o afectadas por grandes emprendimientos energéticos.
- Adherirse a los sistemas de clasificación presupuestaria convenidos internacionalmente, usar partidas y códigos presupuestales consistentes a nivel nacional y subnacional, y revisar sus sistemas de clasificación para garantizar que incluyan partidas y códigos presupuestarios que, como mínimo, desglosen la información presupuestaria con criterios poblacionales, como edad y género, y territoriales, entre otros.
- Etiquetar gastos con potencialidad para promover los derechos de determinadas personas, grupos y poblaciones.
- Utilizar nuevas tecnologías para mejorar la eficacia de la planificación presupuestaria.
- Utilizar un procedimiento participativo de formulación del presupuesto, adecuadamente difundido, que permita aportes sustanciales de todas las partes interesadas, incluida la sociedad civil, y en particular de poblaciones que enfrentan discriminaciones estructurales, con iniciativas de educación y sensibilización sobre los procesos de adopción de decisiones presupuestarias y sus repercusiones, a nivel subnacional, nacional y en instituciones como universidades públicas. La población campesina y otras comunidades rurales tienen derecho a participar en la planificación, formulación y aprobación del presupuesto para la agricultura nacional y local.

### 3. Promover la educación, cultura y democracia fiscal.

Asegurar que los procesos de toma de decisiones en materia fiscal se basen en el diálogo nacional más amplio posible, con participación significativa y escrutinio de la población durante las etapas de diseño, implementación y evaluación. Esto requiere al menos:

- Adoptar medidas específicas para garantizar la igualdad de acceso y de oportunidades en la participación en las decisiones fiscales, sobre todo para las personas que viven en la pobreza o enfrentan discriminaciones estructurales.
- Incentivar a las organizaciones independientes de la sociedad civil y a la academia a desarrollar alternativas de política fiscal y hacer investigaciones, evaluaciones y difundir datos de los impactos sociales y distributivos de aquélla, y crear espacios de diálogo con las instituciones, dotándolas de información.
- Fomentar la educación fiscal y dar acceso a toda la información pertinente en un formato accesible y comprensible, para generar conciencia de cómo benefician los impuestos a la sociedad y cómo la política fiscal afecta el ejercicio de los derechos humanos.
- Hacer visible el coste de los servicios y prestaciones públicas, y de las consecuencias y coste material del fraude fiscal, para mejorar la cultura fiscal.
- Definir formalmente el papel de la sociedad civil en los procesos de la política fiscal, incluyéndola en los debates de más alto nivel y capacitándola al efecto.
- Implementar campañas de comunicación dirigidas a informar los resultados de la gestión administrativa de los recursos públicos y si se han cumplido las metas y objetivos programados.

### 4. Limitar el secreto fiscal.

- Armonizar la regulación del secreto fiscal con el derecho humano de acceder a información pública. Dar la interpretación más restringida posible al secreto fiscal, el cual debe aplicarse solo si está previsto legal o constitucionalmente y considerando todas sus excepciones, optando por la publicidad en caso de duda. El secreto fiscal no debería cubrir información sobre condonaciones fiscales ni beneficiarios de gastos tributarios u otros tratos diferenciados.
- El secreto fiscal no debería utilizarse como barrera para utilizar la información declarada ante las autoridades tributarias para la elaboración de estadísticas, ni para publicar informes de dichas autoridades de forma regular, puntual y accesible, ni para dar publicidad de microdatos anónimos detallados por nivel socioeconómico, deciles de ingreso, residencia, sexo o sector de empleo de los y las contribuyentes, entre otros factores.
- Realizar estudios de impacto independientes, participativos y periódicos de los efectos extraterritoriales de sus políticas de secreto, indicando su metodología.

### 5. Recabar información relevante de empresas, intermediarios y otros actores no estatales.

- Establecer mecanismos legales e institucionales para publicación de información fiscal por parte de las empresas, cumpliendo al menos con los estándares internacionales más exigentes en la materia, actualizando de forma permanente su legislación y prácticas institucionales a nuevos estándares.
- Solicitarles a las empresas un informe país por país con información detallada, que sea público cuanto me-

## II. OBLIGACIONES TRANSVERSALES APLICABLES A LA POLÍTICA FISCAL

nos para algunos sectores como el bancario. De fijarse requisitos como umbrales mínimos de facturación para requerir dichos informes, deben ser acorde a la realidad económica de cada país de forma de no alterar sus objetivos.

- Contar con y dar publicidad a registros comerciales (que permitan no solo conocer la información de estados de resultados y balances de las empresas y sus vinculadas, sino también los nombres y residencia de sus accionistas), registros de beneficiarios finales, registros de activos y registros de propiedad.

### 6. Realizar evaluaciones de impacto en derechos humanos.

Hacer evaluaciones de impacto sobre los derechos humanos de su política fiscal. Las evaluaciones deben ser:

- Exhaustivas, con participación de los actores sociales, e incluir entre otras cosas un análisis de las consecuencias distributivas y la carga impositiva de diferentes sectores, así como de los grupos marginados y desfavorecidos y los efectos negativos en otros países.
- Periódicas, informadas y transparentes.
- Sometidas a verificación independiente, con participación pública en la definición de los riesgos y de los potenciales impactos extraterritoriales.
- Las evaluaciones deben tener perspectiva de género, étnico-racial y etaria y estimar impactos diferenciales sobre grupos específicos. Estas evaluaciones deben llevar a considerar la posibilidad de adoptar políticas alternativas que eviten, o como mínimo reduzcan y corrijan, los posibles efectos adversos.
- Deberían alcanzar también a los préstamos y la deuda pública, en primer lugar para determinar si verdaderamente se necesitan, y asegurarse de que no pueden obtener fondos adicionales reorientando las asignaciones presupuestarias vigentes.



**III • Obligaciones  
específicas  
aplicables a la  
política fiscal**

# 08

**LOS ESTADOS DEBEN ADOPTAR TODAS LAS MEDIDAS FINANCIERAS Y FISCALES NECESARIAS PARA DAR EFECTIVIDAD A LOS DERECHOS HUMANOS, DENTRO DE UN MARCO FISCAL SOSTENIBLE**

Los Estados deben:

## **8.1. Adopción de medidas y justificación**

Establecer leyes y políticas, y adoptar marcos fiscales, regulaciones financieras y cambiarias, sistemas tributarios, presupuestos y políticas de gestión de la deuda adecuadas para asegurar la plena realización de los derechos humanos. Si bien pueden adoptar medidas de distinta clase, deben poder justificar por qué las que hayan tomado son apropiadas a la luz de la evidencia disponible.

## **8.2. Sostenibilidad**

Asegurar que la política fiscal sea sostenible desde una perspectiva social e intergeneracional. La sostenibilidad debe habilitar a los Estados a cumplir con su obligación de proceder lo más expedita y eficazmente posible con miras a la plena realización de los derechos, en el contexto del máximo aprovechamiento de los recursos disponibles. La sostenibilidad fiscal no podrá ser invocada para menoscabar los derechos, ni para restringir su alcance, ni tampoco para excusar la inacción o retrocesos por parte de los Estados frente a los mismos o negar su protección efectiva.

## **8.3. Planificación**

Adoptar un marco de planificación macro-fiscal con miras a fortalecer su capacidad de cumplir con sus obligaciones en derechos humanos de la forma más expedita posible y asegurar su cumplimiento sostenido en el tiempo.

## **8.4. Reglas fiscales**

Las reglas fiscales deben estar orientadas a la garantía de los derechos y no deben ser diseñadas ni aplicadas en formas que puedan menoscabarlos.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Realizar la planificación macro-fiscal orientada por obligaciones en derechos.

Adoptar un plan sistemático que contenga la justificación de las medidas de índole fiscal que los Estados adoptarán en un marco multianual que incluya al menos un diagnóstico de cómo las finanzas públicas responderán a la situación del país en términos de derechos humanos; objetivos, cronogramas y plazos; indicadores para medir el efectivo cumplimiento del plan; instituciones responsables; recursos asignados; y mecanismos de rendición de cuentas.

### 2. Asegurar la sostenibilidad social e inter-generacional de las finanzas públicas.

- Dar prioridad a la tributación, y a otros instrumentos domésticos de financiamiento, por sobre el endeudamiento externo para responder oportunamente a las demandas sociales, y establecer una estrategia para asegurar el espacio fiscal que permita adoptar una política contracíclica tanto discrecional como no discrecional (impuestos progresivos como estabilizadores automáticos de ingreso, y transferencias sociales y programas de empleo garantizado como estabilizadores por el lado del gasto).
- Realizar análisis independientes de la sostenibilidad de la deuda que incorporen evaluaciones de los efectos en los derechos humanos, y de los impactos distributivos derivados de la trayectoria del pago de intereses de la deuda.

### 3. Alinear sus reglas fiscales con las obligaciones de derechos humanos.

- Abstenerse de adoptar reglas fiscales que restrinjan indebidamente la capacidad de las instituciones públicas de responder a entornos cambiantes, de lograr la realización progresiva de los derechos, y de mantener la protección de los avances sociales alcanzados.
- No deberían adoptar reglas que impidan, al margen de cualquier otra consideración, incrementar el presupuesto público total o para sectores sociales más allá de la inflación, entre otras medidas excesivamente restrictivas.
- Deberían excluir las cláusulas legales que congelan gastos o disponen medidas análogas de textos de difícil revisión, como las constituciones nacionales.

# 09

## LOS ESTADOS DEBEN GARANTIZAR DE MANERA PRIORITARIA LOS NIVELES ESENCIALES DE LOS DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES, CULTURALES Y AMBIENTALES EN SU POLÍTICA FISCAL

Los Estados deben:

### 9.1. Obligación inmediata

Asegurar de manera inmediata, utilizando al máximo el potencial de la política fiscal para tal efecto, el derecho a un nivel adecuado de vida y los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, independientemente de los ciclos económicos, e incluso en situaciones de crisis, conflicto, emergencia o desastre natural.

### 9.2. Acción sin daño

No desmejorar la situación ni menoscabar los derechos de grupos en situación de vulnerabilidad o desventaja mediante la política fiscal, bien sea de forma directa al reducir su ingreso disponible, o indirecta al financiar medidas que puedan vulnerar o poner en riesgo sus derechos.

### 9.3. Gasto protegido

Identificar un gasto social protegido necesario para la garantía de niveles esenciales de los derechos, que no puede ser afectado por los ciclos económicos ni por sus reglas fiscales. Este gasto no debe caer por debajo del nivel requerido por los compromisos de financiación adquiridos a nivel internacional o doméstico. El gasto social protegido para asegurar niveles esenciales de los derechos no podrá ser interpretado en menoscabo del deber de avanzar de la forma más expedita y eficaz posible en la plena realización de los derechos.

### 9.4. Seguridad social

Hacer efectivo el derecho a la seguridad social de manera universal, en particular asegurando pisos mínimos de protección social frente a los riesgos e imprevistos sociales reconocidos por el derecho internacional.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Contribuir a la eliminación de la pobreza mediante su política fiscal.

La política fiscal debe contribuir de forma significativa a reducir o eliminar la pobreza, lo cual implica que los impuestos y el gasto público deben tener el efecto de aumentar el ingreso consumible y el bienestar de la población con menores ingresos, y no perjudicar la situación de aquellos que puedan estar en riesgo de caer en la pobreza. Para ello, los Estados deberían establecer mecanismos que aseguren que los efectos de los impuestos al consumo o a las rentas del trabajo sobre el ingreso de la población en pobreza o en riesgo de estarlo no anulen los beneficios provenientes de transferencias y subsidios, o abstenerse de aumentar estos impuestos o eliminar exenciones a productos básicos sin que existan mecanismos compensatorios adecuados y eficazmente implementados.

### 2. Garantizar el derecho a la seguridad social con sistemas de protección social extensivos que, de forma inmediata, aseguren mínimos esenciales.

- Establecer o mantener sistemas de seguridad social administrados de forma responsable, transparente, sostenible y equitativa, que incluyan planes contributivos y no contributivos y sean acordes a los principios aplicables generalmente reconocidos internacionalmente.
- Deben tener en cuenta las necesidades de personas con más dificultades para ejercer su derecho a la seguridad social, en particular a las personas desempleadas o que trabajan en la economía informal, y reconocer también, mediante medidas diferenciales específicas como es el caso de los bonos por hijo o similares, las condiciones particulares que afrontan las mujeres en las distintas etapas de su vida, y en particular las mayores cargas de trabajo de cuidado no remunerado.
- Sin perjuicio de su obligación de asegurar de la forma más expedita posible el ejercicio pleno del derecho a la seguridad social y de otros derechos (incluyendo nuevas prestaciones conforme evoluciona el estándar de calidad de vida), los Estados deben establecer de forma inmediata pisos de protección social que protejan los ingresos frente a choques y riesgos sociales, económicos, climáticos y de salud pública, que incluyan al menos la atención médica esencial, incluida la de la maternidad; la seguridad básica de ingresos para los niños y niñas, proporcionando acceso a nutrición, educación, atención y otros bienes y servicios; la seguridad básica de ingresos para personas en edad activa que no puedan trabajar, en particular en casos de enfermedad, desempleo, maternidad y discapacidad; y la seguridad básica de ingresos para personas mayores.

### 3. Proteger núcleo del gasto social, incluso mediante cláusulas de escape de reglas fiscales.

- Identificar en sus presupuestos el gasto social mínimo protegido que asegure el financiamiento de los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, y esté de conformidad con los compromisos constitucionales asumidos por cada Estado.
- Sus reglas fiscales no deberían impedir la garantía de los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales y, en su caso, deberían prever cláusulas de escape o excepción cuando se estén incumpliendo los niveles esenciales o con el principio de proporcionalidad.
- No incluir recortes de gastos que comprometan los niveles esenciales de los derechos en la negociación de acuerdos de condicionalidad, y excluir en general el recorte de gastos en salud y educación.

# 10

**LOS ESTADOS DEBEN  
MOVILIZAR EL MÁXIMO  
DE LOS RECURSOS  
DISPONIBLES  
PARA LOGRAR  
PROGRESIVAMENTE LA  
PLENA EFECTIVIDAD  
DE LOS DERECHOS  
ECONÓMICOS, SOCIALES,  
CULTURALES Y  
AMBIENTALES**

Los Estados deben:

## **10.1. Aprovechamiento pleno y ampliación de espacio fiscal**

Adoptar un marco de políticas que asegure la movilización del máximo de los recursos de distinta índole, logrando el aprovechamiento pleno y eficiente de los recursos públicos existentes mediante un gasto público de calidad y, cuando sea necesario, incrementando la disponibilidad de recursos en formas progresivas, sostenibles y que promuevan la igualdad sustantiva mediante la combinación adecuada de instrumentos fiscales, monetarios, cambiarios y financieros. Los Estados deben adoptar medidas para generar ingresos y gestionar los gastos de una manera que sea suficiente para dar efectividad a los derechos. Esto exige ampliar el espacio fiscal mediante recursos que no están siendo movilizados como los que se pierden producto de la evasión y la elusión fiscal, la corrupción y el uso clientelar de los recursos, la subutilización de impuestos directos progresivos, los gastos tributarios mal diseñados y los flujos financieros ilícitos, o solicitando asistencia y cooperación internacional.

## **10.2. Evaluaciones**

Evaluar periódicamente los efectos de las medidas adoptadas para establecer si se han utilizado hasta el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales de la manera más expedita y eficaz posible.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Adoptar un marco financiero funcional a la movilización de recursos para los derechos.

Usar la política fiscal, monetaria y el endeudamiento como instrumentos para la consecución de los recursos necesarios para la garantía plena de los derechos y la eliminación de las discriminaciones existentes, de forma sensible a las restricciones externas y de políticas que enfrenta cada país.

### 2. Ampliar su espacio fiscal conforme a las necesidades en derechos.

- Estimar los recursos necesarios para la garantía de los derechos humanos, y aumentar de manera acorde su espacio fiscal con medidas tales como el incremento del recaudo vía impuestos directos progresivos, el combate a la evasión y la elusión fiscal, el uso del endeudamiento interno, la adopción de marcos macroeconómicos y reglas fiscales más flexibles, la reasignación de gasto, la gestión de recursos de cooperación internacional y otros mecanismos externos de financiamiento, o el uso prudente de reservas internacionales. El cese de los conflictos armados puede resultar en un "dividendo de paz", liberando recursos fiscales para aumentar el gasto social o invertir en el desarrollo sostenible en coherencia con los proyectos de vida de las comunidades locales.
- Entre las opciones para expandir su espacio fiscal, los Estados pueden gestionar recursos monetarios creados por los Bancos Centrales, adoptando políticas cambiarias y de regulación a los flujos financieros transfronterizos, que permitan aliviar las restricciones que los Estados enfrentan al acudir a este mecanismo de financiamiento. Las políticas de estímulo monetario podrían ser más eficaces en la medida en que puedan enfocarse de forma más directa en los consumidores finales.
- Entre los mecanismos externos de financiamiento, los Estados deberían realizar gestiones internacionales para la emisión de Derechos Especiales de Giro (DEG) por parte del Fondo Monetario Internacional cuando las circunstancias lo ameriten para aliviar restricciones de liquidez.

### 3. Asegurar uso extensivo de instrumentos de financiamiento con criterios de progresividad.

- Mejorar la recaudación de ingresos públicos y llevar a cabo reformas tributarias para mejorar el nivel de recaudo y asegurar la estabilización macroeconómica, así como apalancar gastos que permitan combatir desigualdades de género, étnico raciales u otras relacionadas y mejorar la distribución de ingresos.
- Los Estados deberían contar con una presión fiscal suficiente y un sistema tributario progresivo para reducir desigualdades múltiples e interrelacionadas y asegurar la estabilidad en la disponibilidad de recursos para garantizar los derechos, con relativa autonomía de otras fuentes de financiamiento.

#### 4. Fortalecer las administraciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal.

- Estimar las sumas perdidas por prácticas fiscales abusivas y realizar evaluaciones periódicas de eficiencia recaudatoria para asegurar que las políticas están movilizando el máximo de los recursos potenciales, incluyendo el control de la elusión y la evasión fiscal, recuperación de las deudas tributarias, y revisión de los perdones fiscales.
- Hacer más efectiva y eficiente la recaudación de impuestos y la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, entre otras mejoras en la gestión de los procesos de recaudación de impuestos con ayuda de la tecnología de la información y las comunicaciones, el análisis de datos y otras herramientas innovadoras.
- Prevenir el fraude fiscal y no solo aumentar la recaudación tras el fraude, con marcos legales que no faciliten la elusión, por ejemplo, revisando ciertos incentivos fiscales o los criterios para gravar las operaciones intragrupo a los fines del impuesto sobre las sociedades. Establecer sanciones pecuniarias drásticas y considerar otras sanciones efectivas contra grandes evasores.
- Asignar a su administración tributaria recursos financieros, humanos y técnicos adecuados, asegurando que sean independientes, imparciales, transparentes y responsables, con medidas como:
  - *La designación de funcionarios independientes, bien equipados, capacitados y adecuadamente remunerados en la lucha contra el fraude fiscal.*
  - *La creación de dependencias específicas con competencias como investigar la fijación de precios de transferencia y perfeccionar el cobro de deudas tributarias.*
  - *La exigencia a los funcionarios de aduanas y de oficinas impositivas de utilizar las bases de datos disponibles para la comparación de los precios del comercio mundial de mercancías para determinar qué transacciones requieren más control.*
  - *El establecimiento de marcos normativos y guía para facilitar el reporte de delitos por parte de las autoridades tributarias a los organismos competentes.*
  - *La adopción continua de los estándares y mejores prácticas compilados por organizaciones regionales de administraciones tributarias.*

#### 5. Justificar y evaluar estrictamente los gastos tributarios (beneficios fiscales).

- Asegurar una evaluación previa de los impactos sociales positivos de los gastos tributarios, y sujetarlas a audiencias públicas previas a su adopción para mitigar sus costos, en las que participe la ciudadanía interesada.
- Condicionar los gastos tributarios a la consecución de objetivos mensurables y limitarlos en el tiempo mediante cláusulas de caducidad.
- Evaluar periódicamente, de manera pública y transparente los gastos tributarios existentes, incluyendo todo incentivo o beneficio fiscal. Su continuidad debe estar condicionada a la comprobación de avances deliberados y concretos hacia fines legítimos compatibles con el marco de derechos humanos, y que no privilegien exclusiva o mayormente a los sectores de ingresos altos y a las grandes corporaciones. Los gastos tributarios que no tengan beneficios demostrables, o que profundicen las desigualdades, deben ser eliminados.
- Orientar los beneficios fiscales a actividades o sectores críticos, evitando renunciadas generalizadas en el recaudo tributario. En el caso de incentivos a empresas, priorizar los vinculados a inversiones. Todo gasto tributario debería ser establecido por ley, y debe estar supervisado por alguna autoridad competente.

## 6. Garantizar la transparencia de los gastos tributarios (beneficios fiscales).

- Publicar todos los tratos diferenciales que establecen sus sistemas tributarios, tanto a nivel nacional como subnacional, incluyendo exenciones, beneficios fiscales, liberaciones, o condonaciones. Asegurar la disponibilidad de información, en formatos abiertos, sobre su fecha de vigencia, evaluaciones y razonabilidad, así como las personas y empresas a quienes benefician, incluyendo su desagregación por decil de ingresos, sexo, raza, región, tipo de empresa, sector, obligación tributaria exceptuada, costo estimado, entre otra información relevante.
- Cuantificar su costo fiscal total, por beneficiario, por sectores y por tipo de beneficio o exención, tanto a nivel nacional como subnacional, e incluyendo las excepciones contenidas en acuerdos comerciales bilaterales y multilaterales. La metodología que se utiliza para estimar el costo de los gastos tributarios debería ser publicada, explicando el marco de referencia que se utiliza.
- Incluir la publicación de gastos tributarios en el calendario del ciclo presupuestario, para garantizar que el presupuesto final los tenga en cuenta.
- Dar publicidad a todos los acuerdos que suscriban que otorguen beneficios fiscales a uno o más contribuyentes.

## 7. Tomar en serio la lucha contra la corrupción.

- Asignar recursos suficientes a la lucha contra corrupción, y realizar campañas de capacitación y concientización para el público en general sobre sus costos sociales y económicos.
- Elaborar y aplicar normas eficaces para obtener y gestionar las corrientes de ingresos procedentes de todas las fuentes y garantizar la transparencia, la rendición de cuentas y la equidad, y asegurar que se recuperen los recursos perdidos por la corrupción y delitos relacionados, de forma transparente y temporal.

## 8. Mejorar la efectividad y la calidad del gasto público.

Superar los sesgos en contra de las inversiones con mayor impacto en los derechos en el largo plazo mediante mecanismos como la consolidación de una cultura de evaluación de la gestión pública, la provisión de información pública accesible sobre los beneficios comparativos entre distintos tipos de gasto, el fortalecimiento de los sistemas de información sobre compras públicas, el establecimiento de incentivos en las administraciones públicas a favor de inversiones de mayor impacto, entre otras medidas.

# 11

**LOS ESTADOS DEBEN ASEGURAR QUE SU POLÍTICA FISCAL NO GENERE RETROCESOS RESPECTO DE LOS NIVELES DE PROTECCIÓN ALCANZADOS CON RELACIÓN A LOS DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES, CULTURALES Y AMBIENTALES, NI SIQUIERA EN CONTEXTOS DE CRISIS ECONÓMICA**

Los Estados deben:

## 11.1. No regresividad

Abstenerse de adoptar medidas regresivas en el disfrute de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales. Solo en casos excepciones, y previo agotamiento de todas las alternativas disponibles para ampliar el espacio fiscal, podría considerarse la adopción de esta clase de medidas, siempre y cuando se demuestre que son temporales, necesarias, proporcionales, no discriminatorias, y tomadas de manera participativa, en aras de proteger la totalidad de los derechos en juego, y en el contexto del aprovechamiento pleno del máximo de los recursos disponibles. Deben demostrar sus alegaciones para explicar una medida regresiva basados en la limitación de recursos conforme criterios objetivos como su nivel de desarrollo y su situación económica.

## 11.2. Prioridad

En contextos de crisis económica, dar la máxima protección al gasto social y de los derechos de las poblaciones y grupos en situación de desventaja.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Evitar los programas de austeridad o ajuste fiscal y las medidas regresivas que traen asociados.

Explorar y agotar todas las alternativas de ampliación del espacio fiscal, incluidos tributos extraordinarios a las grandes fortunas y otras medidas tributarias progresivas, antes de adoptar políticas de austeridad, y asegurar que éstas no vulneren las obligaciones nacionales e internacionales en materia de derechos humanos.

### 2. Asegurar la protección de los derechos en contextos de crisis.

- En contextos de crisis económica, proteger, mantener e incluso aumentar los esfuerzos en políticas sociales e inversión, en especial los dirigidos a personas y grupos en situación de vulnerabilidad mediante medidas como programas para asegurar el derecho a una alimentación adecuada o el mantenimiento de los ingresos de las personas con discapacidad.
- Realizar gastos contra cíclicos para la erradicación de la pobreza y la protección del empleo, y garantizar espacio en el presupuesto para políticas contra cíclicas que minimicen los efectos de las crisis económicas en los derechos humanos.

### 3. Realizar evaluaciones de impacto y rendición de cuentas de las medidas de austeridad fiscal.

Realizar evaluaciones completas de los posibles efectos de las políticas de austeridad fiscal en diferentes contextos nacionales y subnacionales antes de contraer compromisos al respecto.

# 12

**LOS ESTADOS ESTÁN FACULTADOS, Y EN OCASIONES OBLIGADOS, A INCENTIVAR O DESINCENTIVAR CONDUCTAS Y CORREGIR EXTERNALIDADES MEDIANTE INSTRUMENTOS ESPECÍFICOS DE POLÍTICA FISCAL, Y A ADOPTAR MEDIDAS FISCALES PRIORITARIAS PARA GARANTIZAR LOS DERECHOS HUMANOS**

Los Estados deben:

## 12.1. Uso regulatorio

Pueden, y en algunos casos deben, utilizar al máximo los impuestos, subsidios y otros instrumentos de la política fiscal, para crear condiciones que contribuyan a la realización de los derechos humanos o a evitar condiciones que puedan ponerlos en riesgo, persiguiendo objetivos como frenar la especulación inmobiliaria, proteger el ambiente y transitar hacia un modelo de desarrollo más sostenible, o promover la salud pública.

## 12.2. Compensaciones

Deben adoptar mecanismos de protección o compensación para prevenir o mitigar posibles impactos regresivos y negativos de algunos de estos instrumentos sobre ciertos grupos y asegurar que su implementación sea coherente con todas sus obligaciones de derechos humanos.

## 12.3. Movilización de recursos para derechos específicos

Movilizar y utilizar el máximo de los recursos disponibles para dar efectividad a derechos específicos sin lugar a discriminaciones incluidos los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales. Al determinar qué acciones u omisiones equivalen a una violación a este deber, es importante establecer una distinción entre la incapacidad de un Estado Parte de cumplir las obligaciones que ha contraído y la renuencia de dicho Estado a cumplir esas obligaciones. Los Estados deben demostrar que ha realizado todo esfuerzo por utilizar todos los recursos que están a su disposición en un esfuerzo por satisfacer, con carácter prioritario, las obligaciones esenciales asociadas a cada derecho.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Promover el derecho a la salud mediante su política fiscal.

- Darle la máxima prioridad a la asignación de recursos para garantizar de forma inmediata el derecho de acceso a los centros, bienes y servicios de salud sobre una base no discriminatoria, en especial por lo que respecta a los grupos más desaventajados, entre otras obligaciones esenciales. Los Estados partes deben avanzar de la manera más rápida y efectiva posible hacia la plena realización del derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud sexual y reproductiva sin discriminaciones, incluyendo la adopción de medidas presupuestarias y otros medios apropiados, dentro de un plazo razonablemente breve.
- Velar por que en la asignación de los recursos públicos se dé prioridad a la investigación en las esferas en las que más se necesita el progreso científico en materia de salud y otras necesidades básicas relacionadas con los derechos económicos, sociales y culturales y el bienestar de la población, especialmente en lo que respecta a los grupos en situación de vulnerabilidad o desventaja.
- Utilizar medidas regulatorias y fiscales integradas para proteger la salud pública, con incentivos y desincentivos como el aumento de impuestos a sustancias nocivas o la eliminación de beneficios fiscales para actividades y productos que perjudiquen la salud, como los que incentivan el uso de agrotóxicos a gran escala. Utilizar los recursos fiscales generados por los impuestos saludables a objetivos como la mejora de los sistemas de salud, y complementar las medidas fiscales con otras estrategias enfocadas en la reducción de los daños a la salud, como las campañas de comunicación.
- Tomar medidas tributarias eficaces para disuadir la producción, comercialización y el consumo de tabaco y otras sustancias nocivas, aplicar a los productos de tabaco políticas tributarias para reducir su consumo, y prohibir o restringir la venta y/o la importación de productos de tabaco libres de impuestos y libres de derechos de aduana por los viajeros internacionales.

### 2. Promover el derecho a la vivienda mediante su política fiscal.

- Tomar medidas fiscales para promover un sistema de vivienda inclusivo y un uso de la propiedad en función social, evitando la especulación y la excesiva acumulación de la riqueza.
- Promover la equidad en la distribución de las cargas y beneficios de la urbanización, especialmente a partir de la competencia de los gobiernos subnacionales sobre la regulación y gestión territorial, que incrementa el valor patrimonial de los inmuebles.
- Utilizar todo el potencial recaudatorio, redistributivo y regulatorio del impuesto a la propiedad inmueble, la captación de plusvalías y otros instrumentos fiscales de gestión territorial, y la adopción de catastros multipropósito y el fortalecimiento del cobro de impuestos diferenciales sobre la propiedad de la tierra improductiva de modo que desincentive las prácticas especulativas con la propiedad inmueble y se facilite así el acceso a la tierra, tanto en ámbito rural como en el ámbito urbano, y promover el desarrollo de espacios más compactos, y por lo tanto más sostenibles.
- Para eso deberían mantener actualizados los catastros y los valores fiscales de los inmuebles; revisar los tratamientos fiscales preferenciales de los propietarios en comparación con los inquilinos; sujetar a mayores impuestos a los especuladores e inversores en viviendas de lujo; y recuperar y dirigir a fines públicos los beneficios obtenidos por propietarios privados resultantes de inversiones públicas.

### 3. Promover el pleno empleo y el derecho a un trabajo decente mediante su política fiscal.

Tomar medidas fiscales encaminadas a conseguir un desarrollo económico, social y cultural constante y el pleno empleo, como así también para reducir el número de personas que trabajan en la economía informal. Asignar recursos a programas de empleo garantizado o a inversiones públicas generadoras de empleos decentes compatibles con la transición energética y otros objetivos públicos estratégicos, priorizando a las personas y grupos en situación de desventaja, como las mujeres, que enfrentan más dificultades para disfrutar del derecho al trabajo decente y de gozar de una remuneración justa debido a la persistencia de brechas de ingreso en razón al género.

### 4. Promover el derecho a la alimentación mediante su política fiscal.

- Aprobar una estrategia nacional que garantice la seguridad alimentaria y de nutrición para todas las personas, sobre la base de los principios de los derechos humanos que definen los objetivos, y formular las políticas y los indicadores correspondientes. Para ello deberán identificarse los recursos disponibles para cumplir los objetivos y la manera de aprovecharlos más eficaz en función de los costos. Asegurar el presupuesto para el sector de la agricultura familiar, y que los subsidios estatales no beneficien desproporcionadamente a los grandes agricultores, contribuyendo a la concentración del mercado y la desigualdad de género.
- Deberían apoyar la agricultura familiar, por ejemplo, acudiendo a ellas en sus programas sociales de alimentación.
- Deberían asegurar de forma inmediata el acceso a una alimentación esencial mínima que sea nutritiva, adecuada y segura y garantice que nadie padezca hambre y disuadir con su política fiscal el consumo de alimentos y bebidas dañinos para la salud, por ejemplo, mediante incremento del impuesto sobre las bebidas azucaradas y los subsidios a alimentos saludables.
- Los Estados, particularmente de mayores ingresos, deberían considerar sus obligaciones extraterritoriales y evaluar el impacto de sus políticas de protección arancelaria y sectorial a la agricultura sobre países de menores ingresos. Las empresas transnacionales involucradas en el acaparamiento de tierras, la modificación genética de organismos, y el sector de agrocombustibles, entre otros, deben ser reguladas en concordancia con las obligaciones en derechos humanos de los Estados.

### 5. Promover el derecho a la educación mediante su política fiscal.

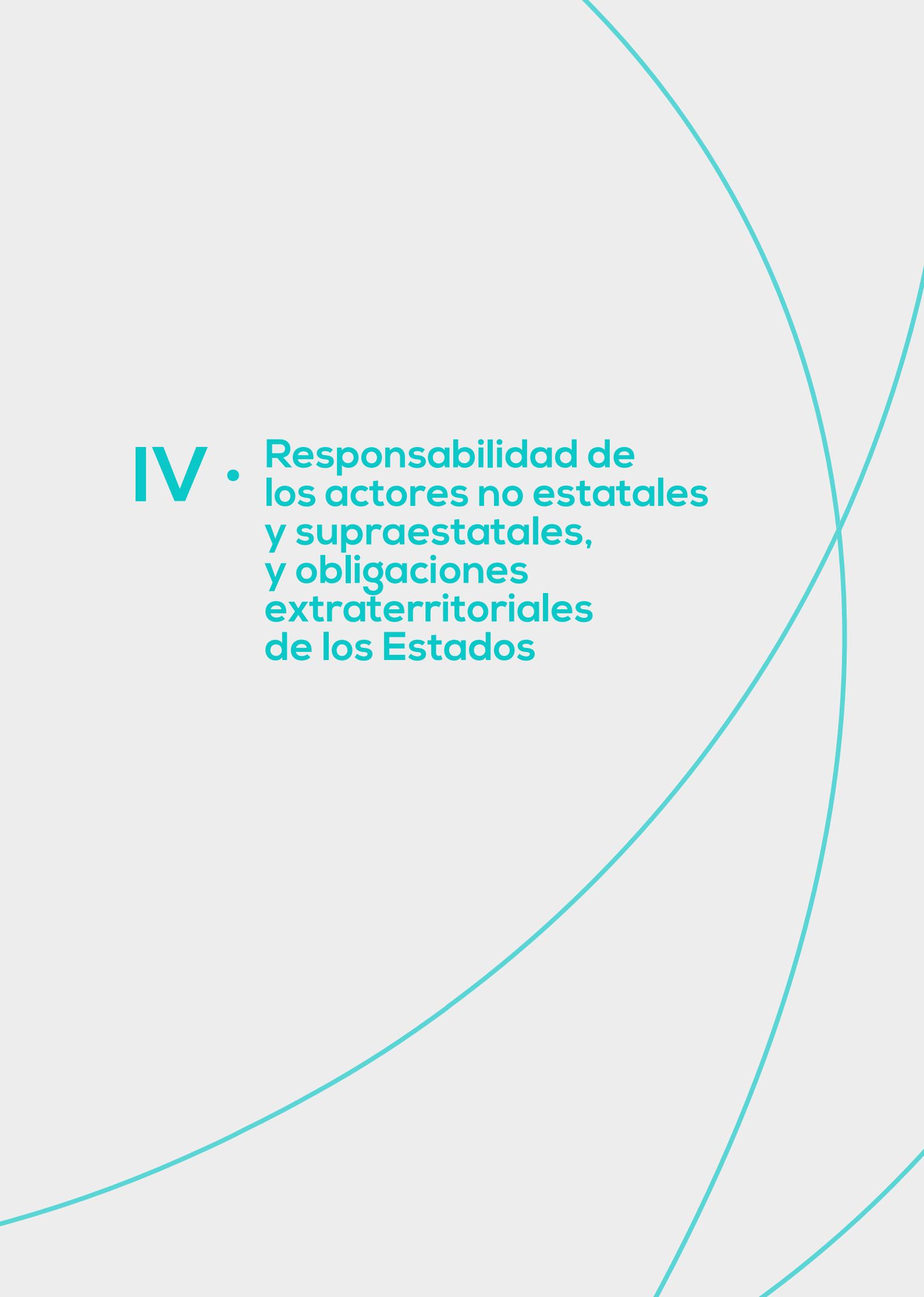
Destinar el máximo de sus recursos disponibles a garantizar una educación gratuita y de calidad, que debe mejorarse continuamente. Ello requiere, entre otras cosas, instrumentos para la difusión de la ciencia (bibliotecas, museos, redes de Internet, etc.), una sólida infraestructura de investigación con recursos suficientes y una financiación adecuada de la educación científica, la etnoeducación y la educación intercultural. Esto incluye garantizar la investigación, fortalecimiento y protección de saberes ancestrales/conocimiento tradicional. También el acceso a tecnología y educación digital a las comunidades étnicas y rurales para promover el derecho a la educación y garantizar el progreso científico en términos de igualdad digital.

## **6. Promover el derecho a gozar del progreso científico y sus aplicaciones mediante su política fiscal.**

Dirigir sus propios recursos y coordinar medidas con otros Estados para asegurarse de que se produzca el progreso científico y que sus aplicaciones y beneficios se distribuyan y estén disponibles, especialmente para los grupos en situación de vulnerabilidad o desventaja. Los Estados tienen la obligación de adoptar todas las medidas necesarias, hasta el máximo de los recursos disponibles, para garantizar el acceso de todas las personas, sin discriminación, a las vacunas contra las principales enfermedades infecciosas. En condiciones como las pandemias, los Estados están obligados a dar la máxima prioridad al suministro de vacunas a todas las personas. Los Estados deberían promover la ciencia abierta y la publicación en código abierto de las investigaciones. La población debería poder acceder a los resultados y los datos de las investigaciones financiadas por los Estados.

## **7. Mitigar los potenciales impactos negativos de los instrumentos fiscales de incentivo y desincentivo de conductas.**

Asegurarse que el diseño de estos instrumentos favorezca su progresividad y, en todo caso, dar un uso progresivo y justo a los recursos recaudados mediante aquellos. Considerar la implementación de subsidios u otros gastos directos compensatorios, la compensación del recaudo adicional con una disminución de la carga tributaria a la población de menores ingresos, o la eliminación o reducción de impuestos regresivos.



# **IV • Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los Estados**

# 13

**LOS ESTADOS Y LAS INSTITUCIONES INTERNACIONALES DE LAS QUE HACEN PARTE DEBEN BRINDAR ASISTENCIA Y COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN TEMAS FISCALES, Y CREAR UN ENTORNO DE GOBERNANZA GLOBAL ADECUADO, PARA LOGRAR LA PLENA REALIZACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS**

## **13.1. Entorno internacional favorable**

Los Estados deben crear un entorno internacional que permita hacer efectivos los derechos humanos en las cuestiones relativas a la tributación y a las regulaciones financieras, incluyendo el combate a los flujos financieros ilícitos.

## **13.2. Cooperación internacional**

Los Estados deben promover la cooperación internacional con un enfoque de derechos humanos y apoyar los esfuerzos nacionales para hacer efectivos los derechos y promover la igualdad de género, étnico-racial, territorial y conforme a otros criterios. Deben destinar recursos financieros suficientes para la construcción y el fortalecimiento de las capacidades institucionales y de los recursos humanos, en particular de los países pequeños altamente endeudados del Caribe y otros que se encuentren en situaciones de alta vulnerabilidad. Cuando cuenten con programas de apoyo provenientes de organismos internacionales de financiamiento, tanto los Estados como dichos organismos deben respetar los derechos humanos en las cláusulas de condicionalidades fiscales y velar por que las condiciones de los préstamos no reduzcan injustificablemente su capacidad para respetar, proteger y hacer efectivos los derechos humanos.

## **13.3. Obligaciones extraterritoriales**

De conformidad con sus obligaciones extraterritoriales en derechos humanos, los Estados deben abstenerse de cualquier conducta que menoscabe la capacidad de otro Estado de cumplir con sus propias obligaciones, como facilitar la evasión fiscal o promover una competencia fiscal agresiva y su consecuente “carrera a la baja” en la imposición a empresas multinacionales. Deben realizar evaluaciones de los efectos extraterritoriales de las leyes, políticas y prácticas que puedan restringir indebidamente el espacio fiscal de otros Estados, inclusive de las medidas que acuerdan como miembros de una organización internacional. En caso de que sea necesario, deben utilizar todas las flexibilidades de los instrumentos internacionales para asegurar la plena realización de los derechos a escala global, o propender por otras medidas concertadas, incluyendo la aplicación de excepciones de estos instrumentos que obstaculicen la garantía de los derechos.

## **13.4. Instituciones internacionales**

Las instituciones financieras internacionales y otras instituciones inter y supraestatales, como todo sujeto de derecho internacional, deben respetar los derechos humanos y cumplir todas las obligaciones que les impo-

nen las normas generales de derecho internacional. Las agencias especializadas de las Naciones Unidas, en particular, deben cumplir con las disposiciones de derechos humanos de la Carta de la ONU. Estas instituciones deben demostrar que sus políticas, prácticas y las medidas de reforma económica que proponen servirán para cumplir, no para socavar, las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos, y abstenerse de formular, adoptar, financiar y aplicar medidas fiscales que directa o indirectamente obstaculicen o afecten el disfrute de los derechos humanos, en especial respecto de países altamente dependientes del financiamiento externo.

Cuando un Estado toma decisiones como miembro de una institución financiera internacional o concede préstamos bilaterales, debe considerar sus obligaciones de derechos humanos y abstenerse de establecer condicionalidades sobre la política fiscal que pudieran restringir el espacio de políticas de otros Estados para cumplir con sus propias obligaciones de derechos humanos.

## DIRECTRICES

En función de este principio los Estados deberían:

### 1. Incorporar un enfoque de derechos humanos en la negociación de convenios internacionales en temas fiscales y en la cooperación con administraciones tributarias.

- Considerar sus obligaciones de derechos humanos en los convenios internacionales, de modo que ellos no afecten la capacidad recaudatoria de ninguna de las partes.
- Cuando estén en condiciones de hacerlo, dar asistencia económica y técnica para reforzar la capacidad de las autoridades tributarias de otros países de menores ingresos.
- Los países de ingresos altos deberían 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.

### 2. Crear un organismo global y un tratado vinculante en materia fiscal y fortalecer la cooperación regional.

- Considerar su apoyo a la creación de un organismo global que asegure que la determinación de estándares y la toma de decisiones dé a todos los países la misma oportunidad de participar y expresarse; que sea acorde a las capacidades e intereses de todos los Estados; y que promueva una arquitectura financiera al servicio del desarrollo sostenible, la igualdad de género y los derechos humanos.
- En el marco del organismo precedente, los Estados deberían considerar la adopción de un tratado internacional vinculante y universal que regule cuestiones como la distribución de las competencias para tributar entre jurisdicciones atendiendo a los desafíos de la economía digital, los deberes de distintos actores en relación con la cooperación internacional en el intercambio de información, los intereses de los países de ingresos bajos y medios, la persecución de delitos fiscales, la protección de denunciantes del fraude fiscal y la asistencia en temas tributarios. Las obligaciones de derechos humanos deben ser consideradas en el marco de un tratado de esta naturaleza o en otras negociaciones internacionales en materia tributaria.

- Crear o fortalecer los mecanismos regionales adecuados para enfrentar restricciones de liquidez y acceder a financiamiento en condiciones favorables (incluyendo los bancos de desarrollo), coordinar las políticas tributarias para frenar la competencia entre los Estados de la región, mejorar la cooperación en temas financieros y propiciar la adopción de posiciones en bloque en la negociación internacional en temas tributarios, de deuda y en la arquitectura financiera internacional.

### **3. Combatir las prácticas fiscales abusivas, asegurando el intercambio automático de información y otras medidas necesarias.**

- Luchar contra las prácticas fiscales abusivas, en especial de las empresas transnacionales -como subfacturación de exportaciones, sobrefacturación de importaciones, regalías, préstamos intragrupo, o entre filiales del mismo conglomerado empresarial-, combatiendo las prácticas de fijación de precios de transferencia e intensificando la cooperación internacional en cuestiones de tributación.
- Proveer altos niveles de transparencia y garantizar el intercambio automático de información sobre las actividades de empresas multinacionales, asegurando la plena participación y acceso de todos los países a esa información, y con mecanismos regulares y sistemáticos. Hacer pública y accesible esa información en un plazo determinado.

### **4. Frenar la carrera a la baja en impuestos corporativos y cooperar para una tributación efectiva a las multinacionales.**

Considerar la posibilidad de hacer tributar a las empresas multinacionales como una unidad y que los países impongan una tarifa mínima efectiva en el impuesto de sociedades.

### **5. Combatir las jurisdicciones de baja tributación.**

Combatir las guaridas fiscales e imponer sanciones y otras medidas para disuadir a los contribuyentes de eludir impuestos a través de estas jurisdicciones. Crear listados de guaridas fiscales que se utilicen efectivamente para la aplicación de medidas anti elusivas, y que se basen en criterios sólidos como la baja tasa efectiva de impuesto sobre sociedades, la existencia de regímenes nocivos, o la posibilidad de intercambiar información en la práctica.

### **6. Diseñar un mecanismo de reestructuración ordenada de la deuda y fortalecer la cooperación internacional para asegurar una oferta de financiamiento externo favorable a la garantía de derechos.**

Como parte de su deber de cooperar para movilizar el máximo de recursos disponibles para el cumplimiento universal de derechos económicos, sociales y culturales, los Estados deben contribuir, de acuerdo con sus capacidades, a la disponibilidad de una oferta de financiamiento en condiciones favorables particularmente para los países con mayores necesidades, a través incluso de la financiación adecuada de bancos de desarrollo. La cooperación internacional en temas de deuda debe tener en cuenta la magnitud de los riesgos que imponen circunstancias como las pandemias, la crisis climática y los desastres naturales sobre los países deudores, con el fin de diseñar

mecanismos de alivio, reestructuración o cancelación de la deuda adecuados, que involucren a todos los actores relevantes y establezcan incentivos y medidas adecuadas para su implementación efectiva. También podría considerarse la adquisición de deuda soberana condicionada por la situación del Estado prestatario, como los bonos vinculados al PIB, o la inclusión en los contratos de deuda de disposiciones de moratoria en sus cláusulas de fuerza mayor, lo que puede ayudar a los países en tiempos de catástrofes.

## 7. Actuar de forma responsable como miembros de instituciones financieras internacionales.

Las instituciones financieras internacionales, tanto cuando realizan préstamos como cuando brindan asistencia técnica en materia fiscal, deberían:

- Interpretar sus mandatos en coherencia con los instrumentos internacionales de derechos humanos, e incorporar compromisos explícitos y efectivos en sus políticas de préstamos, vigilancia y asistencia técnica.
- Abstenerse de promover la aplicación de reformas económicas que puedan dar lugar a violaciones de los derechos humanos, incluyendo la implementación de medidas de austeridad como condicionalidades asociadas a los préstamos. Para ello deberían llevar a cabo evaluaciones ex ante y ex post de los posibles efectos previsibles de la asistencia prestada sobre los derechos humanos (bien sea en forma de préstamos y sus condicionalidades asociadas o de asistencia o vigilancia técnica). La consideración sistemática de los efectos de las reformas o políticas económicas sobre los derechos humanos tiene por objeto evitar, compensar y no repetir el daño.
- Los bancos multilaterales y otras instituciones financieras de promoción del desarrollo deben adoptar estándares de debida diligencia adecuados para prevenir los impactos negativos de los proyectos que financian y asumir responsabilidades cuando estos ocurran.
- Contribuir eficazmente a la garantía plena de los derechos y a reducir las desigualdades de género, étnico-raciales y de otra índole en el ejercicio de sus mandatos. Para ello pueden establecer salvaguardas para la protección de los derechos humanos en el contexto de la asistencia que prestan a los Estados, e incluir estas dimensiones en sus evaluaciones de impacto.
- Fomentar una tributación progresiva y usar su capacidad técnica para ayudar a los gobiernos a ampliar su espacio fiscal y su capacidad redistributiva con arreglo a sus obligaciones en materia de derechos humanos.
- Realizar consultas con las personas y comunidades más afectadas por sus medidas y con la sociedad civil, y en general fortalecer la transparencia, la consulta y la participación en el diseño, revisión y evaluación de la asistencia prestada, sea en forma de asistencia técnica o de préstamos.
- Incorporar una dimensión de derechos humanos al análisis de la sostenibilidad de la deuda y participar en las negociaciones sobre alivio y reestructuración de la deuda, con el objetivo de apoyar la liberación de margen fiscal para salvaguardar la capacidad de los Estados para cumplir sus obligaciones en materia de derechos humanos.
- Promover la rendición de cuentas de los Estados prestatarios respecto de sus obligaciones de derechos humanos.
- En concordancia con sus mandatos específicos, facilitar la recolección de datos y 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 los flujos financieros ilícitos.

# 14

## LOS ACTORES NO ESTATALES, INCLUIDAS LAS EMPRESAS Y LOS INTERMEDIARIOS, TIENEN RESPONSABILIDADES EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS EN RELACIÓN CON SU COMPORTAMIENTO FISCAL

Los actores no estatales, incluyendo las empresas, los agentes intermediarios, los organismos que fijan estándares, y quienes trabajan en el sector de la planificación tributaria deben:

### 14.1. Respetar

Abstenerse de formular, adoptar, recomendar o financiar acciones, políticas, programas o prácticas que directa o indirectamente obstaculicen el disfrute de los derechos humanos, o que ejerzan influencia indebida sobre la política fiscal de los Estados en formas que vayan en detrimento de los derechos humanos. Los actores no estatales deben abstenerse de invocar otros instrumentos de derecho internacional, ya sea en su propio territorio o en el extranjero, de manera incompatible con el marco de derechos humanos.

### 14.2. Contribución justa

Cumplir tanto con la letra como con el espíritu de las leyes y regulaciones impositivas de los países en los que operan, y abstenerse de incurrir en prácticas de planeación tributaria agresiva y de alterar sus precios de transferencia. 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 público. Las empresas deben pagar una contribución justa de impuestos en el lugar donde ejercen su actividad.

### 14.3. Actores privados en temas de deuda

Evitar y contribuir a resolver las situaciones de deuda insostenible, como parte de la responsabilidad de respetar los derechos humanos que tienen los acreedores privados y las agencias de calificación de riesgo. En el caso de los acreedores, ello incluye la obligación de actuar con la debida diligencia respecto de la solvencia y capacidad de reembolso del prestatario así como el deber de abstenerse de conceder un préstamo cuando el prestamista sea consciente de que los fondos se utilizarán con fines no públicos o en proyectos que no sean viables. También el de participar en los mecanismos de alivio y reestructuración que la comunidad internacional diseñe.

### 14.4. Coherencia de estándares

Revisar y adecuar los estándares de derecho público o privado en materia financiera, contable, tributaria o fiscal al marco normativo del derecho internacional de los derechos humanos.

## DIRECTRICES

En función de este principio, estos actores no estatales deberían:

### 1. Realizar procedimientos de debida diligencia adecuados.

- Adoptar políticas apropiadas y procedimientos de debida diligencia, que prevengan la evasión y la elusión fiscal.
- Incorporar el gobierno fiscal y la disciplina tributaria como elementos importantes de sus mecanismos de control y de gestión de riesgos, e identificar y evaluar plenamente los riesgos financieros, reglamentarios y de reputación asociados con la tributación.

### 2. Realizar evaluaciones de impacto de sus prácticas corporativas.

- Realizar evaluaciones *ex ante* y *ex post* sobre el impacto de sus propias actividades en los derechos humanos y sobre la igualdad de género.
- Diseñar y construir sistemas internos de evaluación que prevengan o mitiguen el impacto en los derechos humanos de cualquier estructura o transacción tributaria.

### 3. Adoptar prácticas de transparencia y mecanismos de rendición de cuentas.

- Tomar medidas para mostrar públicamente que pagan impuestos en el lugar donde sus operaciones comerciales realmente suceden, y que no solo registran sus ganancias a través de entidades legales ubicadas en jurisdicciones con impuestos bajos o nulos.
- Publicar información que permita a las personas interesadas en cada jurisdicción donde tiene una filial o residencia fiscal comprobar su renta gravable, y obtener información sobre cómo se calculan y distribuyen sus beneficios y ganancias internacionalmente.
- Presentar informes desglosados por países y publicar información sobre los impuestos que pagan en cada uno de los países en que operan.

### 4. Adoptar regulaciones que prevengan y sancionen en el caso de profesionales de la abogacía y la contabilidad.

- Abstenerse de contratar y, en su caso sancionar, a quienes faciliten el abuso fiscal, como profesionales de la abogacía y la contabilidad.
- 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.

## **5. Adecuar los estándares internacionales en materia financiera, contable, tributaria o fiscal al marco de derechos humanos y a las necesidades del Sur Global.**

- Descolonizar la producción de estándares en estos campos mediante el fortalecimiento del poder de negociación de los Estados y la sociedad civil de países de ingresos bajos o medios. Propender por el establecimiento de espacios de fijación de estándares con mayor legitimidad democrática, con estricto apego y coherencia al derecho internacional de los derechos humanos.
- Dada su influencia en la capacidad de los Estados de hacer valer sus decisiones fiscales soberanas, los estándares de derecho público o privado en materia financiera, contable, tributaria o fiscal deben armonizarse con el marco normativo del derecho internacional de los derechos humanos.
- Ningún Estado, ni la población bajo su jurisdicción, deberían estar sujetos a un régimen de estándares regulatorios -público o privado, doméstico o transnacional- que se haya construido sin brindar oportunidades para participar en su elaboración, de conformidad con el derecho a libre determinación.



## **V • Reparaciones y mecanismos de implementación**

# 15

**LOS ESTADOS DEBEN PREVENIR Y REPARAR ADECUADAMENTE LAS VULNERACIONES A LOS DERECHOS HUMANOS, SEAN ESTOS CIVILES, POLÍTICOS, ECONÓMICOS, SOCIALES, CULTURALES O AMBIENTALES, RELACIONADAS CON LA POLÍTICA FISCAL**

Los Estados deben:

## 15.1. Justiciabilidad

Establecer canales accesibles y participativos para impugnar decisiones fiscales contrarias a las obligaciones de derechos humanos, exigir responsabilidades y reparar las repercusiones negativas de la política fiscal en los derechos humanos, reconociendo que el derecho a interponer recursos en caso de violaciones de los derechos humanos se aplica igualmente a todos los derechos y que las cuestiones financieras no son obstáculo para la justiciabilidad de los derechos.

## 15.2. Fortalecimiento

Reforzar la capacidad del sistema judicial y de las instituciones nacionales de derechos humanos para ocuparse de la política fiscal.

## 15.3. Protección

Asegurar la protección efectiva a quienes revelen casos de abuso fiscal.

## 15.4. Organismos de control/fiscalización/corrupción

Tomar las medidas necesarias bien sea a través de la acción judicial, administrativa, legislativa, o por otros medios apropiados, para prevenir y brindar remedios efectivos frente a vulneraciones a los derechos humanos producto de la acción fiscal del Estado o del incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de terceros, así como de la apropiación indebida de fondos públicos u otras formas de corrupción que comprometan los recursos públicos.

## DIRECTRICES

En función de este principio, estos actores no estatales deberían:

### 1. Establecer mecanismos para reparar los derechos humanos vulnerados mediante la política fiscal.

- Establecer canales accesibles a través de los cuales las personas puedan denunciar, impugnar, exigir la implementación o solicitar rendición de cuentas a las autoridades sobre el cumplimiento de las obligaciones de derechos humanos en relación con la política fiscal. Estos canales deberían incluir la posibilidad de solicitar, por ejemplo:
  - *La revisión o la adopción de mecanismos correctivos de partidas de gasto que tengan impactos negativos sobre los derechos.*
  - *La adopción de medidas fiscales frente a problemáticas de derechos humanos desatendidas.*
  - *La solicitud de reportes detallados e información sobre las decisiones adoptadas en materia de impuestos, endeudamiento, presupuestos, venta de activos públicos, entre otras.*
  - *La exigencia de actuaciones prontas frente a las omisiones de compromisos ya adquiridos.*
  - *La investigación y adopción de mecanismos correctivos frente posibles malos manejos de recursos públicos.*
- A quienes denuncien o informen prácticas indebidas relacionadas al ámbito fiscal se les debe garantizar la confidencialidad y canales adecuados de denuncia.

### 2. Fortalecer las instituciones nacionales de derechos humanos, el Poder Judicial y otros organismos con capacidad para establecer sanciones y reparaciones.

- Fortalecer el rol de las instituciones nacionales de derechos humanos en la vigilancia de los intereses colectivos en relación con la política fiscal mediante la creación de unidades especiales en estos temas y la capacitación de su personal para tal efecto, y asegurando que cuenten con recursos presupuestarios y técnicos adecuados.
- Capacitar a agentes judiciales, de organismos cuasi-judiciales, administrativos, y defensorías del pueblo, y adoptar otras medidas necesarias para que las decisiones judiciales u opiniones jurídicas emanadas de los tribunales constitucionales en materia fiscal o tributaria tengan en cuenta las obligaciones internacionales en derechos humanos.
- Brindar recursos presupuestarios, técnicos y humanos para el sistema de Justicia, y asegurar su sostenibilidad. Esto incluye asignar recursos adicionales cuando existan demoras debidas a la falta de recursos, y proveer asistencia legal para obtener reparaciones dentro del máximo de los recursos disponibles.

### **3. Utilizar mecanismos para favorecer la deliberación y la democracia en los procesos judiciales que involucran cuestiones fiscales.**

Priorizar un enfoque dialógico en el control judicial a decisiones de política fiscal. Contar con mecanismos para informar los procesos judiciales en estas cuestiones, como las intervenciones ciudadanas y de organizaciones, la publicación activa de las decisiones relevantes, la disponibilidad de indicadores que puedan guiar el monitoreo en el cumplimiento de órdenes judiciales, entre otras.

### **4. Fortalecer las instituciones de control e incorporar un enfoque de derechos en el control fiscal.**

- Supervisar, evaluar y auditar los fondos públicos para dar solidez de la gestión financiera, y evaluar la eficacia, adecuación y equidad de la distribución de recursos para los derechos humanos, con mecanismos eficaces de vigilancia y control, en particular a nivel regional y subnacional.
- Estas instituciones deben asegurar una ejecución de los recursos de forma oportuna, eficaz, transparente y eficiente, conforme al presupuesto aprobado. Asegurar la relación entre la planificación y la ejecución de los recursos, posibilitando su seguimiento con metas e indicadores, y estableciendo mecanismos de rendición de cuentas con posibilidad de participación ciudadana. Deben incorporar un enfoque de género, étnico-racial y asegurar que los derechos de grupos en situación de desventaja sean considerados de forma prioritaria en sus actividades de seguimiento y evaluación, haciendo consultas con estos cuando sea relevante.
- Los parlamentos en particular deberían ejercer sus funciones de supervisión e informar proactivamente a los electores acerca de los objetivos y las consecuencias de la política fiscal.

Organizaciones que componen el Comité Impulsor de la Iniciativa  
por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal



---

## Participaron en este número

### **Agostino, Sol**

Abogada, egresada de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República Oriental del Uruguay (UdelaR), con el título de grado Doctora en Derecho y Ciencias Sociales. Magíster en Tributaria por la Facultad de Ciencias Económicas de la UdelaR. Doctoranda en Derecho en la Facultad de Derecho de la UdelaR. Profesora Adscripta de la Facultad de Derecho de la UdelaR. Profesora Agregada (grado 4) del Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho de la UdelaR (Uruguay). Correo electrónico: [agostinosol@hotmail.com](mailto:agostinosol@hotmail.com)

### **Aguilera Durán, Jesús**

Profesor Investigador de Tiempo Completo en la Universidad Autónoma de Guerrero, Máster en Derechos Fundamentales por la Universidad de Granada, España, Maestro en Derecho y Doctor en Derecho y Globalización ante el Consejo Nacional de Humanidades, Ciencia y Tecnología (CONAHCYT) de México. Perteneció al Sistema Nacional de Investigadoras e Investigadores del CONAHCYT, Nivel 1; Reconocimiento de la Secretaría de Educación Pública del Gobierno de México como Profesor de Tiempo Completo vigente; cuenta con estancia de investigación en el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales de España, experiencia docente en nivel Licenciatura y Posgrado. (México) Correo electrónico: [jesusaguilera@uagro.mx](mailto:jesusaguilera@uagro.mx)

### **Albornoz, Juan José**

Abogado (UBA); Especialista en Derecho Administrativo y Administración Pública (UBA); Profesor adjunto de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA y UNPAZ); Docente de la Maestría en Derecho Tributario y Derecho Financiero (UBA) y de la Maestría en Derecho Administrativo (UNPAZ); Juez de Primera Instancia a cargo del Juzgado Contencioso Administrativo, Tributario y de las Relaciones de Consumo N° 3. Correo electrónico: [juaniosealbornoz@hotmail.com](mailto:juaniosealbornoz@hotmail.com)

### **Ávila, Irene del Valle**

Abogada UBA. Orientación en Derecho Administrativo. Docente UBA. Diplomada en Igualdad y no Discriminación por la FDUBA. Especialista en Justicia Constitucional y Derechos Humanos por la Universidad de Bolonia. Oficial Mayor en el Juzgado Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones del Consumo N° 24. Correo electrónico: [iredvavila@gmail.com](mailto:iredvavila@gmail.com)

### **Barrionuevo, Tomás Ignacio**

Abogado UBA (Argentina), Docente en la materia Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA), Miembro del Observatorio Legislativo Argentino (OLEGISAR), Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Correo electrónico: [tibarrionuevo96@gmail.com](mailto:tibarrionuevo96@gmail.com)

### **Bohoslavsky, Juan Pablo**

Investigador del CONICET en la Universidad Nacional de Río Negro (CIEDIS). Abogado, magíster en Derecho Empresario y doctor en Derecho. Defendió al Estado argentino en arbitrajes internacionales, participó en la estatización de Aguas y Saneamientos Argentinos (AySA) y fue su director representando al Estado nacional. Fue funcionario de la UNCTAD y Experto Independiente en deuda externa y derechos humanos de la ONU. Ha sido consultor de la CEPAL, la ACNUDH, PNUD y organizaciones de derechos humanos. Su foco de investigación reside en las intersecciones de las finanzas y los derechos humanos. Correo electrónico: [juanpablobohos@gmail.com](mailto:juanpablobohos@gmail.com)

### **Carmona Barrenchea, Verónica**

Licenciada en Ciencias Políticas (UBA). Magíster en Derechos humanos, política fiscal y crisis financiera global en Europa y América (Universidad de Roma Unitelma Sapienza). Maestranda en

---

Políticas Sociales (UBA). Integrante de la Secretaría Letrada de Derecho Internacional de los Derechos Humanos del Ministerio Público de la Defensa de la CABA. Investigadora del Grupo de Trabajo Interdisciplinario “Derechos Sociales y Políticas Públicas”. Correo electrónico: [vcarmona@mpdefensa.gob.ar](mailto:vcarmona@mpdefensa.gob.ar)

**Castagnini, M. Belén**

Abogada (UBA) Diploma de Honor. Especialización de Derecho Tributario en la misma Facultad (pendiente de presentación de trabajo final). Maestrando en Derecho Constitucional y Derechos Humanos en la Universidad de Palermo. Docente de “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho UBA. Secretaria del Observatorio de Derecho Financiero. Ha sido integrante de proyectos de investigación UBA-DECYT y UBACYT. Correo electrónico: [mcastagnini@derecho.uba.ar](mailto:mcastagnini@derecho.uba.ar)

**Cubillos González, Juliana**

Candidata a doctora por su investigación dentro del proyecto GLOBTAXGOV, financiado por el European Research Council. Dicha investigación es llevada a cabo en el Institute of Tax Law and Economics de la Universidad de Leiden, donde se enfoca en la implementación de estándares fiscales internacionales en países en desarrollo y desarrollados. Juliana es abogada y especialista en tributación por la Universidad de los Andés (Bogotá) y posee un LLM en Tributación Internacional de la Universidad de Ámsterdam (UvA) y el Instituto Internacional de Documentación Fiscal (IBFD). Correo electrónico: [j.cubillos.gonzalez@law.leidenuniv.nl](mailto:j.cubillos.gonzalez@law.leidenuniv.nl)

**De Luca, Lorena Fabiana**

Contadora Pública. Especialista en Procedimiento Tributario y Ley Penal Tributaria y Previsional (UNLaM) Docente Nivel Superior (UCES). Asesora tributaria, contable y laboral en empresas nacionales e internacionales. Titular del Estudio De Luca y Asociados. Autora de libros y artículos sobre temática laboral e impositiva. Consultora de la Editorial Errepar. Ex Consultora de la Dirección Nacional SINTyS dependiente del Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales de Presidencia de la Nación. Colaboradora en numerosos trabajos de investigación en el área impositiva y laboral. Correo electrónico: [contadora.deluca@gmail.com](mailto:contadora.deluca@gmail.com)

**Donzelli, Belén Eliana**

Abogada y Profesora en Ciencias Jurídicas egresada de la Pontificia Universidad Católica Argentina, Diplomada en Control y Gestión de Políticas Públicas de la Facultad Latinoamericana de las Ciencias Sociales, Especialista en Derecho Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Cursó estudios de posgrado en Derecho Internacional de los Derechos Humanos en Estados Unidos e Italia. Profesora de grado. Correo electrónico: [belen.donzelli@gmail.com](mailto:belen.donzelli@gmail.com)

**Dos Santos Freire, Ramiro J.**

Abogado. A partir de marzo del año 2013 y hasta la actualidad se desempeña en el cargo de Defensor Oficial de Primera Instancia ante el Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, al que accede por concurso público. En ese carácter, desarrolla el patrocinio jurídico de personas de bajos recursos económicos y de diversos colectivos en defensa de derechos sociales. Participa en diversos casos colectivos vinculados a la integración urbanística en la Ciudad de Buenos Aires, el acceso a la justicia, la defensa de la educación pública, el derecho a la vivienda digna, y la promoción de los derechos económicos, sociales y culturales. Ha sido Profesor de grado y posgrado en las Facultades de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, la Universidad del Salvador, y la Universidad de Avellaneda. Correo electrónico: [rdossantos@mpdefensa.gob.ar](mailto:rdossantos@mpdefensa.gob.ar)

---

**Ferrer, Francisco**

Juez en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, Magíster en Finanzas Públicas por la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP, Director de la Maestría en Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la UNPSJB, Codirector de la Carrera de Especialización en Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la CALP, Titular de Derecho de la Deuda Pública en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA, Titular de Administración Financiera en la Especialización de Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la UCALP. Director del Suplemento Derecho Administrativo de La Ley Editorial-Thomson Reuters.

**Fontana, María Florencia**

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Maestrando en Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA). Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA). Correo electrónico: [fontana695@est.derecho.uba.ar](mailto:fontana695@est.derecho.uba.ar)

**Freedman, Diego**

Abogado (U.B.A.), Juez del Tribunal Oral de Menores nro. 2. Profesor adjunto interino, Departamento de Derecho Económico – Derecho Tributario, cátedra de la Dra. Fabiana Schafrik (U.B.A.), Ex consultor de UNICEF Argentina, Ex asesor de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, del Senado de la Nación y del Consejo de la Magistratura de la Nación. Ex Director de la Unidad de Derechos Humanos, Género, Trata de Personas y Narcotráfico del Consejo de la Magistratura de la Nación. Ex Secretario de la Dirección General de Capacitación y Escuela del Ministerio Público Fiscal de la Nación. Becario de C.E.J.A. Correo electrónico: [diegofreedman@hotmail.com](mailto:diegofreedman@hotmail.com)

**Gamba, Diego Miguel**

Abogado, con orientación en Derecho Tributario (UBA), Magíster en Derecho y Economía (UBA), Posgrado en Prevención de Lavado de Activos (UBA) y Posgrado sobre “Reglas Internacionales contra la Corrupción” (UCA). Docente de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero (UBA) y en diversos programas ALA/CFT. Integrante del cuerpo docente del FATF Training Institute del GAFI. Actualmente a cargo de la División Dictámenes de Procedimiento Fiscal, Seguridad Social y Penal Tributario de la AFIP. Ex Director de Coordinación Internacional de la UIF. Ex Chief Compliance Officer. Ex consultor ALA/CFT. Ex Asesor del Directorio BCRA. Ex Asesor Jurídico Principal de la UIF. Correo electrónico: [diego.miguel.gamba@gmail.com](mailto:diego.miguel.gamba@gmail.com)

**Gamberg, Guillermina**

Abogada (UBA). Doctora en Derecho Fiscal, Facultad de Derecho de la UBA. Magister en Derecho Tributario, Universidad Austral. Docente de grado y posgrado en la Facultad de Derecho de la UBA y en otras universidades nacionales y privadas. Secretaria de la Fiscalía de Primera Instancia n° 2 del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA. Correo electrónico: [Guillermina@gamberg.com.ar](mailto:Guillermina@gamberg.com.ar)

**Gorosito, María Virginia**

Abogada (UCA). Magíster en Derechos humanos, política fiscal y crisis financiera global en Europa y América (Universidad de Roma Unitelma Sapienza). Maestranda en Problemáticas Sociales Infante-Juveniles (UBA). Secretaria Judicial de Políticas Públicas del Ministerio Público de la Defensa de la CABA. Correo electrónico: [mvgorosito@mpdefensa.gob.ar](mailto:mvgorosito@mpdefensa.gob.ar)

**Guaita, Mariano R**

Abogado por la Universidad de Buenos Aires (2008). Especialista en Derecho Administrativo Económico por la Universidad Católica Argentina (2012) y maestrando en Derecho Tributario por la misma universidad. Profesionalmente, se desempeña en el fuero Contencioso Administrativo Federal. En el pasado, se desempeñó en el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en el fuero

---

Contencioso Administrativo, Tributario y de las Relaciones de Consumo de esa jurisdicción, y asimismo en el sector privado. Ejerce la docencia en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y en la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado de la Procuración del Tesoro de la Nación. Tiene diversas publicaciones sobre temas de su especialidad.

**Guzman, Cristian Eduardo**

Abogado UBA, Docente en la materia de Finanzas Públicas y Derecho Tributario UBA, Director de Legales de la Subsecretaría de Ingresos Públicos de la Municipalidad de Lanús. Correo electrónico: [cristianguzman@derecho.uba.ar](mailto:cristianguzman@derecho.uba.ar)

**Laplacette, Débora Adriana**

Abogada UBA, Docente en la materia de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la UBA y de Finanzas Públicas en UNPAZ, Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Correo electrónico: [deboralaplacette@gmail.com](mailto:deboralaplacette@gmail.com)

**Larios Campos, Andrea**

Es economista por la Universidad Panamericana y maestranda en Economía por la Universidad Nacional Autónoma de México. Actualmente labora como investigadora en el programa de Justicia Fiscal de Fundar, donde se dedica al análisis de la política fiscal desde una perspectiva de derechos humanos y de género. Entre sus intereses de investigación destacan la justicia fiscal y la economía feminista. (México) Correo electrónico: [andrea@fundar.org.mx](mailto:andrea@fundar.org.mx)

**Larrañaga, Karina María**

Abogada con orientación en Derecho Tributario y Empresarial por la Universidad de Buenos Aires. Especialista en Derecho Tributario por la misma Casa de Estudios. Magíster en Análisis Económico del Derecho y Políticas Públicas por la Universidad de Salamanca. Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de Grado y Postgrado de la Universidad de Buenos Aires y Universidad de José C. Paz. Correo electrónico: [karinalarraaga@yahoo.com.ar](mailto:karinalarraaga@yahoo.com.ar)

**López López, Patricia**

Doctora en Derecho por la Universidad Panamericana, Doctoranda en Derecho Tributario, Especialista en Derecho Tributario y en Derecho Tributario Internacional, todos por la Universidad de Salamanca, España. Especialista en Derecho Fiscal y Licenciada en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México. Profesora por Oposición de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Ex Secretaría Técnica del Comité de Auditoría y de Recursos Humanos de Petróleos Mexicanos y Ex Subprocuradora de lo Contencioso y de Recursos Administrativos de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal ORCID 0000-0002-1369-2013 (México). Correo electrónico: [plopezl@derecho.unam.mx](mailto:plopezl@derecho.unam.mx)

**Macchi, Sebastián**

Abogado, egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, con orientación en derecho tributario. He cursado la Carrera de Especialización en Derecho Tributario, restando completar el trabajo final integrador. Me desempeño en una fiscalía en lo contencioso administrativo y tributario del Ministerio Público Fiscal de la CABA, y soy ayudante de segunda en dicha casa de estudios. Correo electrónico: [sebastian.macchi@hotmail.com](mailto:sebastian.macchi@hotmail.com)

**Mamberti, María Emilia**

Argentina. Abogada (UNLP); doctora en derecho y máster en derecho, Universidad de Columbia. Especialista en Derecho Administrativo (UBA). Máster en Estado de Derecho Global, Universidad de Génova. Coordina el programa de Justicia Fiscal en América Latina del Center for Economic and Social

---

Rights; y la Clínica de Acceso a la Información Pública de la UNLP. Correo electrónico: [mmamberti@cesr.org](mailto:mmamberti@cesr.org)

**Matamoros, Mariana**

Nacionalidad colombiana, es economista y contadora, con especialización en Econometría y estudios de maestría en Economía. Fue consultora en diferentes carteras del Estado y asesora en el Congreso de la República de Colombia. Actualmente se desempeña como investigadora principal de la Línea de Justicia Fiscal de Dejusticia. Sus áreas de interés incluyen política fiscal y política pública social. Correo electrónico: [mmatamoros@dejusticia.org](mailto:mmatamoros@dejusticia.org)

**Martinez Regino, Roberto**

Doctor en Derecho y Globalización por la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, México. Posdoctorado en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM) a través de CONACYT en el Programa de Posgrado Doctorado en Derecho. Profesor en la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, México. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Nivel I. Correo electrónico: [regino\\_ct3@hotmail.com](mailto:regino_ct3@hotmail.com)

**Méndez Santolaria, Noelia**

Realiza asesoramientos y consultorías desde la perspectiva de la economía feminista para diversas organizaciones. Es economista por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (UBA) y maestranda en Economía en la misma casa de estudios y es parte de la International Association for Feminist Economics (IAFEE). Entre sus intereses de investigación se encuentran los estudios laborales, la macroeconomía, la economía del cuidado y la sostenibilidad de la vida.

**Mora, Alejandro Julián**

Abogado graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado de las materias “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA y de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Argentina (UCA). Profesor de “Derecho Administrativo y Procesal Tributario” de la Maestría de Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA. Correo electrónico: [alejandromora@derecho.uba.ar](mailto:alejandromora@derecho.uba.ar)

**Monrroy López, Beatriz**

Dra. Beatriz Monrroy López posee un Doctorado en Derecho y Globalización con mención honorífica otorgado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UAEM. Ha realizado una estancia de investigación en Buenos Aires, Argentina con el tema de tesis “Presupuestos participativos en los municipios del Estado de Morelos, como efectos de la globalización”. Miembro activo de la Asociación Civil Sumando Derechos y Restando Desigualdades A.C., cuya misión es la promoción y defensa de los derechos humanos. Catedrática en la Licenciatura en Derecho en modalidad Virtual y Presencial de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos. Ha participado como colaboradora y experta en contenido en la producción de asignaturas virtuales en materia tributaria, civil y fiscal. Ponente en eventos, conferencias, seminarios y Diplomados relacionados con los temas de Derechos Humanos, Presupuesto Público, comunidades indígenas, políticas públicas de las cuales tienen contribuciones literarias en las mismas áreas. (México). Abogada litigante en Derecho administrativo, familiar y civil. Correo electrónico: [bety\\_monroy@hotmail.com](mailto:bety_monroy@hotmail.com)

**Mortara, María Liliana**

Abogada -diploma de honor- (UBA). Maestranda en Derecho Tributario (UBA), Ayudante de Segunda en la cátedra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Facultad de Derecho (UBA). Correo electrónico: [lilianamortara@hotmail.com](mailto:lilianamortara@hotmail.com)

---

**Morveli Flores, Vera Lucía**

Actualmente se desempeña como Asesora Legal en el Programa de Política y Gobernanza Ambiental de la Sociedad Peruana de Derecho Ambiental desde noviembre de 2023. Abogada de profesión, magíster por Georgetown University (USA) y ha sido becaria del programa internacional Fulbright. Cuenta con experiencia en fiscalización ambiental, elaboración de proyectos normativos y gestión pública en materia de cambio climático, en los sectores de hidrocarburos, forestal, transportes y saneamiento con más de 7 años de experiencia laboral en el campo ambiental, habiendo trabajado en instituciones públicas, privadas y en organizaciones internacionales como el Banco Mundial. Cuenta con publicaciones en materia de formalización minera, la aplicación de salvaguardas en mecanismos de Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación de los Bosques (REDD+), fiscalización y gobernanza ambiental. (Perú) Correo electrónico: [vmorveli@spda.org.pe](mailto:vmorveli@spda.org.pe)

**Nava Escudero, Óscar**

Licenciado en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México. Doctor en Derecho (sobresaliente "Cum Laude") por la Universidad Complutense de Madrid, España. Laboró en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en Petróleos Mexicanos, y en el Consejo de la Judicatura Federal. Autor de 4 libros y de más de 50 artículos sobre presupuesto, gasto público, Derecho Presupuestario, control de gasto, Derecho Financiero y derechos humanos. Conferenciante en Brasil, España, Argentina, Italia, Ciudad de México y en varias entidades federativas. Catedrático de la Barra Nacional de Abogados y de la Universidad Panamericana. Correo electrónico: [onavae@hotmail.com](mailto:onavae@hotmail.com)

**Nuñez, Luis Marcelo**

Abogado y especialista en Derecho Tributario graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Completó un programa de Derecho Internacional en la Universidad de California (Davis), USA. Profesor adjunto por concurso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (UBA). Profesor de Derecho Administrativo y Procesal Tributario en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho, UBA. Co-autor de diversos libros y autor de otras publicaciones en materia tributaria y expositor en Jornadas y Seminarios de la especialidad. Investigador del Proyecto "Política Fiscal y Derecho Internacional de los Derechos Humanos", (UBACyT). Presidente de la Comisión de Derecho Tributario y Aduanero del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires. Codirector de cursos de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Director de la Comisión de Tributos Nacionales del Centro de Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA). Correo electrónico: [lmn@pagbam.com](mailto:lmn@pagbam.com), [luisnunez@derecho.uba.ar](mailto:luisnunez@derecho.uba.ar)

**O'Donnell, Agustina**

Doctora en Derecho Fiscal (UBA). Profesora Adjunta (int.) Derecho Tributario Facultad de Derecho (UBA). Profesora Titular Derecho Tributario Facultad de Ciencias Jurídicas (UCES). Correo electrónico: [agusodonnell@hotmail.com](mailto:agusodonnell@hotmail.com)

**Oreggia Heiland, Axel Maximiliano**

Abogado graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA) con diploma de honor. Docente de las materias Elementos de Derecho Civil y Derechos Humanos y Garantías (UBA). Correo electrónico: [aoreggia@derecho.uba.ar](mailto:aoreggia@derecho.uba.ar)

**Ortega Maldonado, Juan Manuel**

Abogado, maestro y doctor por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), doctor en Derecho (Universidad Complutense de Madrid), Diplomado en el Sistema Impositivo de los Estados Unidos (Universidad George Washington) Profesor investigador de tiempo completo, titular C, en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

---

Pertenece al Sistema Nacional de Investigadores, nivel II. Ha sido invitado a impartir cursos de nivel maestría y doctorado en la Facultad de Derecho de la UNAM; en la Universidad de las Américas, Puebla; Universidad Anáhuac, etcétera. Ha sido asesor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (México). Correo electrónico: [juan.ortegama@uaem.edu.mx](mailto:juan.ortegama@uaem.edu.mx)

**Petraglia, María Carolina**

Abogada (UBA), Especialista en Derecho Tributario (UBA), Ayudante de Segunda en la cátedra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Facultad de Derecho (UBA), Adjunta en Derecho Tributario y Finanzas Públicas (Universidad de Palermo), autora de diversos artículos de la especialidad. Correo electrónico: [mariapetraglia@derecho.uba.ar](mailto:mariapetraglia@derecho.uba.ar)

**Pérez, Daniel G**

Doctorando por la Universidad de Buenos Aires en el área de Tributación, Máster Universitario en Dirección y Gestión de los Sistemas de Seguridad Social por la Universidad de Alcalá de Henares de España, Especialista en Derecho Tributario por la Universidad de Buenos Aires y maestrando en el mismo ámbito, Especialista en Derecho Constitucional Profundizado por la Universidad de Buenos Aires; ha finalizado diversos posgrados en el área de Tributación en Universidades tanto de España como de Holanda. Actualmente se desempeña como asesor y consultor en materia de Derecho Tributario y Previsional en “Daniel G. Pérez, Marcela A. Fiocco & Asociados”; es Coordinador de la Comisión de Tributación de la Seguridad Social del Departamento de Política Tributaria de la UIA; Profesor de posgrado en la Universidad de Buenos Aires, Universidad Católica Argentina, Universidad Nacional de Salta, Universidad Siglo XXI de la Provincia de Córdoba; integrante del cuerpo docente del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario; conferencista, autor de libros, trabajos premiados y de artículos de la especialidad en publicaciones técnicas. Correo electrónico: [dperez@estudioperezfiocco.com.ar](mailto:dperez@estudioperezfiocco.com.ar)

**Piatti de Barros Lobo, Diana**

Abogada. Máster en Derecho Tributario por la Universidad de París 1 – Panthéon-Sorbonne. Profesora del Postgrado del IBMEC-Brasilia. (Brasil) Correo electrónico: [dlobo@mmso.com.br](mailto:dlobo@mmso.com.br)

**Protto, Carlos**

Magister en Gestión Fiscal por la Université Libre de Bruxelles. Director de Relaciones Tributarias Internacionales en Argentina. Miembro del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en materia Fiscal de las Naciones Unidas; representante de la República Argentina ante el Marco Inclusivo/Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y miembro del Consejo de Dirección de dicho órgano; Negociador de los convenios para evitar la doble imposición de la República Argentina.

**Revilla, Pablo José María**

Doctor en Derecho (Facultad de Derecho, UBA); Master en Impuestos (Boston University); Especialista en Tributación (Facultad de Ciencias Económicas, UBA), Abogado, diploma de honor (Facultad de Derecho, UBA). Secretario de la Procuración General de la Nación en el área de Derecho Público (Administrativo y Tributario). Profesor titular regular de “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho (UBA) y de la Universidad Nacional de La Pampa. Subdirector de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario y subdirector del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, ambos de la Facultad de Derecho (UBA). Docente de las siguientes Maestrías y Postgrados en Derecho Tributario dictadas en la Ciudad de Buenos Aires: Facultad de Derecho (UBA), Católica Argentina, Universidad Torcuato Di Tella, Universidad de Belgrano. Correo electrónico: [pjmrevilla@yahoo.com.ar](mailto:pjmrevilla@yahoo.com.ar)

---

**Rodriguez, Franco Javier**

Abogado egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y Magíster en Derecho Tributario por la Universidad Torcuato Di Tella. Es docente de grado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y de la UCEMA. Se ha desempeñado como relator de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y, actualmente, en el Área de Derecho Público de la Procuración General de la Nación (Administrativo y Tributario). Correo electrónico: [frodrigueztriocci@gmail.com](mailto:frodrigueztriocci@gmail.com)

**Rodríguez Lamas, Nicolás**

Abogado, graduado en la Universidad de Buenos Aires, Especialista en Derecho Penal por la Universidad Torcuato Di Tella, Magíster en Tributación y Gestión Presupuestaria Local por la Universidad de Castilla-La Mancha; Docente de grado (UBA y UNPAZ); Integrante del Observatorio de Derecho Financiero; Secretario de Primera de Instancia de la Fiscalía Nacional en lo Criminal y Correccional Federal N° 10. Correo electrónico: [nrodriguezlamas@derecho.uba.ar](mailto:nrodriguezlamas@derecho.uba.ar).

**Rosas Navarro, Santiago**

Licenciado y Maestro en Derecho por la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, actualmente Doctorando del programa de Derecho y Globalización de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UAEM, Cuernavaca Morelos, México. Socio Fundador y líder de la comisión para la atención de grupos sociales con discapacidad de la Asociación Civil "Sumando Derechos Restando Desigualdades A.C. Correo electrónico: [lic.ronal.santiago@hotmail.com](mailto:lic.ronal.santiago@hotmail.com)

**Schafrik, Fabiana H.**

Abogada (UBA), Especialista en Derecho Tributario (UBA) y Doctora en Derecho con orientación en Derecho Constitucional (UBA). Jueza de la Sala I de la CCATyRC de la CABA, y consejera del CMCABA como representante del estamento judicial. Profesora Titular de Cátedra por concurso en la asignatura "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho de la UBA, profesora de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA, y docente en otras Universidades del país. Co-coordinadora de la Comisión de Género y Derecho Financiero del CEDFyDT. Se desempeña como investigadora y ha sido directora de Proyectos de Investigación UBA-DECYT, Co-directora del proyecto UBACyT. Autora de libros, y numerosos artículos; expositora en numerosos congresos y actividades académicas tanto a nivel nacional como internacional. Correo electrónico: [schafrik@derecho.uba.ar](mailto:schafrik@derecho.uba.ar)

**Seabra de Godoi, Marciano**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais; Profesor Visitante de la Universidad Autónoma de Madrid (2022); Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid; Master en Derecho Tributario por la Universidad Federal de Minas Gerais; Fundador y Coordinador del Grupo de Investigación Finanzas Públicas, Igualdad y Democracia (Belo Horizonte, Minas Gerais); Fundador y Vicepresidente del Instituto de Estudios Fiscales (Belo Horizonte, Minas Gerais); Coordinador del Proyecto de Extensión Universitaria Educación Fiscal en las Escuelas de Enseñanza Básica de la Región Metropolitana de Belo Horizonte (Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais). Abogado. Correo electrónico: [m.godoi@rolim.com](mailto:m.godoi@rolim.com)

**Sepúlveda Carmona, Magdalena**

Directora Ejecutiva de Global Initiative for Economic, Social and Cultural Rights (Iniciativa Global por los Derechos Económicos, Sociales y Culturales). También es miembro de la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT). De 2008 a 2014 fue la Relatora Especial de las Naciones Unidas sobre la extrema pobreza y los derechos humanos. Publicó

---

numerosos artículos sobre derechos humanos, política fiscal, pobreza, género y desarrollo. Realizó un doctorado en Derecho Internacional en la Universidad de Utrecht (Holanda), una maestría en Derechos Humanos en la Universidad de Essex (UK) y una diplomatura en Derecho Constitucional Comparado en la Universidad Católica de Chile.

**Sevilla Bernabéu, Benjamín**

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia (España). Miembro del Grupo de Estudios Tributarios Internacionales, Constitucionales y Comparados (Grupo ETICCs). Correo electrónico: [benjamin.sevilla@uv.es](mailto:benjamin.sevilla@uv.es)

**Toledo Pires de Oliveira, Phelippe**

Investigador visitante senior de la Universidad de Economía y Negocios de Viena (2021-2022). Doctor y Máster en Derecho Económico, Financiero y Tributario por la USP. Ex Procurador General Adjunto de la Hacienda Nacional. (Brasil) Correo electrónico: [phelippe.oliveira@pqfn.gov.br](mailto:phelippe.oliveira@pqfn.gov.br)

**Uprimny, Rodrigo**

Abogado con maestría (DEA) en Sociología del Desarrollo de la Universidad París I (IEDES) y doctorado en Economía de la Universidad Amiens. Profesor y catedrático emérito de la Universidad Nacional de Colombia y profesor visitante de varias universidades. Fue miembro de la Comisión Internacional de Juristas y del Comité DESC de Naciones Unidas 2015-2022. Es cofundador de Dejusticia y actualmente investigador senior de la entidad en la línea de justicia fiscal. Sus áreas de interés son especialmente derechos humanos y en particular DESC, justicia transicional, sistema judicial y política de drogas, temas en los cuales ha publicado varios artículos y libros, como autor o coautor. (Colombia) Correo electrónico: [ruprimny@dejusticia.org](mailto:ruprimny@dejusticia.org)

**Urresti, Patricio E.**

Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado y de posgrado (UBA). Profesor de posgrado (UNLaM, UNTREF, UNMDP, UCA, entre otras). Exsecretario letrado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fiscal de Primera Instancia en el fuero CAyT de la CABA. Correo electrónico: [patriciurr@yahoo.com.ar](mailto:patriciurr@yahoo.com.ar)

**Velasco Berrezueta, Luis Antonio**

Master en Administración Tributaria, IAEN, Ecuador; Master en Dirección Financiera, EOI, España; Ingeniero en Finanzas, Contador Público Autorizado, PUCE, Ecuador; Diplomado en Alta Dirección Pública, INCAE, Costa Rica. Funcionario de la AT Ecuador desde 2002, con experiencia en asuntos fiscales y tributarios, Jefe Nacional de Asistencia, Cobro y Jurídico de Grandes Contribuyentes, SRI, Ecuador, Líder del Programa de Cumplimiento Cooperativo. Director Financiero, Director Zonal (9-provincia capital). Gerente Seguro de Depósito y de Aseguradoras, Fondo de Liquidez. Docente invitado Maestría en Finanzas Públicas, UTA, Ambato. (Ecuador). Correo electrónico: [lavelasco@sri.gob.ec](mailto:lavelasco@sri.gob.ec) , [luisantoniovelasco@hotmail.com](mailto:luisantoniovelasco@hotmail.com)

**Venlavicius, María Julia**

Abogada UBA, Especialista en Administración de Justicia y Especialista en Discapacidad y Derechos por la UBA, Docente en la materia Finanzas Públicas y Derecho Tributario UBA, Docente en la materia Derecho Constitucional en la Universidad Nacional del Oeste, Directora de Administración de Juicio por Jurados del Consejo de la Magistratura de la CABA. Correo electrónico: [jvenlavicius@derecho.uba.ar](mailto:jvenlavicius@derecho.uba.ar)

---

**Viar, Ludmila A.**

Doctora en Derecho por la Universidad de Buenos Aires. Magíster en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica Argentina. Docente en la Universidad de Buenos Aires y en la Pontificia Universidad Católica Argentina. Correo electrónico: [ludmilaviar@gmail.com](mailto:ludmilaviar@gmail.com)

**Vidal, Gladys V**

Abogada Esp. en D. Tributario y doctoranda en D. Fiscal (UBA). Prof. Adjunta de Finanzas Públicas y Derecho Tributario y docente de posgrado en la Maestría en D. Financiero y Tributario, Facultad de Derecho -UBA. Prof. Titular I, Facultad de Derecho, Univ. de Palermo. Docente de posgrado en diversas universidades del país. Autora de ensayos y artículos sobre la materia tributaria. Disertante en jornadas y cursos sobre la especialidad. Miembro de la Comisión Académica de la Maestría en D. Financiero y Tributario y co-coordinadora de la Comisión de Género y D. Financiero del CEDTF, Facultad de Derecho-UBA. Secretaria Letrada de la Procuración General de la Nación. Correo electrónico: [GVVidal@mpf.gov.ar](mailto:GVVidal@mpf.gov.ar)

**Villena, César**

Doctorando en Filosofía y Letras, área Historia (U.B.A), Máster en Derecho & Economía (U.B.A), Máster en Energía (CEARE-U.B.A), Abogado (U.B.A.) y Licenciado en Historia (U.B.A). Profesor adjunto, Departamento de Ciencias Sociales- Elementos de Análisis Económico y Financiero (U.B.A). Profesor adjunto, Departamento de Ciencias Jurídicas y Sociales, Introducción a la Economía (U.N.Paz). Jefe de Trabajos Prácticos, Departamento de Ciencias Jurídicas y Sociales, Economía Política, Finanzas Públicas y Derecho Tributario (U.N.Paz). Correo electrónico: [octubre2110@hotmail.com](mailto:octubre2110@hotmail.com)

**Yaryura, María Emilia**

Máster en Derecho Tributario (Universidad Torcuato Di Tella). Abogada con diploma de honor (U.B.A.). Actualmente cursa el Máster en Estudios Avanzados en Derecho Público en la Universidad Carlos III de Madrid, España. Docente, Departamento de Derecho Económico y Empresarial, Finanzas Públicas y Derecho Tributario (U.B.A). Correo electrónico: [mevaryura@gmail.com](mailto:mevaryura@gmail.com)

## OTROS NÚMEROS DISPONIBLES



Encontralos en [Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero](#)

