

Documento de trabajo

PROTOCOLOS EN LA CONVENCIÓN MARCO DE NACIONES UNIDAS DE COOPERACIÓN TRIBUTARIA



INICIATIVA POR LOS PRINCIPIOS DE
DERECHOS HUMANOS
EN LA POLÍTICA FISCAL

Global Initiative
for Economic, Social
& Cultural Rights



ACIU
por la igualdad y la justicia

CENTER for
ECONOMIC and
SOCIAL RIGHTS

Dejusticia

Red de
Justicia
Fiscal de
América
Latina y el
Caribe

fundar
Centro de Análisis e Investigación

CELS

Documento de trabajo - Protocolos en la Convención Marco de Naciones Unidas de Cooperación Tributaria

Este documento resume la investigación realizada por la Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal (la Iniciativa) en torno a los protocolos que acompañarán el texto de la Convención Marco de Cooperación Tributaria que se está negociando en la Organización de las Naciones Unidas (la Convención, o UNTC por sus siglas en inglés). La Convención genera una oportunidad única para mejorar la inclusividad y la efectividad de la cooperación tributaria internacional y, de ese modo, posicionar mejor a los Estados para alinear sus políticas tributarias con sus obligaciones de derechos humanos.

Tratándose de una Convención Marco, los protocolos que la acompañen cumplirán un rol trascendental. Los términos de referencia (TDR) aprobados para la Convención definen algunas cuestiones en torno a los protocolos. Sin embargo, existen muchos puntos pendientes de resolución a su respecto. Este documento de trabajo busca aportar claridad a las discusiones abiertas, resumiendo cierta información sobre el alcance, funcionamiento y contenidos que los protocolos pueden tener en convenciones como la UNTC.

Contenidos

1. ¿Qué dicen los TDR de la UNTC sobre los protocolos de dicha Convención?.....	3
2. ¿Cuáles son las discusiones actuales en torno a los protocolos de la UNTC?.....	4
3. ¿Qué son los protocolos en las Convenciones de la ONU? ¿Cómo se diferencian de otros instrumentos similares?.....	5
4. ¿Qué son los protocolos de las Convenciones marco? Definiciones y ejemplos.....	6
5. ¿Qué contenidos pueden tener los protocolos de las Convenciones Marco?.....	12
6. Conclusiones para los protocolos de la UNTC.....	13

I. ¿Qué dicen los TDR de la UNTC sobre los protocolos de dicha Convención?

Los términos de referencia aprobados para la UNTC definen una serie de compromisos que la propia convención debe incluir para lograr sus objetivos. Estos compromisos incluyen:

- Una distribución justa de los derechos de imposición.
- El tratamiento de la evasión y elusión fiscales de los individuos de altos patrimonios, y el aseguramiento de su tributación efectiva.
- Los enfoques de la cooperación tributaria internacional que contribuyan a alcanzar el desarrollo sostenible.
- La asistencia mutua en materia tributaria, incluso en relación con la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales.
- El abordaje de los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación, la evasión y la elusión fiscales.
- La prevención y resolución efectiva de disputas tributarias.

Por fuera de los compromisos contenidos en la propia Convención, los TDR prevén que existan protocolos adicionales, a los que define como **instrumentos legales vinculantes separados, en el contexto de la Convención, para implementar o elaborar sus contenidos. Los Estados miembros de la Convención pueden ser parte o no de esos protocolos** (sea al momento de hacerse parte de aquélla, o más adelante).

Además, los TDR determinan que deberán desarrollarse en paralelo al texto de la Convención dos protocolos “tempranos”: uno sobre las rentas derivadas de la provisión de servicios transfronterizos en una economía crecientemente digitalizada y globalizada; y otro a definir entre las siguientes áreas:

- Tributación en la economía digital;
- Medidas contra los flujos financieros ilícitos vinculados a la tributación;
- Prevención y resolución de disputas;
- Abordaje de la evasión y elusión fiscales de los individuos de altos patrimonios, y el aseguramiento de su tributación efectiva.

Por fuera de estos protocolos, los TDR mencionan posibles protocolos futuros que se podrían negociar, relacionados con la cooperación tributaria sobre desafíos ambientales; el intercambio de información con fines fiscales; la asistencia administrativa mutua en temas fiscales; y las prácticas fiscales perniciosas.

II. ¿Cuáles son las discusiones actuales en torno a los protocolos de la UNTC?

La cuestión de los protocolos de la UNTC ha generado varias dudas y debates. Distintos países y regiones han expresado diferentes preferencias por algunos de los temas que podrían incluirse en el segundo protocolo temprano. Otros han manifestado, durante la elaboración de los TDR, que negociar protocolos en paralelo a la Convención era demasiado ambicioso.

Algunas organizaciones han planteado la posibilidad de “fusionar” en un solo protocolo el contenido relevante para más de una de las áreas listadas para el segundo protocolo temprano. Esta propuesta podría ser viable, dado que los TDR refieren en términos generales a “áreas” temáticas, porque el proceso de negociación de un tratado no está formalmente regulado¹, y por la variedad de enfoques que existe para elaborar protocolos en las Convenciones Marco, como se explicará más adelante.

Independientemente de las posiciones individuales de cada país, lo cierto es que la Resolución de Asamblea General que aprobó los TDR² dispone que el comité negociador del tratado deberá entregar durante el primer trimestre de la Asamblea General 82 de la ONU el texto final de la Convención Marco y el de los dos protocolos tempranos. El contenido de este segundo protocolo deberá definirse en la sesión organizacional del comité negociador, que tendrá lugar en Nueva York entre el 3 y el 6 de febrero de 2025.

1 Ver <https://opil.ouplaw.com/display/10.1093/law/epil/9780199231690/law-9780199231690-e1481>

2 A/C.2/79/L.8/Rev.1

III. ¿Qué son los protocolos en las Convenciones de la ONU? ¿Cómo se diferencian de otros instrumentos similares?

En el contexto de los tratados internacionales, el término “protocolo” puede aludir a una variedad de acuerdos³. Aunque pueden ser instrumentos autónomos, normalmente son “accesorios” a un tratado principal que modifican o complementan de alguna forma⁴. Los protocolos pueden adoptarse de manera concurrente o subsiguiente al tratado principal, ser optativos u obligatorios para las partes de dicho tratado (los Estados que aceptaron quedar obligados por el tratado en cuestión), y contar con instituciones separadas o no a las del tratado principal.

La Organización de las Naciones Unidas identifica distintos alcances que puede tener el término “protocolo”⁵. En algunos casos, un protocolo puede ser auxiliar de un tratado principal y referir a cuestiones secundarias y formales. En otros, los protocolos optativos o facultativos pueden establecer derechos y obligaciones adicionales a las del tratado al que se asocian. Estos últimos protocolos, al conllevar un proceso de adopción propia, pueden involucrar partes distintas de las que participaron en el tratado principal. Un protocolo puede ser también un instrumento para enmendar, modificar o suplementar un tratado anterior.

En el ámbito de la tributación internacional específicamente, y en referencia a los tratados bilaterales hoy vigentes, muchas veces el término “protocolo” se refiere a documentos que proveen interpretaciones o disposiciones auxiliares⁶ o, principalmente, que modifican el tratado original (protocolos de enmienda⁷).

Las siguientes secciones de este documento se enfocan específicamente en los protocolos en el contexto de las llamadas “convenciones marco”, como la UNTC.

Debe tenerse en cuenta que, en general, los protocolos son instrumentos vinculantes. Por eso, para entender sus contenidos típicos es importante diferenciarlos de otros documentos. Por ejemplo, los memorandos de entendimiento refieren en general a instrumentos menos

3 Ver Bodansky, Daniel. (1999). Framework Convention/Protocol Approach.

4 Idem.

5 Ver https://treaties.un.org/Pages/overview.aspx?path=overview/definition/page1_en.xml#protocols

6 Ver <https://globtaxgov weblog.leidenuniv.nl/2024/08/01/un-framework-convention-the-role-of-early-protocols/>

7 Ver https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf. Para un ejemplo de protocolo de enmienda, ver <https://www.canada.ca/en/department-finance/programs/tax-policy/tax-treaties/country/united-states-america-protocol-2007.html>

formales que regulan cuestiones operativas, o técnicas muy detalladas⁸. Algunos tratados pueden tener también anexos, donde se detalla cierta información técnica que puede ser difícil de incluir el cuerpo principal del tratado⁹. Las instituciones que emergen de un tratado (como su conferencia de partes -COP- u otros órganos encargados de monitorear su implementación) pueden producir a su vez instrumentos de distinta naturaleza, como informes, declaraciones, manuales, guías, reglas más específicas sobre ciertos temas, etc¹⁰.

IV. ¿Qué son los protocolos de las Convenciones Marco? Definiciones y ejemplos.

No existe una definición legal de “Convención Marco”. Incluir el término “marco” en el nombre de un tratado no tiene consecuencias legales, y pueden existir convenciones de este tipo que no lleven dicho nombre. A grandes rasgos, puede entenderse que una Convención Marco es un tratado¹¹ vinculante de derecho internacional como cualquier otro, que establece solamente compromisos generales y una gobernanza propia que se aplica a las partes de dicho tratado¹². Las disposiciones más específicas que complementan a los compromisos generales se detallan luego en instrumentos adicionales a la Convención Marco (aunque incluso en ausencia de estos, la Convención tiene efectos por sí misma). Estos instrumentos adicionales pueden consistir en legislación nacional, o en otros acuerdos internacionales normalmente denominados “protocolos”.

La aprobación y negociación de Convenciones Marco ha derivado en lo que la literatura denominó un “enfoque de convención marco y protocolos”¹³. Con este enfoque, se genera un proceso incremental de creación del derecho, que empieza con el establecimiento de un sistema general de gobernanza, para avanzar en la adopción de compromisos más específicos a lo largo del tiempo¹⁴.

8 Ver https://treaties.un.org/Pages/overview.aspx?path=overview/definition/page1_en.xml#protocols

9 Ver en general <https://www.ilo.org/resource/annex#:~:text=Annexes%20are%20normally%20used%20to,and%2015%20Recommendations%20contain%20annexes.>

10 Ver, por ejemplo, <https://unfccc.int/documents>

11 Según el Art. 2.1(a) de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, un tratado es “se entiende por “tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.

12 Oxford Public International Law Search, <https://opil.ouplaw.com/display/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e703>

13 Ver Daniel Bodansky, Framework Convention/Protocol Approach.

14 Idem.

Las Convenciones Marco comenzaron a utilizarse de manera relativamente reciente, y en especial en materia ambiental¹⁵.

Existen una variedad de razones que explican la decisión de negociar una Convención Marco. Estas incluyen la incertidumbre y complejidad de los temas regulados, la necesidad de las partes de contar con flexibilidad por otras razones, o la ausencia de consensos políticos fuertes en torno a un asunto. Las Convenciones Marco pueden generar mecanismos de retroalimentación y creación de conocimiento útiles a partir de las conferencias de las partes de la convención y otros mecanismos institucionales. Sobre esta base, puede construirse más consenso político en torno a la temática que el existente al momento de negociar la Convención Marco (aunque existe evidencia contradictoria a este respecto¹⁶).

En este contexto específico, los protocolos de las Convenciones Marco son, según la propia Organización de las Naciones Unidas, instrumentos con obligaciones sustantivas específicas que implementan los objetivos generales de la Convención, permitiendo así un proceso de negociación más ágil¹⁷. Por ende, para ser parte de un protocolo es necesario ser parte también de la Convención Marco. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, dado que estos protocolos son tratados en sí mismos, puede haber niveles significativos de dificultad para su negociación¹⁸.

Los protocolos pueden preverse e incluso negociarse desde el comienzo del proceso de negociación de una Convención Marco. Además, se les aplican las reglas habituales de funcionamiento de los tratados (por ejemplo, para su entrada en vigor, que va a requerir regularmente un número mínimo de adhesiones variable en cada protocolo, etc.).

En la práctica, los contenidos de las Convenciones Marco pueden variar entre convenciones que fijan contenidos verdaderamente mínimos y puramente procedimentales (como la Convención sobre Ciertas Armas Convencionales), y otras que son más detalladas y traen ciertos compromisos sustantivos (como la Convención Marco de Naciones Unidas contra el Cambio Climático). Además, las Convenciones Marco pueden (y suelen) incluir reglas sobre los protocolos que las complementan (por ejemplo, sobre cómo adoptarlos). La siguiente tabla resume cierta información básica sobre algunas de Convenciones Marco vigentes y sus protocolos:

15 Nele Matz-Lück, Framework Conventions as a Regulatory Tool, *Goettingen Journal of International Law* 1 (2009) 3, 439-458.

16 George W Downs, Kyle W Danish and Peter N Barsoom, 'The Transformational Model of International Regime Design: Triumph of Hope or Experience' (1999) 38 *Columbia Journal of Transnational Law* 465, 465."

17 Ver https://treaties.un.org/Pages/overview.aspx?path=overview/definition/page1_en.xml#protocols

18 Ver <https://d-nb.info/999418092/34>

Convención	Ámbito/ Año	Contenido	Texto de la Convención en relación con los protocolos	Protocolos vigentes	Estado de ratificación
Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático	ONU / 1992	<p>Contiene definiciones, principios, objetivos, compromisos concretos, mecanismos de la convención, resolución de disputas, etc.</p> <p>Tiene más contenidos sustantivos que otras Convenciones Marco.</p>	<p>Permite a la <u>Conferencia de las Partes</u> aprobar protocolos de la Convención. Para eso, la Secretaría debe comunicar a las partes el proyecto de protocolo con 6 meses de anticipación al periodo de sesiones. Cada protocolo fijará sus condiciones de entrada en vigencia. Sólo las partes de la Convención podrán ser Partes en un protocolo, y sólo las Partes en un protocolo podrán adoptar decisiones en su marco (art. 17).</p>	<p>*Protocolo de Kyoto (1997)</p> <p>*Acuerdo de París (2015)¹⁹</p>	<p>197 partes en la Convención</p> <p>192 partes en el protocolo de Kyoto</p> <p>196 partes en el Acuerdo de París.</p>
Convenio Marco para el control del Tabaco	OMS / 2005	<p>It contains objectives, principles, institutional arrangements, provisions on cooperation, and various substantive contents. COPs produce guidelines and other documents.</p>	<p>Asume un proceso de adhesión separado para los protocolos. Menciona que las Partes considerarán la elaboración de un protocolo para prohibir la publicidad y el patrocinio transfronterizo del tabaco. Prevé además que la COP adopte “protocolos, anexos y enmiendas del Convenio”. Cualquier parte puede proponerlos, y su adopción deberá ser por consenso o, en su defecto, por una mayoría de tres cuartos de los presentes (art. 33). La <u>Secretaría</u> debe difundir el proyecto con al menos seis meses de antelación. Sólo las Partes del Convenio podrán ser Partes en un protocolo. Cualquier protocolo del Convenio sólo será vinculante para las Partes en el protocolo en cuestión. Sólo las Partes en un protocolo podrán adoptar decisiones relacionadas a él. Las condiciones para la entrada en vigor del protocolo serán las <u>establecidas por ese instrumento</u>.</p>	<p>Protocolo para la Eliminación del Comercio Ilícito de Productos de Tabaco (complementa el art. 15 del Convenio).</p>	<p>183 partes al Convenio</p> <p>41 partes al protocolo.</p>

19 Si bien hay casi identidad de partes entre la Convención y el acuerdo de París, y este último se fundamenta al PA en la existencia previa del UNFCCC, este instrumento lleva formalmente el nombre de “acuerdo”, y no de “protocolo”.

Convención	Ámbito/ Año	Contenido	Texto de la Convención en relación con los protocolos	Protocolos vigentes	Estado de ratificación
<u>Convenio de Viena para la protección de la capa de ozono</u>	ONU / 1985	Tiene definiciones, obligaciones generales, cooperación, funcionamiento de la COPs, solución de controversias. Es más bien procedimental/institucional, aunque tiene unos anexos donde se "reconocen" cuestiones más sustantivas.	La Conferencia de las Partes podrá en una reunión adoptar protocolos. La Secretaría comunicará a las Partes, por lo menos con seis meses de antelación a tal reunión, el texto de cualquier protocolo propuesto.	Protocolo de Montreal relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono, 1987 (que tiene anexos, y varias enmiendas en sí mismo).	Convenio y protocolo: ratificados por 197 países (es un ejemplo de un caso que se considera exitoso por su nivel de implementación y suscripción prácticamente universal).
<u>Convención sobre Ciertas Armas Convencionales</u>	ONU / 1980	Es una Convención procedimental, con poco contenido sustantivo por fuera de sus protocolos.	<u>Ya el artículo 1 refiere a los protocolos anexos, lo que se repite de manera sistemática a lo largo de todo el texto. Fija las condiciones de su entrada en vigencia. Define además que:</u> <u>"La manifestación del consentimiento en obligarse por cualquiera de los Protocolos anexos a la presente Convención será facultativa para cada Estado, a condición de que en el momento del depósito de su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación de la presente Convención o de adhesión a ella, ese Estado notifique al Depositario su consentimiento en obligarse por dos o más de esos Protocolos"</u>	Hay 5 protocolos con restricciones y otras regulaciones sobre diferentes tipos de armas (3 adoptados con la Convención, 2 más adelante). Los contenidos son variables, entre prohibiciones categóricas y disposiciones que ordenan medidas a nivel nacional.	183 partes al Convenio 41 partes al protocolo.

Convención	Ámbito/ Año	Contenido	Texto de la Convención en relación con los protocolos	Protocolos vigentes	Estado de ratificación
<p>Convenio sobre la Diversidad Biológica</p>	<p>ONU / 1992</p>	<p>Tiene definiciones, principios, cooperación, y varias regulaciones sustantivas.</p>	<p>Las Partes cooperarán en la formulación y adopción de protocolos, que serán adoptados en una <u>reunión de la Conferencia de las Partes</u>. La <u>secretaría</u> comunicará a las Partes el texto propuesto con al menos 6 meses de antelación. Para ser parte del protocolo hay que ser parte del Convenio, y las decisiones relativas a cualquier protocolo sólo podrán ser adoptadas por las Partes en el protocolo de que se trate. Sin embargo, cualquier Parte que no haya aprobado un protocolo podrá participar como <u>observadora</u> en cualquier reunión de las Partes en ese protocolo.</p>	<p>*Protocolo de Cartagena (sobre bioseguridad), 2003.</p> <p>*Protocolo de Nagoya- Kuala Lumpur (es suplementario al protocolo de Cartagena), 2018.</p> <p>*Protocolo Nagoya (acceso a recursos genéticos), 2014</p>	<p>Partes del Convenio: 128</p> <p>Partes de los diferentes protocolos de cada tipo de arma: entre 99 y 121</p> <p>Partes de la Convención: 196</p> <p>Partes del protocolo de Cartagena: 173</p> <p>Partes del protocolo de Nagoya- Kuala Lumpur: 54</p> <p>Protocolo de Nagoya: 142 partes.</p>
<p>Convenio para la protección del mar Mediterráneo contra la contaminación (Convenio de Barcelona)</p>	<p>ONU / 1976</p>	<p>Trae definiciones, compromisos generales, programas de vigilancia, cooperación científica, creación de un marco institucional, cuestiones procedimentales, etc.</p>	<p><u>Determina que las partes cooperarán en la elaboración de protocolos "para la aplicación de la Convención", además de los que se aprueban con el Convenio mismo. Se adoptarán en una "conferencia diplomática" a pedido de dos tercios de las partes.</u></p>	<p>Hay protocolos sobre contaminación de diferentes fuentes (2 adoptados con el Convenio, 5 más en instancias posteriores).</p>	<p>183 partes al Convenio</p> <p>41 partes al protocolo.</p>

Convención	Ámbito/ Año	Contenido	Texto de la Convención en relación con los protocolos	Protocolos vigentes	Estado de ratificación
Convenio de Basilea sobre el control de los movimientos transfronterizos de los desechos peligrosos y su eliminación	ONU / 1989	Trae definiciones, obligaciones generales, mecanismos institucionales.	Además de los protocolos, regula los anexos.	*Protocolo sobre responsabilidad e indemnización por daños resultantes de los movimientos transfronterizos de desechos peligrosos y su eliminación (1999)	*Partes Convenio: 170

En resumen, hay una variedad de formas de desarrollar las Convenciones Marco y los protocolos que, muchas veces, las acompañan. En algunos casos, las Convenciones tienen poco contenido sustantivo más allá de los protocolos; en otros, no. Los protocolos pueden ser ratificados por prácticamente todas las partes de la Convención Marco, o no. En algunos casos, los protocolos pueden crear sus mecanismos institucionales específicos y generar una dinámica propia (ver el caso de los protocolos de la Convención de biodiversidad). Los protocolos pueden ser concurrentes a la convención o posteriores, y obligatorios u optativos para las partes de aquéllas.

V. ¿Qué contenidos pueden tener los protocolos de las Convenciones Marco?

A pesar de la variedad de resultados del enfoque de convención marco-protocolo, debe tenerse presente que los protocolos son un tratado en sí mismo, y tienen por ende de naturaleza vinculante. En consecuencia, sería esperable que regulen materias y tengan un contenido y estilo propios de estos instrumentos. Además, deberían tener un contenido más específico que el de la Convención Marco en sí, por ser complementarios de aquélla, por lo que es esperable que no sean demasiado generales.

Sobre estas pautas, los protocolos podrían enfocarse en compromisos sustantivos, o en arreglos institucionales (o ambos). Respecto de los compromisos sustantivos, podrían referirse a uno o más temas puntuales tratados en la Convención, o a la generalidad de los compromisos de aquélla (pero de manera más específica).

Ejemplos de contenidos de protocolos:

1. Protocolo de Cartagena de la Convención de biodiversidad. Tiene provisiones generales, definiciones, obligaciones sobre importación y exportación, incluidas algunas obligaciones procedimentales que cada parte tiene que observar; y otras obligaciones sustantivas. Se refiere en todos los casos, específicamente, al tema de organismos modificados. Regula la designación de puntos focales, el intercambio de información, generación de capacidades, creación de conciencia y relaciones con Estados que no son parte del protocolo. Utiliza la misma COP y Secretaría que la Convención.

2. Protocolo de Montreal del Convenio de Ozono. trae definiciones; obligaciones sustantivas específicas sobre sustancias que agotan la capa de ozono; prohibiciones de importación y comerciales; sistema de evaluación y presentación de datos; cooperación, intercambio de información y asistencia; utiliza la misma Secretaría que el Convenio, y agrega una reunión de las partes específica.

6. Conclusiones para los protocolos de la UNTC

En el caso de la UNTC, los TDR han elegido un mecanismo de protocolos optativos (es decir, cada parte de la Convención decidirá independientemente si los adopta o no), que pueden ser bien concurrentes o posteriores a la adopción de la Convención. De momento, se han previsto protocolos con foco temático en distintas cuestiones sustantivas abordadas por la Convención, que deberían traer más especificidades a su respecto. Más allá de las listas de “áreas” temáticas posibles que enumeran los TDR, lo cierto es que las partes de la futura Convención deberían tener flexibilidad para adoptar protocolos sobre las cuestiones que estimen más convenientes, en tanto sean una forma de implementar los compromisos generales de la Convención.

El texto de la Convención o de los propios protocolos deberán definir la manera de adopción de estos, y los mecanismos institucionales que acompañarán a cada protocolo (mecanismos propios, o los generales de la Convención). El nivel de detalle e importancia de cada protocolo variará según el tipo de compromisos que se asuman en la Convención misma (cuantos menos compromisos sustantivos tenga la Convención, más centrales serán los protocolos).