

Original**Taxation and its relationship to Human rights and Business**
La Tributación y sus relaciones con los derechos humanos y la empresaDOI: <https://doi.org/10.33324/dicere.vlii.746>**Santiago Vega Malo,**  

Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad del Azuay, Cuenca, Ecuador.

Recibido: 19-11-2023 **Revisado:** 25-04-2024 **Aceptado:** 12-05-2024 **Publicado:** 30-05-2024**Resumen**

La empresa cumple un papel fundamental dentro de la sociedad para el cumplimiento y el respeto de los derechos humanos, pues es un operador y gestor fundamental del crecimiento económico, que permite la generación de empleo, al ser esta la forma más digna de satisfacer las necesidades básicas, y, por lo tanto, el respeto a los derechos fundamentales de las personas. Un aspecto para considerar en el mundo empresarial y de todos los miembros de una organización social es la obligación de contribuir, pues resulta indispensable para poder tener un gobierno que ejecute obras, que mantenga las instituciones necesarias para hacer respetar los derechos y no vivir en un absoluto caos, que todos los ciudadanos contribuyamos para que el estado pueda funcionar. En relación a la contribución a la sociedad que ha sido previamente manifestada, nacen los tributos, que cumplen

una doble función: por una parte, tienen una finalidad recaudatoria y sirven para contribuir al presupuesto del estado, al permitir que se satisfagan derechos básicos, como la educación, la salud, entre otros; por otra parte, la finalidad de los tributos no es recaudatoria y cumple una función extrafiscal, esto es, que su objetivo sea influir en la conducta de los contribuyentes, al gravar fuertemente los comportamientos ajenos a los intereses generales de una sociedad y generar incentivos fiscales que busquen que las empresas desarrollen planes que sirvan para cumplir y proteger los derechos humanos. Entre estos, puede hablarse de la inclusión de las personas discriminadas o proyectos orientados a la conservación ambiental.

Abstract

The company plays a fundamental role within society for the fulfillment and respect of human rights since it is a fundamental operator and manager of economic growth since it allows the generation of jobs. This is the best way to satisfy basic needs and, therefore, respect the fundamental rights of people. One aspect to consider in the business world and in any social organization is the one that deals with the obligation to contribute. It is essential for a government to be able to carry out work, to maintain the necessary institutions to enforce rights and not live in absolute chaos, and for all citizens to contribute so that the state can function. Taxes are born with a double function: on the

one hand, they have a collection purpose and serve to contribute to the state budget, allowing basic rights to be satisfied, such as education and health, among others. On the other hand, the purpose of taxation is not revenue-raising and fulfills an extra-fiscal function; that is, its objective is to influence the behavior of taxpayers, heavily taxing behaviors that are alien to the general interests of a society and generating tax incentives that seek to encourage companies to develop plans that serve to fulfill and protect human rights, such as the inclusion of discriminated people or projects aimed at environmental conservation.

Palabras clave

empresa, impuestos, tributos, derechos humanos, extrafiscal.

Keywords

business, businesstaxation, taxationhuman rights, human rightsextra fiscal, extra fiscal

1 La empresa y las contribuciones tributarias, como un instrumento de satisfacción de necesidades

Para el estudio de la empresa como una fuente de satisfacción de los derechos humanos, se debe primero entender qué es una empresa; y en este sentido, el Código

de Comercio (2019) en el artículo 14 la define de forma adecuada como "la unidad económica a través de la cual se organizan elementos personales, materiales e inmateria-

les para desarrollar una actividad mercantil determinada". En consecuencia, no debemos considerar a una empresa como sinónimo de una compañía o menos aún como una sociedad mercantil, pues lo importante para ser considerado una empresa será la organización de elementos humanos, materiales e inmateriales para desarrollar actividades mercantiles. Además debemos tener en cuenta que el fin de lucro será un elemento esencial que tanto las empresas como los empresarios van a buscar como uno de los principales objetivos.

En este punto, es necesario considerar que el ánimo de lucro es absolutamente lícito, además contribuye a la satisfacción de las necesidades, pues de acuerdo con la información otorgada por el INEC (2022), de cada 100 empleos existentes en nuestro país, 93 corresponden al sector privado. Por lo tanto, son entonces las empresas privadas las que generan la gran mayoría de los empleos. La mejor forma de satisfacer las necesidades y dar cumplimiento a los derechos humanos de una sociedad es mediante los recursos que las familias pueden alcanzar de un empleo digno. Es decir, mediante el trabajo diario, obtener los recursos necesarios para satisfacer las necesidades familiares, tales como: alimentación, acceso a la salud, seguridad social, educación de calidad, vivienda digna, entre tantos otros derechos fundamentales que podrán ser materializados. Las empresas son las que generan la mayoría de empleo digno en un estado y este es quizás el indicador económico más importante de que un país tiene una economía sana. Una economía sana, a su vez, se traduce en crecimiento económico, satisfacción de necesidades para su población, y, en consecuencia, ma-

yor respeto y ejercicio de la gran mayoría de los derechos fundamentales.

El Estado es el principal responsable de velar por el respeto irrestricto de los derechos humanos de las personas a todo nivel; sin embargo, es evidente que su capacidad operativa y económica no permite que cumpla dicha función con la atención y enfoque que debería, por lo que es necesario que los demás actores en el contexto económico y productivo asuman ese papel de caminar hacia un ejercicio pleno de los derechos fundamentales de toda la sociedad.

Generalmente, una idea que subyace a la relación entre empresa y derechos humanos es el sometimiento de aquella a las leyes y normas jurídicas. Pero ese criterio no puede ni debería ser suficiente para hablar de garantía de derechos humanos en el contexto de la empresa, porque una empresa o sus directivos pueden actuar dentro del marco de la ley y usar precisamente sus mecanismos para garantizar estos derechos de sus colaboradores. Por lo tanto, si bien el sometimiento a la ley es el primer paso que deben tomar las organizaciones para garantizar el respeto y cumplimiento de los derechos humanos, no puede ser el único.

Un principio fundamental que debe seguir al cumplimiento de la ley en las organizaciones es el compromiso de sus directivos de generar un impacto positivo en la vida de las personas: primero de sus colaboradores y trabajadores, luego de las personas a quienes dirigen sus bienes y servicios, también de la comunidad dentro de la cual operan (entiéndase como el espacio físico

en el que funcionan sus instalaciones). El alcance de las organizaciones, en lo referente a las personas a las que impacta, es enorme. Esto no significa que la organización tiene que cargar sobre su espalda el peso de la satisfacción de necesidades de todos quienes la rodean, pero sí que sus prácticas operativas, logísticas, ambientales, administrativas, etc., tienen la capacidad de generar condiciones para que las personas puedan satisfacer sus derechos humanos adecuadamente.

Toda organización, independientemente de la actividad a la que se dedique, necesita de personas para su funcionamiento. Por eso, el primer y fundamental método para garantizar los derechos humanos de las personas es el de brindar empleo formal que facilite al trabajador o colaborador gozar de los beneficios de ley, que son una herramienta que le permite caminar hacia un ejercicio de los derechos fundamentales más básicos (Organización de las Naciones Unidas, 2023).

A nivel mundial, se ha buscado el respeto a los derechos humanos a través de la Declaración Universal de los Derechos Humanos del año 1948, al ser un hito que tuvo un impacto fundamental y fue el punto de partida para todos los demás esfuerzos que se han dado en este sentido. En la década de los 70, se empezó a buscar soluciones, al impulsar el desarrollo económico, social y medioambiental, lo que se convirtió en un eje importante para el desarrollo de los derechos humanos.

Por otra parte, la Organización de las Naciones Unidas, que ha sido la abanderada en cuanto a la defensa de los derechos humanos, ha buscado distintos métodos

de conseguir sus objetivos; es así que en el año 2000 aprobó los Objetivos de Desarrollo del Milenio y finalmente en el año 2015 con la Agenda 2030, en la que se aprobaron los Objetivos de Desarrollo Sostenible, donde se incluyen 17 objetivos, que fueron planteados para dar solución a los grandes problemas de la humanidad y se mantienen conectados con las tres dimensiones antes mencionadas, el aspecto social, económico y medio ambiental. Tanto los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), como las 169 metas que han sido planteadas, están íntimamente relacionadas con el ámbito empresarial, pues se tratan de trabajo decente y crecimiento económico, de producción y consumo responsables, de industria, innovación e infraestructura, reducción de las desigualdades, entre otros temas, en los que siempre se va a encontrar una importante influencia y, sobre todo, tareas trascendentales a cumplir para el sector empresarial, con el propósito de dar pasos adelante en el respeto a los derechos fundamentales (Red Española del Pacto Mundial, 2019).

En la actualidad, las facilidades de comunicación hacen posible que todos los países estén interconectados. Eso ha generado que las multinacionales tengan crecimientos importantes, lo que ha permitido que las empresas hayan incrementado su poder y presencia en el mundo. En este sentido, las ventas de las diez multinacionales más grandes es superior al producto interno bruto de los 180 países más pequeños del mundo; entre ellos están Grecia, Ecuador y Colombia (Red Española del Pacto Mundial, 2019), con la consiguiente cuota de poder y responsabilidad que eso produce a nivel planetario. Conforme lo ha manifestado Michelle Bachelet, Alta Comisionada de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos:

Las empresas pueden ser decisivas. Todos los países necesitan la ayuda de los actores empresariales para hacer realidad la Agenda 2030. Una contribución importante que pueden hacer es simplemente respetar los derechos humanos y seguir los Principios Rectores sobre Empresas y Derechos Humanos. (Red Española del Pacto Mundial, 2019, p. 8)

En el año 2011, la ONU dictó los Principios Rectores sobre Empresas y Derechos Humanos, mientras que los ODS fueron aprobados en el año 2015 y estos han sido implementados y acogidos por una gran cantidad de empresas. En el año 2018, la iniciativa *Corporate Human Rights Benchmark* realizó un análisis de aplicación de estos principios y objetivos. Las empresas más grandes son las que mejores resultados logran en la implementación de estos instrumentos. Mientras que, en un estudio realizado por la Organización Internacional del Trabajo a pymes ubicadas en 32 países, concluye que el 37% de estas empresas no conoce sobre los Principios Rectores, asimismo señala que el 46% tiene problemas al implementar los procedimientos para el respeto a los derechos humanos por carencia de recursos económicos; y, el 36% no lo hace, por falta de conocimiento.

En relación con los estudios citados, existe un interés de las empresas por mejorar sus contribuciones para la implementación de estos instrumentos, pues el 43% de las empresas del IBEX 35 afirma realizar evaluaciones de impacto en materia de derechos humanos y el 35% de las empresas adheridas al Pacto Mundial ha alineado su

estrategia principal de negocio con los ODS. Por su parte, 140 países, entre ellos el Ecuador, han ratificado su compromiso con los ODS y la Agenda 2030 (Organización de las Naciones Unidas Ecuador, 2011).

En ese marco de responsabilidad social empresarial, se ha empezado a manejar criterios para su materialización. Así, han surgido los denominados criterios ESG (*Environmental, Social and Governance*), los cuales guían a la organización a un adecuado funcionamiento e impacto en la sociedad, siempre con la mirada puesta en su sostenibilidad. Estos criterios combinan o apuntan hacia una mejor gestión de la organización, tanto hacia lo interno cuanto hacia lo externo. Y, al mismo tiempo, son criterios que garantizan el cumplimiento de derechos humanos los cuales se describe a continuación:

I. *Environmental (criterio ambiental)*: toda organización genera deshechos producto de su actividad económica. Lo crítico está en saber cómo manejarlos, para pensar en una relación armónica con el medioambiente. Ahí es donde el criterio ambiental toma relevancia, pues una organización comprometida con un impacto positivo de su actividad debe propender a reducir su impacto ambiental. Esto no solo se refiere a grandes emisiones de gases o deshechos químicos, sino también a pequeñas acciones que se pueden tomar a nivel de reciclaje, de consumo moderado y ahorro de agua, de reutilización de determinados materiales. Se debe entender que toda organización, sin importar su tamaño o impacto, puede generar acciones tendientes a reducir su impacto ambiental negativo y mejorar su relación con el medioambiente. Una mejor gestión ambiental evidente-

mente lleva a que la organización pueda coadyuvar a la garantía de derechos humanos, pues reduce el impacto ambiental en la zona geográfica en la que se desenvuelve, lo cual permite que los habitantes de la zona gocen de una mejor calidad de aire, consuman agua no contaminada, aprovechen recursos que la organización utiliza para su actividad y que, luego, pueden ser usados para otros fines, etc. Todas estas acciones forman parte de una adecuada planificación del impacto ambiental de la organización y para ello es necesario llevar estos temas de discusión a la directiva de las organizaciones y que sea un criterio que tenga la importancia que se les da a otros asuntos primordiales de la compañía.

II. Social: este criterio mira a la relación entre la organización y la sociedad, pero también a la interna de la organización. Por una parte, tiene mucha relación con las condiciones laborales de quienes trabajan dentro de ella y cómo mejorar sus condiciones permanentemente. Asimismo, se refiere a cómo las organizaciones garantizan la diversidad de las personas que la conforman y la inclusión de grupos de personas generalmente excluidos. En ese sentido, las organizaciones comprometidas con los derechos humanos deben generar oportunidades para otros grupos que han sido históricamente discriminados y garantizar un ambiente inclusivo en el cual todos, sin importar diferencias de origen, identidad, género, orientación sexual, etnia y cualquier otra categoría en la que exista un mayor riesgo de discriminación para dichas personas. Una organización comprometida debe velar por el bienestar de todos y cada uno de sus colaboradores y medir a todos con la misma vara. Debe evitar a toda

costa rasgos o patrones de discriminación. Para ello, se necesita un papel activo del departamento de recursos humanos de la organización, siempre con planificación y prevención como banderas en este campo.

Por otra parte, en cuanto a la relación de la organización con la comunidad, debe propender a un papel activo, al asumir el rol de agente de cambio. Piénsese en el caso de una organización cuya ubicación geográfica se encuentra en una comunidad rural o en una zona rural; en ese caso, su oportunidad de generar mejores condiciones para la zona es grande, pues la organización cuenta con recursos para gestionar, por ejemplo, mejoras en servicios públicos de agua potable o alcantarillado, no solamente desde la óptica de aportar con recursos económicos, sino con capacidad de organización, capacidad de gestión y de apoyo.

III. Governance (gobernanza): en cuanto a la gobernanza de las organizaciones, hay muchas oportunidades de mejora y, con eso, de garantía para el ejercicio de los derechos humanos. Desde la directiva de las organizaciones se debe mantener una línea clara de gestión relacionada con políticas anticorrupción, antidiscriminación, competencia limpia y similares. Asimismo, los espacios de gobernanza pueden garantizar la inclusión y diversidad entre sus miembros. Piénsese en el caso de una reciente ley en el Ecuador que promueve la participación de mujeres en puestos directivos de las organizaciones. Ahí, obviamente, las empresas deberán generar las condiciones para su correcta inclusión e implementación (Deloitte, 2021).

Toda la lógica de prevención y planificación ha sido el origen del *compliance*, que son programas al interior de la organización pensados para evitar conflictos a nivel ambiental, a nivel laboral, a nivel de derechos humanos. Una correcta gestión de esas áreas debe propender a generar condiciones que garanticen el ejercicio de los derechos humanos de todas las personas vinculadas directa o indirectamente con la organización.

En relación al compromiso de la empresa y los derechos humanos, el Ecuador ha implementado varias medidas, entre ellas ha incluido normativa tributaria, laboral, societaria, de protección de datos personales, entre otras. Con este enfoque, en el ámbito societario, se dictaron las Normas Ecuatorianas de Buen Gobierno Corporativo (2020), que incluye normativa de transparencia y anticorrupción, equidad, derechos de las minorías y políticas de responsabilidad corporativa y sostenibilidad a largo plazo. Asimismo, en materia de derechos humanos, fue un paso importante en el Ecuador la emisión de la Ley Orgánica para Impulsar la Economía Violeta (2023), en la cual la principal reforma en materia societaria es la inclusión obligatoria de mujeres en los Directorios Empresariales de tres integrantes. Estas inclusiones obligatorias siempre serán discutibles porque atentan al principio básico del Derecho Privado, de la autonomía de la voluntad; sin embargo, son medidas necesarias que logran la inclusión de las mujeres en el ámbito empresarial.

Las organizaciones también pueden aportar para garantizar derechos humanos dentro de su comunidad. Primero, dotan de bienes y servicios de calidad a usuarios y

consumidores, al realizar una actividad productiva de forma transparente, pues dichos bienes y servicios sirven a sus destinatarios para la satisfacción de necesidades. Segundo, promueven una competencia basada en la calidad de los bienes y servicios que se ofertan al consumidor y usuario, lo cual es particularmente importante, pues las empresas cumplen esa función de agentes de cambio en el mercado y sus competidores entienden que esa forma de hacer negocios es un valor agregado que puede generar rentabilidad e impacto positivo.

Como se ha analizado, las empresas hacen una gran contribución a los derechos humanos, especialmente en el ámbito del empleo, pero además resulta fundamental tener en cuenta que la empresa es el núcleo de la tributación, pues los negocios privados, los empresarios y sus empleados son los principales contribuyentes en materia tributaria. En promedio, el 40,47% del Presupuesto General del Estado proviene de la contribución tributaria por Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a los Consumos Especiales y los impuestos al comercio exterior, que son los principales tributos en el país. (Ibarra et al., 2023). Los impuestos son una fuente permanente de recursos para el Estado, que debe ir incrementando y con el tiempo reducir las otras fuentes no renovables que provienen de la venta de recursos del estado, principalmente de la explotación petrolera y minera.

Los tributos son una herramienta de política económica, que es utilizada por todos los estados a nivel mundial. En el caso de los países que no tienen recursos naturales, es la principal y casi la única fuente de finan-

ciamiento del presupuesto estatal. Como se podrá colegir, estos impuestos posteriormente son destinados a la satisfacción de las necesidades básicas de la población, como educación, salud, seguridad, infraestructura, entre otras obras. De esta forma se satisfacen y respetan los derechos fundamentales de la población y especialmente de las personas más vulnerables, que requieren de los recursos del estado para satisfacer sus necesidades (Ibarra *et al.*, 2023).

La necesidad de contribuir de los ciudadanos y de las empresas nace con la primera idea de organización social. Desde las civilizaciones más primitivas requerían contribuir con dinero, trabajo o aportes en especie, para de esa forma poder tener protección y todo lo que fuera necesario para su organización. En este sentido, al magistrado estadounidense Oliver Wendell Holmes, citado por Hernández (2014), se le atribuye la siguiente frase: “Los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada” (p. 3). En relación con lo mencionado, para que una persona o empresa pueda tener acceso a educación, salud, policía, jueces, carreteras, un gobierno o cualquier otro servicio, es indispensable que los miembros de la sociedad contribuyan. En el deber de contribución, siempre estará presente el principio de solidaridad: los que más tienen serán los que más tributos paguen y los que menos servicios utilizan, porque normalmente satisfacen sus necesidades con sus recursos propios.

Es preciso manifestar que la empresa es el eje de la tributación, pues una parte muy importante de las contribuciones en esa materia proviene de la actividad empresarial, por los tributos que pagan las

mismas sociedades mercantiles, los empresarios, sus proveedores, clientes, empleados y funcionarios. Esta es una de las principales formas de contribuir de las empresas al Presupuesto General del Estado y, de esa forma, se logra en gran manera la satisfacción de necesidades de las personas más desposeídas de una sociedad, especialmente en materia de educación y salud. Para las personas más vulnerables, la única forma de que se satisfagan estos derechos básicos e intrínsecos al ser humano es mediante la provisión gratuita del Estado. Las empresas logran que, mediante el empleo y la generación de negocios y el crecimiento económico, los ciudadanos tengan una manera digna de obtener sus recursos y, por lo tanto, tengan acceso a satisfacer sus necesidades por sí mismos y no requieran que el Estado los provea de una manera gratuita, lo cual es absolutamente gratificante para el ser humano.

2 El sistema tributario y la aplicación de los derechos humanos

Conforme se ha explicado anteriormente, existe una relación directa entre el régimen de aplicación de los derechos humanos y el sistema tributario. Sin embargo, en la práctica existen muy pocos análisis profundos en Latinoamérica sobre el impacto de estos, en el régimen tributario, pues siempre se han mantenido como temas ajenos. Incluso se ha pensado que la tributación es un tema nacional y los DDHH, un tema internacional. Es de notar que al régimen tributario sí se lo ha relacionado con los derechos constitucionales de los contribuyentes, pero no se lo ha vinculado directamente a los derechos humanos; lo cual, a mi criterio es un error, pues la relación es directa y los DDHH deberán ser un eje transversal que se distribuye por todo el sistema tributario nacional y mundial. Se debe entender siempre que el respeto a estos derechos será el foco que ilumina el camino por el que debe transitar el régimen fiscal.

En los sistemas tributarios, es trascendental que se apliquen los derechos constitucionales y los derechos humanos. Además, hay que tener presente que los tributos, aparte de financiar el gasto público, van a ser un instrumento fundamental para redistribuir la riqueza. Asimismo, en la creación de los tributos, aparte de cumplir el principio de legalidad, es indispensable que se cumpla con el principio de igualdad, el principio de generalidad, entre otros; por lo tanto, los tributos desde su nacimiento deberán ser equitativos, al diferenciar a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad económica, lo cual implica que

el régimen no podrá establecer privilegios. Al momento de establecer las exenciones, deberán estar de acuerdo con la capacidad contributiva. La normativa fiscal tiene como objetivo la redistribución de la riqueza y busca favorecer a las personas más vulnerables; en ningún caso podrá ser discriminatoria (Troya, 2004).

El derecho a la vida es, sin duda, el derecho humano más importante, pues sin este los derechos como la libertad, la seguridad, la salud, los derechos económicos, sociales o culturales, no pueden existir. Hay que considerar que todos los derechos humanos son universales, interdependientes e indivisibles; en consecuencia, al momento de la creación de los tributos, debemos tener en cuenta la estrecha vinculación existente entre todos los derechos humanos (Robertson & Merrills, 1997). En principio, el derecho a la vida parecería no estar incluido en el régimen tributario, pero esto no es cierto, pues dentro del sistema fiscal existen varias normas pensadas en el derecho a la vida o a la subsistencia.

Esto es palpable cuando revisamos la fracción básica desgravada del impuesto a la renta que existe en nuestro sistema y en muchos sistemas mundiales en los que se prevé un monto de ingresos exentos, que será para satisfacer las necesidades elementales como la alimentación de la familia o el pago de medicamentos. Por lo tanto, esa primera parte de los ingresos no estará sujeta a tributación por impuesto a la renta. Además, existe un monto establecido

para la deducción del impuesto, los gastos personales, en los que se incluye alimentación y medicinas, pues son gastos que sirven para sustentar necesidades básicas íntimamente relacionadas al derecho a la vida.

En lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado (IVA), existen bienes y servicios que son gravados con una tarifa del 0%, lo cual ha sido previsto por el régimen tributario con varios propósitos, pero uno de los principales es buscar que los productos para satisfacer las necesidades básicas como la alimentación o los servicios relacionados a su producción, como por ejemplo los encaminados a la producción agrícola de alimentos, sean accesibles para toda la población.

También son gravados con esa tarifa los relacionados a satisfacer otros derechos humanos como el derecho al acceso a la educación o a la salud. El régimen fiscal, en lo referente al IVA, prevé gravar con tarifa cero a bienes que no sean contaminantes o que contaminen menos, con el objeto de proteger el ambiente. Este mismo impuesto ha sido utilizado para disminuir las brechas de desigualdad, al gravar con tarifas reducidas a productos que son relacionados a la higiene femenina. Este es un gran paso que garantiza mayor acceso a productos de necesidad básica para la salud de las mujeres, al permitir que de alguna forma se compense al género femenino, a través de la reducción de gastos en productos indispensables para su vida digna en el país.

Es pertinente señalar que se ha incorporado en los ordenamientos jurídicos el principio de no discriminación, dentro del cual se establece que tanto personas na-

cionales como extranjeras deberán ser consideradas para los ingresos gravados de igual forma; es decir, que a personas que realizan los mismos actos, que tienen ingresos o patrimonio similares, serán gravados igual. La discriminación ocurre cuando se aplican diferentes reglas a situaciones asimilables (Troya, 2004); es también cierto que estas acciones se justifican cuando se trata de personas o grupos vulnerables, pues en estos casos existen excepciones que son presentadas a veces en forma de incentivos o incluso como exenciones tributarias. En consecuencia, se incluyen beneficios para las personas discapacitadas, para compensar su situación. También se incluyen beneficios para las personas de la tercera edad; en el Ecuador, el régimen contempla exenciones de impuesto a la renta, incentivos para el empleo e incluso devoluciones de IVA, tanto para personas discapacitadas como para personas de la tercera edad, lo cual logra incluir y beneficiar a grupos que, sin duda, necesitan ser protegidos por el Estado.

También los regímenes fiscales, en aplicación del Art. 19 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos (1979), disponen: "Todo niño tiene derecho a las medidas de protección que su condición de menor requiere por parte de su familia, de la sociedad y del Estado". Se incluyen exenciones a los tributos para niños, niñas y adolescentes. El sistema ecuatoriano no es la excepción, pues incluye exenciones importantes, sobre todo en lo referente al impuesto a la herencia, entre otras.

El principio general de no discriminación tiene como objetivo que se trate de forma análoga a las personas de distintas razas, religiones, capacidades, géneros,

lenguaje o lugares de nacimiento. En este sentido, lo que busca es que se trate a los extranjeros de la misma forma que a los nacionales, sin permitir que se trate de una manera menos favorable a los nacidos en otro lugar; sin embargo, los países en desarrollo generalmente procuran incentivar la inversión extranjera, al dar un trato preferente a inversiones de otros países, frente a las nacionales. Para estos casos, la Organización Mundial de Comercio ha establecido prohibiciones de tratos discriminatorios, tributación proteccionista, subsidios fiscales o tributación discriminatoria (Troya, 2004).

En estricta relación con los derechos humanos, el derecho a la propiedad también está contemplado en varios tratados internacionales y en las constituciones de la mayoría de los países. En términos tributarios, este derecho está íntimamente relacionado con el principio de no confiscación, que debe ser considerado en todos los tributos, pues no se pueden establecer contribuciones que sean tan gravosas que atenten a la propiedad o al propio ingreso objeto del tributo. El derecho a la propiedad tiene una relación con el derecho a la vida, a la salud, a la educación. También tendrá

una relación directa con el principio de capacidad contributiva, pues a las personas con un nivel determinado de ingresos o de patrimonio no se le puede exigir a una persona un valor mayor a lo que puede cumplir. Esto podría ocasionar que se vulnere el derecho a la propiedad. En este sentido, las tarifas progresivas permiten que los contribuyentes paguen de acuerdo con su capacidad, sin que se vulnere el derecho a la propiedad o se convierta en un gravamen confiscatorio, que luego pueda atentar contra sus derechos fundamentales.

Como se ha podido percibir, existe un vínculo muy estrecho entre el régimen tributario y los derechos humanos. Los tributos, en primer lugar, sirven para satisfacer necesidades, sobre todo las necesidades más básicas de la sociedad y, por lo tanto, contribuyen a que no se vulnere los derechos humanos. Por otra parte, los regímenes tributarios siempre deben cumplir un conjunto de principios que buscan que se respeten los derechos humanos, los cuales son una herramienta fundamental para la protección a las personas más vulnerables y se convierten en un instrumento para evitar la discriminación.

3 La tributación como una herramienta para impulsar la protección de los derechos humanos

La tributación es una poderosa herramienta de política económica, pues es utilizada por los gobiernos para generar recursos económicos y para intervenir en

el comportamiento de las personas dentro de una sociedad. Así, los gobiernos pueden fomentar, mediante deducciones e incentivos, que las actuaciones de los individuos

vayan en una dirección determinada, que esté alineada con los objetivos de la comunidad en general y, sobre todo, del gobierno de turno. Asimismo, mediante la inclusión de impuestos, se puede conseguir que los ciudadanos eviten comprar ciertos bienes, prescindan de comportarse de una manera, o de requerir ciertos servicios, que a criterio de los gobernantes son contrapuestos con los objetivos que busca conseguir un país y sus habitantes.

Uno de los objetivos importantes que debe tener un estado será el desarrollo sustentable y su indiscutible relación con los derechos humanos, con el medio ambiente, con el enfoque de género y con la justicia social. El desarrollo debe ser entendido como un proceso de cambio orientado a la mejoría de calidad de vida de las poblaciones; la sostenibilidad deberá estar enfocada al desarrollo económico, social y ambiental, y solo de esa forma podrá mantenerse en el largo plazo (Masbernat, 2023).

Como ya se ha manifestado previamente, el desarrollo sostenible en todos los ámbitos tiene una relación directa con el régimen fiscal de un país. Para esto, no solo debemos tener en cuenta que los tributos se han creado con la idea de recolectar los fondos que se requieren para poder satisfacer las necesidades de la sociedad, como una forma de contribuir al gasto público; de ser así, estaría considerando únicamente los fines recaudatorios de los tributos. Sin embargo, en este análisis no solamente nos vamos a concentrar en la finalidad de los tributos de contribuir al Presupuesto General del Estado, y, por lo tanto, solventar las necesidades de educación, salud, etc., de los pueblos, sino también se analizarán las

finalidades extrafiscales que tienen los tributos, a las cuales nos vamos a referir posteriormente.

Sobre los fines de los tributos, no queda duda que la principal finalidad de estos será sufragar dinero para el gasto público, con un propósito eminentemente recaudatorio; sin embargo, es fundamental tener en cuenta que, al mismo tiempo, constituyen una poderosa herramienta de política económica y social, para influir en el comportamiento de los ciudadanos. Se debe tener claro que ya se ha superado la idea de que el tributo está destinado a fines puramente recaudatorios pues esto ocurre con la teoría del intervencionismo económico, con la idea de conseguir ciertos objetivos estatales, que no están directamente relacionados con las metas financieras. Existen también teorías críticas que consideran que el intervencionismo del estado es nocivo; principalmente, las teorías liberales buscan la menor intervención posible del Estado. Sin embargo, en este análisis no vamos a entrar en discusiones políticas, simplemente debemos analizar que, a través de los tributos, se puede conseguir determinados objetivos, que bien encaminados pueden lograr una mayor satisfacción de los derechos humanos de sus habitantes (Roza, 2003).

Los tributos, aparte de la recaudación y la redistribución de la riqueza, pueden buscar influir o intervenir en el comportamiento de los ciudadanos que son parte de un Estado, con el fin de cumplir objetivos generales del gobierno o de la comunidad. En este sentido, entre los principales fines que pueden buscar los tributos, se encuentra la protección del medio ambiente, al desestimular comportamientos que contaminen y

al motivar conductas que lo preserven. La protección ambiental se puede lograr al hacer que las conductas que afectan negativamente al ambiente sean altamente gravadas. Además, se puede estimular mediante deducciones adicionales, para proyectos de patrocinio o protección del ambiente; estos deberían ser controlados por la autoridad de la rama pertinente, para que no se abusen de estos beneficios y logren su objetivo que es la protección ambiental.

Como conocemos, la naturaleza en la Constitución del Ecuador es titular de derechos constitucionales y, en general, el medio ambiente cuenta con protección en la carta magna y en normativa de menor jerarquía. Esta protección existe en casi todos los países del mundo. En virtud de ello, resulta más eficiente que incluir prohibiciones, para precautelar el medio ambiente, imponer impuestos o tasas para comportamientos que puedan resultar contaminantes; pero incluso, más eficiente que ello, resulta generar incentivos o deducciones adicionales, que generen importantes ahorros de impuestos. De esta forma, en especial las empresas grandes pueden invertir fuertes sumas de dinero en proyectos que sirvan para proteger el ambiente, por ejemplo, para producir con energías limpias, renovables o no contaminantes, para mejorar la calidad del agua residual generada por sus actividades económicas, y, en general, se pueden impulsar proyectos de conservación del ambiente que puedan mejorar la calidad de vida de las poblaciones.

Existen muchos ejemplos de tributos que buscan proteger el ambiente: impuesto a la contaminación vehicular, a la importación de vehículos contaminantes,

en contraposición con las exenciones a los vehículos eléctricos, a las botellas o bolsas de plástico, impuestos a la emisión de gases contaminantes de las industrias. Pero más allá de la existencia de estos tributos, es sumamente importante el control que se dé a los proyectos, incentivos, deducciones y pago de los tributos. Caso contrario, las normas no lograrán conseguir ningún objetivo; además, un beneficio adicional que se puede tener en estos casos y que definitivamente se puede incluir en los tributos es el destino del dinero que se recauda, y es recomendable que los recursos sean dedicados a un fin específico. En este ejemplo, se podrían destinar exclusivamente a la conservación ambiental; de esa forma, se conseguiría garantizar de formar efectiva el ejercicio de un derecho humano, como el de vivir en un ambiente sano.

Es pertinente resaltar que los tributos, cuyo principal objetivo será extrafiscal, deberán cumplir con los principios básicos que deben ser considerados por todas las contribuciones, como por ejemplo la capacidad contributiva, la generalidad, la equidad, entre otros.

En este sentido, Moschetti (2001) incluye algunos de los elementos que el operador jurídico debe tener en cuenta para los tributos con carácter extrafiscal:

- 1) En ningún caso pueden gravarse situaciones no indicativas de capacidad económica.
- 2) No basta la existencia de cualquier interés determinado por el legislador

tributario para que la tributación extrafiscal se legitime. Es necesaria la presencia de un interés colectivo que se adecúe en los principios y metas constitucionales.

- 3) Los principios constitucionales de los sectores económicos afectados por la existencia de un determinado tributo extrafiscal deben ser respetados.
- 4) El tributo extrafiscal debe ser coherente y no debe ser utilizado como sanción. (p. 279)

Los fines extrafiscales de los tributos, usados para influir en el comportamiento de los ciudadanos, no están exclusivamente relacionados a la protección del ambiente, también existen varios otros fines. Por ejemplo, sirven para proteger el derecho a la salud. Se pueden incluir impuestos directamente relacionados a productos que afectan a la salud, eliminar tributos a productos orgánicos o naturales y gravar a productos nocivos como los azucarados, o también se puede incluir impuestos a fertilizantes o productos veterinarios que generan efectos secundarios negativos, si es que después el ser humano consume esos alimentos de origen animal o vegetal. Ejemplos de estos tributos sí existen en el Ecuador.

Además, en los regímenes fiscales se utilizan deducciones y beneficios para la protección de las personas en situaciones de vulnerabilidad, para la generación de empleo, como sucede con las deducciones de impuestos por la contratación de personas con discapacidades, los beneficios por

la contratación de mujeres, jóvenes, o, en general, los beneficios por incrementar la nómina de trabajadores. Todos estos incentivos existen en la legislación ecuatoriana y sirven de manera directa para influenciar en la actuación de los actores económicos de una sociedad y lograr una mayor protección de los derechos humanos.

Resulta necesario manifestar que los Impuestos a los Consumos Especiales (ICE), en general buscan gravar a la importación o fabricación de productos que, por su naturaleza, generan efectos secundarios dañinos. Mediante estos tributos, se grava al tabaco, al licor, a los vehículos contaminantes, entre otros. Es así que los ICE están concebidos para desestimar la adquisición y consumo de estos productos que generan efectos nocivos al ambiente o a la salud de las personas. Además, generalmente lo recaudado por este tributo sirve para fines específicos que deberán ser encaminados a la salud o la protección al ambiente.

Como conclusión, podemos señalar que los tributos son una herramienta sumamente útil para influir en el comportamiento de las personas y, de esa manera, conseguir que actúen de maneras favorables a los objetivos generales de una sociedad. Entre esos objetivos, principalmente, están el respeto a los derechos humanos, tales como el derecho a la vida, el derecho a la salud, el derecho a un ambiente sano, el derecho a la protección a las personas vulnerables o desprotegidas, el derecho a la igualdad y no discriminación. También se puede impulsar la contratación de personas, es decir, el derecho al trabajo, entre otros. Sin embargo, es necesario mencionar, que los países podrían hacer un mayor uso de los incentivos

y beneficios fiscales, con fines de protección de derechos humanos, pues esto podría generar unos beneficios superiores que las

prohibiciones, multas o sanciones, que generalmente pueden ser burladas y no generar mayores efectos prácticos.

4 La tributación internacional y la eliminación de diferencias económicas entre los países

Como se mencionó al inicio de este artículo, en el mundo actual, los negocios internacionales cada día son más frecuentes, lo que genera que la tributación de los distintos países sea cada vez más relacionada o interconectada. En los negocios internacionales o en empresas que operan en dos o más países, es necesario analizar en qué país va a tributar una determinada operación y en ocasiones se genera una doble tributación, lo cual puede ser excesivamente gravoso y genera preocupación entre los operadores económicos y los países. Por esta razón, nacen los Tratados para Evitar la Doble Imposición (TDI), en los cuales se busca determinar el lugar en donde se van a pagar los tributos, con el propósito de evitar que se tribute dos veces por un mismo acto.

Al momento de hablar de Tratados para Evitar la Doble Imposición, es fundamental mencionar a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que fue creada en 1960, con el fin de diseñar políticas para los gobiernos con el que pretendan mejorar la calidad de vida de los ciudadanos de todo el mundo; esta, actualmente, está integrada por 38 países. En su mayoría, son países con un alto nivel de desarrollo económico y nivel de vida

de sus habitantes. Esta organización, entre sus objetos de estudio, busca la expansión económica, la transparencia, la eliminación de la corrupción y del lavado de activos, entre otros. En este sentido, la OCDE lucha en contra de los paraísos fiscales, que generalmente ocultan información, dinero y propugnan la no tributación. Esta Organización, además, es la impulsora de los Tratados para Evitar la Doble Imposición y en virtud de ello, han desarrollado el modelo de tratado que es utilizado por casi todos los países en el mundo, a excepción de Estados Unidos.

El modelo de Tratado desarrollado por la OCDE y utilizado por la gran mayoría de países del mundo fue concebido con la idea de que cada transacción tribute solamente en un país o, si lo hace en dos Estados, deben existir límites. Sin embargo, estos tratados en general producen que la gran mayoría de la tributación se dé en el país de donde proceden los fondos o en donde está domiciliada la sociedad matriz, los cuales generalmente son los países desarrollados; en cambio, en los países destinatarios del capital, en donde se genera el empleo, la tributación es menor. Esto genera que la mayoría de los fondos de la tributación en

países que han suscrito un TDI, va destinada a los países más desarrollados y ricos.

En este sentido, con el objetivo de mejorar el nivel de vida de los ciudadanos de los países menos desarrollados, y por lo tanto, dar protección a países más empobrecidos, se deberá buscar que en las negociaciones entre países desarrollados y en vías de desarrollo, la tributación se destine para

los menos favorecidos. De esta manera, se beneficiaría a los habitantes de países empobrecidos que, sin duda, requieren de fondos públicos destinados a satisfacer los derechos humanos más básicos de sus poblaciones, tales como la salud, la educación de calidad; estos derechos, en términos generales, en los países desarrollados ya son fuertemente garantizados.

Conflicto de intereses:

El autor declara que no existen conflictos de intereses.

Referencias Bibliográficas

- Asamblea Nacional (2023). *Ley Orgánica para impulsar la economía violeta*. (20 de enero de 2023). Suplemento del Registro Oficial 309, 12-V-2023.
- Asamblea Nacional (2019). Código de Comercio. (29 de mayo de 2019). Suplemento del Registro Oficial 497, 29-V-2019.
- Banco Central del Ecuador. (2021). *Boletín de Indicadores Económicos Internacionales*. <https://contenido.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/BOLETIN412021.pdf>
- Deloitte. (2021). *Que son los criterios ESG y para qué sirven*. <https://www2.deloitte.com/es/es/blog/sostenibilidad-deloitte/2021/que-son-criterios-esg-para-que-sirven.html>
- Hernández, I. (2014). *Economía política de la tributación en Colombia*. Universidad del Externado.
- Ibarra-Carrera, O., Aguayo-Delgado, M., Constantino-Castro, J., & Pizarro-Vargas, V. (2023). Los tributos del Ecuador y su participación en el presupuesto general del estado. 593 *Digital Publisher CEIT*, 8(2-1), 69-79.

- Instituto Ecuatoriano de Estadísticas y Censos (INEC), República del Ecuador (Abril 2022). Encuesta Nacional de Empleo, Desempleo y Subempleo (ENEMDU). https://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/EMPLEO/2022/Abril-2022/202204_Mercado_Laboral.pdf
- Masbernat, P.; Ramos-Fuentes, G. (2023). Derechos Humanos y Sistema Tributario. *Revista de Educación y Derecho*, (27), 11-18.
- Moschetti, F. (2001). El principio de la capacidad contributiva. *Tratado de derecho tributario*. Temis.
- Organización de las Naciones Unidas; Oficina del Alto Comisionado de los Derechos Humanos de las. (2011). *Principios rectores sobre las empresa y los Derechos Humanos*. https://www.ohchr.org/sites/default/files/documents/publications/guidingprinciplesbusinesshr_sp.pdf
- Organización de las Naciones Unidas; Oficina del Alto Comisionado de los Derechos Humanos de las. (2012). *La responsabilidad de las empresas de respetar los derechos humanos*. https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Publications/HR.PUB.12.2_sp.pdf
- Organización de las Naciones Unidas; Oficina del Alto Comisionado de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas (13 de octubre de 2023). *Fomentando un crecimiento de las empresas sostenible e inclusivo*. <https://www.ohchr.org/es/stories/2023/10/promoting-sustainable-and-inclusive-growth-business>
- Red Española del Pacto Mundial. (2019). *Empresas y Derechos humanos: acciones y casos de éxito en el marco de la Agenda 2030*. <https://www.pactomundial.org/wp-content/uploads/2019/11/Em-presas-y-derechos-humanos.pdf>
- Robertson, A. & Merrills. (1996). Human rights in the world: An introduction to the study of the international protection of human rights. Manchester University Press.
- Rozo, C. (2003). Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. *Revista de derecho, Universidad Andina Simón Bolívar-Ecuador*, 159-201.
- Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (2020). Normas Ecuatorianas para el Buen Gobierno Corporativo. (25 de septiembre de 2020). Resolución SCVS-INC-DNCDN-2020-0013 (Edición Especial del Registro Oficial 1076, 25-IX-2020).
- Troya, J. (2004). Tributación y derechos humanos. *Revista de derecho, Universidad Andina Simón Bolívar-Ecuador*, 5-54.