

REVISTA DE

Administración Tributaria



Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias
CIAT



Agencia Tributaria
Agencia Estatal de
Administración Tributaria
AEAT



Instituto de Estudios Fiscales
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA
IEF

Nº 46
OCTUBRE
2020
ISSN 1684-9434

REVISTA DE Administración Tributaria

POLÍTICA EDITORIAL

En el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España, se estableció el compromiso de editar una revista que sirviera de medio de expresión de los distintos enfoques tributarios vigentes en América Latina y Europa.

Un Consejo Editorial conformado por funcionarios del CIAT (el Secretario Ejecutivo, el Director de Capacitación y Formación de Talento Humano y el Director de Estudios e Investigaciones Tributarias) y el jefe de la Misión española, son los responsables de definir los tópicos sobre los cuales trata cada edición de la revista y seleccionar los artículos a ser publicados.

Los artículos son seleccionados por el Consejo Editorial a través de una convocatoria pública que realiza la Secretaría Ejecutiva del CIAT para cada edición de la revista. Pueden participar todos los funcionarios de las Administraciones Tributarias, Aduanas y/o Ministerios de Economía y Finanzas de los países miembros y miembros asociados del CIAT. Previa evaluación del Consejo Editorial, también podrán participar aquellos miembros de la Comunidad MiCiat que no pertenezcan a una de las entidades referidas.

DIRECTOR DE LA REVISTA

Márcio Ferreira Verdi

CONSEJO EDITORIAL

Márcio Ferreira Verdi

Santiago Díaz de Sarralde Miguez

Alejandro Juárez Espíndola

Juan Francisco Redondo Sánchez

SECRETARIAS DE REDACCIÓN

Neila Jaén Arias

Elizabeth Rodríguez

CORRESPONDENCIA

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: revista@ciat.org

RESPONSABILIDAD DEL AUTOR

Las opiniones vertidas por los autores no representan las de las instituciones para las que trabajan ni las de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

PROPIEDAD INTELECTUAL

Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida sin la autorización escrita de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

ORGANISMOS PATROCINADORES



Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias
CIAT



Agencia Tributaria
Agencia Estatal de
Administración Tributaria
AEAT



Instituto de Estudios Fiscales
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA
IEF

Contenido

3

Editorial

MÁRCIO FERREIRA VERDI

5

Pronósticos uniecuacionales para los ingresos tributarios de Honduras

JOSÉ CARLO BERMÚDEZ

19

Derechos de los contribuyentes en el marco de la asistencia mutua

CARMEN BOTELLA GARCÍA-LASTRA

39

Los desafíos de las administraciones tributarias ante el futuro del trabajo en la nueva normalidad

RODRIGO GONZÁLEZ CAO

59

El trabajo de las agencias multilaterales contra las prácticas fiscales abusivas en todo el mundo
-Un estudio desde una perspectiva de la India

SUBHASH JANGALA

71

Comercio electrónico en países en desarrollo (El caso Angola)

ALTAIR MARTA

85

El comité permanente sobre el catastro en Iberoamérica:
La cooperación al servicio de la fiscalidad inmobiliaria y el desarrollo sostenible

TOMÁS MORENO BUENO

107

Economía digital: primera estimación para el Ecuador

HEIDY PAOLA OCAMPO MENESES | ANGEL SANDOVAL GARCÍA

121

La reforma tributaria en la República del Paraguay

OSCAR ALCIDES ORUÉ ORTIZ | LILIAN RAQUEL ROMÁN FLORENCIO

135

Desafíos y competencias necesarias a los funcionarios de la administración tributaria del siglo XXI

MARA LUCIA MONTEIRO VIEIRA | MARÍA DO CARMO MARTINS | THIAGO DIAS COSTA | ROMARIZ DA SILVA BARROS

Editorial

Estimados lectores,

Nos complace presentar a todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y asociados de nuestro organismo y, en general, a toda la comunidad fiscal internacional, la Revista de Administración Tributaria que se edita como parte del Acuerdo de Cooperación Técnica que el CIAT mantiene con la Secretaría de Estado de Hacienda, el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de España.

En esta edición se presentan nueve (9) artículos: Pronósticos uniecuacionales para los ingresos tributarios de Honduras; Derechos de los contribuyentes en el marco de la asistencia mutua; Los desafíos de las administraciones tributarias ante el futuro del trabajo en la nueva normalidad; El trabajo de las agencias multilaterales contra las prácticas fiscales abusivas en todo el mundo -Un estudio desde una perspectiva de la India; Comercio

electrónico en países en desarrollo (El caso Angola); El comité permanente sobre el catastro en Iberoamérica: La Cooperación al servicio de la fiscalidad inmobiliaria y el desarrollo sostenible; Economía digital: Primera estimación para el Ecuador; La reforma tributaria en la República del Paraguay y; Desafíos y competencias necesarias a los funcionarios de la administración tributaria del Siglo XXI.

Agradecemos la gran acogida que tuvo la convocatoria de presentación de contribuciones para esta edición de la revista.

Reafirmamos nuestro compromiso de difundir información de interés que contribuya al aprendizaje y estimule la transferencia de conocimientos útiles para la comunidad tributaria internacional.



Márcio Ferreira Verdi
Director de la Revista

PRONÓSTICOS UNIECUACIONALES

para los Ingresos Tributarios
de Honduras



José Carlo **Bermúdez**

SINOPSIS

Este documento presenta un modelo Autoregresivo de Rezagos Distribuidos (ARDL) para pronosticar los ingresos tributarios de Honduras empleando datos de energía y actividad económica. A partir de la metodología de cointegración se encuentra la presencia de una relación de largo plazo entre las variables analizadas. La capacidad predictiva de dicho modelo es sometida a prueba y comparada con diez especificaciones diferentes de modelos uniecuacionales. Los resultados

sugieren que el modelo ARDL es el que mejor desempeño exhibe dentro de muestra. De hecho, para los cuatro horizontes de tiempo evaluados, las diferentes especificaciones de modelos ARDL parecen superar la capacidad predictiva de los modelos estimados mediante la metodología Box-Jenkins salvo para el horizonte de un trimestre, en el que un modelo ARIMA ofrece mejores proyecciones.

CONTENIDO

Introducción

1. Especificación Econométrica
2. Análisis de Datos

3. Resultados
4. Bibliografía
5. Anexos

AUTOR

Economista por la Universidad Nacional Autónoma de Honduras (UNAH) y estudiante de la licenciatura en Matemáticas, UNAH. Analista del Departamento de Planificación y Control de Gestión del Servicio de Administración de Rentas (SAR). Se ha desempeñado como asistente de docencia en los cursos de econometría y macroeconomía en el departamento de Economía, UNAH. Email: jbermudez@sar.gob.hn. Las opiniones vertidas en el presente documento no representan la opinión institucional del SAR puesto que pertenecen al autor, así como cualquier error u omisión.

INTRODUCCIÓN

La proyección de los ingresos tributarios es una de las tareas más relevantes al momento de definir los lineamientos para la política presupuestaria de un país. En este sentido, las oficinas de proyecciones de los ministerios de hacienda o bien, las administraciones tributarias, usualmente establecen umbrales recaudatorios para períodos no mayores a un año, aunque la programación financiera si suele incluir pronósticos fiscales mayores a dicho horizonte, incluso, los tipos de proyecciones pueden ser de simulación, predicción y para establecimiento de metas (Martín et al., 2012, pp. 11-12). Aunque no existe una metodología específica ampliamente aceptada para realizar las mejores estimaciones de recaudación (puesto que está sujeto a múltiples factores idiosincráticos de la economía y la normativa tributaria de cada país) parece que, *de facto*, predominan el método directo, la extrapolación mecánica, la aplicación de elasticidades, boyanzas y en menor medida, modelos econométricos de series temporales.

En el caso del método directo, las estimaciones suelen realizarse bajo la consideración de información tributaria pormenorizada y con una preponderante aplicación del juicio de experto. La extrapolación mecánica implica usualmente que en el período siguiente la recaudación tendrá un comportamiento similar a lo observado en períodos pasados, esto es, un importante sesgo hacia un patrón determinístico en la recaudación. Las elasticidades¹, que encuentran su genealogía en el trabajo pionero de Groves y Kahn (1952), se refieren a las variaciones porcentuales que experimentan las recaudaciones de impuestos ante movimientos en sus bases gravables y suelen ser estimadas mediante la metodología de cointegración propuesta por Engle y Granger (1987), a su vez dichas elasticidades se incluyen en una ecuación de boyanza también conocida como función de reacción, la cual permite extrapolar el impuesto deseado para el período siguiente. De igual manera, las estimaciones econométricas de series temporales permiten pronosticar la recaudación

aplicando la metodología de Box and Jenkins (1973), ya sea modelando los impuestos como un proceso Autoregresivo (AR(p)), de Media Móvil (MA(q)) o combinado (ARIMA (p, q)).

El Servicio de Administración de Rentas (SAR), ha empleado los métodos previamente enunciados para diferentes ejercicios de simulación y pronóstico, no obstante, la capacidad predictiva de dichas metodologías no ha sido evaluada con profundidad hasta ahora. En virtud de ello, el presente documento tiene como objetivo el análisis de las estimaciones de ingresos tributarios para Honduras basándose estrictamente en la metodología econométrica de series temporales. Es por ello que se estima un modelo uniecuacional Autorregresivo de Rezagos Distirbuidos (ARDL por sus siglas en inglés) siguiendo la metodología de cointegración a la Pesaran y Shin (1999) y Pesaran et al. (2001) permitiendo identificar la relación de corto y largo plazo entre la recaudación de ingresos tributarios con la oferta y demanda de la economía, al menos en un sentido laxo. A esta línea de modelos Glenday (2013) les denomina como *GDP based models* (modelos basados en el Producto Interno Bruto (PIB)).

Cabe soslayar que el modelo ARDL estimado excluye componentes de legislación tributaria más allá de los que se encuentran implícitos dentro del proceso generador de datos de la recaudación, tampoco incluye variables consideradas como bases gravables, sean de carácter doméstico y/o externo². De esta forma, se ha optado por un modelo parsimonioso y de aplicación para los ingresos tributarios totales (recaudados por el SAR y la administración aduanera³) de forma tal que se pueda ofrecer un marco de análisis robusto comparando diferentes especificaciones econométricas uniecuacionales, como han hecho otros trabajos previamente (véase por ejemplo Streimikiene et al. (2018)). No obstante, la construcción de un modelo estructural más complejo que considere diferentes interrelaciones macroeconómicas y de normativa tributaria es parte de la agenda de investigación futura.

1 Véase Cardoza (2017) para conocer sobre evidencia empírica de estimaciones de elasticidades y boyanzas de los ingresos tributarios para algunos países miembros del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) y Lagravinese et al. (2020) para el caso de países miembro de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).

2 Cerda et al. (2019b) encuentran que incluir variables externas como el tipo de cambio y los precios del petróleo puede ser importante para explicar de los errores de pronóstico en las proyecciones de los ingresos tributarios de países exportadores de materias primas.

3 Luego de la supresión y liquidación de la Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI) mediante Decreto Ejecutivo Número PCM-083-2015, ambas administraciones fueron separadas.

La riqueza del presente estudio se concentra en la posibilidad de contrastar el modelo econométrico más adecuado para ejercicios de pronóstico y simulación de corto plazo del SAR dentro de 11 especificaciones diferentes. Esto no es un ejercicio menor, sobre todo cuando no parece haber un consenso específico en la literatura para la proyección de variables fiscales ya que algunos autores identifican la presencia de un alto sesgo positivo en las proyecciones, el cual tiende a incrementarse en períodos de fuertes expansiones económicas y es aún mayor cuando se revisan pronósticos de mediano plazo (Frankel, 2011); en cambio, otros encuentran que los modelos de proyección basados en el PIB tienden a ser pesimistas, sobre todo en fases de crecimiento por debajo del promedio (Brender y Navon, 2010). Lo anterior refuerza la importancia de este trabajo ya que además abre las puertas para que técnicos externos puedan revisar e identificar posibles puntos de mejora a la metodología presentada.

El documento prosigue de la siguiente manera: la sección 2 desarrolla la especificación de los modelos econométricos a emplear; la sección 3 presenta el análisis de los datos; la sección 4 expone con detalle los resultados de las estimaciones, finalmente, la sección 5 concluye.

1. ESPECIFICACIÓN ECONOMETRICA

1.1 Modelo ARDL

Siguiendo a Pesaran y Shin (1999) y Pesaran y Shin (2002) se emplea un modelo ARDL como base para el pronóstico de los ingresos tributarios de Honduras. En este sentido, la metodología de *bounds test* (prueba de límites) desarrollada por Pesaran et al. (2001) permite identificar una relación de cointegración entre diversas variables económicas a través del tiempo sin tomar en cuenta las características del proceso generador de datos, esto es, indistintamente de su orden de integración, lo cual es relevante cuando se realizan estimaciones con métodos de inferencia estándar cuyas propiedades asintóticas son sensibles a la presencia de raíces unitarias. Adicionalmente, dicha técnica es una opción deseable en comparación a la de Engle y Granger (1987) ya que ésta última implica hacer análisis de frecuencia cero para identificar que las variables a incluir dentro del modelo de corrección de errores tengan el mismo orden de integración abriendo paso a la potencial identificación de tendencias espurias que anulan el posterior análisis económico y de pronóstico. El modelo ARDL (p, q) a estimar es definido en su forma de ajuste parcial:

$$T_t = c_0 + c_1 t + \sum_{i=1}^p \phi_i T_{t-i} + \sum_{i=0}^q \beta'_i \mathbf{x}_{t-i} + u_t \quad 1$$

Donde $p \geq 1$ y $q \geq 0$; T_t son los ingresos tributarios en niveles; c_0 y c_1 son coeficientes; t es una tendencia lineal del tipo $t = \{1, 2, 3, \dots, n\}$ siendo $n \in \mathbf{N}$ el tamaño de la muestra empleada; \mathbf{x}_{t-i} es vector de tamaño $k \times 1$ que contiene a las variables que explican la recaudación tributaria, mientras que $u_t \sim N(\mu, \sigma^2)$ son los errores del modelo en tanto que se consideran no correlacionados. Hay que mencionar que el vector $\mathbf{x}_{t-i} \equiv \mathbf{x}'_i = \{y_t, en_t\}$ incluye datos de actividad económica (y_t) y de energía eléctrica (en_t) para aproximar la demanda y la oferta de la economía. Modelos para la proyección de ingresos tributarios previos incluyen datos de producción y fuentes de volatilidad externa como el tipo de cambio y los precios del petróleo (véase Cerda et al. (2019a)), sin embargo, para fines de las estimaciones en esta

oportunidad si bien se incluye una variable que aproxima la actividad económica, se excluyen variables externas añadiendo el consumo de energía para aproximar los costos de producción de los agentes económicos lo cual es abordado con mayor amplitud en la sección 3.

La metodología de cointegración en niveles de Pesaran y Shin (1999) y Pesaran y Shin (2002) requiere una adecuada identificación a la dinámica del modelo lo cual es posible conociendo el número de rezagos óptimos (p, q) de la ecuación 1. No obstante, se debe tener en cuenta que el vector \mathbf{x}_{t-i} incluye dos variables explicativas, por lo que la estructura de rezagos es del tipo (p, q, d) . Para tal finalidad se emplea el criterio de información de Akaike (AIC).

Una vez que se conoce la estructura de rezagos óptimos del modelo ARDL, se debe verificar la presencia de cointegración en niveles empleando la prueba de límites de Pesaran et al. (2001). Para ello, conviene

reparametrizar la ecuación 1 en su forma de corrección de error, la cual es conocida como modelo condicional de corrección de errores (CEC por sus siglas en inglés), así:

$$\Delta T_t = c_0 + c_1 t + \alpha(T_{t-1} - \theta \mathbf{x}_{t-1}) + \sum_{i=1}^{p-1} \psi_{Ti} \Delta T_{t-i} + \omega' \Delta \mathbf{x}_t + \sum_{i=0}^{q-1} \psi_{Xi} \Delta \mathbf{x}_{t-i} + u_t \quad 2$$

Notar que en la ecuación anterior se incluye el parámetro $\alpha = 1 - \sum_{j=1}^p \phi_j$ el cual proviene de operar la ecuación 1 para la variable T_t y que sirve como el parámetro de corrección de error que captura la velocidad de ajuste del modelo, que, dicho en otras palabras, es la velocidad a la que los ingresos tributarios y sus variables explicativas vuelven a su equilibrio de largo plazo o estado estacionario. De igual forma, $\theta = \frac{\sum_{i=1}^q \beta_i}{\alpha}$ es un vector que contiene los parámetros de largo plazo para cada una de las variables explicativas y dado que $\theta < \infty$, los choques de las variables contenidas en \mathbf{x}'_t son transitorios (finitos) sobre los ingresos tributarios.

características $1 - \sum_{j=1}^p \phi_j$ se encuentren dentro del círculo unitario, no obstante, dicha condición no es directamente verificable, por lo que la estabilidad es corroborada mediante la presencia de cointegración empleando una prueba F contra los valores críticos de Pesaran et al. (2001), estos valores implican un contraste de hipótesis en el que si el valor del estadístico F se ubica debajo del valor crítico inferior para $I(0)$, entonces no se verifica la presencia de cointegración, en cambio, si dicho valor F se ubica por encima de los valores críticos del límite superior $I(1)$ se verifica una relación de largo plazo entre T_t y \mathbf{x}'_t .

Es importante que u_t en la ecuación 2 sean no correlacionados y posean varianza constante (homocedasticidad), caso contrario los estimadores serán ineficientes, aunque insesgados y consistentes. Otra condición necesaria previo a verificar la presencia de cointegración en el modelo 2 es que las raíces

Luego, la metodología permite proceder con el análisis de inferencia y pronóstico considerando un modelo dinámico que representa una estructura óptima. Dicho esto, la ecuación final en la que se apoyan las estimaciones de proyección de los ingresos tributarios para Honduras viene dada por:

$$T_t = c_0 + c_1 t + \sum_{i=1}^s \gamma_i D_{it} + \sum_{i=1}^p \phi_i T_{t-i} + \sum_{i=0}^q \varphi_i \varepsilon_{t-i} + \sum_{i=0}^d \delta_i y_{t-i} + \varepsilon_t \quad 3$$

Dado que la ecuación 3 es estimada con las variables rescaladas en niveles (aplicando logaritmo natural) y con una frecuencia mensual, se incluye D_{it} que es un vector de *dummies* estacionales donde $s = \{1$ si $t =$ enero y θ otro mes, ..., 1 si $t =$ diciembre y θ otro mes}. No obstante, al momento de realizar las estimaciones se emplean únicamente $s/2$ variables *dummies* con la finalidad de evitar caer en la trampa de variables ficticias lo que podría traducirse en multicolinealidad perfecta.

1.2 Modelos Complementarios

Como se ha indicado al comienzo del documento, el ejercicio consiste en comparar la precisión de los pronósticos obtenidos mediante el modelo ARDL respecto a una serie de especificaciones econométricas alternativas, para ello, se apela a estimar cinco modelos autorregresivos diferentes aplicando la metodología de Box y Jenkins (1973) de la siguiente manera:

Tabla 1. Especificaciones de Modelos Complementarios

MODELO	ESPECIFICACIÓN
AR (p)	$T_t = \phi_0 + \sum_{i=1}^p \phi_i T_{t-p} + v_t \quad (4)$
MA (q)	$T_t = \theta_0 + \sum_{i=1}^q \theta_i \epsilon_{t-q} + u_t \quad (5)$
ARIMA (p, q)	$T_t = c_0 + \sum_{i=1}^p \phi_i T_{t-p} + \sum_{i=1}^q \theta_i \epsilon_{t-q} + u_t \quad (6)$
ARIMAX (p, q)	$T_t = \alpha_0 + \alpha_1 y_t + \sum_{i=1}^p \phi_i T_{t-p} + \sum_{i=1}^q \theta_i \epsilon_{t-q} + u_t \quad (7)$
	$T_t = \beta_0 + \beta_1 en_t + \sum_{i=1}^p \phi_i T_{t-p} + \sum_{i=1}^q \theta_i \epsilon_{t-q} + u_t \quad (8)$

Fuente: Elaboración propia con base a Box y Jenkins (1973)

1.3 Evaluación de los Pronósticos

Con la finalidad de verificar cual es el modelo que ofrece las mejores posibilidades de pronóstico, la literatura de

series de tiempo propone una serie de medidas, este trabajo emplea las que se enuncian a continuación:

Tabla 2. Medidas para evaluar los pronósticos

Raíz del Error Cuadrático Medio (RECM) =	$\sqrt{\frac{1}{n} \sum_{h=1}^n (T_{t+h} - \hat{T}_{t+h})^2}$
Error Absoluto Medio (EAM) =	$\frac{1}{n} \sum_{h=1}^n T_{t+h} - \hat{T}_{t+h} $
Error Porcentual Absoluto Medio (EPAM) =	$\frac{1}{n} \frac{\sum_{h=1}^n T_{t+h} - \hat{T}_{t+h} }{T_{t+h}}$
Coeficiente de Desigualdad de Theil (THEIL) =	$\frac{RECM}{\sqrt{\frac{1}{n} \sum_{h=1}^n \hat{T}_{t+h}^2 + \frac{1}{n} \sum_{h=1}^n T_{t+h}^2}}$

Fuente: Elaboración propia

En este punto se debe tener presente que T_{t+h} es la variable de ingresos tributarios, mientras que $t + h$ denota el horizonte mensual de pronóstico en el que se evalúa cada medida, para el presente análisis se hacen pronósticos para $h = 1, 3, 6, 12$ meses respectivamente. Entre menor sean los resultados de las diferentes medidas de evaluación (RECM, EAM, EPAM y Tehil), mejor es el ajuste del pronóstico en el modelo evaluado.

$$\hat{\rho}_t^1(n) = \frac{\hat{\sigma}_{Ty,t}(n)}{\hat{\sigma}_{T,t}(n)\hat{\sigma}_{y,t}(n)} \quad 9$$

$$\hat{\rho}_t^2(n) = \frac{\hat{\sigma}_{Ten,t}(n)}{\hat{\sigma}_{T,t}(n)\hat{\sigma}_{en,t}(n)} \quad 10$$

$$t = n, n + 1, \dots, N$$

2. ANÁLISIS DE DATOS

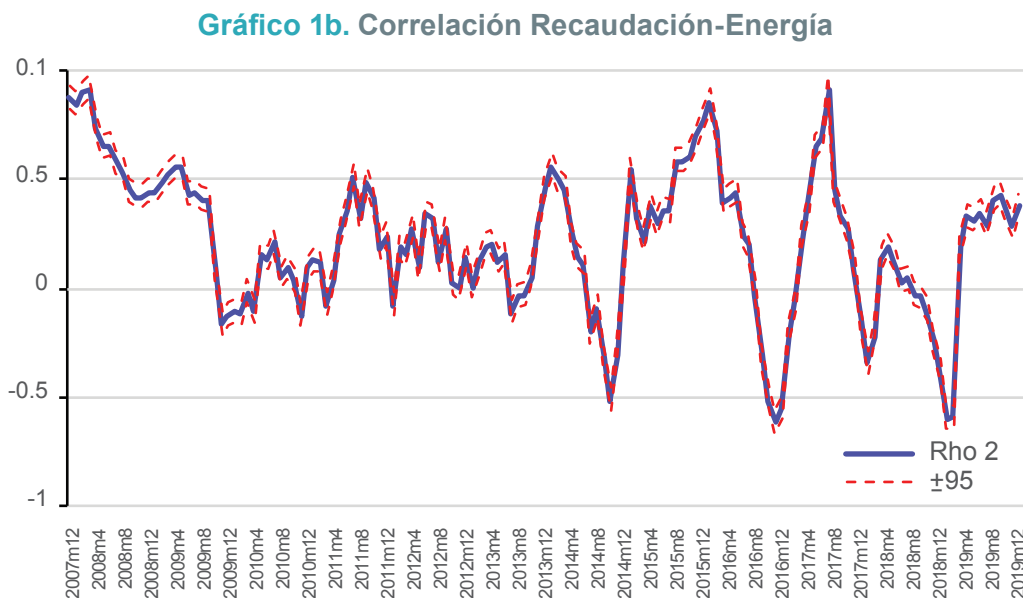
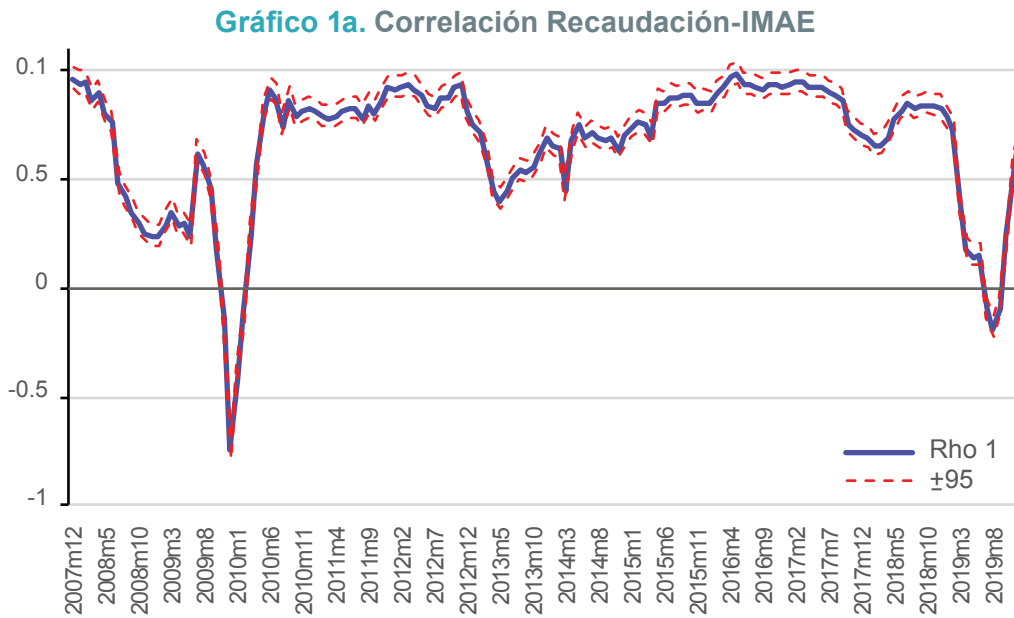
Para la estimación del modelo ARDL se emplean datos de la recaudación tributaria total (T_t) que es la suma de los tributos internos más aduaneros, el producto (y_t) es aproximado por el Índice Mensual de Actividad Económica (IMAE) y el consumo de energía (en_t) es aproximado por las ventas totales de energía medidas en Megavatios por hora (Mwh). Los datos de recaudación han sido tomados de registros del SAR, el IMAE se obtiene del Sistema de Información Macroeconómica y Financiera de la Región (SIMAFIR) publicada por la Secretaría Ejecutiva del Consejo Monetario Centroamericano (SECMCA) y finalmente, los datos de energía han sido tomados de los boletines estadísticos mensuales publicados por la Empresa Nacional de Energía Eléctrica (ENEE)⁴. Los datos se organizan en una frecuencia mensual con una muestra que abarca desde enero de 2007 hasta diciembre de 2019 (2007m1-2019m12). Todas las variables han sido rescaladas en logaritmos (véase Anexo 6.1).

El hecho de emplear el IMAE y las ventas de energía como variables explicativas de la recaudación responde a la intención de aproximar la dinámica productiva en general. En este sentido, se espera que el IMAE, al ser un indicador de alta frecuencia, capture la trayectoria de la producción agregada, mientras que las ventas de energía pueden servir como un proxy al comportamiento de la oferta de la economía que incide sobre los costes medios de producción. Con el ánimo de caracterizar la interconexión entre estas variables y la recaudación de impuestos se propone un ejercicio sencillo de correlaciones móviles (*rolling correlations*) para una ventana móvil de doce meses calculadas como:

Donde $\hat{\rho}_t^1(n)$ es la *rolling correlation* entre la recaudación y el IMAE, mientras que $\hat{\rho}_t^2(n)$ es la *rolling correlation* entre la recaudación y las ventas de energía. El panel del gráfico 1 muestra las correlaciones obtenidas junto a un intervalo de confianza del 95%. Como primer hecho relevante, los resultados sugieren que las relaciones entre la recaudación con la actividad económica y las ventas de energía no han sido constantes a lo largo de la muestra empleada. Específicamente, en el caso del IMAE se observa una marcada modificación en el patrón de la correlación a lo largo de 2009 como resultado de la recesión económica global, para la ventana móvil del año 2019 la correlación exhibió nuevamente un coeficiente menor a cero posiblemente reflejando la desaceleración de la economía nacional como resultado de menores precios en las materias primas y la desaceleración de la presión tributaria. Al margen de los eventos descritos, la correlación se mantiene estadísticamente significativa en la mayoría de la muestra y muy cercana a la unidad, con un promedio de 0.7. En cambio, al revisar la correlación entre la recaudación de impuestos y las ventas de energía se percibe un patrón más irregular, aunque en la mayoría de la muestra la interrelación es estadísticamente significativa; curiosamente, luego de la crisis de 2009 se tornó más común observar ventanas con coeficientes menores a cero, de hecho, el promedio para todo el período asciende a 0.2.

4 Véase <http://www.enee.hn/index.php/planificacionico8no/182-boletines-estadisticos>. Las ventas totales de energía es la suma de las ventas al sector residencial, comercial, industrial, altos consumidores, alumbrado público, gobierno, entes autónomos y sector municipal.

Gráfico 1. Correlaciones Móviles de la Recaudación



Fuente: Estimaciones propias con base a datos del SAR, SIMAFIR y ENEE para una ventana móvil de 12 meses. Los intervalos de confianza calculados como $\hat{\rho}_t^i(n) \pm z_\alpha \frac{\sigma}{\sqrt{n}}$ donde $z_\alpha = 1.96$ dada una distribución normal; $\frac{\sigma}{\sqrt{n}}$ es el error estándar de $\hat{\rho}_t^i$ con $i \in \{1,2\}$ calculado mediante bootstrapping con 400 repeticiones. Así, el valor del error estándar superior es el promedio del intervalo superior obtenido en el remuestreo, mismo caso para el error estándar inferior. Las correlaciones se calculan sobre las variables desestacionalizadas mediante TRAMO-SEATS y en logaritmos.

2.1 Prueba de Raíz Unitaria

A pesar que la metodología para la estimación del modelo ARDL usando las pruebas de límites no implica que las variables incluidas dentro del modelo tengan el mismo orden de integración como una *conditio sine qua non*, aun es necesario conocer el tipo de tendencia que tienen las mismas debido a que los valores críticos de Pesaran et al. (2001) no son aplicables a variables con un orden de integración mayor a dos (debe cumplirse que $T_y, y_t, en_t \sim I(d)$; $d < 2$). En este sentido, uno de los mayores riesgos implícitos en la aplicación de

toda prueba de raíz unitaria es la identificación de tendencias espurias, sobre todo en la presencia de cambios estructurales o bien, cuando no se dispone de una muestra grande. Como alternativa, este trabajo se apoya en la rutina de Dolado et al. (1990), cuyo algoritmo conlleva la estimación de tres especificaciones diferentes de la prueba de Dickey y Fuller (1979). La Tabla 3 muestra los resultados, concluyendo que las tres variables son estacionarias en tendencia ($T_y, y_t, en_t \sim I(0)$), por lo que el modelo ARDL incluye un componente determinístico (t) que permite remover la tendencia lineal garantizando la estacionariedad de las variables.

Tabla 3. Pruebas de Raíz Unitaria

VARIABLE	REZAGOS	REGRESOR	CONSTANTE Y TENDENCIA	CONSTANTE SIN TENDENCIA	SINCONSTANTE Y SIN TENDENCIA	$I(d)$
		T_{t-1}	-0.0576 (-1.79)	-0.0011 (-0.17)	0.0012 (4.07)	
		ΔT_{t-1}	-0.3069 (-3.70)	-0.3404 (-4.18)	-0.3417 (-4.21)	
T_t	2	ΔT_{t-2}	-0.1055 (-1.30)	-0.1262 (-1.55)	-0.1268 (-1.57)	$I(0)$
		c_0	0.4648 (1.83)	0.0198 (0.37)		
		t	0.0005 (1.79)			
		y_{t-1}	-0.1228 (-2.35)	-0.0012 (-0.16)	0.0009 (4.19)	
		Δy_{t-1}	-0.4816 (-5.38)	-0.5688 (-6.88)	-0.5703 (-6.93)	
y_t	3	Δy_{t-2}	-0.1093 (-1.14)	-0.1699 (-1.81)	-0.1708 (-1.83)	$I(0)$
		Δy_{t-3}	0.0839 (1.02)	0.0496 (0.60)	0.0494 (0.60)	
		c_0	0.6241 (2.36)	0.0117 (0.28)		
		t	0.0003 (2.35)			
		en_{t-1}	-0.6145 (-6.77)	-0.1035 (-2.51)	0.0002 (0.58)	
en_t	1	Δen_{t-1}	-0.0053 (-0.07)	-0.2621 (-3.35)	-0.3126 (-4.06)	$I(0)$
		c_0	7.925 (6.77)	1.352 (2.51)		
		t	0.0012 (6.16)			

Fuente: Estimaciones propias con datos del SAR, SIMAFIR y ENEE siguiendo la metodología de Dolado et al. (1990). Entre paréntesis se presenta el estadístico t estimado. El número de rezagos se obtienen mediante los criterios de información bayesiano (BIC) y de Akaike (AIC). Los valores críticos para cada ecuación son -3.443, -2.886 y -1.950 respectivamente, para un 95% de confianza.

3. RESULTADOS

3.1 Modelo ARDL

En primera instancia, se estima la ecuación 1 para identificar la estructura ARDL (p, q, d) adecuada. Empleando el criterio de información AIC y luego de 100 iteraciones se concluyó que el mejor modelo posee la especificación del tipo (3, 3, 2), esto permitió estimar inmediatamente el modelo CEC expuesto a través de la ecuación 2. Dicho modelo se obtiene mediante Mínimos Cuadrados Ordinarios (MCO) y sus resultados se presentan en la tabla 4 el cual resultó poseer errores no correlacionados y homocedásticos (véase tablas 9 y 10 del anexo 6.2), condiciones necesarias para garantizar estimadores eficientes. De esta manera, la prueba de límites de Pesaran et al. (2001) que estima tanto una prueba F como una prueba t para la significancia del coeficiente de corrección de error $\alpha = 1 - \sum_{j=1}^p \phi_j$ sugiere la presencia de una relación de cointegración en niveles entre los ingresos tributarios, el IMAE y las ventas de energía en Mwh puesto que los valores absolutos estimados para la prueba F y para la prueba t exceden los valores críticos de los límites para el umbral $I(I)$ (véase tabla 11 del anexo 6.2). Esta evidencia confirma una relación estable de largo plazo entre las variables bajo estudio.

La estimación para el coeficiente de corrección de error posee el signo esperado y resultó ser estadísticamente significativo, por lo que es posible afirmar que el modelo muestra una velocidad de ajuste del 69% luego de que los ingresos tributarios experimenten algún desvío de su valor de estado estacionario. La magnitud en la velocidad de ajuste es elevada de manera coherente para un modelo que es estimado con una frecuencia mensual. Por otra parte, los coeficientes de largo plazo (θ) del modelo de corrección de errores indican que la energía posee una mayor magnitud en el efecto de equilibrio sobre la recaudación respecto al presentado por el IMAE. Esto puede sugerir que los choques de oferta en la economía tienen una mayor incidencia sobre la trayectoria de largo plazo de la recaudación respecto al efecto que poseen los choques de demanda que por construcción suelen ser de muy corto plazo, es por ello que el coeficiente de largo plazo del IMAE es cercano a cero y no rechaza la hipótesis nula de ser estadísticamente igual a cero (no significativo). No

obstante, dicha reflexión deberá ser probada mediante una metodología econométrica que escapa al alcance de la presente investigación.

Tabla 4. Estimaciones del Modelo ARDL (3,3,2)

ECUACIÓN 2		ECUACIÓN 3	
T_{t-1}	-0.68884 (0.1576)*	T_{t-1}	-0.0112 (0.0732)
ΔT_{t-1}	-0.3224 (0.1037)**	T_{t-2}	0.0651 (0.0683)
ΔT_{t-2}	-0.2573 (0.0628)*	T_{t-3}	0.2573 (0.0628)
en_{t-1}	1.6134 (0.3700)*	en_t	0.6062 (0.3183)***
Δen_t	0.6063 (0.3183)***	en_{t-1}	0.1422 (0.2746)
Δen_{t-1}	-0.8649 (0.3055)**	en_{t-2}	0.3823 (0.2493)
Δen_{t-2}	-0.4826 (0.2133)***	en_{t-3}	0.4826 (0.2133)
y_{t-1}	-0.0305 (0.5519)	y_t	0.7696 (0.4924)
Δy_t	0.7696 (0.4925)	y_{t-1}	-0.1289 (0.5621)
Δy_{t-1}	0.6713 (0.3219)***	y_{t-2}	-0.6713 (0.3219)***
$D_{1,t}$	0.0835 (0.0779)		
$D_{4,t}$	0.7056 (0.0619)*		
$D_{6,t}$	0.3224 (0.0505)*		
$D_{8,t}$	-0.0669 (0.0429)		
$D_{10,t}$	-0.0653 (0.0389)***		
$D_{12,t}$	0.3189 (0.0477)*		
t	0.0027 (0.0017)		
c_0	-15.324 (4.8822)**		

Fuente: Estimaciones propias. Entre paréntesis se presentan los errores estándar robustos mediante el método de Newey-West. (*) Representa la significancia; *1%, **5%, ***10%.

En contraste, los coeficientes de corto plazo resultaron ser estadísticamente significativos y con el signo esperado en tanto que el incremento de las ventas de energía incide de manera negativa en la recaudación, mientras que el IMAE lo hace de forma positiva. Sin embargo, al estimar el efecto multiplicador⁵ para ambas variables exógenas (véase gráfico 2), se verifica una particularidad relevante puesto que el efecto del IMAE es positivo solamente de manera contemporánea (en $t = 1$) para luego tornarse menor a cero en el tercer

período hasta comenzar a converger al cabo de un semestre. En cambio, las ventas de energía exhiben un efecto multiplicador positivo sobre la recaudación de corto plazo hasta converger a cero luego de siete meses. Como ejercicio de robustez, se incluye también el efecto multiplicador promedio arrojado por las seis especificaciones ARDL (p, d, q) haciendo combinaciones para el número de rezagos óptimos ($p, d \in \{1, 2, 3\}, q \in \{1, 2\}$).

Gráfico 2. Efectos Multiplicadores Estimados

Gráfico 2a. Multiplicador del IMAE

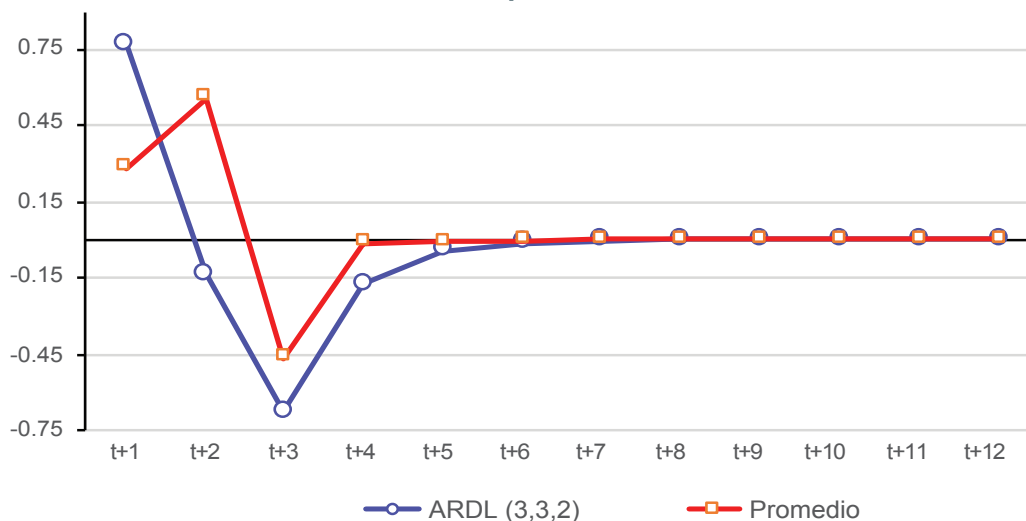
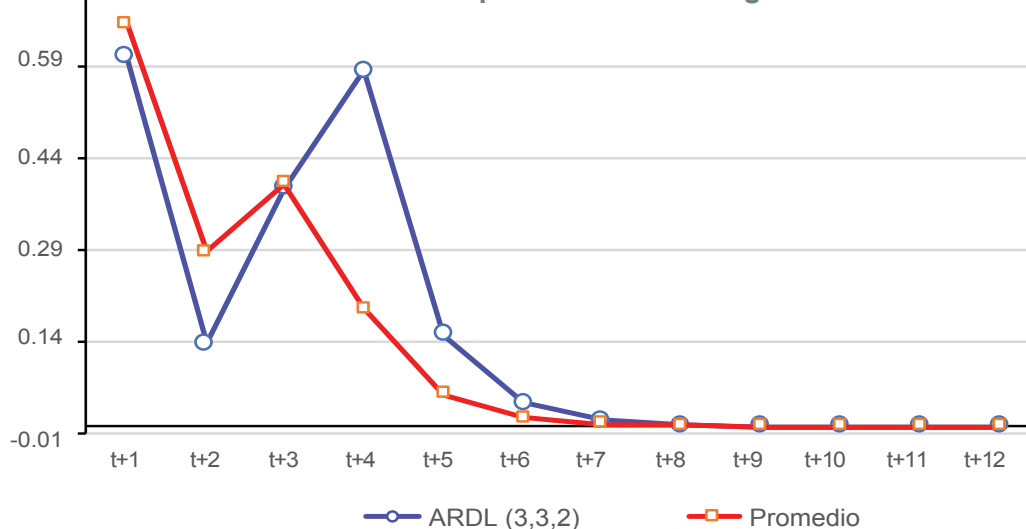


Gráfico 2b. Multiplicador de la Energía



Fuente: Estimaciones propias con base a la ecuación 3. La línea roja corresponde a la media aritmética del efecto multiplicador calculado a partir de seis especificaciones diferentes para cada k -ésimo rezago, así: ARDL (1, 1, 1), ARDL (1, 1, 2), ARDL (2, 2, 1), ARDL (2, 2, 2), ARDL (3, 3, 1) y ARDL (3, 3, 2).

5 Véase anexo 6.3 para mayor detalle sobre cómo se calcula el multiplicador de cada variable sobre los ingresos ributarios.

3.2 Análisis de Pronóstico

Esta sección detalla la evaluación de los pronósticos estimados por los 11 modelos empleados para diferentes horizontes de tiempo (h), específicamente 1, 3, 6 y 12 meses. El primer pronóstico $h=1$ es en realidad un pronóstico estático dentro de muestra, usualmente conocido en la literatura como *one step ahead forecast* (proyección de un período hacia adelante), las 3 proyecciones restantes corresponden a pronósticos dinámicos fuera de muestra. Para comparar la capacidad predictiva de cada modelo se emplean los estadígrafos enunciados en la sección 2.3, donde el menor de estos indica el modelo con mejor ajuste.

Al revisar el ajuste de los diferentes modelos para $h = 1$ (véase Tabla 5) se observa que el modelo que experimenta mejor ajuste dentro de muestra para los ingresos tributarios es el ARDL (3,3,2) que precisamente ha sido estimado mediante la metodología de cointegración en niveles, ya que este modelo parece replicar adecuadamente el proceso generador de datos de los ingresos tributarios (véase anexo 6.4). No obstante, al comparar las diferentes medidas de evaluación se obtuvo que los pronósticos que mejor se desempeñan para un horizonte de 3 meses (véase tabla 6) es un ARIMA (3,3). De igual manera, para un horizonte de un semestre, los modelos que exhiben mejor desempeño son el ARIMA (3,3) y el ARDL (1,1,1).

Finalmente, para pronósticos de un horizonte aun mayor (un año) tanto el ARDL (3,3,1) como el ARDL (3,3,2) son los que mejor capacidad predictiva mostraron.

Con base a lo anterior, se pueden identificar algunas generalidades; en primer lugar, los modelos ARDL (p, d, q) estimados con la metodología de cointegración aparentan ser los de mejor desempeño predictivo en comparación a modelos autorregresivos estándar estimados con la metodología Box-Jenkins, salvo para un horizonte de tiempo de un trimestre. En segundo lugar, a pesar de que, la metodología de cointegración en niveles es la que parece capturar más adecuadamente el proceso generador de datos de la recaudación dentro de los 11 modelos analizados, ninguno de ellos predice adecuadamente los meses con vencimientos de pagos a cuenta⁶. Esto es posible afirmarlo aun y cuando las proyecciones incluyen cifras de tributos internos y aduaneros, ya que las fechas que no logran ser replicadas por los modelos coinciden precisamente con estacionalidades únicamente visibles en meses con vencimientos de pagos a cuenta (junio, septiembre y diciembre). Frente a tal hecho se debe pensar en una agenda de investigación sobre pronósticos que aborde metodologías macroeconómicas más estilizadas que modelen oportunamente este tipo de particularidades o bien, explorar diferentes herramientas de pronóstico basadas en micro-simulaciones para impuestos con vencimientos de frecuencia menor.

6 Conforme al artículo 2 de la Ley de Medida Antievasión en el Impuesto sobre la Renta (ISR) (Decreto 96-2012 de 20 de junio de 2012), aquellos obligados tributarios sujetos del ISR y que cumplan ciertas condiciones, conforme al procedimiento establecido en los artículos 27, 29 y 34 de la Ley del ISR vigente (Decreto Ley No. 25), están sujetos a realizar pagos anticipados en forma trimestral denominados como "pagos a cuenta".

Tabla 5. Evaluación de Pronósticos para 1 mes (h=1)

MODELO	RECM	EAM	EPAM	THEIL
AR (3)	0.3915	0.3244	0.0353	0.9921
MA (8)	0.3379	0.2721	0.0321	0.8269
ARIMA (3,3)	0.2678	0.2036	0.0238	0.6628
ARMAX (2,1)	0.2478	0.1963	0.0229	0.6255
ARMAX (1,1)	0.3074	0.2514	0.0295	0.7593
ARDL (1,1,1)	0.1401	0.1052	0.0123	0.3479
ARDL (1,1,2)	0.1341	0.1037	0.0122	0.3333
ARDL (2,2,1)	0.1326	0.1038	0.0122	0.3282
ARDL (2,2,2)	0.1306	0.1019	0.0119	0.3241
ARDL (3,3,1)	0.1222	0.092	0.0107	0.2995
ARDL (3,3,2)	0.1206	0.0912	0.0106	0.296

Fuente: Estimaciones propias. Se subraya en color negro el modelo de mejor ajuste.

Tabla 6. Evaluación de Pronósticos para 3 meses (h=3)

MODELO	RECM	EAM	EPAM	THEIL
AR (3)	0.0216	0.0027	0.0002	0.0505
MA (8)	0.0561	0.0066	0.0007	0.1265
ARIMA (3,3)	0.0181	0.0023	0.0002	0.0419
ARIMAX (2,1,1)	0.0292	0.0034	0.0004	0.0677
ARIMAX (1,1,1)	0.037	0.0045	0.0005	0.0867
ARDL (1,1,1)	0.02	0.0024	0.0003	0.0464
ARDL (1,1,2)	0.0227	0.0027	0.0027	0.053
ARDL (2,2,1)	0.0249	0.0031	0.0003	0.0576
ARDL (2,2,2)	0.026	0.0032	0.0003	0.0604
ARDL (3,3,1)	0.0197	0.0026	0.0002	0.0454
ARDL (3,3,2)	0.0201	0.0027	0.0003	0.0466

Fuente: Estimaciones propias. Se subraya en color negro el modelo de mejor ajuste.

Tabla 7. Evaluación de Pronósticos para 6 meses (h=6)

MODELO	RECM	EAM	EPAM	THEIL
AR (3)	0.0527	0.0094	0.001	0.1227
MA (8)	0.0734	0.0124	0.0125	0.1685
ARIMA (3,3)	0.0321	0.0056	0.0006	0.0745
ARIMAX (2,1,1)	0.0469	0.0078	0.0009	0.109
ARIMAX (1,1,1)	0.0478	0.0086	0.0009	0.1117
ARDL (1,1,1)	0.0312	0.0057	0.0006	0.0724
ARDL (1,1,2)	0.0339	0.0061	0.0007	0.0792
ARDL (2,2,1)	0.0351	0.0065	0.0007	0.0814
ARDL (2,2,2)	0.0359	0.0066	0.0007	0.0834
ARDL (3,3,1)	0.0329	0.0061	0.0007	0.0759
ARDL (3,3,2)	0.0331	0.0061	0.0007	0.0766

Fuente: Estimaciones propias. Se subraya en color negro el modelo de mejor ajuste.

Tabla 8. Evaluación de Pronósticos para 12 meses (h=12)

MODELO	RECM	EAM	EPAM	THEIL
AR (3)	0.1093	0.0254	0.0028	0.2565
MA (8)	0.1389	0.0329	0.0035	0.3254
ARIMA (3,3)	0.0564	0.0101	0.0011	0.1333
ARIMAX (2,1,1)	0.0726	0.0182	0.002	0.1696
ARDL (1,1,1)	0.0344	0.0083	0.0009	0.0799
ARDL (1,1,2)	0.0371	0.0088	0.0009	0.0866
ARDL (2,2,1)	0.038	0.0086	0.0009	0.0879
ARDL (2,2,2)	0.0391	0.0089	0.0009	0.0907
ARDL (3,3,1)	0.0339	0.0073	0.0008	0.0784
ARDL (3,3,2)	0.0344	0.0076	0.0008	0.0798

Fuente: Estimaciones propias. Se subraya en color negro el modelo de mejor ajuste.

4. CONCLUSIONES

El presente documento explora y contrasta diferentes metodologías econométricas para el pronóstico de los ingresos tributarios de Honduras en varios horizontes de tiempo (1, 3, 6 y 12 meses). Como punta de lanza se emplea la metodología de cointegración en niveles para modelos dinámicos uniecuacionales desarrollada por Pesaran y Shin (1999) y Pesaran et al. (2001). El modelo empírico emplea datos de actividad económica y consumo de energía como vector explicativo de la recaudación observada para una muestra de 2007m1 a 2019m12. El ejercicio confirma la presencia de una relación de largo plazo entre estas variables con una velocidad de ajuste cercana al 70%, en línea con una frecuencia de datos mensuales. De igual manera, el modelo permite derivar los multiplicadores de las variables explicativas con lo que se verifica la presencia de efectos transitorios sobre la recaudación. Asimismo, el modelo de corrección de errores especificado parece sugerir que las variaciones en las ventas de energía inciden en mayor magnitud sobre los valores de estado estacionario de la recaudación comparado a la incidencia que tiene la actividad económica, no obstante, mayor evidencia empírica es necesaria para analizar rigurosamente este hecho.

Una vez que se ha revisado el modelo ARDL “óptimo” se contrasta su capacidad de pronóstico contra 10 modelos diferentes, de los cuales cinco se estiman siguiendo la metodología de Box-Jenkins. Apoyándose en cuatro medidas de evaluación (RECM, EAM, EPAM y Tehil) se concluye que el modelo ARDL (3,3,2) obtenido mediante la metodología de cointegración es el que mejor desempeño exhibe dentro de muestra (*one step ahead forecast*). De hecho, para los cuatro horizontes de tiempo evaluados, las diferentes especificaciones de modelos ARDL parecen superar la capacidad predictiva de los modelos estimados mediante la metodología Box-Jenkins salvo para el horizonte de un trimestre, en el que un modelo ARIMA (3,3) ofrece mejores proyecciones. Finalmente, se observa de manera general que ninguna de las metodologías de series de tiempo estimadas parece capturar adecuadamente los vencimientos de los pagos a cuenta, lo que invita a explorar más detenidamente otras metodologías de mayor complejidad o en el mejor de los casos, explotar las herramientas de microsimulación para dicha finalidad y servir de complemento a los ejercicios ofrecidos por los modelos de series temporales aquí presentados.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Box, G. E. P. and Jenkins, G. M. (1973).** Some comments on a paper by chatfield and prothero and on a review by Kendall. *Journal of the Royal Statistical Society. Series A (General)*, 136(3): 337-352.
- Brender, A. and Navon, G. (2010).** Predicting government tax revenues and analyzing forecast uncertainty. *Israel Economic Review*, 7(2): 81-111.
- Cardoza, M. (2017).** *Boyanza y elasticidad de los ingresos tributarios en América Latina y el Caribe*. Documentos de trabajo, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Cerda, R., Gamboni, C., Beyzaga, C., and Gallardo, I. (2019a).** *Modelos de series de tiempo para la proyección de ingresos fiscales en Chile*. Estudios de Finanzas Públicas 2019/06, Ministerio de Hacienda, Chile.
- Cerda, R., Vilena, M., Luttini, E., and Beyzaga, C. (2019b).** *Análisis de las proyecciones de ingresos fiscales en Chile*. Estudios de Finanzas Públicas 2019/04, Ministerio de Hacienda, Chile.
- Dickey, D. A. and Fuller, W. A. (1979).** Distribution of the estimators for autoregressive time series with a unit root. *Journal of the American Statistical Association*, 74(366): 427-431.
- Dolado, J. J., Jenkinson, T., and Sosvilla-Rivero, S. (1990).** Cointegration and unit roots. *Journal of Economic Surveys*, 4(3): 249-273.
- Engle, R. F. and Granger, C. W. J. (1987).** Co-integration and error correction: Representation, estimation, and testing. *Econometrica*, 55(2): 251-276.
- Frankel, J. (2011).** Over-optimism in forecasts by official budget agencies and its implications. *Oxford Review of Economic Policy*, 27(4): 536-562.

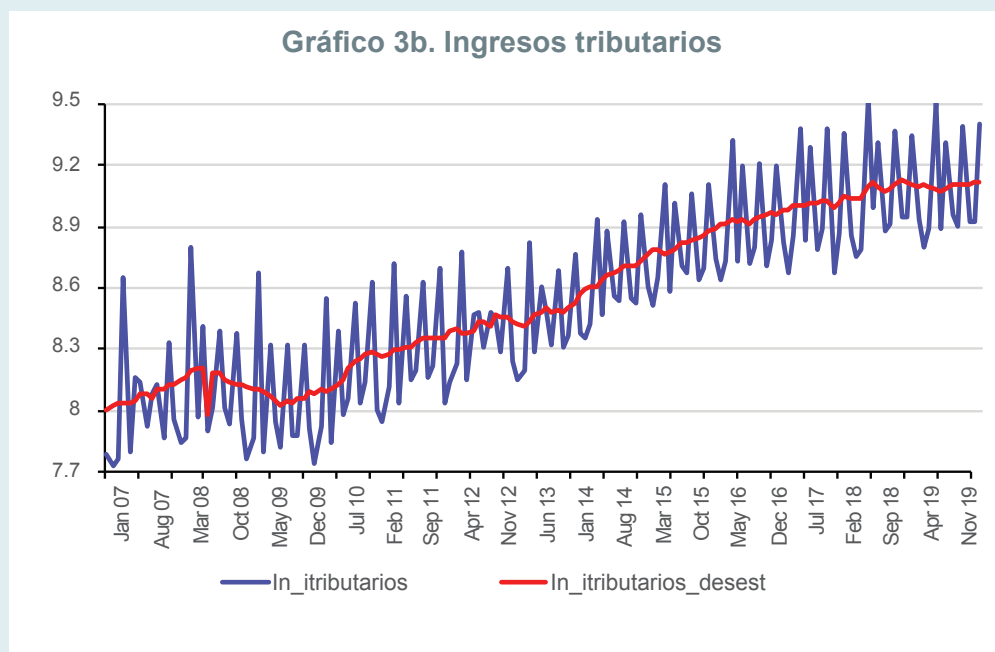
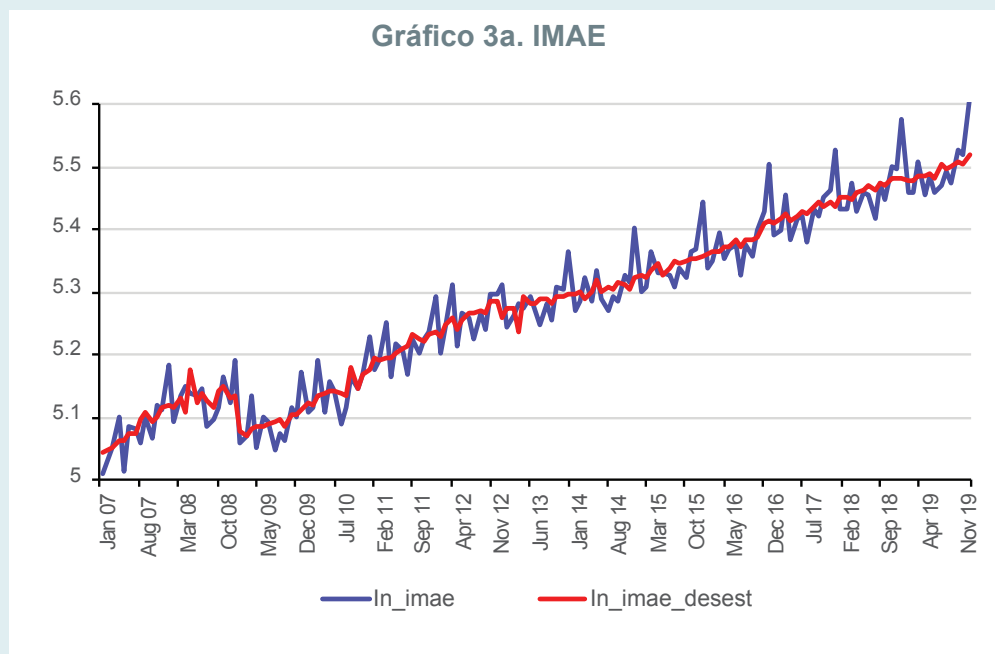
- Glenday, G. (2013).** *Revenue Forecasting*, pages 435-452. Palgrave Macmillan UK, London.
- Gómez, V. and Maravall, A. (1996).** *Programs Seats and Tramo: Instructions for the user*. Technical report, Bank of Spain.
- Groves, H. M. and Kahn, C. H. (1952).** The stability of state and local tax yields. *The American Economic Review*, 42(1): 87-102.
- Lagravinese, R., Liberati, P., and Sacchi, A. (2020).** Tax buoyancy in OECD countries: New empirical evidence. *Journal of Macroeconomics*, 63:103189.
- Martín, F., Cabello, J., and González, I. (2012).** *Modelo de proyección de las cuentas fiscales y análisis de la sostenibilidad fiscal*. Technical Report, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Pesaran, M. H. and Shin, Y. (1999).** An Autoregressive Distributed-Lag Modelling approach to cointegration analysis, page 371-413. *Econometric Society Monographs*. Cambridge University Press.
- Pesaran, M. H. and Shin, Y. (2002).** Long-run structural modelling. *Econometric Reviews*, 21(1): 49-87.
- Pesaran, M. H., Shin, Y., and Smith, R. J. (2001).** Bounds testing approaches to the analysis of level relationships. *Journal of Applied Econometrics*, 16(3): 289-326.
- Streimikiene, D., Ahmed, R. R., Vveinhardt, J., Ghauri, S. P., and Zahid, S. (2018).** Forecasting tax revenues using time series techniques - a case of Pakistan. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 31(1): 722-754.

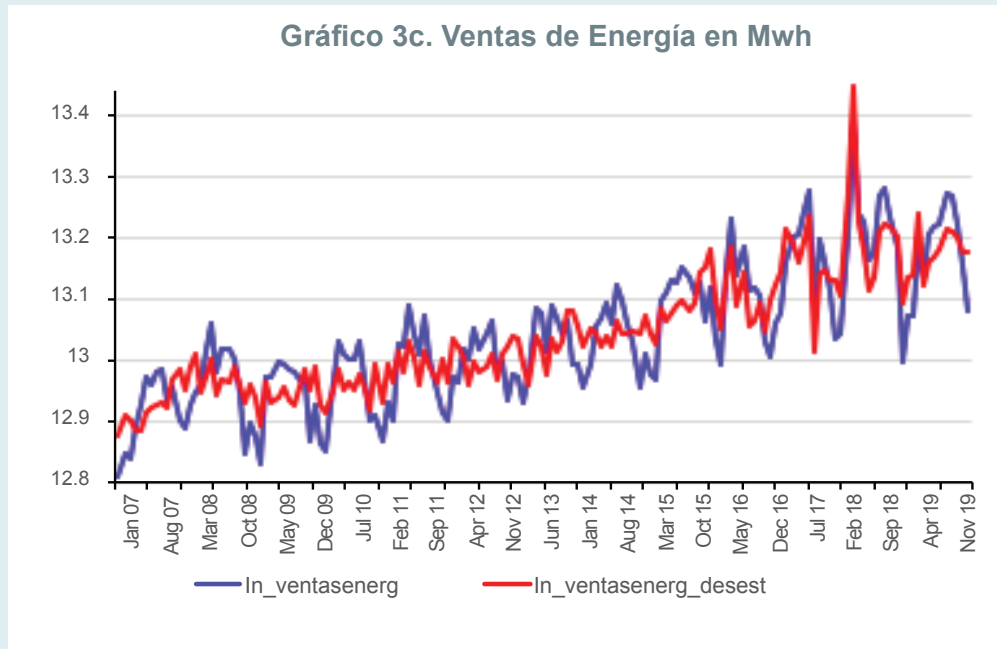
6. ANEXOS

6.1 Descripción de los Datos

Este apartado expone el comportamiento gráfico de las tres variables empleadas para las estimaciones. En línea azul se expresan los datos en niveles y en línea roja, los datos desestacionalizados mediante la metodología de TRAMO-SEATS desarrollada por Gómez and Maravall (1996).

Gráfico 3. Datos empleados 2007m1 -2019m12 (en Logaritmos)





Fuente: Elaboración propia con base a datos del SAR, SIMAFIR y ENEE respectivamente.

6.2 Pruebas al Modelo de Corrección de Errores

Tabla 9. Prueba de Autocorrelación Breusch-Godfrey

REZAGOS (p)	ESTADÍSTICO F	GRADOS DE LIBERTAD	PROB > F
1	2.351	(1,134)	0.1275

Fuente: Estimaciones propias con base a ecuación 2.

Tabla 10. Prueba Heterocedasticidad Breusch-Pagan

χ^2	1.19
Prob > χ^2	0.2747

Fuente: Estimaciones propias con base a ecuación 2.

Tabla 11. Prueba de Límites de Pésaran et al. (2001)

ESTADÍSTICO	ESTIMADO	10%		5%		1%		VALOR p	
		I (O)	I (I)	I (O)	I (I)	I (O)	I (I)	I (O)	I (I)
F	12.259	3.129	4.147	3.773	4.890	5.213	6.521	0.000	0.000
t	-4.587	-2.531	-3.169	-2.840	-3.501	-3.440	-4.133	0.000	0.003

Fuente: Estimaciones propias con base a ecuación 2.

6.3 Cálculo de Multiplicadores

Partiendo de la ecuación 3 y excluyendo los parámetros c_0 , c_1 y γ_i por simplicidad, se tiene la especificación ARDL siguiente:

$$T_t = \hat{\phi}_1 T_{t-1} + \hat{\phi}_2 T_{t-2} + \hat{\phi}_3 T_{t-3} + \hat{\phi}_0 en_t + \hat{\phi}_1 en_{t-1} + \hat{\phi}_2 en_{t-2} + \hat{\phi}_3 en_{t-3} + \hat{\delta}_0 y_t + \hat{\delta}_1 y_{t-1} + \hat{\delta}_2 y_{t-2}$$

Los multiplicadores no son más que el efecto marginal de una variable exógena sobre una variable explicativa y se definen como una serie de sumas parciales, así:

$$\frac{\partial T_t}{\partial \mathbf{X}'_t} = \sum_{j=1}^{d,q} \beta_j$$

De esta forma, el efecto multiplicador de las ventas de energía (en_t) sobre la recaudación en el corto plazo se construye como:

$$\begin{aligned} \beta_{en,0} &= \hat{\phi}_0 \\ \beta_{en,1} &= \hat{\phi}_1 + \hat{\phi}_1 \beta_{en,0} \\ \beta_{en,2} &= \hat{\phi}_2 + \hat{\phi}_2 \beta_{en,1} \\ \beta_{en,3} &= \hat{\phi}_3 + \hat{\phi}_3 \beta_{en,2} \\ \beta_{en,j} &= \hat{\phi}_3 \beta_{en,j-1} \quad \text{con } j > 1 \end{aligned}$$

Análogamente, el efecto multiplicador de corto plazo del IMAE (y_t) sobre la recaudación en el corto plazo se construye como:

$$\beta_{y,0} = \hat{\delta}_0$$

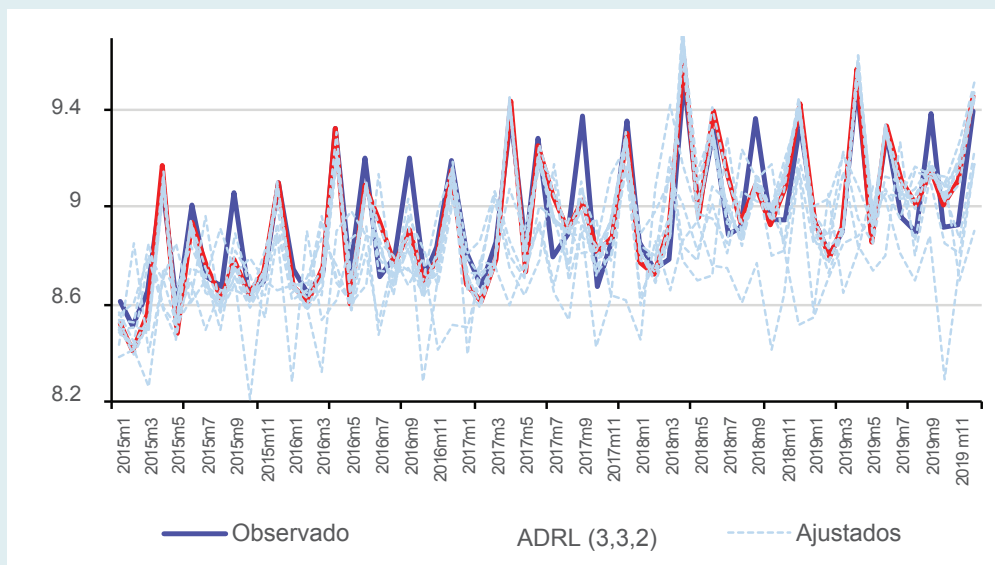
$$\beta_{y,1} = \hat{\delta}_1 + \hat{\phi}_1 \beta_{y,0}$$

$$\beta_{y,2} = \hat{\delta}_2 + \hat{\phi}_2 \beta_{y,1}$$

$$\beta_{y,j} = \hat{\phi}_3 \beta_{y,j-1} \text{ con } j > 1$$

6.4 Ajuste de Modelos dentro de Muestra

Gráfico 4. Ajuste de Modelos dentro de Muestra (h=1)



Fuente: Estimaciones propias con base a modelos uniecuacionales.

DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

en el marco
de la Asistencia Mutua



Carmen **Botella**
García-Lastra

SINOPSIS

El objetivo de este trabajo es el de examinar la evolución del intercambio automático de información a la luz de los pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales, desde la perspectiva de los derechos de los contribuyentes, poniendo de manifiesto su vinculación con los principios derivados de la protección de datos personales. Solo la proporcionalidad en el tratamiento

de la información puede resolver el conflicto entre la privacidad y la necesidad de información de las Administraciones Públicas. Asimismo, el papel de los intermediarios aparece como un factor decisivo y condicionante en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

CONTENIDO

Introducción

1. Evolución del intercambio de información
2. Conclusiones

3. Bibliografía

AUTORA

Inspectora de Hacienda del Estado Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Doctora en Derecho con la calificación de sobresaliente *cum laude* por la Universidad Complutense de Madrid. Autora del libro "La armonización de la base imponible común consolidada europea y su incidencia en el sistema tributario español", publicado por la editorial Thomson Reuters Aranzadi en 2016. Académica Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Miembro del Consejo directivo de la Asociación Española de Derecho Financiero

INTRODUCCIÓN

El intercambio de información se ha implantado con diferentes formas pues en mundo globalizado en el que los sistemas tributarios actuales trascienden las fronteras físicas de los Estados, un Estado, por sí mismo, no podría sostener su sistema tributario. El fenómeno de la globalización ha deteriorado la soberanía fiscal haciendo indispensable la cooperación entre Estados. De ahí que del intercambio de información previa petición se haya pasado al intercambio automático.

Para compensar esta desproporción en la demanda de datos, los niveles de protección y de garantías que se otorguen a los contribuyentes deben ser reforzados.

De conformidad con estas premisas, desarrollaremos la evolución del intercambio de información en los siguientes apartados:

PRIMERO: El intercambio de información tributaria en la OCDE.

SEGUNDO: El intercambio de información en la Unión Europea.

TERCERO: La Asistencia Mutua en la Ley General Tributaria.

CUARTO: La organización administrativa encargada de la gestión y administración de la Asistencia Mutua en España.

QUINTO: Derechos y garantías de los contribuyentes.

SEXTO: Intercambio de información y derechos de los contribuyentes.

SÉPTIMO: El Reglamento Europeo de Protección de Datos y la derogación de la Directiva 95/46 CEE.

OCTAVO: Consecuencias del intercambio automático y multilateral en un contexto digital.

NOVENO: La divulgación de la lista de incumplidores tributarios desde la perspectiva de la protección de datos.

DÉCIMO: La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios.

UNDÉCIMO: La influencia del Derecho de la Unión Europea como factor decisivo.

1. EVOLUCIÓN DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

PRIMERO: El intercambio de información tributaria en la OCDE

El intercambio de información tributaria no es un concepto nuevo, sino que ha estado presente en los acuerdos bilaterales y multilaterales entre los Estados.

La situación empezó a cambiar cuando el G20 de Londres de 2009, corroboró la opacidad de los paraísos fiscales y la ocultación de rentas, por lo que se inició a nivel mundial una campaña para erradicar el secreto bancario y obligar a colaborar a las jurisdicciones que amparaban la opacidad.

Este cambio se pone en marcha en 2010 con la Ley FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras, en virtud de la cual toda información se convierte en relevante. De esta forma, de la información previa solicitud, se pasa al intercambio de información automático sobre las entidades financieras y las rentas del capital financiero. Por ello, la información a petición y la automática pasan a ser equivalentes. El instrumento es el intercambio automático de información de activos financieros a las Administraciones tributarias a cargo de los intermediarios financieros que, además, se ven obligados a guardar la diligencia debida.

Aun cuando FATCA ha acelerado el desarrollo de un esquema común que permite un intercambio de información tributaria más eficaz, supone la imposición unilateral de un sistema de colaboración por parte de un Estado, siendo necesarios mayores avances y una cultura de cooperación en materia fiscal, ya que coexisten tres sistemas distintos de intercambio de información automática, OCDE, UE y FATCA. (Sánchez, 2016, p.4)

SEGUNDO: El intercambio de información en la UE

La Unión Europea, en la que ya varios Estados miembros, entre los que se encontraba España, habían suscrito el acuerdo FATCA, no podía quedar al margen de tan trascendentes cambios, si bien, era necesario establecer un marco común para el conjunto de la UE, por lo que se llevó a cabo un proceso de armonización de esos intercambios de información.

Así, la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, supuso un impulso para el intercambio de información como mecanismo para combatir el fraude en el nuevo contexto económico, ya que estandarizó los intercambios mediante formularios normalizados y permitió que la solicitud de información pudiera cursarse, aun cuando no se hayan agotado los recursos internos. Asimismo, se adaptó el estándar de la OCDE en cuanto al intercambio de información basado en el requerimiento previo, de forma que debe respetarse el principio de subsidiariedad y que la información solicitada sea de relevancia tributaria para el Estado que la requiere.

Los límites al intercambio también incluyen las normas de los Estados miembros, de forma que el Estado requerido podrá negarse a aportar información por motivos legales, si bien, las normas internas ya no pueden refugiarse en el secreto bancario como se desprende del artículo 18.2 de la Directiva.

No obstante, esta previsión afecta solo a los requerimientos previos y no a los requerimientos automáticos en los que se puede acceder a la información sin necesidad de solicitarla a las autoridades competentes.

En este contexto, hay que hacer mención a los acuerdos Rubik que son acuerdos bilaterales entre Suiza y otros Estados firmantes. En el ámbito de la UE estos acuerdos fueron suscritos por Austria y Reino Unido, entrando en vigor en enero de 2013.

La esencia de esos acuerdos consistía en sustituir el intercambio de información por el pago de un tipo impositivo único, proporcional y liberador, seguido de una retención sobre las rentas de capital que genere el patrimonio depositado en cuentas suizas al tipo fijo fijado en cada país. Los pagos se realizan por los Agentes pagadores que deben transferir las cantidades retenidas a las Agencias tributarias del otro Estado firmante.

La singularidad de los mismos, estriba en que los Estados firmantes, Austria y Reino Unido, desconocen la veracidad de las cuantías transferidas en la medida en que no pueden ser comprobadas y tampoco se puede certificar que se hayan practicado correctamente. Estos acuerdos no parecen acordes a la transparencia que de tales intercambios se quiere obtener, aunque desde la perspectiva de la protección de los derechos de los contribuyentes, algunos autores los consideran adecuados en la medida en que no vulneraría su intimidad económica.

En lo que se refiere a España, aunque en un principio se interesó por el funcionamiento de los acuerdos Rubik, siguió un camino propio para introducirse en la senda de la transparencia informativa, de forma que en la Disposición adicional primera del Real Decreto ley 12/2012, de 12 de abril, se aprobó la Declaración tributaria especial en cuya virtud los contribuyentes del IRPF, del IS y del Impuesto sobre la renta de los no

residentes que fueran titulares de bienes y derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrían presentar la declaración prevista en dicha disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes y derechos con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esa disposición.

De esta forma, los contribuyentes que se acogieron a la referida disposición estaban al día de la existencia de sus cuentas corrientes y de los saldos de las mismas de cara al intercambio automático de información que se recibiría por vez primera de diversos países referido al ejercicio 2012.

No obstante, como advirtió el Tribunal Constitucional, ni las experiencias de otros países, ni las recomendaciones de la OCDE pueden conducir a la constitucionalidad de dicha disposición. Asimismo, advirtió que no son susceptibles de revisión como consecuencia de la nulidad de dicha disposición las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, por exigencia del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3, citando en particular la STC 189/2005, FJ 9).

El marco de la Asistencia mutua ha trascendido, sin embargo, del ámbito de la Unión Europea y se ha extendido a un conjunto de Estados y Jurisdicciones que, de acuerdo con lo previsto en el Plan BEPS, se han puesto de acuerdo en suministrar de forma periódica a otros Estados un conjunto de datos e informaciones de enorme relevancia económica. La asistencia mutua desborda el ámbito de la UE y se extiende a un contexto mucho más amplio.

El acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 y el Convenio Multilateral para la implementación de determinadas medidas convencionales frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de

beneficios que forma parte de la acción 15 del Plan Beps han modificado la esencia de los convenios tradicionales, que se han convertido en instrumentos de obtención de información imposibles de imaginar hace no mucho tiempo, tanto es así, que nos preguntamos si estas circunstancias han hecho surgir un nuevo concepto de la fiscalidad internacional.

De la información a solicitud se ha pasado a la información automática.

TERCERO: La Asistencia Mutua en la Ley General Tributaria

Esta transformación del intercambio de información ha requerido su inclusión en la Ley General Tributaria, lo que se llevó a cabo por el Real Decreto Ley 20/2011 de 30 de diciembre que definió el concepto de Asistencia Mutua que, hasta entonces, solo estaba presente en las Directivas Comunitarias.

En el artículo 1 de la Ley General Tributaria se introdujo un nuevo apartado dos, en el que se estableció lo siguiente:

“A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La Asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3ª de la Constitución.”

Asimismo, el artículo 83.1, en su párrafo segundo, considera las actuaciones de asistencia mutua como actuaciones de aplicación de los tributos, por lo que les resultan aplicables los procedimientos establecidos en la misma y en sus reglamentos de desarrollo.

De esta forma, con arreglo a la STC N° 76/1990, de 26 de abril, *“El deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario no solo para una contribución justa a los gastos generales (artículo 31 de la Constitución) sino también para una gestión tributaria eficaz”*.

Las únicas excepciones al ejercicio de dicha potestad son las contempladas en el mencionado artículo 93 de la Ley General Tributaria:

- a) El secreto del contenido de la correspondencia.
- b) El secreto de los datos que se hayan comunicado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.
- c) El secreto del protocolo notarial en los términos previstos en apartado 4, c).
- d) Datos privados no patrimoniales que los profesionales conozcan por razón del ejercicio de su actividad que atenten contra el honor o la intimidad familiar o datos confidenciales de los clientes de los que tengan conocimiento por razón de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

CUARTO: La organización administrativa encargada de la gestión y administración de la Asistencia Mutua en España

La AEAT debe ser considerada autoridad competente a los efectos de la asistencia mutua internacional. La oficina central de enlace es el Equipo Central de Información de la ONIF. Dentro de esas funciones se engloban las actuaciones de intercambio de información, los controles simultáneos y la asistencia en la notificación.

A la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional se le atribuyen las funciones de coordinación de los controles simultáneos y su participación en los mismos, así como el establecimiento de criterios y directrices de actuación en los foros o reuniones internacionales cuando se refieran, entre otras cuestiones, a la asistencia mutua internacional.

QUINTO: Derechos y garantías de los contribuyentes

La preocupación por encontrar unos criterios comunes de protección a los contribuyentes que contrapesen las obligaciones surgidas de los intercambios automáticos ha llevado a diversas organizaciones internacionales a establecer códigos o cartas de derechos y garantías de los contribuyentes.

La ley 1/1998 de 6 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, fue pionera al abordar con decisión, en su capítulo primero, el establecimiento de unos principios generales y los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones Tributarias, siendo aplicable a todas ellas y sin excluir otra serie de derechos reconocidos en el resto del ordenamiento. Asimismo, estableció, en su capítulo segundo los deberes de información y asistencia que incumben a las Administraciones

tributarias con el fin de que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones.

Los sistemas tributarios actuales trascienden las fronteras físicas de los Estados de modo que un Estado, por sí mismo, no podría sostener su sistema tributario. El fenómeno de la globalización ha deteriorado la soberanía fiscal haciendo indispensable la cooperación entre Estados. De ahí que, del intercambio previa petición se haya pasado al intercambio automático.

Para compensar esta desproporción en la demanda de datos, mayores han de ser los niveles de protección y de garantías que se otorguen a los mismos.

De ahí que los derechos y garantías de los contribuyentes en este escenario deban ser reforzados o, cuando menos, puestos en acción.

Adquiere, por ello, cada vez más relevancia un conjunto de Cartas de Derechos de las que destacamos las siguientes:

- **Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01 hecha en Niza, 7 de diciembre de 2000)**

El artículo 7 de la Carta reconoce que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y sus comunicaciones.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la referida Carta, toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que les conciernan. Estos datos se tratarán de modo leal para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley.

Toda persona tiene derecho a acceder a los datos que le conciernan y a su rectificación.

- **Convención Europea de Derechos Humanos**, adoptada por el Consejo de Europa en 1950 y que entró en vigor en 1953.

- **Carta de Derechos del contribuyente para los países miembros del ILADT**

Con ocasión del Congreso del ILADT celebrado en Santiago de Compostela en 2012 se designó una Comisión para la elaboración de una propuesta de Carta de Derechos del Contribuyente que se amplió con nuevas incorporaciones en México en 2015 y en Bolivia en 2016, y permitió formular la propuesta de Carta de Derechos del Contribuyente considerando que, dado que muchos de los derechos incluidos en la misma tienen fundamento en Tratados Internacionales de Protección de Derechos Humanos, se incluye en dicha carta la posibilidad de invocar tales Tratados.

En dicha carta se reconocen hasta 142 derechos, de los que una parte importante de ellos están relacionados con la asistencia mutua.

Código del contribuyente europeo

El documento denominado “Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo” elaborado por Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de 2016, establece un conjunto de principios que recopilan los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa.

SEXTO: Intercambio de información y derechos de los contribuyentes

El intercambio automático de información se ha convertido en la palabra clave, porque se ve en la información la panacea para remediar la incapacidad

de las Administraciones tributarias en la corrección del fraude fiscal, sin necesidad de tener en cuenta los criterios de proporcionalidad y las garantías de los contribuyentes.

Al tiempo, la revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva (*disclosure*) y la prevención del blanqueo de capitales para prevenir la utilización del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica, han generado sus propios mecanismos de obtención de información y coordinación internacional.

De esta forma, la trascendencia tributaria de los datos obtenidos, dada su generalización, deja de ser relevante, pues se obtiene de forma rutinaria.

En este contexto, la regulación de los intercambios automáticos de información al estar sustentada en Convenios Internacionales, Convenio Multilateral y Convenios Internacionales, hace que el procedimiento, salvo que incurra en deficiencias graves, no pueda ser objetado.

Por ello, se ha producido un cambio radical en la UE al incluir el artículo 8 de la Carta de los Derechos fundamentales de la UE en el marco del Tratado Consolidado de 26 de octubre de 2012 (2012/C 326/02) y derogar la Directiva 95/46 con la publicación y aprobación del Reglamento General de Protección de Datos (UE) 2016/679 que comentaremos más adelante.

En relación con esta cuestión, hay que tener en cuenta la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 8 de abril de 2014, asunto Digital Rights, asuntos acumulados C-293/2012 y C-594/2012, que responden a las cuestiones prejudiciales acumuladas por dos órganos jurisdiccionales, irlandés y austriaco relativas a la validez de la Directiva 2006/24/CE de 15 de marzo de 2006 sobre la conservación de los datos generados o tratados en relación con la prestación de servicios

de comunicaciones electrónicas de acceso público o de redes públicas de comunicaciones por vulnerar los artículos 7 y 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE.

La sentencia del TJUE de 8 de abril de 2014, asuntos C-293/12 y C-594/12, Digital Rights Ireland LTD tiene un indudable interés pues algunas de las conclusiones allí analizadas hicieron surgir dudas sobre la plena conformidad de la Directiva 2011/16/UE con el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal lo que condujo al Supervisor Europeo de Protección de Datos a instar al legislador comunitario a definir de forma más precisa los fines y el contexto en el que los datos personales pueden ser transmitidos debiendo asegurarse de que los principios de necesidad y proporcionalidad sean respetados en todos los tipos de intercambio de información. (Moreno, 2016, p.12)

Al respecto, hay que destacar la importancia del test de proporcionalidad como requisito constitutivo de cualquier limitación de los derechos fundamentales. Aun cuando la medida era necesaria, según la mencionada sentencia, el periodo de conservación de los datos de los clientes era desproporcionado a la importancia y utilidad de los mismos.

En este sentido, el TJUE recuerda que aunque las limitaciones de los derechos fundamentales responden a un objetivo de interés general como es contribuir a la lucha contra la delincuencia grave para garantizar la seguridad jurídica, la injerencia constatada no supera el test de proporcionalidad, al sobrepasar los límites de lo estrictamente necesario, por cuanto hay que establecer unas reglas claras y precisas que establezcan unas exigencias mínimas, de modo que las personas cuyos datos se hayan conservado dispongan de unas garantías suficientes que permitan proteger de manera eficaz sus datos de carácter personal contra los riesgos de abuso y contra cualquier acceso o utilización ilícita de tales datos.

Recientemente, se ha dictado Sentencia Gran Sala del TJUE, con fecha 2 de octubre de 2018, caso C-207/16, en la que se pone de manifiesto que el acceso por las Autoridades Públicas a los datos personales para investigar un robo supone una la injerencia a los derechos recogidos en los artículos 7 y 8 de la Carta de Derechos de la UE, de tal forma que solo el objetivo de la lucha contra la delincuencia grave justifica el acceso a datos personales de cuyo conjunto se extraigan conclusiones precisas sobre la vida de las personas cuyos datos privados han sido conservados.

En lo que se refiere a los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información, hay que hacer referencia tanto al intercambio previa petición como al intercambio automático.

En lo que al Intercambio previo requerimiento se refiere, en el contexto europeo, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre el caso Sabou, C-276/2012, diferenció entre la etapa de investigación y la etapa contenciosa de control fiscal en un procedimiento. El Tribunal consideró que los derechos de defensa de los contribuyentes no requieren que el contribuyente forme parte del requerimiento de información enviado por el Estado miembro requerido al Estado que solicita la información. Tampoco resulta necesario que el contribuyente sea escuchado cuando las preguntas sean realizadas en el Estado miembro requerido o antes de que éste envíe la información al Estado que la solicitó.

Ello no impide que en el correspondiente derecho nacional se introduzcan tales garantías.

Por su parte, en el asunto Berlioz, STJUE de 16 de mayo de 2017, asunto C-628/15, el TJUE aplicó los principios derivados de la Carta de Derechos fundamentales de la UE a supuestos en los que el contribuyente considera que se trata de una información supuestamente indebida por su relación con el objetivo fiscal perseguido, si bien el ámbito objeto de control quedó muy delimitado por

el TJUE pudiendo los tribunales de un Estado miembro controlar la legalidad de la solicitud de información únicamente en relación con su “pertinencia previsible”.

En el referido asunto, la Administración tributaria francesa solicitó a la Administración tributaria luxemburguesa determinada información sobre los dividendos satisfechos por una filial francesa de la entidad Berlioz Investments Funds, residente en Luxemburgo ya que tales dividendos estaban exentos de retención a cuenta en Francia. El contribuyente no aportó la totalidad de la información requerida por no considerarla pertinente, por lo que se le impuso una sanción que fue objeto de impugnación invocando el derecho a la tutela judicial efectiva.

El ámbito de ese derecho a la tutela judicial efectiva debe permitir al contribuyente no solo que se revise la sanción por incumplimiento sino, también, la propia validez y legalidad del requerimiento de información que lo ha motivado.

A la luz del artículo 47 de la Carta de Derechos fundamentales de la UE, el derecho a la tutela judicial efectiva ampara la revisión de la legalidad de la solicitud de información tributaria entre Estados, sin perjuicio de que el acceso a la solicitud de información y al expediente completo para poder ser oído y fundamentar su posición de forma más clara se vea afectado por la previsto en el asunto Sabou y sea una cuestión discutida.

La importancia de esta sentencia radica en que es la primera ocasión en que se reconoce por vía jurisprudencial que el derecho a la tutela judicial efectiva debe permitir cuestionar la validez y legalidad de una solicitud de información tributaria procedente de otro Estado miembro. Giner (2016) p.10

En definitiva, el TJUE reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva en el marco del intercambio de información bajo petición.

Además, la invocación de la Carta de Derechos fundamentales de la UE está adquiriendo cada vez mayor protagonismo, habiéndose dictado más de trescientas sentencias que encuentra su fundamento en la referida Carta.

En lo que al Intercambio automático se refiere, hay que señalar que además de introducir el concepto de Asistencia Mutua en el artículo 1 de la Ley General Tributaria, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre introdujo la Disposición Adicional vigésimosegunda, sobre las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la Asistencia Mutua.

Con esa modificación normativa, se procedió a la transposición de la Directiva 2014/107/UE en lo que se refiere a la obligatoriedad de intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad y, al tiempo, se dio cumplimiento a lo dispuesto en el Acuerdo Multilateral sobre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras al objeto de poner en marcha tales intercambios a partir de 1 de enero de 2016.

Asimismo, el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, estableció la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la Asistencia Mutua.

De acuerdo con lo previsto en el mencionado Real Decreto, las Instituciones financieras vendrán obligadas a presentar una declaración informativa, que tendrá carácter anual, cuando las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras residan en algún Estado miembro de la Unión Europea o cualquier territorio al que sea de aplicación dicha directiva, así como otros países o jurisdicciones respecto de los cuales haya surtido efecto el Acuerdo Multilateral

entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información de Cuentas financieras con el que exista reciprocidad en el intercambio de información o España haya celebrado un acuerdo en virtud del cual el País o Jurisdicción deba facilitar esa información y exista reciprocidad en el intercambio.

La importancia de estos intercambios ha ido aumento pues, si en un primer momento, fueron 50 los Estados o jurisdicciones que inicialmente suscribieron tales acuerdos, en la actualidad, el número de Estados que han suscrito tales acuerdos asciende a 102.

En los intercambios automáticos, el contribuyente no tiene posibilidad de reclamación alguna, pues con los procedimientos de diligencia debida ha sido informado previamente de los datos de que se va a informar a su país de residencia.

SÉPTIMO: El Reglamento Europeo de Protección de Datos y la derogación de la Directiva 95/46 CEE

El nuevo Reglamento Europeo 2016/679 de 27 de abril, de Protección de Datos, cuya entrada en vigor tuvo lugar el 25 de mayo de 2018 establece que:

- La protección de las personas físicas en relación con el tratamiento de datos personales es un derecho fundamental. El artículo 8, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea («la Carta») y el artículo 16, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establecen que toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan.
- Los principios y normas relativos a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de sus datos de carácter personal deben, cualquiera que sea su nacionalidad o

residencia, respetar sus libertades y derechos fundamentales, en particular el derecho a la protección de los datos de carácter personal.

- El tratamiento de datos personales debe estar concebido para servir a la humanidad. El derecho a la protección de los datos personales no es un derecho absoluto, sino que debe considerarse en relación con su función en la sociedad y mantener el equilibrio con otros derechos fundamentales.

El nuevo Reglamento de Protección de datos respeta los derechos fundamentales y observa las libertades y los principios reconocidos en la Carta conforme se consagran en los Tratados, en particular el respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de las comunicaciones, la protección de los datos de carácter personal, la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión, la libertad de expresión y de información, la libertad de empresa, el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juicio justo, y la diversidad cultural, religiosa y lingüística.

Aunque los objetivos y principios de la Directiva 95/46/CE siguen siendo válidos, ello no ha impedido que la protección de los datos en el territorio de la Unión se aplique de manera fragmentada. Las diferencias en el nivel de protección de los derechos y libertades de las personas físicas, en particular del derecho a la protección de los datos de carácter personal, en lo que respecta al tratamiento de dichos datos en los Estados miembros pueden impedir la libre circulación de los datos de carácter personal en la Unión.

Estas diferencias pueden constituir, por tanto, un obstáculo al ejercicio de las actividades económicas a nivel de la Unión, falsear la competencia e impedir que las autoridades cumplan las funciones que les incumben en virtud del Derecho de la Unión. Esta diferencia en los niveles de protección se debe a la existencia de divergencias en la ejecución y aplicación de la Directiva 95/46.

Para garantizar un nivel uniforme y elevado de protección de las personas físicas y eliminar los obstáculos a la circulación de datos personales dentro de la Unión, el nivel de protección de los derechos y libertades de las personas físicas en lo que se refiere al tratamiento de dichos datos debe ser equivalente en todos los Estados miembros.

Por ello, un avance muy positivo para alcanzar una forma más homogénea de proteger a todos los ciudadanos europeos ha sido la transición de la Directiva 95/46/CE al Reglamento UE (2016) General de Protección de datos que, a partir de 2018 tiene efecto directo dentro de la UE por lo que los ciudadanos y residentes europeos tendrán el mismo grado de protección con respecto a los datos. Serrat, M (2018) pp. 355 y 356.

El referido Reglamento establece las normas relativas a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de los datos personales y las normas relativas a la libre circulación de tales datos y protege los derechos y libertades fundamentales de las personas físicas y, en particular, su derecho a la protección de los datos personales.

La libre circulación de los datos personales en la Unión no podrá ser restringida ni prohibida por motivos relacionados con la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales.

Es preciso tener en cuenta que una novedad importante que presenta el Reglamento (UE) 2016/679 es la evolución de un modelo basado, fundamentalmente, en el control del cumplimiento a otro que descansa en el principio de responsabilidad activa, lo que exige una previa valoración por el responsable o por el encargado del tratamiento del riesgo que pudiera generar el tratamiento de los datos personales para, a partir de dicha valoración, adoptar las medidas que procedan.

En España, la introducción del mencionado Reglamento dio lugar a la **aprobación de la Ley Orgánica 3/2018 de 5 de diciembre, de Protección de Datos personales y garantía de los derechos digitales que tiene un doble objetivo:**

- Lograr la adaptación del ordenamiento jurídico español al Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y el Consejo, de 27 de abril de 2016, Reglamento general de protección de datos y completar sus disposiciones.
- Establecer que el derecho fundamental de las personas físicas a la protección de datos personales, amparado por el artículo 18.4 de la Constitución, se ejercerá con arreglo a lo establecido en el Reglamento (UE) 2016/679 y en la nueva ley orgánica.

En dicha ley se reconoce que las Comunidades Autónomas ostentan competencias de desarrollo normativo y ejecución del derecho fundamental a la protección de datos personales en su ámbito de actividad y a las autoridades autonómicas de protección de datos que se creen les corresponde contribuir a garantizar este derecho fundamental de la ciudadanía.

En segundo lugar, es también objeto de dicha ley garantizar los derechos digitales de la ciudadanía, al amparo de lo dispuesto en el artículo 18.4 de la Constitución.

No obstante, hay que tener en cuenta que puesto que las Comunidades Autónomas no tienen competencias en materia de Asistencia Mutua no pueden realizar actuaciones de protección de datos que excedan de su ámbito territorial.

El Reglamento general de protección de datos pretende con su eficacia directa superar los obstáculos que impidieron la finalidad armonizadora de la Directiva

95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de esos datos.

Asimismo, se atiende a nuevas circunstancias, principalmente el aumento de los flujos transfronterizos de datos personales como consecuencia del funcionamiento del mercado interior, los retos planteados por la rápida evolución tecnológica y la globalización, que ha hecho que los datos personales sean el recurso fundamental de la sociedad de la información. El carácter central de la información personal tiene aspectos positivos, porque permite nuevos y mejores servicios, productos o hallazgos científicos. Pero tiene también riesgos, pues las informaciones sobre los individuos se multiplican exponencialmente, son más accesibles por más actores y, cada vez, son más fáciles de procesar, mientras que es más difícil el control de su destino y uso.

También hemos de destacar que, junto al derecho fundamental a la protección de datos personales, la referida ley reconoce en su título X, al mismo nivel, los denominados derechos digitales a los que hace referencia el artículo 18.4 de la Constitución española. En particular, son objeto de regulación los derechos y libertades predicables al entorno de Internet como la neutralidad de la Red y el acceso universal o los derechos a la seguridad y educación digital, así como los derechos al olvido, a la portabilidad y al testamento digital. Ocupa un lugar relevante el reconocimiento del derecho a la desconexión digital en el marco del derecho a la intimidad en el uso de dispositivos digitales en el ámbito laboral y la protección de los menores en Internet. Finalmente, resulta destacable la garantía de la libertad de expresión y el derecho a la aclaración de informaciones en medios de comunicación digitales.

No obstante, de conformidad con la disposición adicional decimocuarta, las Administraciones tributarias

responsables de los ficheros de datos con trascendencia tributaria a que se refiere el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán, en relación con dichos datos, denegar el ejercicio de los derechos a que se refieren los artículos 15 a 22 del Reglamento (UE) 2016/679, cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras

OCTAVO: Consecuencias del intercambio automático y multilateral en un contexto digital

La facilidad con la que se lleva a cabo la comunicación en un contexto cada vez más digitalizado ha abierto la puerta a la piratería informática y a las fugas de información. La divulgación no autorizada en forma de fugas de información se ha convertido en un problema mayor que la propia piratería. La diferencia entre unas y otras reside en que las fugas se producen por personal con acceso a los datos mientras que las brechas de seguridad proceden de agentes externos que acceden desde el exterior a la información con la intención de sustraerla.

Cuanta más información hay, más valor tiene, de ahí el riesgo de que la información almacenada en los servidores de las Administraciones tributarias pueda ser filtrada a los medios u otros interesados es cada vez mayor.

La fuga se produce cuando la información se revela a los medios de comunicación que convierten esa información en pública.

La privacidad es una cuestión de confianza en la persona responsable de mantener la información privada. Cada vez hay más contradicción entre la demanda de mayor información y la privacidad, al tiempo que en las redes sociales y en los medios de comunicación se divulgan

todo tipo de datos privados sin mayores problemas y el interesado solo puede probar si el dato es cierto o no y no el mismo hecho de que haya sido divulgado, pues debe ser el propio interesado el responsable de su custodia.

La información ha crecido de forma exponencial y es un reto para las Administraciones públicas mantener la confianza de sus contribuyentes en que no habrá fugas de información.

¿Quién responde de los daños causados por las fugas de información?

La tendencia se dirige, por ello, hacia un sistema de *compliance* entre la Administración, los contribuyentes y los intermediarios que se sostiene en la confianza mutua en la minimización de los riesgos fiscales.

En este contexto, solo la proporcionalidad en el tratamiento de la información puede resolver el conflicto entre la privacidad y la necesidad de información de las Administraciones Públicas.

NOVENO: La divulgación de la lista de incumplidores tributarios desde la perspectiva de la protección de datos

Aún cuando hay países que incentivan mediante diversos mecanismos a los contribuyentes cumplidores, otros acentúan el rechazo público a los incumplidores utilizando el tratamiento masivo y automatizado de la información como mecanismo de control en la lucha contra el fraude mediante la creación de registros oficiales de incumplidores y la difusión pública de los mismos junto con las sanciones impuestas, todo ello con la finalidad de asegurar la recaudación de las deudas tributarias antes de que sean expuestas a la opinión pública. Olivares (2017) p.20.

El artículo 95 bis de la ley General Tributaria introducido por la ley 34/2015, de 21 de septiembre, habilita a la

Administración a publicar periódicamente listados de deudores a la Hacienda Pública cuando el importe de las deudas y sanciones tributarias pendientes de pago supere el importe de 1.000.000 € y dichas deudas o sanciones no hubieran sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

De esta forma, se publican listados de tales incumplidores que incluyen el nombre y NIF de los mismos, tanto si son personas físicas como jurídicas y el importe conjunto de las deudas y sanciones que motivan su publicación. La publicación afecta a los tributos de ámbito estatal incluyendo los tributos que integran la deuda aduanera.

De otra parte, hay que tener en cuenta lo previsto en Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal y en cuyo preámbulo se indica “En el caso concreto de los delitos relacionados con la defraudación fiscal, frente al interés del condenado, se alza el interés público. Ha de tenerse en cuenta que el bien jurídico protegido en estos casos ha sido elevado a rango constitucional en el artículo 31 de la Constitución Española”.

Al respecto, se advierte que las actuaciones tributarias y las actuaciones judiciales se rigen por principios distintos. Las primeras por la confidencialidad, salvo las excepciones que se determinen por ley; las segundas, las judiciales, por la publicidad, salvo las excepciones previstas en la Ley Orgánica del Poder Judicial de manera que, a diferencia de lo que sucede en el ámbito tributario, la regulación del acceso a la información contenida en las sentencias ha de hacerse por ley orgánica.

No obstante, pese a esas declaraciones y, atendiendo a las recomendaciones efectuadas por el Consejo General del Poder Judicial, se introdujo una excepción a la publicidad del acceso en los casos en que se haya

satisfecho con anterioridad a la firmeza de la sentencia la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda pública por todos los conceptos.

DÉCIMO: La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios

El papel de los intermediarios, en cuanto a responsables del diseño de mecanismos de planificación fiscal agresiva, ha sido objeto de especial atención por la OCDE y la UE que han visto la importancia de esa actividad, tanto en lo que se refiere al diseño de mecanismos de planificación fiscal agresiva como en lo que se refiere a su posición privilegiada para reducir o evitar la utilización de tales mecanismos, por lo que su papel aparece como un factor condicionante y decisivo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Al respecto, la Directiva 2018/822, de 25 de mayo de 2018, modificó la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, cuya transposición se debía haber llevado a cabo antes del 31 de diciembre de 2019.

No obstante, se espera que la transposición de esa Directiva se produzca lo antes posible. La obligación de información se llevará a cabo desde el 1 de enero de 2021.

En el ámbito subjetivo, la transposición de la Directiva a la normativa española extenderá el reconocimiento del deber de secreto profesional a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediarios de acuerdo con la mencionada Directiva. Esta precisión es importante por cuanto que en el borrador de Anteproyecto inicial el deber de secreto profesional se limitaba a los abogados.

A estos efectos, el artículo 93.5 de la LGT, tras reconocer en el apartado anterior el secreto del contenido de la correspondencia, de los datos que hayan sido suministrados para una función exclusivamente estadística y del protocolo notarial con las excepciones allí previstas, establece en el apartado quinto que la obligación de los demás profesionales no mencionados en los apartados anteriores de facilitar información con trascendencia tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asistencia o defensa.

En este sentido, tanto el Tribunal Constitucional, STC 110/1984, como la STS de 30 de octubre de 1996, ya habían reconocido los límites de esa solicitud de información en cuanto que la Inspección podrá conocer la identidad del cliente y el concepto genérico del servicio profesional prestado, pero no la cuestión jurídica sobre la que se pide asesoramiento o dictamen.

En este contexto se ha planteado la posible aplicación del secreto profesional al abogado de empresa, lo que no parece encajar en el precepto antes mencionado si bien, a juicio de la doctrina, podría encontrar fundamento en el derecho a no auto incriminarse y que protege frente a la extracción por medios coercitivos de declaraciones auto inculpatórias.

Desde este punto de vista, según algunos autores, el derecho a no auto incriminarse, “nemo tenetur”, podría usarse para rechazar requerimientos dirigidos a abogados y empleados de empresa, en tanto pueda invocar su relación con la persona jurídica para la que trabaja. Se advierte, sin embargo, que ese derecho no supone una obligación para el empleado de no declarar en contra de su empresa.

UNDÉCIMO: La influencia del Derecho de la Unión Europea como factor decisivo

A la vista de diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la UE en las que se pone en cuestión el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea en relación con las normas de Derecho interno reguladoras de los plazos de prescripción, teniendo en cuenta la Sentencia de 8 de septiembre de 2015 del TJUE, cabe concluir que si el juez nacional estimase la aplicación de las disposiciones nacionales en materia de interrupción de la prescripción y éstas condujesen a la impunidad, podría declararse que las medidas establecidas para combatir el fraude y las actividades ilícitas que afectan a los intereses financieros de la UE no son ni efectivas ni disuasorias, lo que sería incompatible con el artículo 325 del TFUE. Lafuente (2019) p.95.

De otra parte, en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 10 de octubre de 2019 y en lo que se refiere a una entrada en domicilio llevada a cabo por la Administración Tributaria, al objeto de obtener información sobre los gastos, trabajos e inversiones llevados a cabo por una empresa para materializar las dotaciones al factor de agotamiento de la minería por medio del acceso al sistema de gestión de la empresa, el TS consideró dicha actuación desproporcionada y contraria al ordenamiento jurídico en la medida en que vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio y contraviene, entre otros, el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Al respecto, el TS invoca el cuerpo de doctrina forjado en torno a los criterios reiteradamente expresados por el Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el propio TS sobre el alcance de las potestades del juez para autorizar la entrada de la Administración, así como sobre las exigencias que dicha petición debe cumplir para que pueda considerarse constitucionalmente legítima la limitación de tan relevante derecho fundamental.

Como podemos apreciar, pronunciamientos sobre muy diferentes cuestiones se han resuelto con los mismos argumentos, proporcionalidad, garantías procesales y respeto a los derechos generales de los contribuyentes,

lo que revela un entendimiento similar de cuestiones muy dispares cuando lo que se vulnera son las garantías procesales y la proporcionalidad de las actuaciones llevadas a cabo por las Administraciones Públicas.

2. CONCLUSIONES

A la vista de lo expuesto, podemos formular una serie de apreciaciones respecto de la evolución de los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información en la siguiente forma:

Primera: Los intercambios automáticos de cuentas financieras han permitido captar un elevado volumen de información a través de los intermediarios financieros que contempla información automática sobre diversos activos financieros.

En el intercambio CRS, la información financiera se refiere a los siguientes tipos de activos financieros:

- Cuentas de depósito
- Cuentas de custodia
- Participaciones en Fondos de Inversión
- Participaciones en fondos ajenos en la institución financiera
- Contratos de seguro con valor en efectivo y determinados contratos de anualidades ofrecidos por una institución financiera.

En las bases de datos de la AEAT no se ha localizado información sobre el volumen de contribuyentes e importes que estos intercambios representan. Sí constan datos de los intercambios realizados de forma espontánea y de los realizados previa petición.

Aunque los intercambios automáticos de información, según consta en el Plan Estratégico de la AEAT al que, enseguida nos referiremos, han aumentado considerablemente por el mayor número de países y jurisdicciones que se han ido adhiriendo, hasta un total de 102, a la vista de la evolución operada en los últimos años con la aparición de monedas virtuales y nuevos productos financieros que posiblemente no

estén incluidos en los intercambios automáticos, cabe plantear la hipótesis de si el volumen de los intercambios automáticos de información financiera pudiera a lo largo del tiempo ir perdiendo parte de su relevancia.

En ese contexto, la Directiva de Intermediarios y las políticas de Compliance adquieren una dimensión nueva, apareciendo como nuevos estándares de comportamiento que, si se generalizaran, no harían tan necesarios los intercambios automáticos.

Segunda: Con la derogación de la Directiva 95/46 y la aplicación del Reglamento de Protección de Datos a partir de 2018, los derechos de los contribuyentes en el ámbito del intercambio de información se centran en la protección de sus datos personales de acuerdo con los principios generales en la materia.

De ahí que los derechos de los contribuyentes en este ámbito convergen con los derechos generales de las personas físicas por lo que su alcance trasciende del ámbito específico del intercambio de información.

Los postulados de la Sentencia Schrems en el Asunto C-362/14 pueden servir de orientación al respecto, ya que el Tribunal de Justicia establece que debe considerarse que una normativa que permite a las autoridades públicas acceder de forma generalizada al contenido de las comunicaciones electrónicas lesiona el contenido esencial del derecho fundamental al respeto de la vida privada.

Asimismo, el Tribunal de Justicia destaca que una normativa que no prevea posibilidad alguna de que el justiciable ejerza acciones en Derecho para acceder a los datos personales que le conciernen o para obtener su rectificación o supresión vulnera el contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, cuando esa posibilidad es inherente a la existencia del Estado de Derecho.

De esta forma, el respeto debido a los datos personales comporta limitaciones a los intercambios de información en la medida en que los Tribunales aprecien que se han lesionado los derechos contenidos en la Carta de Derechos fundamentales de la UE.

Tercera: Se exige a las Administraciones públicas un estándar común en la protección de los derechos de los contribuyentes cuyos datos son objeto de intercambio automático que se basa en los convenios de protección de los derechos humanos.

La UE es más exigente en cuanto a dicho estándar al aplicar el artículo 8 de la Convención de Derechos Fundamentales de la UE de 26 de octubre de 2012, (/C 326/02) según versión consolidada del Tratado de la UE y la regulación del Reglamento Europeo de Protección de Datos 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la protección de datos personales.

Cuarta: Las Administraciones tributarias tienen que, cada vez más, fomentar el cumplimiento cooperativo y así, en el Plan Estratégico de la AEAT para los ejercicios 2020 a 2023, publicado el 28 de enero de 2020 se indica lo siguiente:

“En el ámbito internacional, destaca el incremento de la transparencia en la información y la consolidación de todos los intercambios de información impulsados en la Unión Europea y en el ámbito de la OCDE. Toda esta información se ha ido completando, en los últimos años, con otras fuentes muy relevantes, como la información de cuentas financieras obtenida por la aplicación del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional con la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (CRS) o, en el ámbito de la Unión Europea,

la intercambiada al amparo de la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014 (conocida como DAC 2), que modifica la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa.

En particular, el intercambio automático de información de cuentas financieras en el extranjero titularidad de residentes en España ha aumentado en los últimos años significativamente, en la medida en que a partir del año 2018 un número muy relevante de jurisdicciones se ha incorporado al proyecto CRS (Common Reporting Standard), desarrollado por la OCDE e impulsado por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información. A partir de 30 de septiembre de 2017 España realizó el primer intercambio, afectando a 49 jurisdicciones. En el año 2018, dichos intercambios se extendieron a 100 jurisdicciones, y por lo que respecta al año 2019, estos intercambios han afectado ya a 102 jurisdicciones, de acuerdo con los compromisos internacionales asumidos para la implementación del CRS.

La generalización de los intercambios automáticos de información a nivel internacional exige a la Agencia Tributaria la puesta en marcha de herramientas informáticas de depuración de la información recibida del exterior con el objeto de que pueda ser utilizada en las actuaciones de prevención y, en su caso, control del cumplimiento tributario. Durante el año 2020, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios de la OCDE evaluará a España, junto al resto de países y jurisdicciones participantes en el intercambio automático de información de cuentas financieras, en relación con la observancia de las obligaciones derivadas del CRS. Se analizará el cumplimiento de las obligaciones de diligencia debida por parte de las Instituciones Financieras que deben seguir al objeto de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras para asegurar con

ello el conocimiento del beneficiario efectivo, así como el correcto cumplimiento de su obligación de información a la Agencia Tributaria.”

Asimismo, se indica: “En el ámbito de la prevención junto con la generalización de la cesión de datos fiscales y la extensión a nuevos colectivos de los borradores de declaración, las líneas de actuación más relevantes son las siguientes:

Ofrecer a los contribuyentes de forma sistemática la nueva información que se vaya obteniendo de terceros, incluida la procedente de los intercambios automáticos de información, sin perjuicio de que en determinados casos proceda directamente el inicio de actuaciones de comprobación.

Firmar con los contribuyentes y asesores códigos de buenas prácticas tributarias basados en los principios de confianza y transparencia.

Reforzar el modelo cooperativo de relación de relación con la publicación de los criterios administrativos que aplica la AEAT en sus actuaciones y el establecimiento de canales bidireccionales en los foros colaborativos para la unificación de criterios y el reforzamiento de la certeza jurídica y la prevención, y en su caso, la finalización de los procedimientos con acuerdo y la resolución anticipada de los conflictos tributarios.

Facilitar que el modelo cooperativo se extienda al ámbito internacional impulsando con otros países fórmulas para el reforzamiento de la certeza jurídica bilaterales o multilaterales.

Buscar estrategias convergentes con la generalización de auto cumplimiento (Compliance) entre las empresas, de tal forma que su posicionamiento sobre el riesgo fiscal, mayor o menor, que cada una quiere asumir, no se formule en abstracto, sino con referencia a criterios administrativos previamente conocidos respecto de los que puedan fijar su posición.”

Con estas conclusiones pensamos que, al menos por el momento, podemos esbozar una respuesta sometida, por supuesto a debate, acerca de la siguiente pregunta: “El intercambio automático de información ¿A dónde conduce?”

En nuestra opinión, de una parte, conduce a una generalización de los derechos del contribuyente en cuanto ciudadano, en la medida en que ya no son derechos específicos del ámbito tributario, sino que ahondan sus raíces en los derechos humanos y, por ello, constituyen un estándar global. Si bien en este punto pensamos que la inclusión en el título X de la Ley Orgánica de Protección de Datos de los derechos digitales de la ciudadanía contemplados en el artículo 18.4 de la Constitución pudiera reducir la uniformidad que el Reglamento General de Protección de Datos pretendía establecer para solventar las deficiencias generadas en la anterior Directiva 95/46 CE.

De otra, la copiosa información obtenida de los intercambios automáticos puede dar paso a una política de cumplimiento cooperativo en el que el contribuyente y la Administración puedan valorar de antemano los riesgos en los que pueden incurrir y la forma de resolverlos.

Finalmente, hemos de hacer referencia a la Declaración Tadeus 2019, celebrada en Helsinki los días 17 y 18 de septiembre de 2019, en la que los Directores Generales de las Administraciones tributarias de la UE se comprometieron a una cooperación más estrecha entre sus administraciones y a explorar posibles soluciones para los problemas similares a los que se enfrentan, todo ello dentro del marco del programa Fiscalis.

A estos efectos, interesa destacar los compromisos asumidos:

- Generar confianza y mejorar el nivel de cumplimiento tributario mediante la seguridad jurídica y la gestión del riesgo de cumplimiento.

- Facilitar posiciones coordinadas entre las Administraciones fiscales en los foros internacionales.
 - Promover una coordinación eficaz con la OCDE y, en particular, con el foro sobre Administración tributaria.
- No cabe duda de que si las Administraciones tributarias actúan de forma cada vez más coordinada se podrán establecer prácticas comunes que faciliten la aplicación y la interpretación de las normas y que permitan establecer estándares comunes de los derechos de los ciudadanos en lo que se refieran a cuestiones de índole tributaria.

3. BIBLIOGRAFÍA

Sánchez (2016) *Revista Quincena Fiscal* 12 p.4

Moreno (2016) *Revista Quincena Fiscal* 12 pp.12-13

Giner (2018) *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* 8, p.10

Serrat (2018) *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la Era digital*. Thomson Reuters Aranzadi, pp. 355 y 356

Lafuente (2019) *Precisiones jurisprudenciales sobre el delito contra la Hacienda Pública*. Civitas. Thomson Reuters, p. 95

Olivares (2017) *Revista Quincena Fiscal* 14 p.20



LOS DESAFÍOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

ante el futuro del trabajo
en la nueva normalidad

Rodrigo **González Cao**

SINOPSIS

El futuro del trabajo en la nueva normalidad magnifica cuestiones estructurales no resueltas como precarización laboral, empleo informal y marginalidad de las transacciones que erosionan la base imponible. Los desafíos pasan por rediseñar los procesos de la Administración Tributaria, segmentar a los contribuyentes con base en su comportamiento, introducir nuevas tecnologías, fortalecer el talento

humano y profesionalizar los cuerpos de inspección. El objetivo es ampliar la base de cotizantes y asegurar la recaudación de la Seguridad Social para fortalecer la suficiencia, sostenibilidad y universalidad de los sistemas contributivos de protección. La actual coyuntura de descontento y desintegración es una oportunidad para ese cambio.

CONTENIDO

Introducción

1. Un presente distópico de descontento e incertidumbre
2. El empleo informal alimenta circuitos marginales
3. La precarización en la cuarta revolución industrial
4. Los desafíos de las Administraciones Tributarias
5. Conclusiones
6. Bibliografía

AUTOR

Es Contador Público y Licenciado en Administración. Colabora con el Centro de Estudios en Administración Tributaria de la Universidad de Buenos Aires y es docente en el Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Americanas. Desde hace 30 años ejerce jefaturas en áreas de investigación, fiscalización y control de gestión de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina. Actualmente se desempeña como Consejero Técnico en la Dirección de Capacitación.

INTRODUCCIÓN

La crisis socio-económica originada en la pandemia sanitaria nos encuentra recorriendo una transición hacia el futuro del trabajo en el marco de la llamada cuarta revolución industrial.

En ese contexto las Administraciones Tributarias se ven compelidas a transitar un raid incierto que nos impulsa a revisar el modo habitual de realizar sus tareas y sus modelos de gestión.

Precariamente divisamos que ciertas disrupciones están sucediendo, pero no estamos seguros de qué es exactamente lo que ocurrirá si efectivamente sucediera. Es un doble no saber, que nos presenta un reto intelectual imponente.

Como Administración Tributaria podemos analizar hipótesis, crear estrategias y realizar predicciones de comportamientos futuros, pero luego algo totalmente inesperado ocurre, desafiando por completo las certezas que hemos construido a partir de nuestra experiencia.

En este devenir la transformación es rápida, el contexto es impredecible y la gestión de la Administración Tributaria se ve influida por cambios sociológicos (mutación en estilos de vida, nuevos modelos de familia, resolución de cuestiones de género, crisis de los fenómenos de urbanización y concentración en grandes aglomerados urbanos), tecnológicos (con la universalización de la digitalización en todos los ámbitos), económicos (con mercados ultra competitivos, guerras comerciales entre bloques comerciales y constante cambio de pautas de juego), políticos (donde el contexto muta incesante y paradójicamente), ambientales (con creciente importancia de la sustentabilidad y del impacto de la huella de carbono) y demográficos (crecimiento de expectativa de vida, caída de la tasa de nacimientos por mujer fértil, aumento de la población urbana, creciente demanda de protección social). Cambios que impactan sobre el diseño de la Seguridad Social

y sobre la demanda de sus prestaciones de cobertura, pero también sobre las modalidades de empleo y sobre la forma en que la Administración Tributaria recauda las cotizaciones contributivas sobre la nómina salarial en un contexto de caída de la recaudación de los ingresos públicos.

Todos estos cambios están entrelazados y, al definir los programas de gobernanza de las Administraciones Tributarias, podemos caer en la simplificación de creer que los desafíos son problemas unidireccionales con una única solución correcta, en lugar de verlos como poliedros con muchas aristas que pueden aprovecharse si acertamos con el diagnóstico adecuado y oportuno.

1. UN PRESENTE DISTÓPICO DE DESCENTEN TO E INCERTIDUMBRE

A nivel social, la ciudadanía transita una etapa de insatisfacción y frustración creciente influida por la brecha entre los niveles de calidad de vida prometidos y los magros logros alcanzados, entre otros factores.

Entre las causas raíz podemos enumerar, entre tantas otras, el declive del nivel educativo, la insuficiencia de trabajadores con formación técnica acorde a los puestos de trabajo más demandados, los crecientes niveles de pobreza y de exclusión social, el derrumbe del nivel de empleo, las altas tasas de desocupación juvenil y una distribución desigual del ingreso. Pero también podemos agregar a procesos inflacionarios indómitos que tienen un fuerte impacto en la desvalorización del poder adquisitivo de los salarios.

Todos estos factores de descomposición social repercuten en una desintegración productiva potenciada por un empleo informal de un tercio de los asalariados, el cual es magnificado en un círculo vicioso por circuitos económicos marginales, alta presión fiscal y precarización de las condiciones de trabajo, especialmente de jóvenes, de mujeres, del quintil de menores ingresos y de los migrantes (INDEC, 2020a).

Por tal motivo, la inestabilidad referida no obedece a un hecho puntual, sino que es un reto estructural multicausal y que arrastra una larga historia de frustraciones. Todos indicadores que se han deteriorado con la crisis socio-económica que ha sobrevenido a la crisis sanitaria pandémica.

Las Administraciones Tributarias, en su campo de acción específico, enfrentan un gran desafío en el combate de estos retos estructurales no resueltos que amplifican la creciente precarización laboral y los circuitos marginales de circulación de bienes y servicios, círculo vicioso que, en definitiva, empobrece a los ciudadanos, desvía recursos tributarios y sumerge a sectores de la población en un submundo de vulnerabilidad, exclusión, corrupción y evasión.

Si bien en diferentes oportunidades se implementaron diversas medidas de estabilización ortodoxas que ponen su acento en la disciplina fiscal, éstas descuidan los ingresos de los principales agentes económicos, en especial de los trabajadores y de los pequeños empleadores, en economías donde el consumo interno es un motor importante de su dinamismo.

Luego, ante el descontento social que generan, cuando se adopta un enfoque más heterodoxo que procura además defender el empleo y los ingresos, surgen necesariamente acciones de control de precios, salarios y tipo de cambio. Todo ello impacta de lleno en la recaudación de los ingresos públicos y complejiza el trabajo cotidiano de la Administración Tributaria.

En un contexto de restricción externa, algunos plantean aumentar la tasa de ahorro, lo cual sólo sería posible realizando una profunda reforma tributaria para lograr un sistema impositivo más eficiente y, sobre todo, con una base más amplia, ya que, como hemos señalado previamente, una parte importante de la economía opera en la marginalidad y el ahorro es doblemente castigado con impuestos y con altos valores de inflación.

Como consecuencia de esta degradación y de las respuestas pendulares se vuelve una tarea insostenible el realizar una planificación integradora sólida y a largo plazo, emergiendo la anomia y la incongruencia normativa, todo lo cual se traduce, en definitiva, en un galimatías de objetivos, superposición de tareas y trabajo desordenado.

Dichos vaivenes económicos y sociales inciden en un cambio continuo de prioridades para la Administración Tributaria, en volatilidad de las estrategias y metas y, generalmente, en la paralización de procesos en marcha que quedan trancos a mitad de camino.

2. EL EMPLEO INFORMAL ALIMENTA CIRCUITOS MARGINALES

Según los datos del Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) de Argentina, previos a la crisis pandémica, la categoría de “asalariados sin descuento jubilatorio” representa a uno de cada tres trabajadores asalariados en relación de dependencia (INDEC, 2020a), gran parte de ellos en situación social de vulnerabilidad.

En el segundo semestre de 2019 el porcentaje de hogares por debajo de la línea de pobreza fue del 25,9%, los cuales comprenden al 35,5% del total de personas y el 52,3% de los niños menores de 15 años. Los ingresos en promedio de esta población vulnerable se encuentran 39,8 % por debajo de la línea de pobreza (INDEC, 2020b).

Asimismo, los valores anualizados de los componentes del valor agregado bruto (VAB) a precios básicos para el primer trimestre de 2020 reflejan una participación de 49,8% para la remuneración al trabajo asalariado (INDEC, 2020c). El panorama a corto plazo no es alentador y es posible que algunos indicadores se deterioren a raíz de la crisis socio-económica post pandémica.

Los altos niveles de pobreza y desocupación, la caída del poder adquisitivo del salario y la creciente desigualdad en la distribución del ingreso, además de generar descontento social, alimentan un círculo vicioso integrado por la precarización laboral, las condiciones insalubres de trabajo, los accidentes profesionales, las jornadas extensas, las bajas remuneraciones, el ausentismo y la alta rotación de trabajadores.

En este contexto, al ser precario, el trabajo en lugar de estimular el desarrollo de las potencialidades personales generalmente se convierte en una trampa física y emocional que magnifica las condiciones de exclusión social en las que se encuentran estancados los trabajadores más vulnerables.

La generalización del trabajo informal descalabra las promesas de una bonanza compartida que han mantenido a la sociedad cohesionada y, su persistencia en el tiempo, deteriora la confianza de la ciudadanía en las instituciones democráticas.

Sumado a ello, el aumento de la inseguridad y de la incertidumbre alimenta el crecimiento de conductas aislacionistas y el surgimiento de los atajos chauvinistas de los nacionalismos intransigentes o las explosiones sociales violentas e incontenibles dificultosas de canalizar.

A todas luces el contrato social se ha aplicado de manera desigual y de manera defectuosa según sea la región del país o la actividad económica que analicemos y, en ese contexto, a pesar de los esfuerzos de la Administración Tributaria, muchos trabajadores de la economía rural y de la economía informal hoy no tienen acceso a la cobertura de subsistemas de la Seguridad Social contributivos que los protejan ante las contingencias vitales. Cobertura vital que es la base del contrato social que asegura a los trabajadores una participación justa en el progreso económico, el respeto de sus derechos y la protección de los riesgos a los que se exponen en su labor cotidiana.

La ausencia o el fracaso del contrato social perjudican a todos y dinamitan la paz social, por eso es importante reforzar dicho compromiso a través de acciones eficaces de las Administraciones Tributarias que amplíen la base de cotizantes con el objetivo de asegurar la financiación del acceso universal a pisos de protección social (OIT, 2018).

Muchas “soluciones” que se formulan para remediar las condiciones económicas, tributarias y regulatorias del mercado laboral, obvian los mecanismos del mercado interno de trabajo y los procesos de segmentación en sub-mercados laborales sobre los que ya advirtiera prematuramente Michael PIORE (1972) en “*Notes for a theory of labor market stratification*” y otras publicaciones posteriores de su autoría en las que cuestiona el supuesto de la teoría neoclásica respecto de que el mercado de trabajo funciona como una feria de productos normalizados y critica que, en esa simplificación, no se consideran ciertos “*condicionantes de itinerario*” como las cuestiones formativas, familiares, de ingresos y sociales, entre muchas otras.

Para comprender el fenómeno del empleo informal en nuestro contexto debemos considerar que cada trabajador posee destrezas condicionadas por el diseño del currículo estudiantil y la trayectoria que ha recorrido en virtud de variables económicas, sociales y demográficas, de reglas administrativas, normas sociales, costumbres, marcos cognitivos y redes de información. Todos estos factores, en su conjunto, determinan las actuaciones individuales de los trabajadores y empleadores y su moralidad tributaria y, en forma agregada, de todo el mercado laboral interno, de los submercados sectoriales y del conjunto de contribuyentes.

3. LA PRECARIZACIÓN EN LA CUARTA REVOLUCIÓN INDUSTRIAL

3.1 El talento humano en la economía del conocimiento

Entendemos a la Economía del Conocimiento, en el marco de la cuarta revolución industrial, como la combinación integrada de actividades productivas que se apoyan en el uso intensivo de tecnología y que requieren de un talento humano altamente calificado.

Esta conjunción de alta tecnología y altas calificaciones genera cambios en la organización productiva de las empresas. Una expresión de este fenómeno son las compañías que ejercen una posición dominante en su sector y que no poseen bienes físicos y, a veces, emplean a pocos trabajadores. Así, en el “top ten” de las mayores empresas que cotizan en la bolsa de valores encontramos cinco “tecnológicas”: Apple, Alphabet (Google), Microsoft, Amazon y Facebook. Estos clústeres de servicios basados en el conocimiento año tras año representan un porcentaje mayor del PBI.

Recientes legislaciones de Promoción de la Economía del Conocimiento que abarcan a sectores del software, de contenido audiovisual, a la industria 4.0 y a la biotecnología otorgan una reducción de las contribuciones patronales a la Seguridad Social, permiten que los exportadores que hayan abonado impuestos en el país de destino puedan deducirlo del Impuesto a la Renta de sociedades y se les asegura una “inmovilidad fiscal” (no aumentarles su carga tributaria total durante la vigencia del régimen promocional). Previendo que aumentarán los contribuyentes de estos sectores, en cantidad y en proporción respecto del total de la economía, y que los potenciales beneficiarios seguramente aprovecharán estas ventajas fiscales, es posible que la recaudación de los ingresos públicos sea impactada en un contexto en que cada peso cuenta para poder atender la recuperación económica postpandémica.

Pero no todas las nuevas tecnologías surgen en esta década integradora con talento humano altamente calificado. También surgen nuevos retos para la aplicación efectiva de la protección social de los trabajadores en relación de dependencia en ciertas modalidades como el empleo esporádico de los “trabajadores de plataformas digitales” (**GONZÁLEZ CAO, 2018a**) en el marco de la economía de los pequeños encargos (“*gig economy*”).

En la lógica de la economía de los pequeños mandados el trabajador es llamado a realizar una tarea puntual, pone su conocimiento sobre la actividad, su mano de obra y los medios necesarios y, a cambio, cobra una tarifa prefijada, y queda “latente” temporariamente, en espera del siguiente encargo.

Sumado a ello, la tendencia a la alta rotación de personal de baja calificación que previamente se expresaba en empleados de cadenas de comidas rápidas, reposidores de mercaderías y cajeros de comercios minoristas, hoy es aprovechada por los desarrollos que se apoyan en la “economía de plataformas digitales” para montar estructuras empresariales basadas en estas tecnologías disruptivas a costo marginal cercano a cero (**MGI, 2016**). Estructuras que se alimentan de trabajadores que, en muchos casos, han perdido un empleo estable como consecuencia de la crisis económica postpandémica que transitamos y recurren a estas contrataciones desventajosas para, al menos, asegurar un ingreso mínimo a sus familias.

Si bien estas plataformas digitales proporcionan nuevas fuentes de ingresos a muchos trabajadores, su naturaleza etérea en la “nube” desafía la creatividad de las Administraciones Tributarias para mejorar el control del cumplimiento de las legislaciones impositivas, laborales y de la Seguridad Social ante la falta de establecimiento físico y la deslocalización en el extranjero en países de baja tributación.

En algunas de estas plataformas se verifica una tendencia abusiva en la contratación donde el trabajo a veces está mal remunerado, a menudo por debajo de los salarios mínimos vigentes, y no existen mecanismos oficiales suficientemente oportunos y eficaces para hacer frente al trato injusto.

Como todo indica que esta forma de trabajo se expandirá en el futuro, deviene necesario el desarrollo de legislación acorde y la profesionalización de los cuerpos de inspección y auditoría fiscal dedicados al control del empleo formal, del ingreso de las cotizaciones a la Seguridad Social y de la correcta tributación.

Cuando analizamos las nuevas modalidades de trabajo a través de plataformas digitales encontramos, entre muchos otros, cinco grandes grupos que se destacan:

- los repartidores de productos a domicilio,
- los servicios de transporte de pasajeros por medio de vehículos con conductor,
- los servicios de reparación a domicilio (gasista, electricista, plomero, instalador de equipo de aire acondicionado, etc.),
- los servicios de limpieza y labores domésticas a domicilio y,
- los servicios de preparación de comidas caseras.

Nos extenderemos un poco más sobre los dos primeros (repartidores y conductores de vehículos) ya que son los servicios que más se han difundido en cantidad de usuarios y prestadores durante las medidas de aislamiento sanitario que transitamos y son además los sectores sobre los cuales más artículos periodísticos y estudios académicos hemos podido compilar para presentar su modalidad operativa.

3.2 Los trabajadores de plataformas digitales que reparten productos a domicilio

A los repartidores de productos a domicilio podemos incluirlos dentro de la clasificación de “trabajadores de última milla” realizada por **AUTOR y SALOMONS (2019)**. En cada uno de los países adonde se han instalado unas pocas grandes empresas concentran la mayor parte de la actividad de reparto a domicilio y, una gran cantidad de comercios han “tercerizado” el servicio de reparto de sus productos y cadetería a través de ellas, desplazando a quienes antes eran empleados en dichas tareas hacia la nueva modalidad de plataforma y, ciertas veces, hacia una precarización laboral.

Por lo general las referidas empresas de plataformas digitales desconocen expresamente la relación laboral que se les atribuye respecto de los repartidores que trabajan para ellas.

Al analizar el concepto de territorialidad de la tributación, encontramos que, en el caso argentino, las tres principales empresas cuentan con domicilios fiscales constituidos en el país, oficinas comerciales y se encuentran inscriptas ante la Administración Tributaria como empleadores y como contribuyentes en los impuestos que les corresponden. De los análisis de plantillas laborales surge que, si bien se encuentran inscriptas como empleadores, solamente reconocen como trabajadores propios a un pequeño grupo de administrativos, técnicos telemáticos y agentes de soporte.

Sin embargo, a los fines de trabajar en dichas empresas como repartidor, se le exige al trabajador que acredite su identidad y datos personales, que presente un certificado de antecedentes penales, la titularidad de una cuenta bancaria, un teléfono celular y, en algunos casos, su situación tributaria como trabajador independiente. Se ha verificado que la mayoría opta por inscribirse como monotributista, abusando del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes que está

ideado para el trabajo independiente, y no a los fines de disimular una relación laboral encubierta. En este esquema es el trabajador quien debe asumir el costo de las cotizaciones a la Seguridad Social, de los impuestos correspondientes y del seguro de salud.

En caso de que no sepa cómo inscribirse como trabajador independiente ante la Autoridad Tributaria la plataforma digital le ofrece un servicio de gestoría que se le factura aparte por alrededor de quince dólares norteamericanos.

Los trabajadores asisten a una capacitación previa obligatoria dictada por la empresa contratante y en ella se les insiste en reiteradas ocasiones que son “emprendedores”.

El trabajador debe pagar un monto de dinero en concepto de garantía por el uniforme de trabajo y la caja térmica en la cual transporta los productos. Ambos elementos llevan los colores e isologos de la compañía y son recibidos en comodato.

Al analizar el vínculo de los trabajadores con la plataforma digital surgen características propias de una subordinación técnica, jurídica y económica que se encuentra definida por la sanción ante la negativa a realizar pedidos (disminuye su tasa de aceptación, por lo tanto, sus ingresos), la asignación de la tarea (que implica la distancia y el tiempo en el cual debe cumplirse el pedido), el precio del servicio y de la propina, la indumentaria a vestir, la capacitación cursada y el cobro de una retribución por las tareas prestadas.

En este sentido es trascendente destacar el hecho de que el repartidor no asume ningún riesgo en cuanto a la actividad económica ejercida por su empleador. Incluso, en el supuesto caso de recibir dinero en efectivo en el marco de una entrega, el repartidor debería apersonarse a un local de una cadena de cobranzas para depositarlo en una cuenta bancaria en favor de la plataforma digital.

En este aspecto encontramos un amplio campo para el control del empleo formal y contra la precarización laboral por parte de las Administraciones Tributarias con el objetivo de probar la subordinación técnica, jurídica y económica. Sin perjuicio de ello, a efectos de evitar situaciones litigiosas que demoren mucho en resolverse en el fuero judicial, sería altamente deseable que se evalúe a futuro la emisión de una normativa específica en cuanto a los derechos laborales de los trabajadores y las obligaciones de los empleadores con la Seguridad Social.

En la justicia laboral ya existen algunos fallos que definen que el repartidor es un trabajador en relación de dependencia, aclarando que no es un trabajador autónomo ni tampoco un empresario y que ha sido incorporado a la organización empresaria de quien le paga la retribución y por cuya cuenta e interés se desempeña.

3.3 Los trabajadores de plataformas digitales que conducen vehículos de transporte de pasajeros

El otro tipo de trabajo a través de plataformas digitales que más se ha extendido ante las restricciones sanitarias para utilizar transporte público son los servicios de contratación de transporte de pasajeros por medio de vehículos con conductor.

En Argentina entre las empresas de mayor magnitud y alcance nacional se destacan dos y entre ambas encontramos comportamientos fiscales disímiles.

La que primero empezó a ofrecer servicios no tiene una sociedad regular en el territorio nacional, ni oficinas comerciales. En alguna provincia en la cual la regulación local de tránsito de vehículos le ha impuesto la condición de habilitar una oficina local, se ha simulado el cumplimiento de dicho requisito a través del alquiler de un local en un centro comercial por una sociedad diferente, y para cuya atención contrata trabajadores

eventuales a través de una agencia de colocación de empleo temporario.

Para evitar la tributación local y eludir la declaración de sus trabajadores ante la Administración Tributaria ha recurrido a un complejo entramado de sociedades, principalmente en países extranjeros. Una de esas sociedades se encuentra radicada en los Estados Unidos de Norteamérica y es la que desarrolla la aplicación informática “app” y la titular de la propiedad intelectual y demás derechos de la marca.

Otras sociedades del conjunto económico se encuentran en jurisdicciones de baja tributación, estando las principales en los Países Bajos, Barbados y Delaware.

Por último, están ciertas sociedades satélites que se integran localmente en el país y que son las encargadas del pago a los conductores.

Para inscribirse como conductor en la plataforma, es necesario tener más de 21 años, contar con un determinado tipo de automóvil, poseer licencia de conducir e informar una póliza de seguro del automóvil al día.

Al igual que con los repartidores a domicilio, la empresa le recomienda a los conductores de los vehículos su inscripción ante la autoridad tributaria en el régimen especial para pequeños contribuyentes independientes (Monotributo).

Por lo general los pagos que realizan los viajeros con su tarjeta de crédito son girados al exterior, salvo en cierto período en que estuvo vigente alguna medida judicial que lo ha impedido.

A los conductores se les abona un cuarto de la tarifa cobrada, la cual retorna al país por medio de una triangulación con empresas locales que reciben los fondos desde el exterior.

Para no ser informada en los registros de la Administración Tributaria la empresa les solicita a los conductores que no le emitan facturas por los servicios que prestan, induciéndolos a un incumplimiento de sus supuestas obligaciones tributarias, por un lado, pero, por otro, reconociendo en los hechos que no son terceros ajenos que le facturan un servicio a la empresa, sino trabajadores en relación de dependencia que prestan tareas a su empleador.

Recientemente, la Superintendencia de Seguros de la Nación estableció regulación al respecto, contemplando una póliza especial de seguros para el “Vehículo brindando un servicio de transporte de personas o cosas por intermedio de una plataforma tecnológica”.

En el caso de la empresa de plataforma existe una póliza de seguro contratada por las compañías extranjeras localizadas en los Países Bajos que cubre tanto a los conductores como a los pasajeros ante potenciales siniestros.

En cuanto a los derechos laborales de dichos trabajadores y la regulación de las cotizaciones a la Seguridad Social, ninguna normativa específica ha sido legislada.

Del análisis de las características del contrato entre los conductores y la plataforma surgen elementos propios de la subordinación técnica, jurídica y económica, ya que los conductores son instruidos, controlados y remunerados por la plataforma, en un marco de asignación de tareas, distancias, precios y calificaciones que se asemeja en su concepción al descripto previamente para los repartidores a domicilio. Por lo cual, tampoco se observa que exista una “sociedad” de conductores, si bien se los denomina “socios conductores”, sino una empresa que a través del trabajo de sus trabajadores en relación de dependencia, obtiene una ganancia, y es la que asume todos los riesgos de la actividad. Al no contar con un establecimiento permanente radicado en el país, la Administración Tributaria busca aplicar la

figura jurídica de responsable solidario contemplado en la legislación laboral y de la Seguridad Social con el objetivo de correr el velo societario ficticio que ha configurado el conglomerado de empresas extranjeras, conducta que además de configurar un fraude a la Seguridad Social y los tributos en general, constituye una competencia desleal para los demás prestadores de servicios de contratación de transporte de pasajeros por medio de vehículos con conductor y de los autos con taxímetro oficial.

En este caso la Administración Tributaria deberá prestar especial atención a potenciales maniobras de planificación fiscal nociva que deriven en una planificación laboral perniciosa y denoten un accionar de manifiesta mala fe por parte del conglomerado empresario, el cual involucra un ramaje de empresas vinculadas, la mayor parte constituidas en países de baja tributación, sin domicilios reales ni oficinas comerciales radicados en el país, que manejan la operación de los servicios de transporte ofrecidos a través de la aplicación digital sin personal ni bienes a su nombre asentados en el territorio nacional.

3.4 El impacto en los puestos de trabajo

Estas nuevas modalidades de trabajo que rápidamente se han extendido aprovechando los vacíos de la normativa laboral y tributaria y las medidas sanitarias de restricción que impuso el aislamiento pandémico, si a largo plazo se cristalizan en una precarización de las relaciones de empleo, generarán una disrupción aún mayor, la cual, de no ser activamente encaminada por la legislación y las autoridades de control, terminará degradando todavía más el contrato social. Pero el impacto no queda acotado a los trabajadores de plataformas digitales.

A medida que se generalicen modalidades laborales como el trabajo esporádico (**GONZÁLEZ CAO, 2018a**), el trabajo remoto, el teletrabajo y el trabajo *part-*

time, al igual que ya sucede hoy con las plataformas digitales, si no hay un marco legal claro, reglas de juego concreto y controles efectivos muchas empresas pasarán de considerarse empleadores a percibirse como meros organizadores o intermediarios entre la oferta y la demanda (**MGI, 2016**), desentendiéndose de la cobertura social de los trabajadores (**OIT, 2019**) en un claro retroceso a la desprotección que imperaba un siglo atrás.

Muchos autores sugieren que el progreso tecnológico acelerado conducirá rápidamente a niveles más altos de automatización del trabajo y, en consecuencia, a la pérdida masiva de empleos. Por efecto transitivo, este escenario llevará inexorablemente a una mayor demanda de seguros de desempleo y de beneficios de seguridad social, tanto contributivos como graciables, éstos últimos financiados con impuestos, lo que erosionará la suficiencia y sostenibilidad de las prestaciones y, en definitiva, de los ingresos públicos en una etapa de recuperación económica postpandémica que ya, de por sí, requerirá un mayor esfuerzo del aparato institucional público para asegurar la protección social de los ciudadanos. La progresiva erosión de los empleos de mediana calificación tendrá consecuencias para el financiamiento de los sistemas contributivos y sumará presión social sobre los programas y beneficios de la seguridad social, los cuales absorberán una parte cada vez más creciente del Presupuesto de gastos públicos.

Sea como resulte en definitiva el devenir de los hechos, es claro que esta cuarta revolución industrial, además de transformar rápidamente la naturaleza del trabajo, también modificará la forma en que las Administraciones Tributarias recaudan las cotizaciones a la Seguridad Social, y los tributos en general.

En consecuencia, es necesario prever las tensiones que surgirán de esta evolución en las relaciones laborales porque la economía digital avanzará sin pausa y a

ritmo creciente modificando todos los supuestos sobre los cuales concebimos los sistemas de inspección y auditoría fiscal, el financiamiento de la Seguridad Social y las condiciones de empleo. Y así, sin estrategias claras de control del empleo informal por parte de las Administraciones Tributarias se profundizarán las desigualdades que ya existen hoy y crecerá la precarización laboral (IEFPA, 2018).

4. LOS DESAFÍOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La aplicación efectiva de políticas fiscales justas es crucial para financiar la inversión en una protección social universal, suficiente y sostenible cuya demanda crece en el contexto de la crisis socio-económica postpandémica.

Para ello, el diseño del sistema tributario debe ser coherente con el fomento del trabajo decente, el crecimiento económico y el desarrollo empresarial, y la recaudación de los ingresos públicos ha de ser suficiente para cubrir las ambiciones de un programa de protección social centrado en las personas.

En este sentido, día a día crecen los retos concretos en esta nueva normalidad en el marco de la cuarta revolución industrial para que las empresas con modelos empresariales altamente digitalizados paguen efectivamente los impuestos que les corresponden y evitar la erosión de la base imponible y la transferencia de los beneficios.

4.1 El desafío de rediseñar los procesos de la Administración Tributaria

El diseño original de algunas Administraciones Tributarias carece de la noción de cadena de valor porque trabaja con un concepto fordista o weberiano tradicional. En consecuencia, al no existir una concepción de integración, ni de un modo vertical ni transversal, las acciones poseen una gran dispersión y falta de alineamiento. Los criterios de gobernanza

de las Administraciones Tributarias tradicionales han quedado obsoletos porque están más asociados a la época de la primera revolución industrial que a los vertiginosos tiempos actuales de la modernidad líquida donde el horizonte de planificación sufre cambios rápidos, inciertos, paradójicos y entrelazados.

Junto con el rediseño de procesos otro camino que se debe empezar a transitar es la capacidad de análisis de datos. La principal brecha educativa en la gestión del talento humano en las Administraciones Tributarias es la necesidad de una mayor profesionalización de sus equipos de investigación y fiscalización, con aptitud para analizar y aplicar el *big data* y *smart data* a la realidad propia del control del cumplimiento tributario y la gestión del incumplimiento. Cuando se analizan los diferentes ámbitos de una Administración Tributaria notamos que se carece de sofisticación analítica. No sólo para la foto de hoy sino, también, para predecir las situaciones que se presentarán a corto y mediano plazo en un contexto de alta volatilidad. Los fenómenos de evasión, por ejemplo, se pueden predecir en tiempo y espacio en los diferentes sectores económicos, pero debe considerarse para ello que hay muchas realidades dentro de cada sector, muchos subsectores, particularidades regionales y “burbujas”.

Por otra parte, a futuro la expansión de la economía digital presenta oportunidades para la gestión de la tributación sobre la nómina salarial y el financiamiento de la Seguridad Social si se saben aprovechar las tecnologías digitales (análisis de datos masivos, *blockchain*, inteligencia artificial) para mejorar los procesos administrativos vitales e identificar mejor los casos de fraude, error y evasión.

A su vez la digitalización de las Administraciones Tributarias también crea nuevas responsabilidades para la Seguridad Social, principalmente respecto de garantizar el almacenamiento seguro, la protección y el uso adecuado de los datos personales. En el actual contexto los riesgos de ciberseguridad son preocupaciones universales y constantes que, muchas veces, no son adecuadamente consideradas.

La organización de las instituciones del trabajo y la Seguridad Social representa una herramienta poderosa para transitar las transiciones hacia el futuro del trabajo que surgen en el contexto de la nueva normalidad. Sin embargo en cada país esta organización se hace de una manera diferente muchas veces por influencia de su historia, de la sociología y de la economía local.

El economista Michael J. PIORE y el sociólogo Andrew SCHRANK en *“Root-Cause Regulation: Protecting Work and Workers in the Twenty-First Century”* (2018) sugieren que la supervisión reguladora no ha logrado mantener los estándares laborales básicos en los Estados Unidos ya que las horas extras no compensadas, las condiciones peligrosas y el acoso en sus diversas formas están en aumento. El complejo modelo de inspección estadounidense está organizado funcionalmente en distintas áreas de especialización, reguladas y operadas por una docena de dependencias gubernamentales distintas, correspondientes a diferentes niveles estatales (la Administración de Seguridad y Salud Ocupacional; la División de Salarios y Horas del Departamento de Trabajo; la Comisión de Igualdad de Oportunidades en el Empleo; la Junta Nacional de Relaciones Laborales, el Servicio Federal de Mediación y Conciliación, y otras más). Cada una de estas dependencias tiene una responsabilidad restringida a su función específica, cuenta con inspectores especializados y su objetivo está encaminado a disuadir su incumplimiento a través de sanciones, principalmente multas y raramente de sanciones penales. Estas instituciones creadas durante la economía fordista del siglo XX para detener los abusos de los empleadores representaron una división del trabajo del sector público que se volvió ineficaz en la era actual ya que, con la descentralización de la producción, la subcontratación y el autoempleo, los costos que representa desplegar especialistas de múltiples dependencias gubernamentales inconexas se ha vuelto antieconómico. En síntesis, el modelo estadounidense fue diseñado para la inspección de empresas de producción en masa por especialistas muy rígidos y no es adecuado para el empleo descentralizado

de hoy como concluyen *PIORE Y SCHRANK (2018)*. Prueba de ello es que Estados Unidos, con su complejo sistema regulatorio, tiene una de las tasas más altas de mortalidad ocupacional en el mundo desarrollado, y se percibe un deterioro de las condiciones de trabajo en general.

PIORE Y SCHRANK (2018) también analizan el sistema generalista de inspección del trabajo y la Seguridad Social que impera en América Latina, en el cual una sola agencia regula todos los aspectos laborales conforme con los Convenios 81 y 129 de la Organización Internacional del Trabajo. Por lo general el sistema latinoamericano se apoya en una perspectiva holística de inspectores generalistas y multitarea donde la tarea de inspección apunta a las causas raíz del incumplimiento. Dicho análisis concluye que, en el contexto actual, la concepción latinoamericana podría resultar más flexible para adaptarse a las cambiantes condiciones de mercado en la nueva normalidad.

En un mundo en el que casi 3 millones de trabajadores siguen muriendo cada año como consecuencia de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales el fortalecimiento de las instituciones del trabajo y la Seguridad Social asegura una protección adecuada a todos los trabajadores que comprenda un salario mínimo adecuado, límites máximos al tiempo de trabajo y la seguridad y salud en el trabajo. Existe una clara sinergia entre la seguridad y la productividad. Entre otros factores podemos destacar que los accidentes laborales y las enfermedades profesionales tienen una repercusión económica clara, que las condiciones de trabajo seguras y saludables aumentan la productividad y, a nivel macro, existe una estrecha correlación entre la competitividad nacional y las tasas nacionales de siniestralidad laboral.

El tránsito hacia el futuro del trabajo en la cuarta revolución industrial comprende una época de transición entre las certezas del siglo XX y lo impredecible y paradójico del siglo XXI. Una transición tan amplia que va más allá de la digitalización y la

incorporación de herramientas tecnológicas a las Administraciones Tributarias y nos desafía a redefinir nuestros procedimientos y normativa. Los procesos de renovación en las Administraciones Tributarias deben avanzar en múltiples aspectos simultáneos, no alcanza solamente en realizar inversiones millonarias en “fierros” (hardware) tecnológico. La simplificación y transparencia de los trámites y el acceso de todos los ciudadanos a una ventanilla única electrónica (“one stop shop”) deben acompañar la revisión de los procesos para identificar tareas obsoletas o que, con el tiempo, se han vuelto superfluas. Si se logran avances en estos aspectos la introducción de nuevas tecnologías tendrá un impacto mucho mayor.

4.2 El desafío de introducir nuevas tecnologías en la Administración Tributaria

Los cambios basados en tecnologías deben ser aprovechados por las Administraciones Tributarias para rediseñar sus procesos internos y mitigar la incidencia del error, el fraude y la evasión.

El desafío es comprender que no alcanza solamente con invertir en equipamiento, esperando que su mera incorporación genere beneficios inmediatos, sino que la transformación digital debe ser concebida como la conversión de actividades, procesos, capacidades y modelos de negocio de las Administraciones Tributarias a partir de la aplicación de las nuevas tecnologías digitales.

En el ámbito de actuación de las Administraciones Tributarias sobre la economía marginal y el empleo informal, la nueva normalidad en el marco de la cuarta revolución industrial es una disrupción que digitalizará y desintermediará las actuales modalidades laborales y, en consecuencia, genera preocupación sobre el futuro de las relaciones de trabajo y de las remuneraciones. Relaciones laborales que son el hecho imponible que da nacimiento a la recaudación de los Recursos de la Seguridad Social y remuneraciones que son la

base imponible sobre la cual se calculan las referidas cotizaciones que financian el sistema.

Pero la introducción de nuevas tecnologías no es algo exclusivo de los contribuyentes.

El desafío de las Administraciones Tributarias ante el futuro del trabajo es lograr una estrategia de actuación holística y multidisciplinaria, que conjugue por una parte la experiencia de los planes de fiscalización de los años previos, con la parte más dura de disciplinas como la ciencia de datos. Si hay una prioridad es profesionalizar las jefaturas intermedias y superiores con capacidad analítica del *big data*. La cantidad de datos que se producen para la toma de decisiones están, hoy, lejos de su debido análisis y de cómo se pueden fomentar, a partir de eso, estrategias eficientes para reducir la evasión tributaria y el empleo informal. Para resumir el enfoque holístico, en una misma mesa de trabajo deben convivir matemáticos, antropólogos y sociólogos además de los especialistas del área de negocios (tributarios, aduaneros o de la Seguridad Social).

Tecnologías como la inteligencia artificial, la robótica y los sensores entrañan innumerables posibilidades para mejorar nuestro trabajo cotidiano: la extracción de información mediante técnicas de minería de datos puede ayudar a la Administración Tributaria a identificar los sectores de alto riesgo y a mejorar los sistemas de inspección del empleo informal; las tecnologías digitales, como las aplicaciones y los sensores, pueden facilitar un trabajo conjunto con las empresas y los interlocutores sociales para la supervisión de las condiciones de trabajo y del cumplimiento de la legislación laboral en las cadenas de suministro; la tecnología de *Blockchain* (cadenas de bloques), que proporciona transparencia y seguridad a través de bloques cifrados y bases de datos descentralizadas, podría garantizar el pago de los salarios mínimos y facilitar la transferibilidad de las calificaciones y de los antecedentes de la protección social de los trabajadores migrantes, así como el pago de la seguridad social para quienes trabajan en

plataformas digitales o en ciertos sectores propicios al pluriempleo como los trabajadores de casas particulares o los operarios de cosecha de productos primarios.

Hoy ya no hay industria ni profesión que no esté atravesada por la transformación digital y cada día descubrimos una nueva “tech”: las finanzas *fintech*, la publicidad *adtech*, la agricultura *agritech*, las tecnologías verdes *greentech* y hasta el cuidado de la salud *healthtech*. ¡Ya es tiempo de que las Administraciones Tributarias sean realmente *taxtech*!

Montadas en esta ola de cambios es que emerge una potencial legión de tecnologías que se sinergizan entre sí: la nube, la inteligencia artificial, la robótica, la internet de las cosas, el procesamiento masivo de datos con *big data* y *smart data*, el *machine learning* y el *deep learning*, la realidad virtual y la realidad aumentada. Cada una de estas tecnologías tiene un posible aprovechamiento por parte de las Administraciones Tributarias.

4.3 El desafío de fortalecer el talento humano en la Administración Tributaria

Pero no alcanza con cambios normativos, de modelo de negocio, de facultades de las Administraciones Tributarias, procesos y tecnología para que los resultados mejoren. Hoy estamos transitando una verdadera revolución, fuertemente disruptiva respecto de la organización del trabajo, la cultura interna, el liderazgo, la comunicación, pero sobre todo, la gestión del talento humano, los perfiles y competencias. Cambios que deben acompañar el rediseño de las organizaciones, las cuales irán mutando del paradigma del control a una nueva lógica de la colaboración, fronteras difusas e innovación abierta.

Entre los cambios respecto de la gestión del talento humano también podemos mencionar que cambia la relación de las personas con el trabajo, mutan los atributos valorados por el personal, los agentes de las Administraciones Tributarias quieren trabajar de otra manera, descubren nuevas modalidades como el teletrabajo y el desempeño en función de resultados

y, principalmente, valoran tener más tiempo para sus proyectos personales.

En la formación del talento humano en las Administraciones Tributarias, por un lado, deben fomentarse los puestos basados en habilidades característicamente ‘humanas’ como la creatividad, la iniciativa, el pensamiento crítico, la persuasión, la inteligencia emocional y el liderazgo. Esto será necesario en roles como servicio al contribuyente, orientación y consultas, gestión de recursos humanos y capacitación, pero, por otro lado, también serán demandados especialistas en las últimas tecnologías emergentes: inteligencia artificial y aprendizaje automático, automatización de procesos, ciberseguridad y *blockchain*.

A partir de una clasificación de puestos de trabajo realizada por **AUTOR y SALOMONS (2019)** podemos identificar dos grupos claramente diferenciados de los cuales podrían valerse las Administraciones Tributarias para fortalecer sus tareas: los trabajos “de frontera” y los trabajos “de última milla”.

Los llamados “trabajos de frontera” son un conjunto de ocupaciones, consistentes en instalar y mantener nuevas tecnologías, que hoy están ocupadas desproporcionadamente por trabajadores con educación universitaria (v.gr.: integración de robots y automatización de procesos, optimización de motores de búsqueda, matrices predictivas y de algoritmos de preselección de fiscalizaciones).

Por otra parte hay una nueva categoría de trabajo que comprende tareas casi automatizadas pero que aún mantienen cierta participación humana, como operadores de centros de llamadas (*call centers*), trabajadores de orientación y atención al público en las oficinas locales, empleados de entrada de datos e inspectores especializados en fiscalizaciones presenciales en los establecimientos de los contribuyentes. Estas ocupaciones, que se denominan trabajos de “última milla”, por ahora son todavía necesarios en las Administraciones Tributarias.

4.4 El desafío de segmentar a los contribuyentes con base en su comportamiento

La Administración Tributaria debe basar sus programas de control tributario, y particularmente del empleo informal y la economía marginal, en estrategias de gestión de riesgo, es decir, en procedimientos orientados a minimizar el error, el fraude y la evasión utilizando las herramientas legales que le otorga el código tributario y las normas de procedimiento.

El primer paso es definir las situaciones anómalas, las que deben ser volcadas en matrices, que serán gestionadas a través de programas de trabajo.

El control del empleo informal y la economía marginal debe estructurarse a partir de acciones de mitigación de riesgos en torno a los segmentos de contribuyentes y sus obligaciones. A cada contribuyente se le debe asignar un valor de riesgo en función de los antecedentes que obran en las bases de datos de la Administración Tributaria. El riesgo debe ser el factor ordenador de todos los procesos, ya que la ciudadanía le ha confiado a la Administración Tributaria la responsabilidad de asegurar el financiamiento del Presupuesto General, y especialmente solventar las crecientes prestaciones de protección social que serán demandadas en el período de recuperación postcrisis pandémica.

Al momento de calificar el riesgo de cada contribuyente debemos entender que el mercado de trabajo no funciona como un todo homogéneo sino que está compuesto por distintos segmentos. Una posible segmentación de las relaciones laborales es en virtud del comportamiento fiscal de los empleadores (**GONZÁLEZ CAO, 2018b**).

En el caso de la Administración Tributaria de Argentina podemos diferenciar entre un mercado primario, asociado a un empleo “típico” en el marco de la Ley de Contrato de Trabajo (con cierta estabilidad e indemnización por despido, con cobertura de la Seguridad Social y con salarios negociados en un marco paritario) y otro secundario, asociado al empleo

informal, la economía marginal y la precarización laboral. Este mercado secundario comprende todas las relaciones laborales insuficientemente cubiertas por sistemas formales o no cubiertas en absoluto conforme lo definido en la Recomendación N° 204 de la Organización Internacional del Trabajo.

Michael PIORE (1972) en “*Notes for a theory of labor market stratification*” propuso una división adicional dentro del sector primario en un segmento superior (puestos y pautas de movilidad típicamente asociados a profesionales y cargos directivos o trabajadores cualificados de cuello blanco) y otro inferior (puestos manuales o trabajadores de cuello azul).

El segmento primario superior se caracteriza por salarios y un estatus superiores, mayores oportunidades de promoción, ausencia de mecanismos formales de supervisión y cierto espacio para la creatividad individual y la iniciativa (**FERNÁNDEZ HUERGA, 2010**). En este segmento el empleo informal tiene menor participación. En ciertas industrias con gran incidencia de la tecnología, dichas calificaciones se acrecientan en el desempeño concreto del trabajo en la empresa (o en otras similares del mismo sector económico), por lo cual los empleadores maximizan sus esfuerzos para retener a su mano de obra de alta calificación a través de ciertos incentivos que le compensan el costo de selección y capacitación de nuevo personal si la rotación fuera alta.

En el otro extremo en actividades de baja especialización, al no haber un incentivo a conservar los puestos de trabajo, la alta rotación de trabajadores es incorporada a la planificación laboral como una respuesta a los crecientes costos laborales asociados a la retribución adicional por antigüedad, la acumulación de días de vacaciones, el incremento de las indemnizaciones por despido y otros factores asociados al empleo formal convenionado. En este tipo de actividades la cantidad de trabajadores asalariados que no realizan aportes a la Seguridad Social es más alta que en el promedio del mercado laboral.

4.5 El desafío de profesionalizar los cuerpos de inspección

El fortalecimiento de los equipos de fiscalización de las Administraciones Tributarias, y especialmente los orientados al control de los Recursos de la Seguridad Social, y el abordaje holístico integral del comportamiento fiscal de los contribuyentes que, a su vez, son empleadores es un tema que ha sido poco estudiado en la literatura académica.

En el discurso cotidiano algunos cuestionan la supuesta rigidez de las regulaciones del trabajo a la cual describen como enemiga de la creación de empleo y, en consecuencia, sin mucho análisis de las consecuencias sociales, impulsan reformas tendientes a una desregulación laboral desbocada. Estos adalides de la “autorregulación económica”, sostienen que el rol de inspección de la Administración Tributaria atenta contra los procesos de innovación, globalización y de transformación de los mercados de trabajo del futuro.

Al respecto, luego de todo lo que hemos expuesto hasta aquí, solamente podemos decir que poco puede lograrse si no mejora la eficacia de las acciones para erradicar el trabajo forzoso y el trabajo infantil, promover el trabajo decente para todos y fomentar la transición de la economía informal a la economía formal, prestando la debida atención a las zonas rurales y a los circuitos marginales de la periferia de los grandes aglomerados urbanos.

En consecuencia, si bien es necesario revisar y actualizar algunas regulaciones del trabajo que, tal vez, quedaron obsoletas, el control del empleo informal y la economía marginal nunca ha sido más indispensable.

En la Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene como misión la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social y todo otro aporte o contribución que, de acuerdo a la normativa vigente, se deba recaudar sobre la nómina salarial.

En ese marco un sistema moderno de inspección del trabajo y la seguridad social, su extensión a todos los lugares de trabajo en la economía informal para proteger a los trabajadores, y el dictado de orientaciones a los órganos de fiscalización es condición necesaria para evitar la precarización laboral y asegurar el trabajo decente (OIT, 2015).

Una transición hacia el empleo decente parte del consenso de que el trabajo no es una mercadería con la que se pueda comerciar en los mercados buscando el mejor postor como si fuera una feria (OIT, 1999) y que, como parte del “contrato social”, los trabajadores tienen derechos, necesidades y aspiraciones que deben ser respetados por los empleadores y protegidos por el aparato institucional público para asegurarles una vida digna, con seguridad económica e igualdad de oportunidades.

Las Administraciones Tributarias, y fuertemente las instituciones del trabajo y la Seguridad Social, compensan la asimetría que existe en la relación entre el capital y el trabajo, y garantizan que las relaciones laborales sean justas y equilibradas. Una sociedad es más equitativa en la medida en que también lo son su legislación, los convenios colectivos de trabajo, las organizaciones de empleadores y de trabajadores y los sistemas tributarios, de administración del trabajo y de inspección de la Seguridad Social. Por eso decimos que el cumplimiento del contrato social depende de estas instituciones y, sin ellas, no hay contrato posible ni paz social duradera.

4.6 El desafío de financiar una cobertura social reconocida como derecho humano con protección constitucional

La Administración Tributaria tiene el desafío de recaudar los fondos necesarios para financiar la Seguridad Social a partir de la imposición de tributos sobre la nómina salarial. Pero las relaciones de empleo y las remuneraciones de los trabajadores, que constituyen la base imponible de dicha tributación, se están transformando radicalmente por el impulso de las

innovaciones tecnológicas, los cambios demográficos, el cambio climático y la globalización que han tomado nuevo impulso en la nueva normalidad que se presenta en el contexto de la cuarta revolución industrial y la digitalización de la economía.

Además de ser un desafío para la Administración Tributaria, la preocupación por el empleo informal y la economía marginal está presente en la agenda internacional y hoy la justicia social, el empleo y el trabajo decente figuran de manera expresa en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas. En ese contexto la Organización Internacional del Trabajo (OIT) plantea la protección social universal como un paso ineludible para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

La protección social es un derecho humano reconocido por varios pactos internacionales de rango constitucional como la Declaración Universal de Derechos Humanos,

el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Sin embargo, estos derechos garantizados por la Constitución y los Pactos Internacionales no serán eficaces mientras que un tercio de los asalariados siga trabajando desprotegido sin cobertura de la Seguridad Social, una parte bastante considerable de la población solamente esté parcial e inestablemente cubierta y los cambios en la organización del trabajo creen nuevas deficiencias que magnifiquen el empleo informal, la economía marginal y las condiciones de labor inequitativas. La tarea de la Administración Tributaria es ampliar la base de cotizantes para asegurar el financiamiento contributivo del sistema y llegar eficazmente a los nichos y sectores en los cuales aún persiste el trabajo no formal y la economía marginal.

5. CONCLUSIONES

La nueva normalidad en el marco de la cuarta revolución industrial y la digitalización de la economía plantean importantes desafíos con respecto a la naturaleza del trabajo y a la forma en que las Administraciones Tributarias enfrentarán el error, el fraude, la evasión tributaria y el control del empleo informal y la economía marginal.

Las causas y las consecuencias del empleo informal y la economía marginal aún deben ser resueltas para que el impacto de las disrupciones no sea mayor, potenciado por la persistente marginalidad en la cual opera un universo importante de los actores económicos.

En lo que respecta al control del empleo informal y la economía marginal, las políticas públicas que se impulsen en la etapa de recuperación postcrisis pandémica no solamente deben gestionar el impacto negativo de las transformaciones profundas que se están produciendo, sino que deben actuar urgentemente para aprovechar las oportunidades de fortalecer el empleo formal y la correcta tributación como paso necesario para asegurar la justicia social tal como hemos destacado previamente. Pese a que los principios que fundamentan el contrato social son universales, la cobertura de la protección social no puede asegurarse si no se cuenta con ingresos fiscales suficientes para incluir a los sectores más vulnerables.

La baja productividad, las desigualdades no resueltas y el elevado nivel de informalidad amplifican los desajustes en materia de competencias, habilidades y calificaciones que traerá la cuarta revolución industrial y la digitalización de la economía en la nueva normalidad.

Una transición integradora hacia el futuro del trabajo exige políticas públicas que garanticen el trabajo decente y la cobertura de la Seguridad Social, en un contexto de desaceleración del crecimiento, envejecimiento de la población y creciente demanda de sistemas dedicados al cuidado de los adultos mayores y de las poblaciones vulnerables.

El trabajo decente es clave para el desarrollo sostenible, así como para reducir la desigualdad de ingresos y acabar con la pobreza, prestando especial atención a

las zonas largamente postergadas de las periferias de los grandes aglomerados urbanos y de la ruralidad.

Acompañar a las personas en las transiciones es también fortalecer los sistemas de seguridad social para garantizar la cobertura universal de pisos mínimos de protección desde el nacimiento a la vejez para todos los trabajadores en todas las formas de trabajo, incluido el empleo por cuenta propia, sobre la base de una financiación sostenible y los principios de solidaridad y reparto de riesgos (OIT, 2018).

La sostenibilidad de los sistemas de protección social se está convirtiendo cada vez más en una inquietud apremiante en vista de las tendencias demográficas, los cambios que se están produciendo en la organización del trabajo, la disminución de los rendimientos de las inversiones de los fondos anticíclicos y la reducción de la base imponible sobre la cual se calculan las cotizaciones. En tal sentido el rol que le cabe a la Administración Tributaria es aprovechar las tecnologías para ejecutar procesos de control de cumplimiento y gestión del incumplimiento más eficaces orientados a ampliar la base de cotizantes para incluir en la formalidad al tercio de trabajadores asalariados que hoy no cuentan con cobertura de la Seguridad Social y alimentan el circuito de la economía marginal.

A pesar de la incertidumbre que pueda generar el avance de la digitalización y la automatización del trabajo, las Administraciones Tributarias deben incorporar a las nuevas tecnologías como complemento del trabajo humano para mejorar su diseño organizacional, renovar sus procesos y fortalecer la gestión del talento humano.

La actualización de procedimientos y normativas, junto con la incorporación tecnológica, serán clave para lograr una mayor productividad de la tarea tributaria y una mejor calidad de servicio a los contribuyentes.

Para ello se necesitarán nuevas habilidades. Hoy crece la demanda de habilidades científicas como la ciencia de datos, ingeniería y matemáticas (INET, 2016), pero también hay señales claras de la futura demanda de habilidades blandas (IFTF, 2019).

Por eso es necesario adecuar los sistemas de selección del talento humano de las Administraciones Tributarias para los trabajos del futuro. La capacitación permanente del talento humano en las Administraciones Tributarias debe ser la norma.

Estamos dejando atrás una era en la cual la capacitación del personal se estructuraba en una serie de contenidos técnico-tributarios en determinado período y a una determinada edad y etapa de su recorrido profesional para que luego, con lo aprendido, la persona desarrollara su profesión en la Agencia Tributaria por el resto de su carrera.

La velocidad en que se dan los cambios hace que la vida media de las habilidades hoy no supere los cinco años, generando la imperiosa necesidad de que las personas adopten rápidamente un modelo de aprendizaje permanente a cualquier edad.

Por más inversiones en tecnología que se realicen, el factor humano seguirá siendo central e irremplazable.

El desafío para las Administraciones Tributarias es lograr que la digitalización de sus procesos tenga un

impacto positivo en su relación con el contribuyente y se realice en un marco de transición beneficiosa para toda la ciudadanía.

Las nuevas herramientas tecnológicas, la revisión de procedimientos y las nuevas modalidades de teletrabajo que surgen del avance de la digitalización obligan a los trabajadores fiscales a adquirir nuevas habilidades para responder a los nuevos desafíos de las Administraciones Tributarias.

Espero que el presente trabajo invite a la reflexión porque se agotan rápidamente los tiempos para encontrar soluciones y repensar los diseños impositivos, las legislaciones vigentes y el rol de las Administraciones Tributarias. Aspectos que requieren ser repensados en virtud de la nueva normalidad que ha irrumpido en nuestras vidas. Una realidad en la cual están quedando afuera del sistema muchos trabajadores que demandan crecientes prestaciones de protección social mientras que la recaudación de ingresos públicos que las financia se deteriora.

6. BIBLIOGRAFÍA

AUTOR, David y SALOMONS, Anna (2019). “*New Frontiers: The Evolving Content and Geography of New Work in the 20th Century*” Recuperado de: <http://web.mit.edu/dautor/www/Autor-SalomonsNewFrontiers.pdf>

FERNÁNDEZ HUERGA, Eduardo (2010). “*La teoría de la segmentación del mercado de trabajo: enfoques, situación actual y perspectivas de futuro*”. En Investigación Económica, vol. LXIX, núm. 273, julio-septiembre, 2010. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/601/60114744004.pdf>

GONZÁLEZ CAO, Rodrigo Luis (2018a). “*Los trabajadores de plataforma y la evolución de las relaciones laborales*”. Presentación en VIII Congreso Nacional de Entes Recaudadores, Octubre de 2018, Ciudad de Buenos Aires. Centro de Estudios en Administración Tributaria. Universidad de Buenos Aires. Recuperado desde: http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2018/10/CEAT_Trabajadores_de_plataforma.docx.pdf

GONZÁLEZ CAO, Rodrigo Luis (2018b). “*Fortalecimiento de las Capacidades de Gestión de Riesgo de los Recursos de la Seguridad Social*”. Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Americanas. XXVII Encuentro Internacional de Administradores Fiscales, Noviembre de 2018, Villa Carlos Paz, Provincia de Córdoba. Recuperado desde: http://old.amfeafip.org.ar/seminario/2018/campus/gestion_riesgo_seguridad_social.pdf

INSTITUTO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS AMERICANAS (IEFPA, 2018). *Informe final*. XXVII Encuentro Internacional de Administradores Fiscales. Recuperado desde: <https://www.iefpa.org.ar/index.php/es/noticias/nodo/708>

INSTITUTO PARA EL FUTURO DEL TRABAJO (IFFT, 2019). “*Future of Work*”. Abeer AL-Hashimi, Gorbis Marina y otros del Instituto para el Futuro para Dell Technologies. Recuperado de: http://www.iff.org/fileadmin/user_upload/images/ourwork/Tech_Horizons/realizing_2030_future_of_work_report_dell_technologies.pdf

INSTITUTO NACIONAL DE EDUCACIÓN TECNOLÓGICA (INET, 2016). “*Demanda de capacidades 2020. Análisis de la demanda de capacidades laborales en Argentina*”, Ministerio de Educación de Argentina. Recuperado de: http://www.inet.edu.ar/wpcontent/uploads/2016/06/2016.06.21_Informe_Demandas_Laborales_2020_vf.pdf

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS (INDEC, 2020a). “*Informes Técnicos. Vol. 4, n° 110. Trabajo e ingresos. Vol. 4, n° 3. Mercado de trabajo. Tasas e indicadores socioeconómicos (EPH). Primer trimestre de 2020*”. Recuperado de: https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/mercado_trabajo_eph_1trim20AF03C1677F.pdf

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS (INDEC, 2020b). “*Informes técnicos. Vol. 4, n° 59. Condiciones de vida. Vol. 4, n° 4. Incidencia de la pobreza y la indigencia en 31 aglomerados urbanos. Segundo semestre de 2019*”. Buenos Aires. Recuperado de: https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/eph_pobreza_02_195EFE752E31.pdf

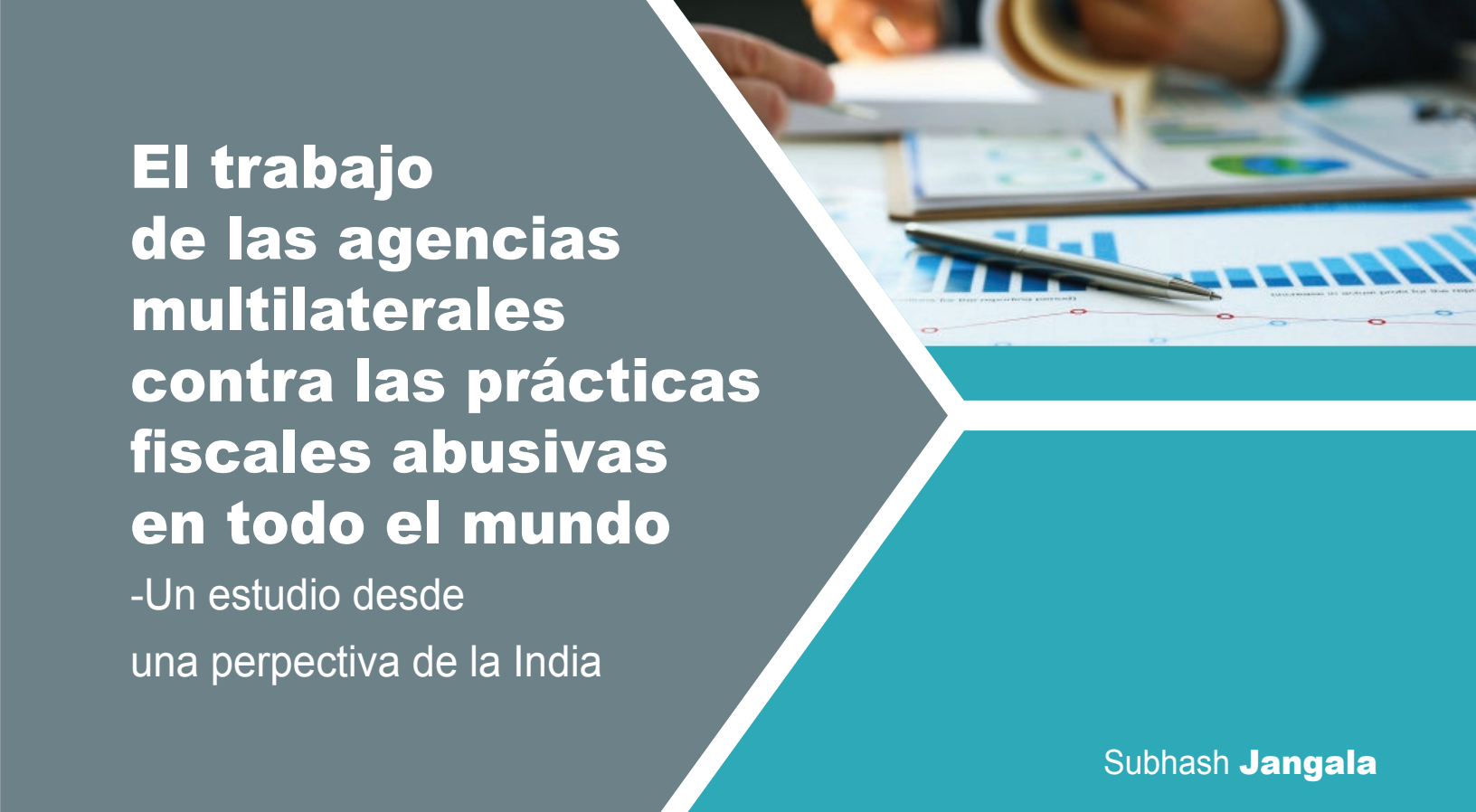
INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS (INDEC, 2020c). “*Informes técnicos. Vol. 4, n° 129. Cuentas nacionales. Vol. 4, n° 11. Cuenta de generación del ingreso e insumo de mano de obra. Primer trimestre de 2020*”. Recuperado de: https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/cgi_07_20781E4B80DA.pdf

MC KINSEY GLOBAL INSTITUTE (MGI, 2016). “*Independent work: choice, necessity, and the gig economy*”. San Francisco. Recuperado de: <https://www.mckinsey.com/featured-insights/employment-and-growth/independent-work-choice-necessity-and-the-gig-economy>

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO (OIT, 1999). *“Memoria del Director General: Trabajo decente”*. 87° Conferencia Internacional del Trabajo. Ginebra. Recuperado de: <http://www.oit.org/public/spanish/standards/relm/ilc/ilc87/rep-i.htm>

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO (OIT, 2018). *“Presente y futuro de la protección social en América Latina y el Caribe (Panorama Laboral Temático, 4)”*. Oficina Regional para América Latina y el Caribe. Lima. Recuperado de: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/--americas/--ro-lima/documents/publication/wcms_633654.pdf

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO (OIT, 2019). *“Las plataformas digitales y el futuro del trabajo. Cómo fomentar el trabajo decente en el mundo digital”*. Oficina Internacional del Trabajo, Ginebra. Recuperado de: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/--dgreports/--dcomm/--publ/documents/publication/wcms_684183.pdf



El trabajo de las agencias multilaterales contra las prácticas fiscales abusivas en todo el mundo

-Un estudio desde una perspectiva de la India

Subhash Jangala

SINOPSIS

El objetivo de este artículo es ofrecer una visión general de las prácticas abusivas en todo el mundo, una breve reseña de las medidas adoptadas en los foros multilaterales para prevenir la proliferación de prácticas nocivas, una descripción de las medidas aplicadas a nivel mundial en general y en la India en particular, para cumplir las recomendaciones de los foros multilaterales a este respecto, y el futuro de las prácticas fiscales nocivas a la luz de las recomendaciones del segundo pilar Marco inclusivo del G-20.

Se observa que, si bien el Foro sobre Prácticas Tributarias Nocivas ha realizado un trabajo sustancial con respecto a los regímenes preferenciales en los países miembros de la OCDE, todavía existen lagunas evidentes que conducen a riesgos BEPS en todo el mundo. La aplicación del segundo pilar puede reducir las posibilidades de un desplazamiento desenfrenado de los beneficios de actividades económicas de los países hacia jurisdicciones de secreto financiero y de baja regulación.

CONTENIDO

Introducción

1. Tecnología, financiación y su impacto en las prácticas fiscales nocivas
2. Inicio del trabajo multilateral sobre prácticas fiscales nocivas
3. Informe de 1998 sobre la competencia fiscal perjudicial
4. Aplicación de las recomendaciones del Informe de 1998 en todo el mundo y en la India
5. Seguimiento del Informe de 1998
6. Futuro de FHTP - Aparición del segundo pilar
7. Conclusión

AUTOR

Es oficial del Servicio de Rentas de la India. Actualmente se encuentra como Subsecretario en la División de Impuestos Exteriores e Investigación Tributaria de la Junta Central de Impuestos Directos del Departamento de Rentas del Ministerio de Finanzas del Gobierno de la India. Ingeniero de formación. Tiene experiencia en la administración de la legislación fiscal, la implementación, los acuerdos de precios anticipados, el procedimiento de acuerdo mutuo, la negociación de tratados tributarios, y el derecho tributario internacional. Ha administrado la ley tributaria desde los últimos 9 años. Antes de unirse al Gobierno de la India, fue ingeniero de software.

INTRODUCCIÓN

En su obra magistral, *Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* Adam Smith, economista escocés, ampliamente conocido como el “Padre de la economía” o el “Padre del capitalismo”, tal vez por primera vez en el mundo se refirió a la incidencia tributaria de la movilidad de un individuo. Escribió:

.....la tierra es un tema que no se puede mover; mientras que las acciones pueden fácilmente hacerlo. El propietario de la tierra es necesariamente un ciudadano del país en el que se encuentra su patrimonio. El propietario de la acción es propiamente un ciudadano del mundo, y no está necesariamente vinculado a ningún país en particular. Sería propenso a abandonar el país en el que estuvo expuesto a una inquisición vejatoria, con el fin de ser evaluado con un impuesto gravoso, y retiraría sus acciones a algún otro país donde pudiera llevar a cabo su negocio o disfrutar de su fortuna más a su gusto¹.

Smith se refería a la naturaleza inherente de los individuos para pasar a un entorno o situación que les proporcionaba el mejor valor posible. En consecuencia, las personas que posean acciones o activos muebles, con el fin de obtener una ventaja absoluta, se trasladarían a un país adecuado para disfrutar de su fortuna “sin frenos”. Si bien Adam Smith, hablando del “factor de empuje” que llevaría a las personas a abandonar un país determinado se refería a las guerras o a gravosos impuestos, hoy, dos siglos y medio después, la economía mundial está marcada por una enorme proliferación de medidas legislativas que conciben, construyen y establecen regímenes que funcionan como perniciosos “factores de empuje” y que privan a los países de la parte que les corresponde de los impuestos.

1. TECNOLOGÍA, FINANCIACIÓN Y SU IMPACTO EN LAS PRÁCTICAS FISCALES NOCIVAS

Desde la última mitad del siglo pasado, ha habido un tremendo crecimiento en la monetización de la economía. Uno de los rasgos característicos de la monetización es el crecimiento acelerado del sector financiero a través de un mayor énfasis en obtener beneficios y otros productos financieros en lugar de obtener beneficios con bienes y servicios tangibles. Dado que la importancia de los factores tangibles de la producción se erosionó con el tiempo y que la tecnología de la comunicación y del transporte explotó, la actividad económica se volvió cada vez más móvil. Las empresas buscaron santuarios con una baja regulación fiscal y monetaria en todo el mundo para alejar sus bases de los países que les proporcionaron factores tangibles de producción. Esto llevó al inicio de lo que hoy llamamos, “una carrera global hacia el abismo”, donde las naciones soberanas compiten para proporcionar incentivos fiscales, desregulaciones y secreto para atraer empresas y corporaciones. El factor de atracción ahora ha tomado forma completa y funciona de forma sincrónica con los factores de empuje para distorsionar los mercados, erosionar las democracias, reducir la productividad, descarrilar el crecimiento económico e impulsar los monopolios.

Proporcionar políticas tributarias preferenciales para atraer la incorporación de empresas por ciertas jurisdicciones desencadena un discurso global sobre la facilidad con la que las entidades incorporadas pueden cambiar sus ganancias de jurisdicciones con altos impuestos (que proporcionan mercados, mano de obra y servicios a estas empresas) a jurisdicciones con bajos impuestos. Se ha estimado que los paraísos fiscales cuestan colectivamente a los gobiernos entre \$500 mil millones y \$ 600 mil millones al año en ingresos tributarios corporativos perdidos, dependiendo

¹ Adam Smith, *Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, consultado desde la Biblioteca de Economía y Libertad en <https://www.econlib.org/privacy-policy/> el 25 de febrero de 2020

de la estimación, a través de medios legales y no tan legales². También se estima que alrededor del 8% de la riqueza financiera mundial de los hogares se encuentra en paraísos fiscales, tres cuartas partes de las cuales no se registran³. Esta propensión a cambiar los beneficios y, en efecto, los impuestos, debido a factores no económicos es lo que se ha aceptado ampliamente como de naturaleza abusiva. Múltiples organizaciones han intentado abordar el riesgo macroeconómico creado por estas prácticas fiscales abusivas. Tales medidas habían recibido una sustentación después de la crisis económica de 2008, cuando *el mundo había despertado a dos hechos aleccionadores: primero, el fenómeno (del traslado de beneficios) es mucho más grande y central para la economía mundial de lo que casi nadie había imaginado; y segundo, los mayores paraísos no están donde pensábamos que eran*⁴.

2. INICIO DEL TRABAJO MULTILATERAL SOBRE PRÁCTICAS FISCALES NOCIVAS

Mientras que la Unión Europea había comenzado el trabajo sobre la competencia tributaria perjudicial antes, por primera vez en la historia, en el año 1996, la práctica de la competencia tributaria fue reconocida en el escenario mundial durante la reunión de los Ministros de Finanzas del Consejo de la OCDE (Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) en París. Durante la reunión se acordó que *para reforzar la democracia y demostrar los valores y el dinamismo del mercado libre, una de las prioridades fundamentales sería, supervisar la aplicación y ampliar la aplicación de las Directrices de la OCDE*

*sobre precios de transferencia y analizar y desarrollar medidas para contrarrestar los efectos distorsionadores de la competencia fiscal perjudicial en las decisiones de inversión y financiación, y las consecuencias para las bases impositivas nacionales*⁵.

Las directrices sobre precios de transferencia y la prevención de la competencia fiscal perjudicial se asignaron como los objetivos más importantes de la política fiscal internacional a principios del siglo. Por consiguiente, se preparó un informe sobre la competencia fiscal perjudicial⁶ que aborda los regímenes fiscales perjudiciales en forma de paraísos fiscales y regímenes preferenciales perjudiciales en los países miembros de la OCDE y países no miembros.

3. INFORME DE 1998 SOBRE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA NOCIVA

El informe, publicado en 1998, se limitaba a las actividades geográficamente móviles, ya que este sector era el más susceptible de verse afectado por la competencia fiscal. Se llegaron a criterios para la identificación de prácticas fiscales perjudiciales y se formularon recomendaciones sobre cómo abordar estas prácticas. Luxemburgo y Suiza se abstuvieron de aprobar el Informe y sus recomendaciones.

El informe reconoció que las prácticas tributarias abusivas afectan a la ubicación de las actividades financieras y de otros servicios, erosionan las bases impositivas de otros países, distorsionan las pautas comerciales y de inversión y socavan la equidad, la neutralidad y la amplia aceptación social de los sistemas

2 Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen, May 2015, Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, IMF Working Paper WP/15/118, Fiscal Affairs Department

3 Gabriel Zucman, La riqueza perdida de las naciones: ¿Son Europa y los deudores netos de los Estados Unidos o acreedores netos?, *The Quarterly Journal of Economics*, Volumen 128, Edición 3, agosto de 2013, Páginas 1321 – 1364, <https://doi.org/10.1093/qje/qjt012>

4 Nicholas Shaxson, Tackling Tax Havens, International Monetary Fund, FINANCE & DEVELOPMENT, SEPTEMBER 2019, VOL. 56, NO. 3

5 Comunicado de la reunión del Consejo de la OCDE a nivel ministerial París, 21-22 de mayo de 1996, consultado en <http://www.g8.utoronto.ca/oced/oced96.htm> el 25 de febrero de 2020

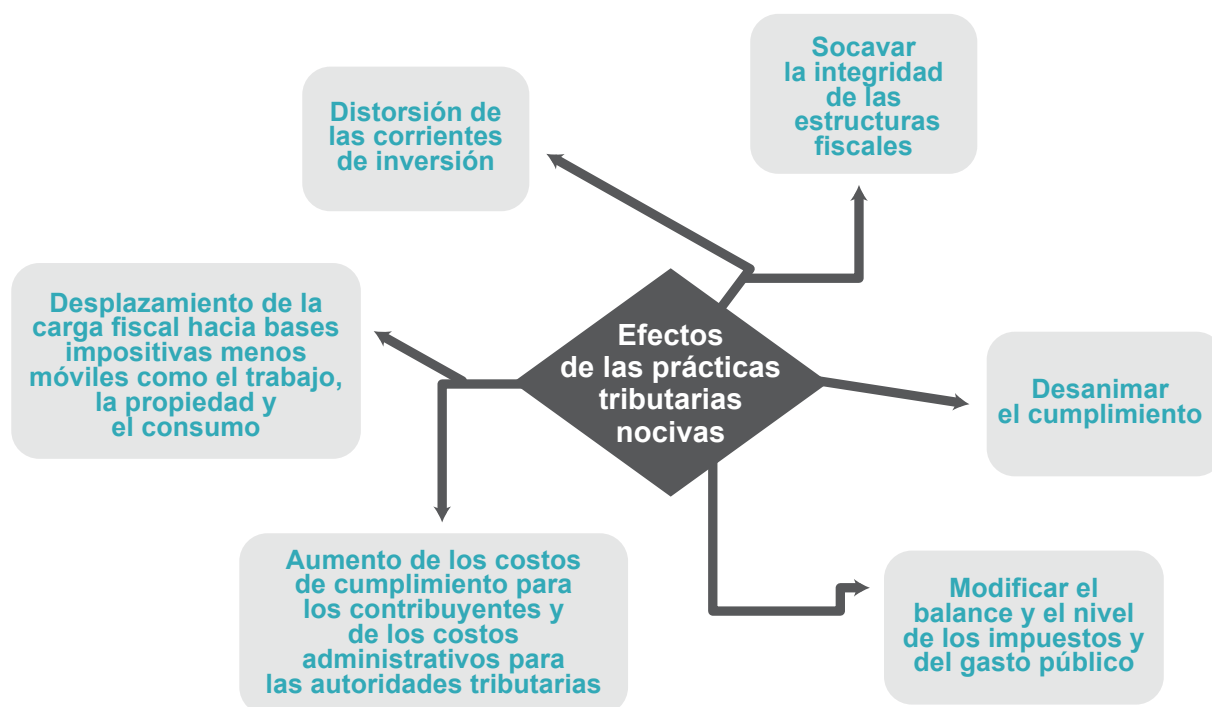
6 OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>

tributarios en general, disminuyen el bienestar mundial y socavan la confianza de los contribuyentes en la integridad de los sistemas tributarios⁷. El informe hizo un esfuerzo serio para ofrecer a los paraísos fiscales la oportunidad de reformar sus disposiciones legislativas y administrativas y pasar de depender en gran medida de sus “industrias fiscales”, lo que indica claramente cuán arraigadas se habían vuelto estas jurisdicciones en la economía mundial cuando se publicó el informe. El informe reconoció su limitación en comparación con el Código de Conducta de la UE al restringirse a las actividades geográficamente móviles, pero justificó esta contracción en el alcance como un sacrificio para dar cabida a una participación más amplia de diversas economías de todo el mundo.

El Informe expone el tipo de efectos que los regímenes tributarios perjudiciales tienen en la economía mundial:

- a. Distorsionar los flujos de inversión,
- b. Socavar la integridad de las estructuras fiscales,
- c. Desalentar el cumplimiento,
- d. Reformar la combinación y el nivel de impuestos y gasto público,
- e. Aumento del coste de cumplimiento y del coste administrativo,
- f. Cambio de la carga fiscal a bases impositivas menos móviles,

que se han ilustrado a continuación,



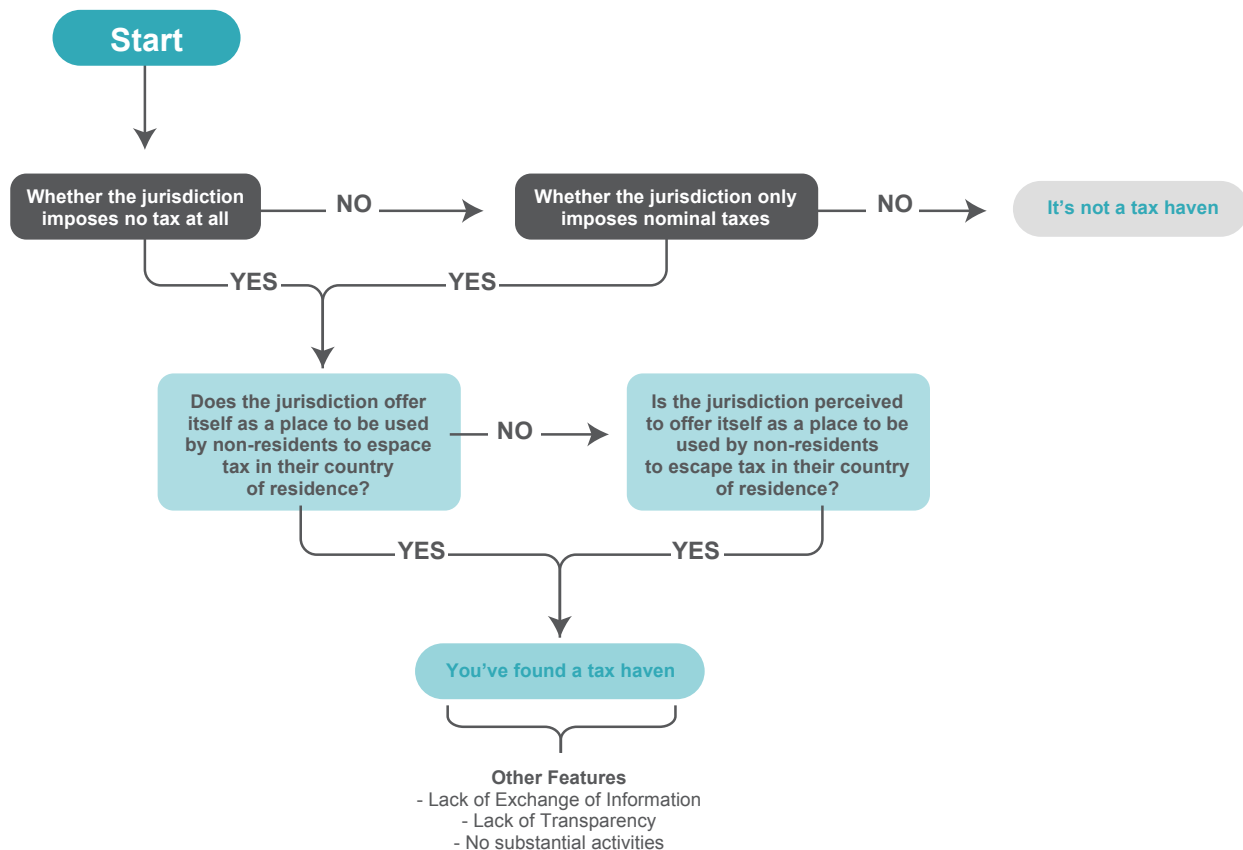
⁷ Ibid

Habiendo establecido la urgente necesidad de abordar las distorsiones causadas por el uso de paraísos fiscales, el Informe hace grandes esfuerzos para aclarar que el Informe no apoya ni defiende de ninguna manera la causa de un tipo impositivo mínimo efectivo a nivel mundial. Veremos en una etapa posterior cómo esta creencia tomó un giro en U profundo e impecable en un lapso de dos décadas.

La OCDE no fue ingenua al asumir la participación y la asociación de los paraísos fiscales existentes en este ejercicio contra las prácticas fiscales abusivas. El Informe, en términos no ambiguos, admitió que los países de tipo 1, que no aumentan ingresos fiscales significativos para funciones soberanas nacionales y que ofrecen sus propias jurisdicciones para ser utilizadas para evadir impuestos de otros países, no cooperarán con la OCDE en estos esfuerzos y, de manera muy

directa, la etiqueta de “paraíso fiscal” fue atribuida este tipo de países. Como veremos más adelante, esta marca también se ha diluido, muy probablemente debido a la cantidad de estigma que se adjuntó a la frase. Los países de tipo 2, que tenían importantes ingresos fiscales internos que recaudar y que tenían ciertas características de nocividad en su legislación fiscal no fueron designados con razón como “paraísos fiscales” teniendo en cuenta su “piel en el juego” y la disposición plausible de estos países a cooptar en la lucha contra la carrera hacia abajo. Se afirmó que los países tienen regímenes preferenciales.

Ciertos factores cruciales fueron identificados como críticos para encontrar paraísos fiscales. Los mismos se han representado diagramáticamente a continuación,



Además de las características mencionadas anteriormente, una observación particularmente significativa hecha en el Informe de 1998 fue cómo los estrechos vínculos de un paraíso fiscal con un país que no lo es, en una relación de estilo de dependencia, aumenta el cociente de nocividad de un paraíso fiscal. La observación ha demostrado ser bastante profética, dado que múltiples jurisdicciones secretistas hoy en día son dependencias de la corona con sus disposiciones diplomáticas, financieras y de otro tipo de infraestructura proporcionadas sin costo alguno por el Reino Unido.

Además de los paraísos fiscales, el Informe discutió sobre los países de tipo 2 que tendrían ciertas características preferenciales para atraer ingresos pasivos. Si bien se enumeraron cuatro factores clave para identificar estos regímenes preferenciales, el indicador definitivo sería el hecho de que, a falta de este régimen, es poco probable que el flujo de inversión atraviese el país que provee el régimen.

El informe expone tres razones por las cuales las medidas unilaterales contra un régimen en particular solo tienen una eficacia limitada. Afirma que los límites jurisdiccionales de la autoridad de cualquier administración tributaria, efectos de las medidas unilaterales sobre los propios residentes de un país y el aumento del costo administrativo son razones que son argumentos convincentes a favor de medidas multilaterales e inclusivas contra las prácticas tributarias abusivas. La acción coordinada multilateral reviste una importancia mucho mayor con respecto a los regímenes preferenciales, ya que las acciones unilaterales de un país sólo conducirían a trasladar las actividades a otra jurisdicción que ofrezca las mismas características.

En el informe de 1998 se presentó un conjunto de 19 recomendaciones exhaustivas para prevenir la proliferación de regímenes nocivos que se clasificaban en tres subtítulos. Algunos de los más importantes son los siguientes:

- a. Cambios en la legislación nacional
 - i. Introducir Reglas de Corporaciones Extranjeras Controladas
 - ii. Evitar el método de exención para aliviar la doble imposición
 - iii. Hacer obligatoria la presentación de informes sobre operaciones extranjeras para los contribuyentes residentes
 - iv. Proporcionar información de transacciones bancarias a las autoridades tributarias sin obstáculos
 - v. Seguir las normas de precios de transferencia en la legislación nacional
 - vi. Hacer públicas las resoluciones de contribuyentes individuales
- b. Cambios en los tratados
 - i. Intensificar el intercambio de información con paraísos fiscales
 - ii. Evitar el derecho de los beneficios del tratado a los ingresos derivados de ciertas actividades perjudiciales
 - iii. Terminar los tratados con paraísos fiscales
 - iv. Claridad en la interacción entre las normas nacionales contra la evitación de impuestos y los tratados
 - v. Aplicación coordinada en actividades como auditorías conjuntas y asistencia en la recaudación de impuestos

c. Cooperación multilateral.

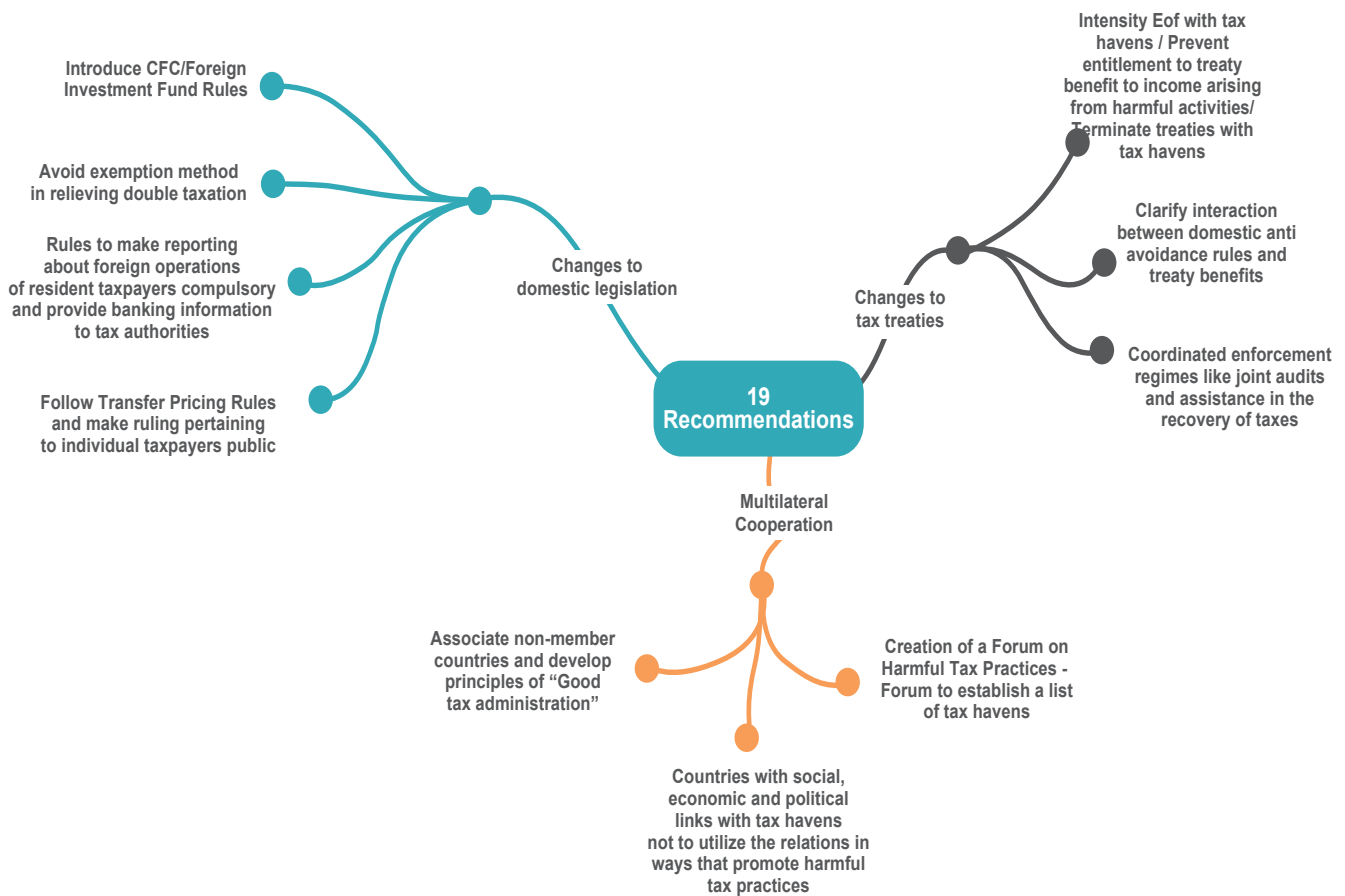
i. Crear un foro sobre prácticas fiscales nocivas

ii. Crear una lista de paraísos fiscales

iii. Los países con dependencias que son paraísos fiscales no utilizan sus relaciones para promover prácticas fiscales dañinas

iv. Desarrollar principios de “buena administración tributaria”

Estos se representan diagramáticamente a continuación:



4. LA APLICACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES DEL INFORME DE 1998 EN EL MUNDO Y EN LA INDIA

Con el beneficio de la retrospectiva, cabe afirmar que las recomendaciones del Informe de 1998 resultaron

ser significativas y consecuentes. En el siguiente cuadro⁸ se presenta un análisis de algunas de las recomendaciones importantes y cómo se adoptaron en todo el mundo en general y en la India en particular.

Reglas CFC/FIF

- ➔ **Mundial** - Implementación de la Prueba de Propósito Principal como una Regla General Mínima Anti Elusión bajo BEPS. Múltiples organizaciones multilaterales, incluida la Plataforma de Colaboración para la Fiscalidad, han creado herramientas para la aplicación de las normas mínimas en los países en desarrollo.
- ➔ **India** - La disposición GAAR nacional de la India explica claramente la interacción entre el derecho interno y el tratado. La India también ha implementado la Prueba de Propósito Principal, un estándar mínimo de BEPS a través del MLI.

Método de Exención

- ➔ **Mundial** - BEPS Action 2 ha recomendado restricciones sobre el uso del método de exención para aliviar la doble imposición en determinados casos. Además, una parte del instrumento multi-lateral.
- ➔ **India** - Más del 90% de los tratados de la India han utilizado el Método de Crédito en lugar del Método de Exención para otorgar crédito a los impuestos pagados en el otro país.

Información bancaria a las autoridades tributarias

- ➔ Mediante el intercambio automático de información, 90 países intercambian información sobre cuentas financieras de forma automática. Hasta el momento se han intercambiado 47 millones de cuentas extraterritoriales con un valor total de alrededor de 4,9 billones de euros.
- ➔ La India ha implementado la AEOL, es signatario del Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios y siempre ha permitido que la información bancaria se transmita a las autoridades fiscales en virtud de su legislación nacional.

Reglas de precios de transferencias

- ➔ **Mundo** - El objetivo principal de la Acción 8-10 del proyecto BEPS es la política y la aplicación del principio de competencia. La medida 13 recomienda la presentación de informes país por país, una parte importante de los cuales es esencialmente la documentación sobre los precios de transferencia.
- ➔ **India** - Desde 2001, la legislación india refleja en términos generales los principios subyacentes de las Directrices de la OCDE. Cinco de los seis métodos prescritos en la legislación para calcular los precios a distancia se ajustan a las Directrices de la OCDE.

Hacer públicas las resoluciones individuales

- ➔ **Mundo** - Actualmente está siendo implementado por el Foro sobre Prácticas Tributarias Nocivas en el marco de la Acción BEPS 5.
- ➔ **India** - Ha sido miembro del FHTP y ha estado implementando las mejores prácticas en el intercambio espontáneo de resoluciones elegibles a las jurisdicciones asociadas.

8 Datos relativos al intercambio automático de información a los que se accede desde <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-transparency/>

Intensificar el intercambio de información sobre paraísos fiscales

- ➔ **Mundo** - Se han firmado más de 500 acuerdos de intercambio de información fiscal desde 2000. Además, los convenios multilaterales también han entrado en vigor.
- ➔ **India** - Amplia red de CDTs, TIEAs, convenciones multilaterales que incluyen el intercambio automático de información, el intercambio de información sobre solicitudes y el intercambio espontáneo.

Evitar el derecho a beneficio del tratado en ciertos casos

- ➔ **Mundo** - Enfoque principal de la Acción 6 del Proyecto BEPS - Prevención de los beneficios del tratado en determinadas circunstancias - Una de las normas mínimas del Proyecto BEPS.
- ➔ **India** - Ya ha aplicado la norma mínima a través del Instrumento Multilateral. Recientes negociaciones de tratados también han insertado la norma sujeta a impuestos que va más allá de la norma mínima.

Aclarar la interacción entre las disposiciones antielusión internas y los tratados

- ➔ **Mundial** - Implementación de la Prueba de Propósito Principal como una Regla General mínima Anti-elusión bajo BEPS. Múltiples organizaciones multilaterales, incluida la Plataforma de Colaboración para la Fiscalidad, han creado herramientas para la aplicación de las normas mínimas en los países en desarrollo.
- ➔ **India** - La disposición GAAR nacional de la India explica claramente la interacción entre el derecho interno y el tratado. La India también ha implementado la Prueba de Propósito Principal, un estándar mínimo de BEPS a través del MLI.

Métodos de aplicación coordinados

- ➔ El Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, las directivas del Consejo de la UE y el artículo sobre Asistencia en Recaudación de impuestos en tratados bilaterales han sido ampliamente aceptados en todo el mundo, aunque la aplicación sigue siendo un ejercicio en curso.
- ➔ **India** - La India tiene un artículo sobre la asistencia en la recaudación de impuestos en un número considerable de sus tratados. Es signatario del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria. India recibe y envía solicitudes de recaudación de impuestos regularmente.

5. SEGUIMIENTO DEL INFORME DE 1998

El informe de 1998 fue seguido por los informes de progreso de la OCDE de 2000⁹, 2001, 2004 y 2006. Mientras que en el Informe del 2000 publico los nombres de 35 países que se había identificado como paraísos fiscales, en base a criterios que fueron publicados en el Informe de 1998, el trabajo sobre los paraísos fiscales de disipó constantemente con el informe de progreso, y el enfoque del foro se movió a

regímenes preferenciales en los países miembros. La mayoría de las principales jurisdicciones de secreto financiero actuales fueron dejadas con el argumento que, dado que estas jurisdicciones no imponían ningún impuesto en absoluto y dado que el hecho de imponer un impuesto o no es una decisión soberana, ningún régimen en estas jurisdicciones estaba sujeto a revisión por el Foro. Además, en el Informe de 1998 se pidió a la Comisión de Asuntos Fiscales estudiar la cuestión de los regímenes perjudiciales que pueden afectar a las actividades económicas manufactureras y no móviles

9 <https://www.oecd.org/tax/harmful/2000progressreporttowardsglobaltaxco-operationprogressinidentifyingandelimitingharmfultaxpractices.htm> (Accessed on 26th February 2020)

en una fecha posterior, pero no se produjo mucha evolución en este aspecto en el posterior informe de progreso de los trabajos. El Índice de Secreto Financiero recientemente publicado por la Red de Justicia Fiscal¹⁰ indica las lagunas en la implementación de iniciativas multilaterales para prevenir la proliferación de paraísos fiscales y jurisdicciones de secreto financiero.

Con respecto a los regímenes de los países miembros, el FHTP (Foro de la OCDE sobre prácticas fiscales perjudiciales) ha completado un trabajo sustancial. A partir de 2019, se han revisado cerca de 250 regímenes en países miembros y no miembros. Cerca de 200 regímenes han sido suprimidos o modificados para cumplir con los requisitos de sustancia y delimitaciones (*ring-fencing*) de los tipos impositivos preferenciales. El examen es exhaustivo, iniciando con un autoexamen, un examen de la Secretaría del Foro, un examen público, y una recomendación final. Además del examen de los regímenes por el Foro, a fin de administrar una de las principales recomendaciones del informe de 1998, las resoluciones individuales de los miembros del Marco Inclusivo, cuya ausencia podría aumentar el riesgo de BEPS, deben compartirse obligatoriamente dentro de los plazos prescritos con una lista predefinida de países que podrían verse afectados por las resoluciones. La aplicación de este marco de transparencia también es revisada anualmente por el FHTP.

6. FUTURO DEL FHTP – EMERGENCIA DE PILAR DOS

El Pilar Dos es una de las piedras angulares del Enfoque Unificado propuesto por el G20/Marco Inclusivo para abordar los desafíos de la digitalización de la economía. El Pilar Dos (también conocido como la propuesta “Global Anti-Base Erosion” o “GloBE”) pide el desarrollo de un conjunto coordinado de normas para abordar los riesgos actuales de las estructuras que permiten a las EMN trasladar los beneficios a jurisdicciones donde están sujetas a ninguna o muy baja tributación¹¹. Este pilar pretende abordar de manera integral los retos pendientes de BEPS garantizando que los beneficios de las empresas que operan a nivel internacional estén sujetos a un tipo mínimo de impuestos¹². Se espera que la propuesta de GloBE proteja a los países en desarrollo de la presión para ofrecer incentivos fiscales ineficientes.

Una tasa mínima de impuesto, como se ha descrito anteriormente, propondría un cambio revolucionario en la arquitectura actual de la política fiscal multilateral. A partir del Informe de 1998, el segundo pilar puede considerarse como un cambio radical, teniendo en cuenta que el Informe de 1998 propone inequívocamente una denegación estricta de una agenda fiscal global mínima.

10 <https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/fsi-results> (Accessed on 29th February 2020)

11 <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf> (Accessed 29th February 2020)

12 Ibid

Si bien este cambio es un salto cuántico, también se debía hacer desde hace mucho tiempo. Las medidas multilaterales que se están adoptando en el marco de los distintos Grupos de Trabajo estaban retrasando la evasión fiscal transfronteriza por una brecha temporal sustancial. Si bien los detalles más finos del segundo pilar aún no se han finalizado, se ha establecido el

escenario para la creación de un mínimo global para funcionar como un terraplén efectivo y robusto contra la creciente marea de la carrera hacia abajo. Se prevé que una aplicación efectiva, justa y juiciosa del segundo pilar pondría fin al tipo de prácticas fiscales perjudiciales y abusivas que prevalecen en la actualidad.

7. CONCLUSIÓN

El trabajo de los organismos multilaterales contra las prácticas tributarias nocivas es quizás la lucha económica más importante del siglo XXI. La erosión de las bases es una de las causas fundamentales de la creciente desigualdad de la distribución del ingreso en todo el mundo. Una combinación de leyes de secreto y de regulación laxa es una fuerza potente que puede destruir y debilitar la capacidad de las naciones soberanas para recaudar recursos internos. Antes de que BEPS se convierta en una nueva forma de esclavitud económica, los gobiernos soberanos deben tomar medidas decisivas y rápidas para garantizar la transparencia, la rendición de cuentas y el libre intercambio de información.

La experiencia de la India con el Foro sobre Prácticas Tributarias Nocivas en particular y el Plan de Acción BEPS en general ha sido fructífera. Mientras se está analizando el impacto del plan BEPS, se han establecido mecanismos sólidos para garantizar que la India no se vea afectada por regímenes perjudiciales

de otros países y que las decisiones de la India no afecten a las bases impositivas de otros países. Si bien estos acontecimientos en sí mismos tienen un efecto beneficioso en los flujos económicos mundiales y fortalecen el vínculo entre la sustancia económica y la declaración de los beneficios, es necesario llegar a un consenso internacional respaldado por una fuerte voluntad política a fin de desvitalizar el papel desempeñado por los focos de opacidad e islas preferenciales en los flujos internacionales de inversiones y pagos.

COMERCIO ELECTRÓNICO

en países en desarrollo
(El Caso Angola)

Altair Marta

SINOPSIS

El comercio electrónico, uno de los aspectos de la economía digital, representa hoy una parte importante de la economía de muchos países. Sus ventajas lo hacen muy atractivo para quienes pretenden iniciar un negocio o incluso fortalecer su área de actividad, sin

embargo, también trae consigo numerosos desafíos para todos sus grupos de interés, desafíos que solo se pueden resolver totalmente con la participación y cooperación de estos interesados.

CONTENIDO

Introducción

1. Evolución del e-commerce
2. Noción y caracterización del comercio electrónico
3. Tipos
4. Clasificación según las partes interesadas
5. Ventajas
6. Desventajas
7. Principios del comercio electrónico
8. Montos involucrados en el comercio electrónico (mercados más grandes)
9. Comercio electrónico e impuestos
10. Conclusiones

AUTOR

Coordinador de Dictámenes Técnicos y Tratados Internacionales del Centro de Estudios Tributarios de la Administración General Tributaria de Angola y licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad de Coimbra, una de las Universidades más antiguas del Mundo. Publicó varios artículos en periódicos nacionales, como *IVAngelização de Angola* de Angola, donde se hace un acercamiento al IVA en Angola, *Principios del Derecho Fiscal Internacional* y el *Origen de los Tratados Internacionales*, artículos también publicados en la Biblioteca Digital del African Tax Administration Forum (ATAF).

INTRODUCCIÓN

Este documento tiene como objetivo, de manera sucinta, presentar el estado del Comercio Electrónico, con un gran énfasis en el mercado de los países en desarrollo, más específicamente el angoleño, teniendo en cuenta el gran y rápido crecimiento del mismo en el mundo, muy impulsado por la globalización, el surgimiento de nuevas tecnologías y las variadas ventajas que esto presenta a sus grupos de interés.

Así, siendo Angola un país en desarrollo y con considerables problemas de infraestructura tecnológica, y no sólo eso, todavía no se encuentra en la gama de países donde este sector aporta una parte considerable de los ingresos a la economía. Sin embargo, esto no implica que deba verse en Angola como “desinteresado”, ya que este sector, por ejemplo, emplea, en muchos países, a un buen número de ciudadanos e, incluso aquí, ya vemos aparecer varias empresas. que se dedican a hacer negocios *online*.

De esta forma, son muchos los retos fiscales que surgen dentro del Comercio Electrónico, como la determinación de su forma de tributación, en cuanto a impuestos sobre la renta, Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el marco fiscal de *cloud computing*¹, desafíos que deben ser analizados por la Administración General Tributaria (AGT) para estar mejor calificados, en el futuro y así poder resolverlos o mitigar sus efectos.

1. EVOLUCIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Cuando hablamos de la evolución del Comercio Electrónico, no podemos, por supuesto, dissociar de él la evolución del Internet², ya que sus orígenes se remontan a los años cincuenta del siglo pasado cuando se creó la *Advanced Research Projects Agency* (ARPA) en los Estados Unidos de América (EEUU), encargada de desarrollar un sistema de comunicación entre computadoras, así como de compartirlas entre establecimientos educativos, y en 1971, este mismo grupo cambió su nombre a *Defense Advanced Research Projects Agency* (DARPA).

En 1969, se creó ARPANET con el objetivo de conectar las bases militares y los departamentos de investigación de América del Norte y, en 1973/1974, el término *Internet* fue utilizado por primera vez por Vinton Cerf, Yogen Dalal y Carl Sunshine, en la Universidad de Stanford, en los Estados Unidos de América (EEUU).

Años más tarde, en 1985, se creó la *National Science Foundation Network*, constituida por un conjunto de universidades interconectadas y, en 1992, Tim Berners Lee, inglés, creó la *World Wide Web* (www)³, permitiendo, dos años después, que el sitio web de NetMarket realizara la primera venta online de un producto⁴.

1 Este último puede definirse como el uso de las capacidades de almacenamiento y cálculo de las computadoras y servidores conectados a Internet. Toda la información del consumidor, de terceros y del prestador se pone online de forma inmediata, donde no existe una materialidad propia de las operaciones, provocando inmensas dificultades, ya que es difícil determinar la identidad de los usuarios y consecuentemente se afecta la recaudación de ingresos.

2 El Internet es un sistema global de redes informáticas interconectadas que utilizan su propio conjunto de protocolos con el propósito de servir progresivamente a los usuarios en todo el mundo (Wikipedia).

3 Sistema en el que se vinculan y ejecutan documentos en Internet.

4 El producto adquirido fue el álbum “Ten Summoner’s Tales” del músico inglés Sting, que costó alrededor de USD 12, y el comprador pagó con su tarjeta de crédito. A pesar de esta venta, el gran impulso dado al comercio electrónico se produjo con Amazon Books, que comenzó a venderse online en 1994/1995.

Además de esta evolución de Internet y el comercio electrónico, debemos mencionar el Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que, en 2013, elaboró un informe llamado *Addressing Base Erosion and Profits Shifting*, cuya versión final fue lanzada en 2015⁵, habiendo identificado 15 planes de acción, el primero de los cuales está relacionado con los desafíos tributarios asociados a la economía digital y donde se realizan conclusiones y recomendaciones sobre este tema.

2. NOCIÓN Y CARACTERIZACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

En la definición de Comercio Electrónico existe, como veremos a continuación, un denominador común que es la práctica de una actividad comercial a través del Internet y donde se transmite una serie de datos de los actores importantes.

La OCDE⁶ lo define como la venta de bienes y servicios desde una red informática, utilizando métodos específicos, creados expresamente para recibir y realizar pedidos. Los bienes y servicios se solicitan mediante este método, sin embargo, no es necesario que el pago y la entrega se realicen *online*. El Comercio Electrónico puede entonces darse entre empresas, familias, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas y privadas.

Por su parte, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos lo define como la capacidad para realizar operaciones comerciales, tramitando cualquier tipo de

bienes o servicios entre dos o más sujetos ubicados en la misma o diferentes jurisdicciones, utilizando, para tal efecto, terminales que permitan acceder e intervenir en el *Internet*.

Luiz Lopreato lo define como “*un concepto que describe el proceso de compra, venta e intercambio de productos, servicios e información a través de una red informática, incluido el Internet, que también puede incluir la prestación de servicios al cliente, colaboración entre socios comerciales y la realización de transacciones electrónicas dentro de la organización. Las transacciones pueden realizarse entre empresas o business-to-business (B2B) y entre empresas y consumidores o business-to-consumer (B2C)*”⁷.

Para la parte europea, el comercio electrónico se basa en los denominados servicios de información, entendidos en el acervo comunitario, como cualquier servicio prestado a distancia por medios electrónicos, en el contexto de una actividad económica, previa solicitud individual del destinatario (excluyendo, por tanto, radiodifusión o televisión)⁸. En esta vía, Rita Calçada Pires⁹ cree que el comercio electrónico debe definirse como una nueva forma de comercio, un intercambio basado en redes virtuales de oferta y demanda.

Por tanto, en términos generales, el Comercio Electrónico se puede definir como cualquier transacción que se realice de forma electrónica o por Internet y que involucre a personas naturales o jurídicas.

5 Informes Finales de BEPS 2015.

6 Abordando los desafíos fiscales de la economía digital, OCDE (Acción 1: Informe final de 2015), p. 55, párrafo 117.

7 LOPREATO, Francisco Luiz C., *Tributación del Comercio Electrónico* (2002), Texto para discusión. IE/UNICAMP No. 108, abr. 2002, pág.2.

8 PEREIRA, Alexandre Dias, *Comércio Eletrónico* (Estudos), Publicação da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (2017), pp. 3.

9 PIRES, Rita Calçada, *Manual de Derecho Fiscal Internacional*, Almedina, 2018, p.302.

3. TIPOS

El Comercio Electrónico puede dividirse en (i) indirecto u “*offline*”, que se refiere a la venta de bienes materiales, por vía electrónica, y donde hay entrega física de mercancías a los clientes a través de canales tradicionales y (ii) directa u “*online*” que representa aquellas transacciones realizadas íntegramente en una red o en el Internet. En estos casos, además del pedido realizado electrónicamente, la entrega del producto o servicio se realiza a través de la red, a través de canales de distribución virtuales, una vez que el bien o servicio puede tomar el formato digital. Las formas más frecuentes de estas transacciones “*online*” son la descarga de software, la transmisión de música electrónica, periódicos, etc.¹⁰

4. CLASIFICACIÓN SEGÚN LAS PARTES INTERESADAS

Al determinar el Comercio Electrónico, también es importante definirlo según las partes involucradas. Por lo tanto, esto incluye:

- a) *Business to Administration* (B2A): Transacciones *online* realizadas entre empresas y la administración pública, bajo este tipo la administración usa el *Internet* para comprar bienes puestos a la venta por una empresa;
- b) *Business to Business* (B2B): Los negocios se realizan entre dos empresas;
- c) *Business to Consumer* (B2C): Las transacciones se realizan entre empresas y consumidores. En este tipo, las empresas son las que se presentan como las que venden productos y brindan servicios. Como ejemplo podemos presentar aquellas empresas que, además de instalaciones físicas, también cuentan con páginas *web* donde realizan ventas.

- d) *Consumer to Business* (C2B): En este, el comerciante individual vende a una empresa;
- e) *Consumer to Consumer* (C2C): El comercio tiene lugar entre dos personas. Es decir, un consumidor vende a otro consumidor.

5. VENTAJAS

El rápido crecimiento de este tipo de negocios a nivel mundial se debe principalmente a las ventajas que aporta, a saber (i) la facilidad de comunicación, (ii) la reducción o eliminación de costos, (iii) la eliminación de fronteras físicas, (iv) la ausencia de intermediarios, (v) la rapidez en la búsqueda de los productos puestos a disposición, (vi) la internacionalización de los productos ofrecidos a la venta o los servicios prestados y (vii) el hecho de que es un sector que ya emplea a una considerable cantidad de personas.

Fruto de sus enormes ventajas, varias empresas tienen éxito en este campo, como Amazon y Ebay, cuyos principales factores de éxito son el hecho de que se centran en el consumidor, la gran cantidad de productos que venden, la creatividad y la posibilidad de que el consumidor obtenga comentarios en las páginas.

6. DESVENTAJAS

Además de las evidentes ventajas de este tipo de comercio, también destaco algunas desventajas que plantean la necesidad de que los Estados miren este sector con más interés y agudeza, a saber (i) la facilidad para evadir el pago de impuestos, ya que por ejemplo, muchas veces no es fácil saber qué ha obtenido una empresa con los ingresos de este segmento y (ii) la falta de una regulación suficiente y eficaz para “atacar” el Comercio Electrónico.

10 GATTASS, Juliana Borges Assumpção, Tributación en el Comercio Electrónico, Revista del Instituto Brasileño de Derecho, Año 3 (2014), No. 1, pág. 140.

Además de estas desventajas, las empresas que decidan iniciar su participación en este tipo de negocios deben estar preparadas tecnológicamente para las constantes actualizaciones que se producen en el sector informático. Así, además de los casos de éxito (y muchos de estos lo son) también hubo casos de fracaso total, como fue el caso de la empresa inglesa “eToys.com” que se declaró en quiebra, apenas 4 años después de su inauguración (1997-2001). Los elevados costes operativos y el hecho de que la empresa vendiera mucho más de lo que tenía en stock contribuyeron a la mala imagen de la empresa y, posteriormente, a su quiebra.

7. PRINCIPIOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO¹¹

En el campo del Comercio Electrónico, se enumeran varios principios que deben seguirse, tales como:

- a) Principio de neutralidad: La tributación de este sector no debe provocar que los contribuyentes cambien su comportamiento. Así, no puede haber un trato diferente entre la tributación del Comercio Electrónico y la tributación de las empresas o el comercio convencional;
- b) Principio de subsidiariedad o intervención residual del estatal: Se debe evitar una regulación excesiva y, en consecuencia, se debe permitir un rápido crecimiento de este negocio;
- c) Principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma: A efectos fiscales, cuenta el contenido material del negocio y no la denominación que le atribuyan las partes;

- d) Principio de certeza y simplicidad: Las normas tributarias deben ser claras y sencillas, a fin de permitir al contribuyente comprender sus efectos y;
- e) Principio de Eficacia y Justicia: La fiscalidad debe ajustarse a la realidad, y sigue siendo necesario minimizar el fraude fiscal.

8. MONTOS INVOLUCRADOS EN COMERCIO ELECTRÓNICO (MERCADOS MÁS GRANDES)

Según datos obtenidos de sitios web, como shopify y mobilemediainfotech, China es el mercado más grande en este segmento de la economía, y en 2018 manejó aproximadamente 672 mil millones de dólares estadounidenses (USD) y es un país donde cerrar 50 millones de personas hacen negocios utilizando plataformas digitales.

Como sector de la economía que emplea a un número considerable de personas, las autoridades chinas todavía tienen una intervención bastante residual, y solo recientemente (2018) se aprobó la Ley de Comercio Digital.

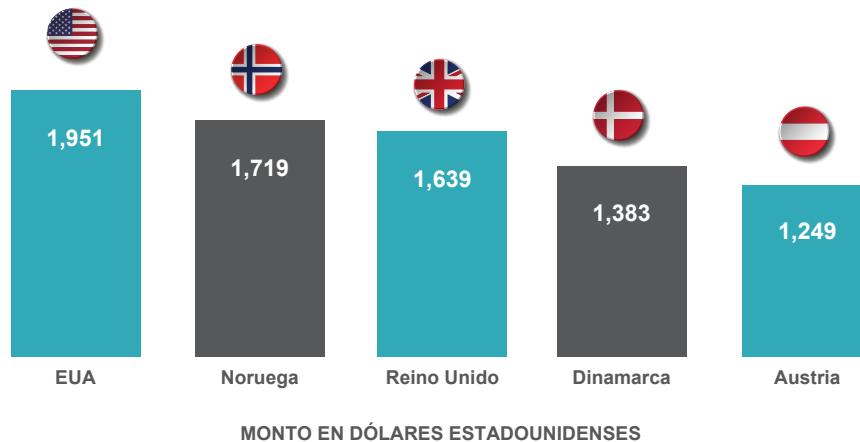
Como podemos ver, en los gráficos a continuación, son varias las variables analizadas en los estudios sobre Comercio Electrónico, como, los gastos por persona, los mercados con mayores ingresos y el número de compradores, que demuestran la gran dinámica de este sector.

¹¹ Véanse las recomendaciones de la OCDE en la Conferencia Inter-Ministerial bajo el tema “A Borderless World. Realising the Potential of electronic Commerce”, celebrada en Ottawa, Canadá, el 8 de octubre de 1998.

En el Gráfico 1, encontramos que Estados Unidos de América (EEUU) es el país donde los ciudadanos gastan más en compras online y, según datos facilitados por Eshopworld, en 2018 el 79% de la

población norteamericana confió en las compras online y realizó compras online. Es decir, unos 260 millones de norteamericanos.

Gráfico 1. Mercados más grandes en gastos por usuario/año

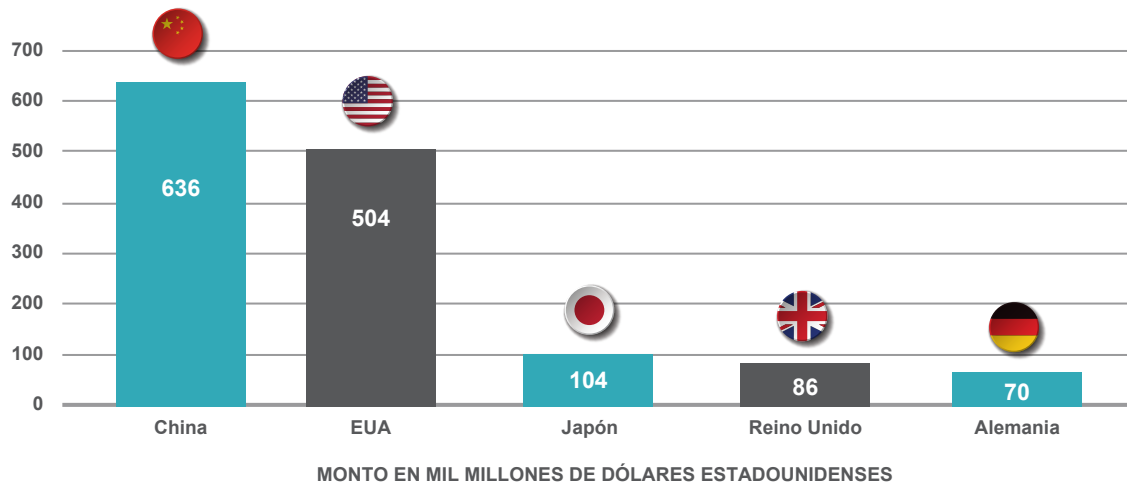


Fuente: Ranking elaborado por Eshopworld (Global ECommerce Market Ranking - 2019, publicado en noviembre de 2018)

Por otro lado, el Gráfico 2 representa el mercado que obtiene mayores ingresos del negocio *online* y que, como era de esperar, acaba siendo el chino, teniendo en cuenta el tamaño de este mercado, la densidad de población, el número de empresas dedicadas a este sector y el elevado número de fábricas chinas

y extranjeras que existen en este mercado. China, en 2018, vio sus ingresos por comercio electrónico alcanzar la cifra de 639 mil millones de dólares estadounidenses (USD), frente a los 504 mil millones de dólares estadounidenses que se produjeron en los EEUU.

Gráfico 2. Mercados con mayores ingresos por Comercio Electrónico

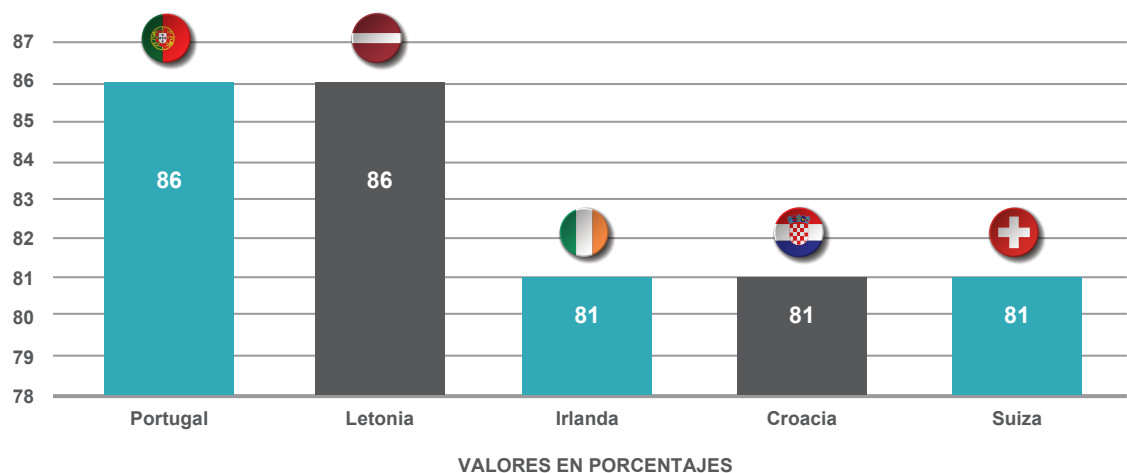


Fuente: Ranking elaborado por Eshopworld (Global ECommerce Market Ranking - 2019, publicado en noviembre de 2018)

Otra variable interesante (de alguna manera), aunque solo sea con fines docentes, se refiere al comercio electrónico transfronterizo como porcentaje (%) del gasto *online*, destacando Portugal, donde el 86% de las

compras *online* se realizan en sitios web extranjeros. También cabe destacar que Portugal ocupa, en el análisis global del ranking, el puesto 30.

Gráfico 3. Mercados con más gasto transfronterizo

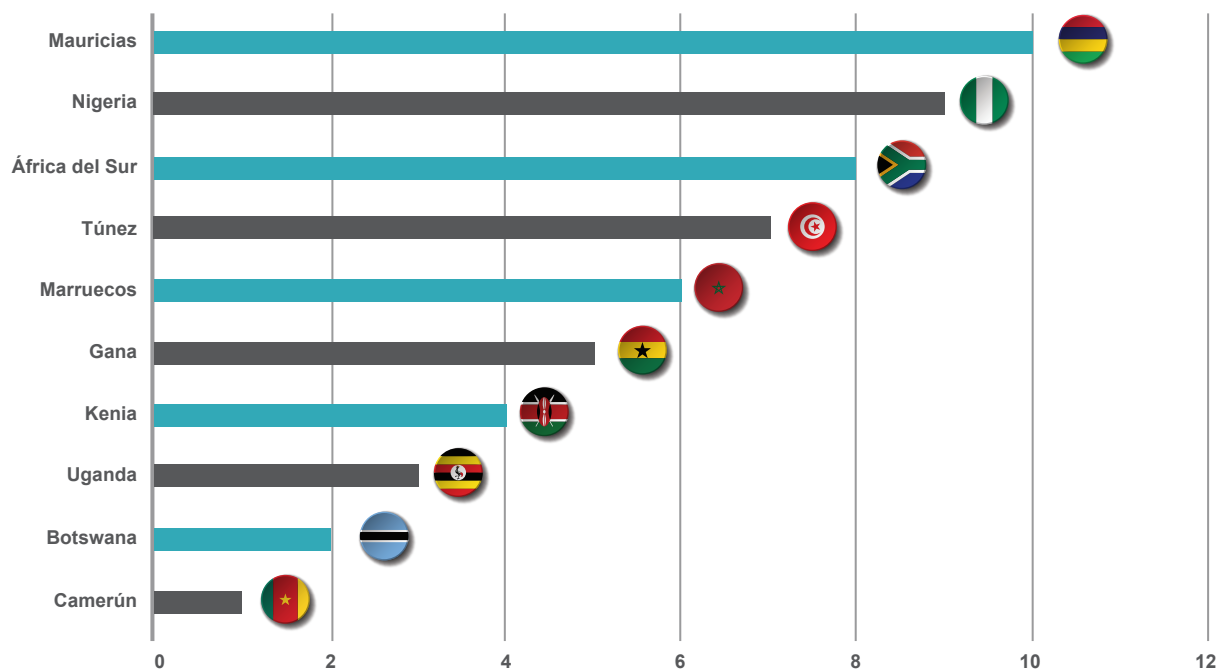


Fuente: Ranking elaborado por Eshopworld (Global ECommerce Market Ranking - 2019, publicado en noviembre de 2018)

En cuanto a África, ya subiendo al ranking elaborado por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), Mauricio es el país mejor preparado para las compras *online* (B2C). También es importante señalar que Sudáfrica, Egipto y Nigeria se encuentran entre los países donde la mayoría de los usuarios compran online y también experimentan

altas tasas de crecimiento¹². Angola, con 30,4 puntos sobre 100 posibles, ocupa el lugar 123 (2019), lo que representa un incremento de ocho (8) puestos respecto al 2018. En este ranking también se evalúan varias variables, como el porcentaje de internautas, porcentaje de propietarios de una cuenta de email y la seguridad del servidor en términos de ingresos.

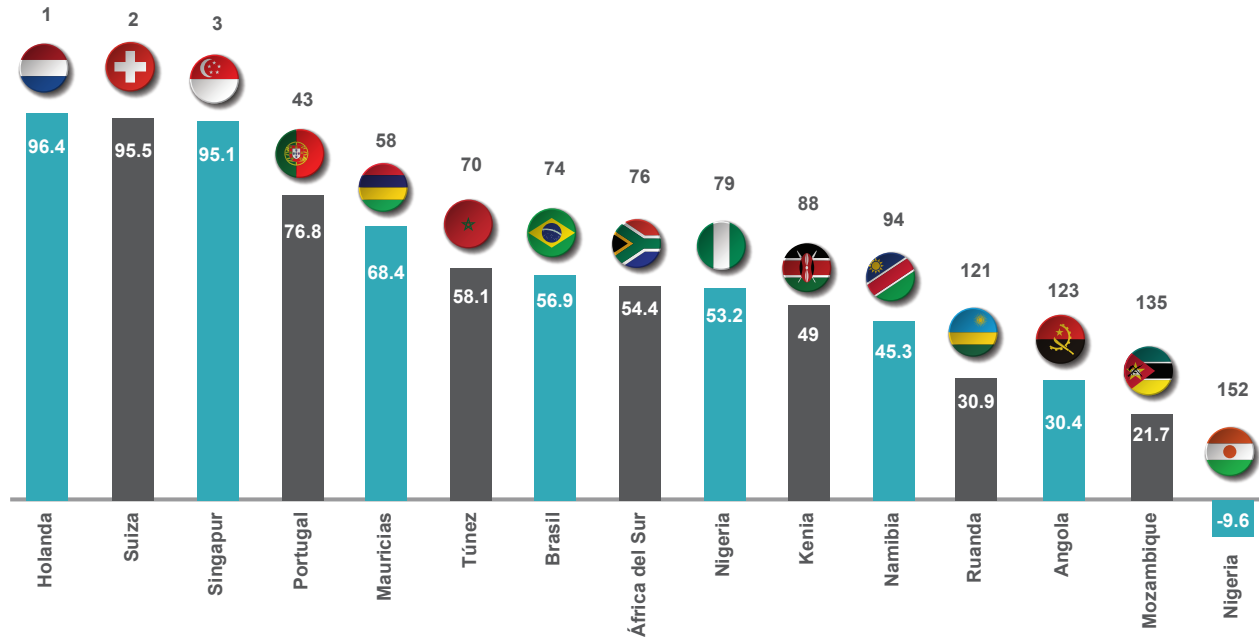
Gráfico 4 - Ranking de los 10 mejores mercados de África en Comercio Electrónico B2C



Fuente: Índice de Comercio Electrónico B2C de la UNCTAD 2019

¹² <https://www.prnewswire.com/news-releases/the-2019-b2c-ComercioElectrónico-market-in-africa-2019-rapid-b2c-ComercioElectrónico-sales-growth-projected-for-2020-300884893.html>

Gráfico 5 - Ranking general de la UNCTAD para los mayores mercados comerciales B2C de África



Fuente: Índice de Comercio Electrónico B2C de la UNCTAD 2019

9. COMERCIO ELECTRÓNICO E IMPUESTOS

1. Comercio Electrónico e Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El IVA es, como sabemos, un impuesto general al consumo (gravámenes sobre transferencias de bienes, servicios e importaciones), multifase (gravámenes sobre todas las fases del circuito económico), sin efectos acumulativos (cada uno de los operadores está obligado a calcular el impuesto al precio de venta, luego de deducir el monto del impuesto que grava los respectivos insumos, conocido como derecho a deducir) y tiende a ser neutral, ya que, en principio, no influye en los procesos de producción ni en el consumo final.

Además de lo mencionado anteriormente, el IVA desincentiva el fraude y la evasión fiscal, ya que su peso se diluye por un mayor número de operadores económicos que se controlan entre sí a través de las facturas.

En cuanto a la determinación del Comercio Electrónico como una transmisión de bienes o prestación de servicios, a efectos del IVA, es fundamental, en primer lugar, distinguir las reglas de ubicación aplicables a estas dos situaciones:

- a) Así, en lo que respecta a la ubicación de las transferencias de mercancías, se utilizan dos principios de gran importancia que no pueden aplicarse simultáneamente, a saber, el principio de tributación en el país de destino y el principio de tributación en el país de origen. En el principio de destino, el IVA se cobra en el país donde se consume el bien, es decir, la competencia tributaria está en el país de destino, asegurándose el país de origen que sus exportaciones salgan sin que se les aplique el IVA. A su vez, en el principio de origen, el IVA se cobra en el país donde se produce el valor agregado, es decir, la competencia tributaria recae en el país de origen y, por tanto, las exportaciones están sujetas a tributación y las importaciones están exentas de tributación;

b) En cuanto a la prestación de servicios, (i) si el destinatario es una empresa (sujeto pasivo), como norma general, se aplica la ley del país donde esta empresa está registrada o donde mantiene el establecimiento permanente que recibe el servicio. Por otro lado, si el destinatario es un consumidor (no sujeto pasivo), se aplica la ley del país donde tiene su residencia habitual o domicilio permanente;

La Comisión de las Comunidades Europeas¹³ considera que la compra de bienes en los que el pedido se realiza a través de Internet y que los bienes se entregan físicamente, por ejemplo, por correo, y manteniendo su naturaleza corporal se considera, a efectos del IVA, como una transmisión de mercancías. A su vez, una transacción realizada a través de Internet, en la que se transfiere un archivo o se descarga un producto, debe calificar, a efectos del IVA, como una prestación de servicios.

Ahora bien, mientras en la transferencia de mercancías, debido a que no pierden su característica corpórea, las autoridades logran, de alguna manera, controlar el movimiento de una mercancía, ya sea por la información obtenida en la Aduana al momento de ingreso del producto o por solicitud del comprobante de venta de los productos durante las acciones de inspección o cualquier otra acción, en la prestación de servicios, al menos en el caso angoleño, como un mercado que en este segmento de la economía se caracteriza por la importación y no por la exportación, se hace extremadamente complejo determinar, investigar y también fiscalizar este tipo de negocios y lo que las

empresas y los particulares obtienen de ingresos sin una acción conjunta que involucre a los distintos agentes económicos, incluidos los particulares, ya que deben estar dispuestos a contribuir con las autoridades fiscales.

Dicho esto, también es importante definir la prestación de servicios electrónicos como aquella que no representa la entrega física de bienes y que tiene una muy baja intervención humana. En este caso, podemos estar refiriéndonos a la descarga de programas y sus actualizaciones, a una asesoría prestada por email, la formación online, la venta de entradas para partidos de fútbol o para espectáculos musicales mediante plataformas electrónicas, el mantenimiento de sitios web e inclusive paquetes de servicios de Internet.

Varios países, con énfasis en países desarrollados, principalmente europeos, que son tanto importadores como exportadores de este tipo de servicio, para reducir el impacto negativo que este tipo de negocios tiene sobre los ingresos del Estado, así como con el objetivo de reducir los casos judiciales desencadenados por particulares, principalmente por razones interpretativas, decidieron, por *consensus omnium*, incluir, en sus códigos de IVA, disposiciones que enumeren, a modo de ejemplo, lo que consideran Comercio Electrónico, como la difusión y descarga de videos, películas y música, juegos de azar o de suerte, servicios de mantenimiento de sitios web, proveedores de servicios de Internet, almacenamiento de datos online, banners publicitarios, descarga de cualquier *software*, *e-books*, suscripción a revistas y periódicos en línea, suscripción a clubes en línea y aprendizaje a distancia¹⁴. Esta tendencia ya se

13 Comércio Eletrónico e fiscalidade indirecta, Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, COM (1998) 374 final.

14 Los Estados Unidos de América y la República Popular China no gravan el comercio realizado a través del Internet en términos de IVA o similar, sino solo en términos de impuestos sobre la renta de las sociedades, ya que sigue siendo una preocupación de estos países no interferir en el desarrollo de este sector. A pesar de ello, el hecho de que algunos países no gravan este tipo de comercio en términos de impuestos al consumo puede contradecir principios fundamentales de la legislación tributaria como la igualdad y la capacidad contributiva.

está “extendiendo” incluso a los países en desarrollo (Sudáfrica y Kenia son ejemplos de países africanos que tienen disposiciones relacionadas con el comercio electrónico en sus códigos de IVA).

2. Comercio electrónico e impuestos sobre la renta

De la misma forma que las transacciones que se realicen mediante el comercio electrónico deben tributar, también las rentas que obtengan las personas naturales y jurídicas por el uso del comercio electrónico deben tributar en términos de impuesto sobre la renta. Sin embargo, los problemas que surgen, o al menos algunos de ellos, se relacionan con el hecho de que las autoridades tributarias sabrán si un determinado ingreso proviene del comercio electrónico o no y qué tratamiento se le debe dar al mismo.

Como puede verse en la publicación de Adérito Vaz¹⁵:

“La primera dificultad a resolver es cómo calificar los ingresos obtenidos por la venta de productos a través del Internet. Suponiendo que A compra un libro a través de la red desde la página que tiene una librería en Internet, esperando su entrega en casa, el beneficio que la librería obtendrá suele ser gravado como ingresos derivados de una actividad comercial. Mientras que si lo que vende es el derecho para que el cliente descargue el contenido de un libro en su computadora o si lo autoriza a descargar software, los ingresos que obtendrá teóricamente puede ser de tres tipos, a saber, rentas de propiedad industrial (regalías) con obligación de retención en la fuente, rentas comerciales normales o rentas derivadas de la prestación de servicios y en este caso también sujetas a retención en la fuente.”

Por esta razón y, en consonancia con la comprensión de gran parte de la doctrina, comparto la opinión descrita anteriormente, y parece que la determinación final de su tributación debe tener en cuenta el propósito “comercial”.

3. Comercio electrónico en Angola

Si bien Angola aún no representa un mercado con gran importancia en el comercio electrónico mundial, lo cierto es que hemos verificado que este mercado ha crecido, con un número razonable de empresas ya dedicadas a este negocio, como Baiqi, Baobabay, E-Soba, MeuMerkado, Otchitanda, Stekergo y Tupuca, además de las más conocidas TAAG- Líneas Aéreas de Angola y NCR, estas dos últimas no se dedican exclusivamente al comercio electrónico.

Estas empresas (a excepción de las dos últimas), en total, realizaron pagos de impuestos de alrededor de 15-20 millones de Kwanzas, lo que corresponde a alrededor de 25/35 mil USD que, como podemos ver, es un monto insignificante cuando se compara con lo que mueven mercados como Sudáfrica, Nigeria o los países del Magreb.

En términos legales, si bien contamos con varias disposiciones a las que se puede hacer referencia a efectos de comercio electrónico, como la Constitución de la República de Angola (2010), que consagra en el párrafo 3 del artículo 38 el derecho a la libre iniciativa económica y la Ley No. 15/03, de 22 de julio, que establece los principios generales de la política de protección al consumidor, lo cierto es que nuestro ordenamiento jurídico es bastante escaso en disposiciones que aborden directamente este tema,

15 PINTO, Adérito Vaz, La Tributación del Comercio Electrónico, Boletín de Ciencias Económicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de Coimbra, Volumen XLV, 2002.

quizás porque lo consideramos solo como una mera cuestión o porque creemos que las leyes vigentes pueden dar lugar a cuestiones que puedan surgir o porque entendemos que se trata de un sector, que, siendo bastante complejo, no merece, al menos por ahora, la creación de disposiciones específicas que lo regulen. Sin embargo, el hecho de que no tengamos una legislación específica sobre comercio electrónico puede ser una desventaja para el fisco, ya que puede dar lugar a intentos de fraude y evasión fiscal.

Aun así, me fue posible descubrir que, además de contar con un Código de Actividades Comerciales (CAE) para el Comercio Electrónico, en concreto el 47910¹⁶, la Ley No. 01/07, de 14 de mayo (Ley de Actividades Comerciales), habla de comercio electrónico, definiéndolo como una forma de comercio a distancia, realizado, fundamentalmente, por medios informáticos (apartado 11 del artículo 4), pero esta misma ley me parece ambigua porque no considera este tipo el comercio como actividad comercial (artículo 11), sino más bien, y únicamente, como un modo de venta (artículo 13).

A su vez, el Código de IVA de Angola (CIVA) tampoco aborda este tema de manera exhaustiva, ya que solo en dos artículos hace referencia a temas digitales, a saber, el inciso d) del punto No. 1 del artículo 12, al mencionar que está exenta del impuesto la transmisión de libros, incluso en formato digital y el inciso 4 del artículo 50, que establece la responsabilidad solidaria entre proveedores e intermediarios, en relación con el pago de impuestos, incluidas las plataformas digitales, que sean sujetos pasivos del impuesto, cuando la AGT

presente prueba de que el intermediario tenía o debía tener conocimiento de que se estaba cometiendo fraude o evasión del impuesto en relación con la operación de que se trate.

Ahora bien, aquí se pueden plantear varias preguntas, como (i) ¿de qué transacciones estaríamos hablando ya que no tenemos una lista de lo que consideramos como comercio electrónico a efectos del IVA, (ii) qué medios tiene la administración tributaria para monitorear las transacciones realizadas electrónicamente y (iii) cómo se llevaría a cabo el control de las operaciones realizadas electrónicamente?

Si bien entendemos que no abordamos el comercio electrónico en el CIVA, dado que pretendemos instituir un IVA simple y que es un tema problemático incluso en países con otro nivel de desarrollo tecnológico, lo cierto es que, por respeto a los principios de derecho tributario, las cuestiones relacionadas con él, así como los ingresos que de él se deriven, no pueden tratarse a la ligera, ya que su no tributación beneficiará a las personas con mayores ingresos, ya que son estos, por regla general, quienes tienen acceso a bienes puestos a disposición en las distintas plataformas online.

¿Qué soluciones existen? Son varios los desafíos que surgen en esta tributación, siendo los principales los aspectos humanos, legales y tecnológicos. Así, de la misma manera que este tema no se resuelve en otro lugar, en Angola no tenemos la varita mágica que revelará la mejor manera de gravar el comercio electrónico sin, por ejemplo, reducir su uso, sin reducir los empleos que este genera y etc. Sin embargo, según lo recomendado

16 Clasificación de actividades económicas en Angola – Revisión 2 (CAE - Ver. 2)

por instituciones u organismos internacionales, es necesario buscar soluciones y estas soluciones pasan, y aquí yendo más a los aspectos técnicos, por estudiar las diversas alternativas que presentan estas instituciones u organismos internacionales, como la información de tarjetas de crédito (Banco), la dirección IP (Protocolo de Internet) y el número de bits utilizados en el Internet (*bit tax*).

Ninguno de estos resuelve definitivamente la tributación del comercio electrónico, pero pueden ser buenos puntos de partida. Tomemos, por ejemplo, el caso de Nigeria¹⁷, uno de los mercados más grandes de África, si no el más grande, que pretende aplicar una tasa de IVA del 5% a las transacciones *online*. En este proceso,

los bancos serán los agentes que deducirán el IVA en las compras, ya que se utilizan tarjetas bancarias. A pesar de los posibles efectos de esta tributación, a saber, el desincentivo al uso de las compras *online*, así como la reducción de los ingresos de las *startups* nigerianas o empresas dedicadas a este tipo de negocios, las autoridades locales creen que esta tributación puede incrementar los ingresos fiscales, en un país que mueve un promedio de USD 15 mil millones anuales en comercio electrónico.

17 <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/nigeria-5--withholding-vat-on-e-commerce-2020.html>

10. CONCLUSIONES

Dicho esto, se recomienda que, en Angola, las instituciones estatales, a saber, el Banco Nacional de Angola, el Ministerio de Industria y Comercio, el Ministerio de Telecomunicaciones y Tecnologías de la Información, el Ministerio de Finanzas, así como la sociedad en general, trabajen en con el objetivo conjunto de crear un marco legal que no desaliente este tipo de negocios pero que también asegure que el Estado recaude el producto del mismo.

Por otro lado, parece igualmente pertinente que el Código del IVA contenga disposiciones relacionadas con el comercio electrónico, más específicamente, un listado ejemplo de lo que se considera comercio

electrónico en la realidad angoleña, así como su definición a efectos del IVA, ya que esta puede ayudar a reducir el número de disputas judiciales relacionadas, particularmente con cuestiones de interpretación de la ley.

Por otro lado, en los países en vías de desarrollo, más importadores que exportadores de este tipo de servicios, como Angola, la cooperación, los protocolos y la participación en seminarios internacionales que permitan intercambiar experiencias con países que se encuentren en una etapa más avanzada pueden ayudar a encontrar mejores formas de gravar este tipo de negocios.

EL COMITÉ PERMANENTE SOBRE EL CATASTRO EN IBEROAMÉRICA:

La Cooperación al Servicio
de la Fiscalidad Inmobiliaria
y el Desarrollo Sostenible



Tomás **Moreno Bueno**

SINOPSIS

La cooperación se revela hoy como una herramienta indispensable para la mejor gobernanza pública en un entorno de actuación dominado por la globalización y la aceleración del cambio. Con ese enfoque trabaja el Comité Permanente sobre el Catastro en Iberoamérica, una organización nacida en 2006 que aspira a fortalecer la actividad catastral en los países de la región, y que

desde noviembre de 2019, bajo la presidencia española y a partir de las conclusiones del XII Simposio sobre el Catastro en Iberoamérica celebrado entonces, busca afianzar la cooperación interadministrativa como fundamento de un catastro sostenible, capaz de contribuir eficaz y eficientemente a las políticas fiscales y de todo orden a las que sirve este censo inmobiliario.

CONTENIDO

Introducción

1. El Catastro Inmobiliario
2. El Comité Permanente sobre el Catastro en Iberoamérica (CPCI)
3. El XII Simposio sobre el Catastro en Iberoamérica-Granada 2019
4. Hacia una comunidad catastral reforzada en Iberoamérica
5. Conclusiones
6. Bibliografía

AUTOR

Vocal Asesor en la Dirección General del Catastro de España. Coordinador de la presidencia española del Comité Permanente sobre el Catastro en Iberoamérica 2019-2021. Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda. Arquitecto de la Hacienda Pública. Máster en Dirección Pública por el Instituto de Estudios Fiscales y la Escuela de Organización Industrial. Diplomado en Desarrollo Directivo por el Instituto Nacional de Administración Pública. Diplomado en Gestión de Proyectos por la Fundación Antonio Camuñas. Consultor en diversos proyectos de desarrollo institucional en Iberoamérica y Europa del Este. Ponente y profesor en convocatorias sobre fiscalidad inmobiliaria y gestión pública. Director de la revista CT Catastro.

INTRODUCCIÓN

La volatilidad de los escenarios en los que se desenvuelve la actividad socioeconómica y el complejo entramado de interacciones entre sus protagonistas impone políticas de gobierno y prácticas administrativas cada día más exigentes.

En ese contexto, la pandemia ocasionada por la COVID-19 ha terminado de recordarnos que la multilateralidad y la cooperación internacional son imprescindibles para que la globalización dé sus mejores frutos, lo que se traduce en que cualquier organización pública debe hoy trascender de su ámbito natural para interactuar con las que facilitan el diseño y el desarrollo de nuevos modelos de gestión, en especial aquellas cuyo alcance competencial es práctica común en la comunidad internacional y, consecuentemente, ofrece un amplio espectro de referencia.

Es el caso del Catastro Inmobiliario, una infraestructura de datos indispensable para la definición y la ejecución de las políticas tributarias y de todas aquellas que requieren una descripción oficial de la propiedad territorial en sus vertientes física, jurídica y económica, que hoy presenta una madurez dispar en cada país fruto de las diversas coyunturas de implantación y de su diferente consideración en la agenda política.

En todo caso, la indiscutible relevancia funcional del Catastro Inmobiliario, la creciente consolidación de un contexto de actuación cambiante y la diversidad de grados de desarrollo, han afianzado el interés por la cooperación internacional en este campo, a la que ha dado un impulso definitivo en el ámbito iberoamericano la vocación de entendimiento que caracteriza a los países hermanos.

Este trabajo aspira a ofrecer un panorama general de la cooperación entre las instituciones catastrales en el seno del Comité Permanente sobre el Catastro en Iberoamérica y a dar cuenta de los proyectos nacidos

del último simposio amparado por la organización, que tuvo lugar en la ciudad española de Granada entre el 12 y el 14 de noviembre de 2019, y de su última asamblea general, celebrada en la ciudad de Madrid al día siguiente de concluir el referido simposio.

Antes, y con un propósito abiertamente divulgativo, se introduce una sección destinada a describir la naturaleza y las funciones del Catastro Inmobiliario como inventario general de predios que permite conocer y gestionar uno de los principales activos socioeconómicos de cualquier país: su patrimonio inmueble.

Todo ello desde un enfoque que subraya la colaboración como instrumento para la puesta en común de las mejores prácticas, pero también para cumplir la propia misión de las instituciones catastrales, condensada en garantizar la actualización continua de ese inventario y su mayor disponibilidad para el desempeño de otras políticas públicas e iniciativas particulares.

De tal modo que la cooperación entre las organizaciones catastrales debe entenderse hoy como una colaboración instrumental de primer nivel para la compartición de experiencias orientado a una segunda colaboración interadministrativa, intensa y sistemática, entre todas aquellas entidades públicas de cada país que intervienen en la transformación material y jurídica del territorio.

Solo así, desde la cooperación entre todos esos actores públicos competentes en la autorización o la gestión de alteraciones inmobiliarias es posible que las instituciones catastrales ofrezcan en todo momento un fiel reflejo de la realidad inmobiliaria, desplieguen todas sus capacidades y se afiancen como organizaciones solventes.

Para todo ello, nada mejor que recordar el paradigma bajo el que se desarrolló el XII Simposio sobre el Catastro en Iberoamérica y que bien puede prologar el presente trabajo: *cooperación efectiva y catastro sostenible*.

1. EL CATASTRO INMOBILIARIO

El Catastro Inmobiliario es un registro administrativo en el que se describen todos los inmuebles mediante la identificación de sus atributos más característicos (localización, superficie, uso, calidad, antigüedad, titular o valor) a partir de su representación gráfica sobre una cartografía parcelaria continua, donde cada inmueble tiene asignado un identificador oficial único, que en cada país responde a una denominación distinta, en general código o referencia catastral.

Ese identificador, análogo al asignado a cada ciudadano en su cédula o documento de acreditación oficial, debe figurar asociado en cualquier documento público o privado al bien con el que se corresponde, lo que asegura la trazabilidad de los procesos de transformación o transmisión. Sin olvidar que incorporado en un sistema de información, el identificador facilita la asociación de entidades entre diferentes bases de datos para la generación de valor añadido.

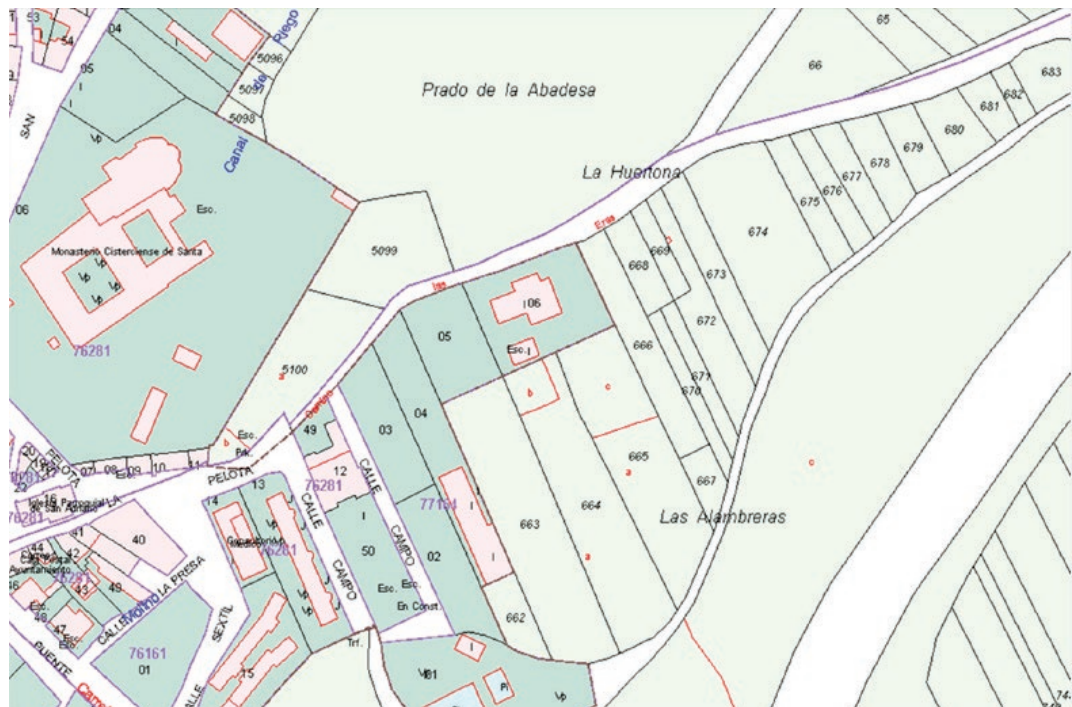
El Catastro Inmobiliario se distingue por su naturaleza pública, por el carácter oficial de la información gestionada, que goza así de presunción de certeza, y por

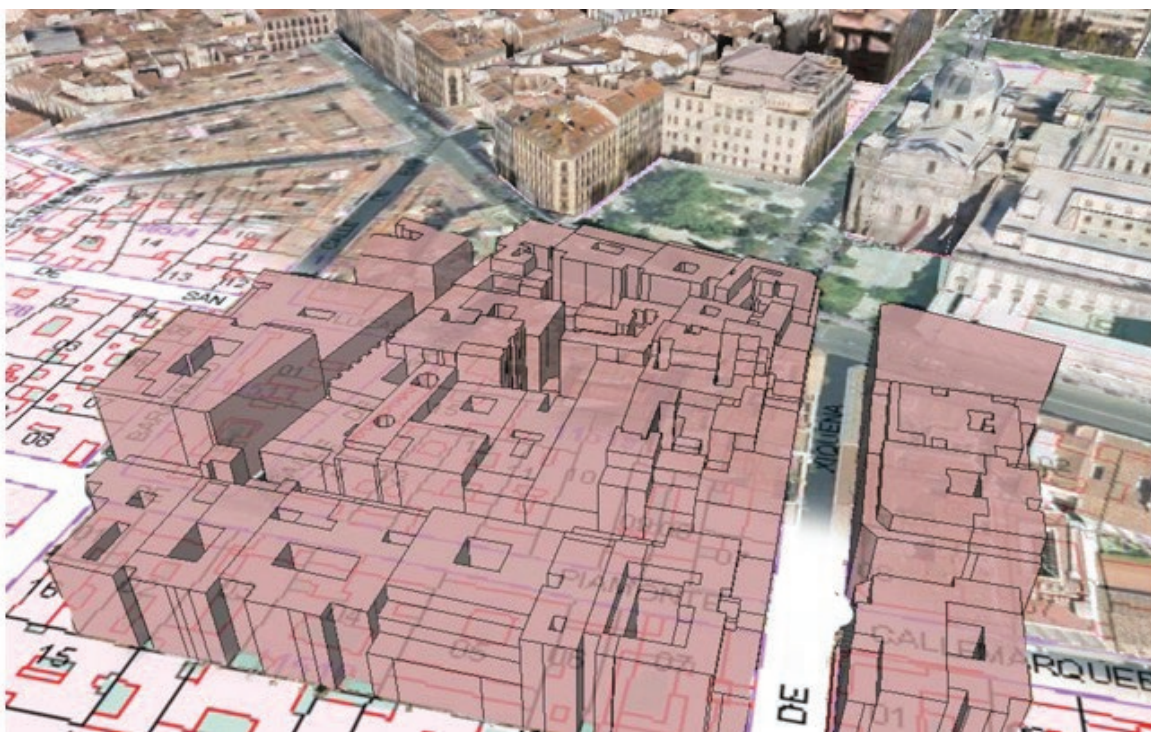
la generalidad objetiva y subjetiva de su alcance; dicho de otro modo, por su extensión a todos los inmuebles de su territorio competencial y por su aplicación a un amplio elenco de utilidades.

Su naturaleza pública le confiere además obligaciones adicionales de transparencia, protección de datos y rendición de cuentas, que se suman a los principales criterios de evaluación utilizados para auditar la idoneidad de los modelos de gestión y que permiten certificar la excelencia de las organizaciones catastrales desde un enfoque operativo según el grado de cumplimiento de tres umbrales de referencia:

- a) Agotar la capacidad de inscripción para que el Catastro Inmobiliario sea eficaz y coincida en todo momento con la realidad inmobiliaria.
- b) Aprovechar toda la capacidad de proceso, para hacer el uso más eficiente de los recursos.
- c) Desarrollar la máxima capacidad de servicio mediante un despliegue continuo de utilidades que garantice la satisfacción del usuario como indicador de calidad.

**Parcelario
Catastral**





El Catastro modeliza y representa la realidad inmobiliaria

En suma, el Catastro Inmobiliario constituye una representación de la estructura predial de un país y en la actualidad se eleva como herramienta de vertebración territorial y cohesión social.

Desde ese punto de vista funcional y de servicio se manifiesta como un inventario de altas capacidades para el desarrollo socioeconómico, por cuanto sus utilidades ahondan en el estado del bienestar a cuya mejora se enfoca la acción de Gobierno.

Hoy en día la información catastral sirve a una multiplicidad de propósitos que siguen encabezados por su genuina vocación tributaria. Bajo esa premisa, puede afirmarse que el Catastro Inmobiliario es hoy un poliedro de servicios que apoyado en su cara fiscal ofrece la más sólida estabilidad institucional para desplegar la mayor efectividad en la aplicación de todas sus demás finalidades, según queda definido en el conjunto de utilidades esenciales:

1. Fiscalidad inmobiliaria

La información catastral sirve para la determinación de las bases imponibles de los hechos constitutivos de obligaciones tributarias tanto por la tenencia de inmuebles como por su explotación o transmisión y se manifiesta cada día como un instrumento esencial en la lucha contra el fraude.

Del mismo modo, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario permiten atribuir esa obligación tributaria a los correspondientes sujetos pasivos e incluso sirven como fundamento para la definición y selección de perfiles de contribuyentes y patrones de comportamiento o para cuantificar la capacidad económica de quienes deben atender otros deberes con la Hacienda Pública en vía de recaudación.

2. Protección de derechos

De carácter pasivo en lo que se refiere al aseguramiento de la propiedad en virtud de la presunción de certeza de los datos catastrales, que obliga a acreditar su derecho por quien pretenda practicar cualquier modificación; lo que hace que, por ejemplo, el Catastro Inmobiliario juegue un papel determinante en la custodia de los territorios despoblados.

De naturaleza activa por cuanto identifica plenamente el inmueble y sus características en su transmisión por expropiación, venta, donación o sucesión, en su transformación por división o agrupación.

Por lo que se refiere al medioambiente y la lucha contra el cambio climático, el Catastro Inmobiliario desempeña cada día un papel más relevante tanto en la delimitación de áreas sensibles como en la prevención de incendios forestales, gestión del siniestro y actuaciones de repoblación, así como en la atribución de la eficiencia energética en las edificaciones.

También impacta en la protección de las personas tanto por su contribución a la gestión activa de las catástrofes naturales como por su aportación en la evaluación de riesgos o en el establecimiento de planes de actuación.

3. Desempeño de políticas públicas

En esta materia, el Catastro Inmobiliario permite identificar y evaluar la riqueza para el ejercicio de numerosas políticas públicas: desde la asignación de recursos para el acceso a la justicia gratuita hasta la gestión de ayudas para las que se disponen límites en la capacidad económica del beneficiario, entre ellas las destinadas a la educación o los servicios sociales.

Y por descontado, la información catastral ocupa un destacado papel en la planificación y gestión de actuaciones de transformación del territorio, tanto en lo que se refiere a infraestructuras energéticas o del

transporte como a la política urbanística o los procesos de concentración parcelaria o intensificación productiva en materia de agricultura o ganadería.

4. Afianzamiento de la transparencia y la eficiencia de los mercados inmobiliarios

En este creciente campo de aplicación, el Catastro Inmobiliario contribuye al perfeccionamiento de los mercados mediante la disposición para demandantes y oferentes de una información oficial y común sobre el alcance material y las características de cada inmueble, así como a través de la reducción de los costes de transacción y la facilitación de las obligaciones legales a satisfacer en las operaciones de tráfico inmobiliario.

5. Geolocalización

En una sociedad global de la información, donde la ubicación espacial es un valor apreciado en las actividades profesionales o de ocio, el Catastro Inmobiliario ocupa una posición cada día más relevante como plataforma oficial en la que localizar cualquier fenómeno, del mismo modo que permite ser el soporte común donde pueden converger capas de diferente información para su análisis integrado y la elaboración de estudios destinados a la mejora de procesos.

Este amplio abanico de aplicaciones perfila un Catastro Inmobiliario orientado inequívocamente hacia el desarrollo socioeconómico y, aún más, hacia el afianzamiento de la identidad ciudadana, por cuanto dispone por igual obligaciones y servicios. Si por el lado de las obligaciones, la institución catastral exige la actualización continua de datos al contribuyente y sobre la base de esa información requiere el cumplimiento de obligaciones tributarias, no es menos cierto que los servicios que ofrece permiten el aseguramiento de la propiedad o la transformación inmobiliaria en el más amplio sentido del término. Es decir, que el Catastro Inmobiliario despliega sus actividades según una trayectoria circular de deberes y derechos forjadores de ciudadanía, por cuanto consolida las obligaciones con

la comunidad al tiempo que crea conciencia de lo que el individuo debe recibir de ella a cambio. Contribuye así a incrementar la legitimación social de la Administración Pública, uno de los pilares de la mejor gobernanza en las sociedades más avanzadas.

Siempre teniendo muy presente que la fiscalidad inmobiliaria es el origen de la institución catastral y que esta nueva coyuntura tecnológica y social permite dar un nuevo impulso a una actividad que está en el nacimiento mismo de la tributación desde la antigüedad y, en consecuencia, a la propia eclosión de los estados como entidades donde se institucionaliza la naturaleza social del ser humano.

Así, debe recordarse que el gravamen sobre la propiedad inmobiliaria ha sido una constante en la historia de la tributación por dos razones fundamentales: constituye una evidente manifestación de la capacidad económica y tiene una mayor facilidad de gestión por parte de la Administración que la percepción de rentas o las transacciones de bienes muebles o productos de consumo, que exigen mayores esfuerzos para evitar su ocultación.

Ese nuevo impulso a la actividad catastral al que hoy asistimos viene de la mano de la revolución tecnológica y de la progresiva consolidación de una conciencia administrativa que apuesta por la cooperación como instrumento de gestión. Sucede en toda la comunidad internacional, aunque en España y dentro del ámbito de su Dirección General del Catastro, que extiende sus competencias al 96 por 100 del país, tecnología y colaboración se dan la mano desde nace casi treinta años para desarrollar un modelo de gestión cooperativa que día a día resulta más eficaz, eficiente y de calidad.

Se trata de un modelo de gestión que comprende casi 78 millones de inmuebles, en el que la Dirección General del Catastro de España asume un papel central de regulación y supervisión de un sistema altamente colaborativo y también de gestión de una base de datos única de la que participan para incorporar o extraer

información cerca de 13.500 instituciones públicas entre ayuntamientos, administraciones supramunicipales, notarías o registros de la propiedad, donde están habilitados más de 67.000 usuarios para el desempeño de esas tareas.

Un modelo de gestión compartida que se ordena sobre la base de las obligaciones básicas de colaboración que impone el marco normativo vigente y casi mil convenios de colaboración suscritos discrecionalmente con otras tantas organizaciones públicas para ahondar en el desempeño de funciones catastrales subsidiariamente atribuidas de manera genuina a la Dirección General del Catastro.

Gracias a este sistema de desempeño concertado es posible asegurar la actualización continua de la información catastral y garantizar la suficiencia financiera de las distintas Administraciones Públicas, tanto a través de tributos recurrentes como de otros que no lo son. Entre los primeros destaca, como en cualquier otro país, el impuesto predial, que en España responde a la denominación de Impuesto sobre Bienes Inmuebles y que con cerca de 13.500 millones de euros de recaudación anual supone casi dos tercios de todo lo recaudado por tributos en los ayuntamientos españoles.

Al amparo de ese intenso modelo cooperativo también se despliega una red de casi 3.800 Puntos de Información Catastral (PIC) distribuidos por toda la geografía nacional en lo que constituye la malla de servicios públicos presenciales más extensa del país, operativa gracias a esa voluntad de concertación que comparten las diferentes Administraciones Públicas y que permiten que en cualquier ayuntamiento se ofrezca este servicio de información atendido por funcionarios municipales a los que acredita la Dirección General del Catastro española.

La red PIC facilita la universalización de los servicios de atención al ciudadano que en su propio ayuntamiento puede acceder a servicios catastrales siempre que no

disponga de accesos a la Sede Electrónica del Catastro, donde se ofrece una prestación de altas capacidades que no cubre a la totalidad de la población, dado que no todos los demandantes de servicios disponen de las capacidades funcionales o tecnológicas necesarias.

2. EL COMITÉ PERMANENTE SOBRE EL CATASTRO EN IBEROAMÉRICA (CPCI)

Inspirado por ese mismo espíritu de cooperación consustancial a la gestión del Catastro Inmobiliario y fruto de la colaboración informal desarrollada hasta entonces, nace el Comité Permanente sobre el Catastro en Iberoamérica (CPCI) en la ciudad colombiana de Cartagena de Indias el 12 de mayo del año 2006, tras la firma de la denominada *Declaración del Catastro en Iberoamérica*, suscrita por los siguientes 20 representantes de 19 instituciones catastrales de la región, pertenecientes a 14 países, que con este documento firmaron el acta fundacional de la organización:

- Carlos Orrego Acuña, Jefe del Departamento de Catastro del Servicio de Impuestos Internos (Chile)
- Ivan Darío Gómez Guzmán, Director del Instituto Geográfico Agustín Codazzi (Colombia)
- Hernando Maldonado Pachón, Director del Departamento Administrativo de Catastro Distrital de Bogotá (Colombia)
- Jorge Avendaño Machado, Director del Catastro Nacional (Costa Rica)
- David Cedeño Ruperti, Director de Avalúos, Catastro y Registros del municipio de Manta (Ecuador)
- Jesús Miranda Hita, Director General del Catastro (España)
- Roberto Quiñonez López, Vocal del Consejo Directivo del Registro de Información Catastral (Guatemala)
- Angélica Donis Arredondo, Directora General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas (Guatemala)
- Víctor Arturo Valenzuela Morales, Vocal del Consejo Directivo del Registro de Información Catastral (Guatemala)
- Humberto Morones Hernández, Director del Catastro del Ayuntamiento de Guadalajara (México)
- Edgar Aguilera, Subdirector General de Asesoría Legal de la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales (Panamá)
- Horacio Francisco Mazzaferro, Director General del Catastro de La Pampa y representante del Consejo Federal de Catastro (Argentina)
- Roxana Carelli, Directora Provincial del Catastro Territorial de la Provincia de Buenos Aires (Argentina)
- Alberto Alfredo Oliver, agrimensor de la Dirección del Catastro de Córdoba (Argentina)
- Carlos Flores, Director de Catastro y Saneamiento del Instituto Nacional de Reforma Agraria (Bolivia)
- Elizabeth Prescott Ferraz, Coordinadora de Catastro Rural de la Dirección de Ordenamiento de Estructura Agraria del Instituto Nacional de Colonización y Reforma Agraria (Brasil)

- Luz María del Pilar Freitas Alvarado, Superintendente Nacional de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos (Perú)
- Jaime Portuguese Arias, Director Ejecutivo del Proyecto Especial de Titulación de Tierras y Catastro Rural (Perú)
- Armenio dos Santos Castanheira, Presidente del Instituto Geográfico Portugués (Portugal)
- Carlos Ortiz Calderón, Subdirector Técnico de la Dirección General del Catastro Nacional (República Dominicana)

Como observador, se sumó a la firma August Hochwartner, Presidente por entonces del Comité Permanente sobre el Catastro en la Unión Europea.

En la declaración se proclaman los principios esenciales del Catastro Inmobiliario, que se considera un actor público necesario para favorecer el desarrollo, la mejora de la calidad de vida de los ciudadanos y el fortalecimiento social de los países iberoamericanos; también se señala a las instituciones catastrales como organizaciones que deben velar por la igualdad, la seguridad y la justicia de todos los ciudadanos iberoamericanos, para lo que apuesta decididamente por una cooperación que garantice la mejor descripción de los predios.

No se olvida la Declaración del acceso a la información catastral, que según recoge debe garantizarse con las reservas legales propias de cada país, como tampoco de la coordinación con los Registros de la Propiedad, en una tarea de fortalecimiento de la seguridad jurídica donde los notarios también juegan un destacado papel.

El CPCI se configura como una asociación sin personalidad jurídica propia ni secretaría permanente, cuyas funciones ejerce de manera temporal el país que ostenta la presidencia, donde se agrupan

aquellas instituciones públicas catastrales del ámbito Iberoamericano que deciden asociarse. En algunos países se trata de organizaciones de carácter nacional; en otros, como los de estructura federal, se corresponden de cada estado; y en algunos se trata de instituciones de carácter municipal.

Sirva como ejemplo de instituciones de carácter nacional las de países como Panamá, Paraguay o Perú, de ámbito estatal o provincial las correspondientes a México o Argentina y de alcance municipal, en lo que se refiere al catastro urbano, las propias de Brasil y Ecuador.

Debe también significarse que a la amplia diversidad del alcance competencial de cada institución se une también su diferente naturaleza administrativa, tanto en lo que se refiere a su personalidad jurídica como a la misión encomendada por sus normas rectoras.

Así, y aunque comparten un propósito tributario acorde con la propia esencia de la institución catastral, algunas de las organizaciones asociadas se inclinan especialmente hacia el aseguramiento de la propiedad inmobiliaria y otras presentan un perfil netamente cartográfico.

Con carácter adicional, el comité cuenta con entidades que se integran en sus trabajos como observadores, bien porque se trata de organizaciones que exceden territorialmente del ámbito iberoamericano o porque sus funciones no se ciñen a la prestación directa de servicios catastrales.

Entre las primeras puede citarse a Korea Land and Geospatial Informatix Corporation o al Kadaster holandés, y entre las segundas al propio Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, al Instituto de Estudios Fiscales de España o a la también española Universidad de Jaén.

En la actualidad, el CPCI está formado por 78 miembros de pleno derecho y 14 entidades observadoras. Estas 92 organizaciones representan a entidades internacionales, al Estado Libre Asociado de Puerto Rico y a 22 países: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, Holanda, Korea, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.

El ámbito de actuaciones del Comité se extiende a casi 21 millones de kilómetros cuadrados y a cerca de 700 millones de personas, un estímulo más para el ejercicio de una política de cooperación entre quienes forman parte de él, cuya diversidad funcional y territorial confiere una excelente representatividad del conjunto de las organizaciones catastrales iberoamericanas y avala sobradamente la trascendencia de su actividad.

La misión del Comité que fijan sus estatutos, aprobados tras la denominada Declaración de Cartagena, consiste en la divulgación de la importancia del Catastro en el desarrollo de los países de su ámbito de actividad, la vinculación entre las organizaciones catastrales de Iberoamérica y el establecimiento de una red de información sobre el Catastro que posibilite el intercambio de información, de experiencias y de mejores prácticas entre sus miembros.

Para ello apuesta por:

- Dar a conocer las tendencias y la evolución futura de los catastros.
- Poner de manifiesto la influencia que ejercen los sistemas catastrales en la sociedad.
- Incrementar la colaboración entre el sector público y el sector privado, mediante la promoción y el uso de la información territorial.

- Propugnar la evolución hacia catastros electrónicos y el uso de las nuevas tecnologías.
- Impulsar la cooperación entre las instituciones en la construcción de una futura infraestructura regional de datos espaciales iberoamericana.
- Contar con una institución que ejerza funciones como asesor de prácticas catastrales para los países iberoamericanos.
- Y potenciar las relaciones entre el Catastro y Registro sobre la propiedad, para fortalecer la seguridad jurídica inmobiliaria.

Orgánicamente, el Comité se gobierna mediante una asamblea general de la que forman parte todos sus miembros y un comité ejecutivo de mandato bienal integrado por un Presidente, un Vicepresidente y tres vocales que representan a las tres grandes regiones de la organización: Suramérica, Mesoamérica y Caribe, y Europa.

Los trabajos de la organización son sufragados por cada una de las instituciones que forman parte de ella, si bien en la asamblea general celebrada en Bogotá el 15 de abril de 2011 se determinó que la Dirección General del Catastro de España asistiera regularmente con sus medios al comité ejecutivo.

Esa contribución de la Dirección General del Catastro de España se materializa sobre todo en actividades de capacitación, soporte para la realización de encuentros y gestión del portal de internet de la organización, renovado a finales del pasado 2019 y al que se accede a través de la dirección www.catastrolatino.org



Portal Web del Comité Permanente sobre el Catastro en Iberoamérica

Cada país tiene un voto en la asamblea general y en la actualidad el comité directivo cuenta con la siguiente composición tras la elección realizada en la VII asamblea de la organización celebrada en Madrid el 15 de noviembre de 2019.

- Presidencia: Dirección General del Catastro de España
- Vicepresidencia: Instituto Geográfico y Catastral de Quintana Roo (México)
- Vocalía por Mesoamérica y El Caribe: Registro de Información Catastral (Guatemala)
- Vocalía por Sudamérica: Organismo de Formalización de la Propiedad Informal-COFOPRI (Perú)
- Vocalía por Europa: De forma provisional, Dirección General del Catastro de España, en tanto la Dirección General del Territorio de Portugal manifieste su plena aceptación.

Desde su constitución, la presidencia del Comité ha sido ejercida sucesivamente por las siguientes instituciones:

- 2007-2008: Dirección General del Catastro (España)
- 2009-2010: Instituto Geográfico Agustín Codazzi (Colombia)
- 2011-2012: Registro Inmobiliario (Costa Rica)
- 2013-2015: Consejo Federal del Catastro (Argentina)
- 2016-2017: Dirección General del Catastro (Uruguay)

2018-2019: Instituto Nacional de Colonización y Reforma Agraria-INCRA (Brasil)

2019-2021: Dirección General del Catastro (España)

Con carácter general, cada año un país miembro del CPCI organiza un simposio sobre el catastro en Iberoamérica y al menos cada dos años se celebra la asamblea general de la organización, en la que, entre otras cuestiones, se elige un nuevo comité ejecutivo y una nueva entidad para ejercer la presidencia.

La primera de las asambleas se celebró en la ciudad de Lisboa durante los días 28 y 29 de noviembre de 2007, en un encuentro único que reunió al CPCI con el Comité Permanente sobre el Catastro en la Unión Europea.

La última asamblea general celebrada es la ya referida y el último simposio tuvo lugar entre los días 12 y 14 de noviembre del pasado año en la ciudad de Granada y a él se dedica monográficamente la siguiente sección de este trabajo.

Hasta la fecha, la actividad del comité se han concentrado en el desarrollo de iniciativas sectoriales. Si bien tras el encuentro celebrado en la ciudad mexicana de Cancún en septiembre de 2018 se inició una línea de trabajo continuo en el seno del creado comité estratégico, coordinado por el Instituto Nacional de Colonización y Reforma Agraria-INCRA y la Dirección General del Catastro de España del que formaron parte:

- Stanislau Lopes - INCRA - Brasil
- Isabelle Picelli- INCRA- Brasil
- Tomás Moreno - Dirección General de Catastro - España
- Ricardo López - Instituto Geográfico y Catastral y INMECA - México

- Manuel Alcázar - Universidad de Jaén - España
- Daniella Scarassatti - Prefeitura de Campinas - Brasil
- Rene Contreras -Central Nacional de Registros - El Salvador
- Ivan Eduardo Matiz Sánchez - Instituto Geográfico Agustín Codazzi - Colombia
- Melva Alejandra Frías -Superintendencia Nacional de los Registros Públicos
- Geovanna Alexandra Chavez Cangas - Catastro Quito - Ecuador

Del trabajo de este grupo surgió el embrión de la Secretaría Técnica en la asamblea general de Madrid celebrada en 2019 que está llamado a dar continuidad a la actividad de la organización.

3. EL XII SIMPOSIO SOBRE EL CATASTRO EN IBEROAMÉRICA-GRANADA 2019

Como ya se ha referido previamente, entre los días 12 y 14 de noviembre de 2019 tuvo lugar en la ciudad de Granada (España) el XII Simposio sobre el Catastro en Iberoamérica, la cita anual que desde 2006 reúne a la comunidad catastral iberoamericana y que en esta ocasión congregó a cerca de 500 participantes y a 74 ponentes que, a lo largo de sesiones plenarias y mesas redondas, abordaron la realidad catastral presente y futura desde los más diversos puntos de vista.

Un simposio que fue organizado al amparo de un comité de honor presidido por S.M. el Rey de España D. Felipe VI del que formaron parte las siguientes autoridades españolas:

- Ministra de Hacienda
- Secretaria de Estado de Hacienda
- Secretario de Estado de Cooperación Internacional y para Iberoamérica y el Caribe
- Subsecretaria de Hacienda
- Subsecretaria de Justicia
- Director General del Catastro
- Director General de los Registros y del Notariado
- Presidente de la Diputación Provincial de Granada
- Alcalde de Granada

El evento de Granada recoge el testigo entregado por la ciudad de Cancún y enlaza un año más con el esfuerzo de las organizaciones catastrales de Iberoamérica por mantener un encuentro anual en el que compartir experiencias y renovar el compromiso por la cooperación.

Como en los encuentros anteriores, celebrados en Colombia, Portugal, Guatemala, Costa Rica, Argentina, República Dominicana, Brasil, Paraguay y México el de España giró en torno a la colaboración, en este caso de manera expresa, por cuanto el lema de la cita fue el de *cooperación efectiva y catastro sostenible*, prolongado con una invocación a los efectos indiscutibles de la concertación de esfuerzos: *entre todos somos más*.

Como puso de manifiesto en las palabras inaugurales del encuentro la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda de España *el catastro se distingue por una irrenunciable vocación de servicio a la ciudadanía y por su extraordinario valor como censo*

de un activo capital para las mujeres y los hombres que habitan este planeta: su patrimonio inmueble, su tierra.

La cita de Granada se planteó como un foro de intercambio de experiencias orientadas a reivindicar la contribución del Catastro al desarrollo socioeconómico desde una perspectiva integral y como herramienta para asegurar los derechos inmobiliarios, garantizar una tributación proporcional a la riqueza y contribuir a evitar el fraude y la ocultación, sin olvidar su creciente aportación a la salvaguarda del medioambiente o a la lucha frente a las catástrofes naturales.

Para desplegar ese ambicioso propósito durante el simposio se desarrollaron 74 ponencias dictadas por representantes de instituciones nativas de los 20 países que participaron en el evento y que se desarrollaron en intervenciones plenarias y sectoriales en mesas redondas dentro de alguno de los siguientes cuatro grandes ámbitos:

- Valoración y fiscalidad.
- Cooperación y seguridad jurídica.
- Agrimensura y datos geoespaciales.
- Nuevas perspectivas de servicio y recursos aplicados a la gestión catastral.

Como en anteriores simposios, las presentaciones utilizadas por los ponentes se encuentran disponibles en el portal de internet de la organización y se suman al importante repositorio documental que contiene esta página web, auténtico referente internacional en la materia.



Entre todos somos más

C A T A S T R O

GRANADA | ESPAÑA

12-14 de noviembre de 2019

Página oficial del XII Simposio sobre el Catastro en Iberoamérica

Se configura así un excelente compendio de documentos que definen las coordenadas de la actividad catastral contemporánea y su previsible evolución a medio plazo, donde se da un completo repaso a la situación en la que se encuentra la institución catastral en Iberoamérica y se apunta un escenario dominado por la cooperación.

El encuentro permitió consolidar algunos conceptos esenciales sobre lo que debe ser la colaboración entre las instituciones catastrales, entre los que destacan los siguientes:

1. La cooperación entre las organizaciones gestoras del Catastro Inmobiliario es tanto asistencia mutua como aprendizaje.
2. La diversidad de entidades, naturaleza de la actividad, modelos de gestión, y culturas representadas es una riqueza que facilita la disponibilidad de soluciones.
3. La finalidad de la concertación de actuaciones no debe ser la uniformidad, sino la selección continua de iniciativas que ahonden en la eficacia, la eficiencia y la calidad de cada uno de los catastros interesados.
4. El objetivo compartido de la cooperación debe ser disponer de un catastro completo, actualizado, correctamente valorado y disponible.
5. El Catastro Inmobiliario tiene un carácter netamente instrumental como agente para la transformación económica, el desarrollo social, la superación de la pobreza y hasta para alcanzar la paz entre los pueblos.
6. La revolución digital constituye una oportunidad única para abundar en la cooperación y el establecimiento de mejores procesos que permitan cumplir la misión de todo Catastro Inmobiliario.

7. La información catastral establece una relación esencial entre persona y territorio que se enriquece mediante la seguridad, la igualdad y la justicia que introduce la institución catastral.
8. El mejor Catastro Inmobiliario no es sólo el que goza de la mayor precisión técnica, también es aquel que resulta más útil y cuenta con mayor aceptación y uso por los demandantes de información territorial.
9. La actividad catastral, en tanto que generadora de recursos para las Administraciones subcentrales se erige en un valor de primer orden para la descentralización política o, lo que es lo mismo, para ahondar en la eficiencia de la organización territorial de los países en beneficio del bienestar de los ciudadanos.
10. En tanto que registro general de un activo capital como el inmobiliario y en una sociedad aceptada como de la información, el Catastro Inmobiliario está llamado a ser un factor decisivo en el desarrollo.
11. Los nuevos retos que caracterizan la coyuntura actual ofrecen la oportunidad de que la información catastral extienda sus utilidades a nuevos campos de actuación como la prevención y lucha contra las catástrofes naturales, la protección del medioambiente o incluso el desarrollo de medidas que enfrenten pandemias como la de la COVID19.
12. Es imprescindible profundizar en la colaboración con instituciones naturalmente relacionadas con la actividad catastral como el Registro de la Propiedad y abrir nuevos espacios para la concertación con otras entidades aparentemente menos incidentes e incluso con las de naturaleza privada.
13. La parcela, entendida como el ámbito espacial que define el derecho de propiedad, es la unidad básica del catastro. Su representación en una cartografía parcelaria continua y su identificación mediante un código único y universal son los fundamentos de la descripción del inmueble a los que está obligado todo catastro.
14. La precisión de la información catastral debe ser acorde con los fines a los que sirve y debe conciliarse con la generalidad, con tenerlo todo, y con la actualización, con tenerlo todo actualizado: completitud, actualización y precisión son criterios clave para auditar un catastro contemporáneo.
15. El catastro debe ser una institución pública al servicio de los intereses generales.
16. La transparencia de la información catastral y la protección de datos deben abordarse de manera conjunta para robustecer la seguridad de la propiedad y el respeto a la privacidad de las personas, al tiempo que se facilita el desarrollo de modelos de gestión, aplicaciones y utilidades que abundan en el Estado del Bienestar.
17. El Catastro Inmobiliario es un censo indispensable para el desempeño de las políticas fiscales, tanto en lo que se refiere estrictamente a la gestión de impuestos inmobiliarios como a la práctica tributaria en su conjunto, por cuanto, en general, da cuenta de la capacidad económica del contribuyente y de su evolución.

En materias más concretas, el simposio también consolidó algunos vectores de desarrollo por los que discurrirá la actividad catastral a corto y medio plazo.

Así, y en lo que se refiere a nuevas perspectivas de servicios, quedo claro que:

1. La gestión masiva y combinada de grandes bases de datos mediante procedimientos de *big data*

ofrece novedosas prestaciones en materia de análisis y prospección, tanto en el ámbito tributario como en cualquiera de los que atiende el Catastro Inmobiliario e introduce nuevos demandantes de información.

2. La aportación del catastro a la gestión de ciudades y territorios inteligentes inaugura también un interesante espacio para el desarrollo de aplicaciones catastrales orientadas a la mejora de la calidad de vida de la ciudadanía.
3. Ante la revolución digital y la intensificación de las fórmulas cooperativas, los recursos humanos que gestionan el Catastro Inmobiliario deben estar suficientemente motivados y adquirir todo el conocimiento y toda la capacitación para asumir un nuevo rol como agentes crecientemente focalizados en la coordinación de actuaciones, la atención al usuario y el despliegue de prestaciones.

Por lo que se refiere a la valoración y la fiscalidad, los principales argumentos consolidados durante las jornadas de Granada se resumen en:

1. El valor del inmueble constituye uno de los datos de mayor relevancia de cuantos lo definen, sino el más importante, junto a la superficie y el titular, dado que despliega sus efectos tanto por el lado de las obligaciones tributarias como por el de la protección del patrimonio del titular.
2. En la actual coyuntura, debe apostarse por la determinación de valores que representen con la mayor fiabilidad la apreciación del bien en el mercado y que, a partir de ahí, deben ser modulados en los términos de cada régimen tributario y cada impuesto para la determinación de las bases imponible. En ese contexto, resultó de especial interés el proyecto del valor de referencia que culmina en la actualidad la Dirección General del Catastro de España, como valor representativo de la capacidad económica

del inmueble, y que coexiste con el valor catastral, entendido como base imponible de aplicación en el impuesto predial.

3. Sin catastro no es posible gestionar la fiscalidad inmobiliaria, sin fiscalidad inmobiliaria difícilmente se puede garantizar la continuidad de la suficiencia financiera de las Administraciones Públicas y sin esa suficiencia financiera es imposible sostener y ensanchar los servicios que definen el Estado Social de Derecho.
4. La fiscalidad inmobiliaria constituye un ejemplo único y generalizado de cooperación institucional, donde, muy frecuentemente, una entidad se ocupa de la actividad censal que caracteriza al catastro y otra aplica esa información para la liquidación de diversos impuestos.

En materia de colaboración y seguridad jurídica, quedó igualmente dibujado un panorama de aceptación general que, en síntesis, se define por:

1. La necesidad de avanzar en la coordinación entre el Catastro y el Registro de la Propiedad como fundamento de la seguridad jurídica en la tenencia y la transmisión de los inmuebles, siempre sobre la base de la cartografía aportada por las instituciones catastrales.
2. La formalización de la propiedad inmueble constituye un factor prioritario de estabilización social y desarrollo económico y los catastros están llamados a tener un papel protagonista en todo ello, tanto para evitar los conflictos de tierras como para sustentar el crecimiento sobre una base consolidada como la que ofrece el reconocimiento público de la titularidad de los predios.
3. La cooperación entre las instituciones catastrales y aquellas entidades públicas transformadoras o autorizadas de transformaciones sobre el territorio resulta el factor decisivo para el

mantenimiento continuo y generalizado de las bases de datos catastrales.

4. De igual modo, la colaboración entre estas entidades públicas se considera del mayor interés para que la difusión de la información catastral y la atención al ciudadano alcance a todo el territorio y facilite el derecho de acceso a los datos catastrales y el coste de cumplimiento de las obligaciones.
5. Los colegios y asociaciones profesionales también deben jugar un papel protagonista para el desempeño de la actividad catastral mediante la mejora de la capacitación de los colectivos a los que representan y la armonización de criterios operativos, de tal manera que cumplan un papel relevante de intermediación entre el catastro y la sociedad para garantizar un idóneo mantenimiento de las bases de datos.
6. Debe tenerse muy presente la concertación de actuaciones con las organizaciones internacionales incidentes en la gestión de inmuebles, en especial en el contexto de la Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible que la estructuran.

Por último, y en materia de agrimensura y datos geoespaciales, la cita de Granada permitió igualmente sentar sólidas bases para el despliegue de iniciativas de desarrollo fundamentadas en dos reglas comunes para la comunidad iberoamericana de catastro:

1. La información cartográfica debe responder a los principios de generalidad y actualización continua que definen a todo catastro inmobiliario y debe sustentarse sobre la mayor neutralidad tecnológica y sencillez formal, con el objetivo de que permita atender el mayor número de necesidades y facilite la extensión de todas sus capacidades.
2. La definición de la estructura parcelaria debe acomodarse a los criterios de idoneidad y precisión que permitan cumplir su papel como fundamento

de la identificación física de los predios y conciliar esos criterios desde una perspectiva sostenible que garantice procesos continuos y seguros de actualización.

Como resumen final, el XII Simposio sobre el Catastro en Iberoamérica consolidó la vigencia de una comunidad iberoamericana de catastro, plural y comprometida, y un modelo de gestión catastral sostenible basada en la cooperación interadministrativa y el aprovechamiento de la revolución digital, orientado al desarrollo socioeconómico mediante su aplicación en tres frentes:

1. Contribución a la suficiencia financiera de las Administraciones Públicas.
2. Aseguramiento de la propiedad inmobiliaria.
3. Facilitación de todas las políticas públicas e iniciativas privadas que requieran de información inmobiliaria.

4. HACIA UNA COMUNIDAD CATASTRAL REFORZADA EN IBEROAMÉRICA

Tras la celebración en la ciudad de Granada del XII Simposio sobre el Catastro en Iberoamérica, el 15 de noviembre del pasado año tuvo lugar en Madrid la VII asamblea general ordinaria del CPCI como colofón de los trabajos abordados en el simposio y con la perspectiva puesta en el fortalecimiento de la organización, entendida como factor contribuyente para robustecer las instituciones catastrales iberoamericanas.

La alta participación de los asociados y el interés que despertó la reunión durante los meses previos a su celebración, subrayado durante el simposio de Granada, ha permitido materializar una aspiración general de reforzamiento de la cooperación.

De tal modo que los resultados de la asamblea de Madrid definieron un nuevo horizonte para la organización y

abrieron un renovado escenario colaborativo sobre la base de tres elementos fundamentales:

1. Incorporación de nuevas entidades para la ampliación de la base institucional de la organización, fortalecer su representatividad y sumar perspectivas de alto valor añadido.
2. Constitución de una Secretaría Técnica encargada de dar mayor continuidad a los trabajos de la organización y seleccionar iniciativas relevantes.
3. Elección de un nuevo comité directivo para el bienio 2019-2021 comprometido con la intensificación del fortalecimiento de la organización.

Con respecto a la primera de las medidas, tras la VII asamblea general del CPCI se han incorporado a la organización diversas instituciones de enorme calado cuya entidad y solvencia apuntalan el carácter plural de la organización y sus capacidades para llevar adelante sus fines.

Se sumaron como miembros de pleno derecho, por cuanto ejercen competencias directas de gestión catastral, la Receita Federal (RFB) de Brasil, la Dirección de Catastro del Estado de Chihuahua de la Secretaría de Desarrollo Urbano y Ecología, el Instituto Catastral del Estado de Aguascalientes y la Dirección General de Catastro y Registro Público de la Propiedad y del Comercio del Estado de Nayarit.

Se trata de reconocidas organizaciones que por un lado profundizan en la representación de los diversos estados mexicanos para poder abordar iniciativas de aplicación en un país de estructura federal y por otro, en lo que se refiere a la RFB, se trata de la integración de la institución fiscal de mayor alcance de Iberoamérica.

La experiencia de la RFB aportará entre otras muchas contribuciones la del proyecto que lleva a cabo para la consolidación de las diversas bases de datos

territoriales de Brasil, en lo que constituye un ejemplo de primer nivel para la construcción de un catastro confederado que, desde el respeto a las competencias propias de cada entidad aportadora de información, facilite la actualización continua.

También se ha introducido como miembro de pleno derecho del CPCI el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile, una institución que hasta la fecha participaba de la organización en calidad de observadora y que cuenta con una extraordinaria trayectoria en el ámbito de la fiscalidad inmobiliaria.

Como nuevas organizaciones observadoras se suman el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), dos entidades de amplio recorrido e implicación en la actividad de las entidades fiscales de Iberoamérica que desde sus respectivas competencias enriquecerán los trabajos del Comité.

De importante calado también para el futuro del CPCI es la constitución de una Secretaría Técnica, como órgano destinado a coordinar e impulsar los trabajos de la organización que nace como una apuesta de amplio espectro que se estructura según los ámbitos preferentes y las responsabilidades preliminares siguientes, aunque bajo una operativa de trabajo colegiada:

1. Tenencia, registros de la propiedad y Directrices Voluntarias sobre la Gobernanza de la Tierra: COFOPRI - Perú, Corregiduría de Justicia del Estado de Piauí -Brasil y Kadaster - Holanda
2. Valoración y Tributación: Universidad de Jaén
3. Implantación catastral: Instituto Nacional de Colonización y Reforma Agraria - Brasil
4. Gestión catastral: Consejo Federal de Catastro de Argentina

5. Cooperación y desarrollo institucional: Dirección General del Catastro de España

La nueva entidad nace de las conclusiones alcanzadas por el grupo estratégico formado en Cancún al que ya se ha hecho referencia en este trabajo y que ha desarrollado sus tareas en el año transcurrido entre la asamblea general de México y la de España.

El tercero de los ejes de desarrollo y fortalecimiento del CPCI tras la asamblea de Madrid es la constitución de un nuevo comité directivo que, elegido por aclamación, quedó integrado por las siguientes organizaciones:

- Presidencia: Dirección General del Catastro de España
- Vicepresidencia: Instituto Geográfico y Catastral de Quintana Roo (México)
- Vocalía por Mesoamérica y El Caribe: Registro de Información Catastral (Guatemala)
- Vocalía por Sudamérica: COFOPRI (Perú)
- Vocalía por Europa: De forma provisional, Dirección General del Catastro de España.

La candidatura ganadora presentó un programa fundamentado en dos enfoques prioritarios y tres programas de actuación.

Por lo que se refiere a los enfoques, la andadura iniciada por el CPCI se caracteriza por enfatizar la continuidad de sus actuaciones y en llevarlas a cabo de manera colegida en el seno de la nueva Secretaría Técnica.

En relación con los programas de gestión, estos se concretan en los siguientes:

1. Gobernanza: se trata de establecer un régimen fortalecido de gobierno estable y transferible entre presidencias, que trace una senda de

continuidad y de enlace cuando se producen cambios orgánicos y que facilite la interacción con las diferentes entidades incidentes en la actividad del CPCI.

2. Comunicación: el objetivo consiste en desplegar un conjunto de actuaciones orientadas a facilitar la visibilidad de la organización y su apreciación por parte de las instituciones iberoamericanas relacionadas con el Catastro Inmobiliario.
3. Producción: la finalidad de esta nueva línea de trabajo consiste en la elaboración de iniciativas referentes para las instituciones catastrales iberoamericanas así como en la definición de modelos de gestión y de datos; también la identificación de expertos y experiencias que a requerimiento de los miembros de la organización puedan atender sus necesidades de desarrollo en los diferentes aspectos de la actividad catastral.

En resumen, y en palabras del nuevo presidente del CPCI y Director General del Catastro de España, Fernando de Aragón Amunárriz, *el nuevo comité ejecutivo de la organización adquiere el firme compromiso de consolidar y desplegar una organización irrenunciablemente orientada a facilitar el desarrollo de todas las instituciones catastrales iberoamericanas.*

Para todo ello, la cooperación se revela una vez más como la palanca de transformación más importante: desde un punto de vista puramente catastral, mediante la compartición de experiencias y la asistencia ofrecida por el propio CPCI; desde una óptica gestora por cuanto una realidad tan compleja y cambiante como la inmobiliaria exige de la cooperación entre todos los agentes que transforman el territorio o que autorizan esas modificaciones para que se pueda llevar a cabo la indispensable actualización de la base de datos catastral, como también resulta imprescindible esa colaboración para que la información del Catastro Inmobiliario llegue a todo el territorio y todas las personas de su ámbito de gestión.

En línea con esta cooperación operativa, durante el simposio de Granada se pusieron de manifiesto tres experiencias desarrolladas por la Dirección General del Catastro de España que se enuncian seguidamente y gozaron de especial interés durante las sesiones del evento:

1. En primer lugar, la plataforma puesta en servicio recientemente y denominada *mapa de gestión*, que se constituye en un espacio único para el señalamiento de alteraciones catastrales por todos los actores intervinientes en la modificación material o jurídica de la propiedad inmueble, que permite tener a la vista la realidad transformada pendiente de incorporar al Catastro Inmobiliario y que las entidades competentes tramitan en el ejercicio del marco legal de aplicación o de los convenios suscritos para ello.
2. En segundo lugar, el proyecto en vías de culminación para determinar un valor aproximado al mercado para cada inmueble, conocido por valor de referencia, y que, también a partir de la colaboración con terceros y la consideración de diversas fuentes, permite atribuir la capacidad económica de cada bien.
3. Por último, la red de *Puntos de Información Catastral (PIC)* constituida en España que, con casi 3.800 servicios disponibles, constituye la malla de

atención presencial al ciudadano más extensa del país. Se trata de una trama de puntos de servicio establecidos esencialmente en ayuntamientos, administraciones supramunicipales y colegios profesionales donde los funcionarios de esas entidades habilitados por la Dirección General del Catastro de España facilitan información presencial al ciudadano con el fin de universalizar ese derecho y evitar desplazamientos hasta las oficinas de la propia dirección general en desarrollo del territorio rural, otra de los grandes objetivos de la Institución..

Y todo ello desde la consideración de las instituciones catastrales como Administraciones fiscales, capaces de gestionar o contribuir a gestionar un impuesto capital para cualquier sistema tributario como el impuesto predial, que grava recurrentemente la riqueza inmobiliaria para sostener las Haciendas Locales y garantizar así la prestación de servicios básicos y de proximidad a la ciudadanía con un mayor desacoplamiento de los ciclos económicos que otros impuestos.

Administraciones capaces de llevar adelante esa trascendental tarea y mucho más, dado que el Catastro Inmobiliario es una infraestructura de datos contribuyente a la gestión de otros muchos tributos de raíz inmobiliaria vinculados a la tenencia de la propiedad, a su transformación o a su transmisión, mediante gravámenes vinculados a rentas presuntas o expresas.

5. CONCLUSIONES

La cooperación interadministrativa se ha consolidado como una herramienta insustituible de gestión en el marco de escenarios complejos y cambiantes como los que deben afrontar hoy las entidades públicas. Aún más si el ámbito competencial de tales entidades resulta de especial transversalidad en el contexto de la acción de Gobierno, como sucede con la actividad catastral.

En ese contexto se sitúa la tarea del Comité Permanente sobre el Catastro en Iberoamérica, una organización creada en 2006 de la que forman parte 92 instituciones catastrales de 22 países y del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, que comprende 21 millones de kilómetros cuadrados donde habitan cerca de 700 millones de personas y cuyo fin principal consiste en facilitar el desarrollo socioeconómico mediante el despliegue de todas las capacidades del Catastro Inmobiliario.

Un despliegue que se manifiesta en el ejercicio de tres grandes áreas de actuación: fiscalidad inmobiliaria, aseguramiento de la propiedad inmueble y contribución a cualquier política pública que precisa identificar y conocer la realidad territorial.

Para ello, el CPCI desarrolla una actividad de colaboración entre sus miembros que alcanza su principal expresión en un simposio anual, cuya última edición celebrada el pasado mes de noviembre de 2019 en la ciudad española de Granada reunió a cerca de 500 expertos que participaron de 74 ponencias mediante la que se abordó la actividad catastral desde todos los puntos de vista y se pusieron de manifiesto un amplio abanico de iniciativas de futuro en esta materia.

La cita de Granada puso de manifiesto la generalización de un planteamiento de gestión ampliamente compartido por todos los participantes en el evento: el uso intensivo de las nuevas tecnologías y la cooperación entre las instituciones públicas que transforman o autorizan transformaciones del territorio son los pilares de la actividad catastral contemporánea y profundizar en ellas garantiza la sostenibilidad de la institución catastral, es decir sus mayores capacidades como registro inmobiliario permanentemente actualizado y disponible, elevado por la demanda a un catastro de servicios tanto como de obligaciones.



Visión estratégica de un catastro cooperativo y de servicios

Desde ese punto de vista, las organizaciones catastrales se configuran crecientemente hacia entidades que ejercen el liderazgo de sistemas institucionales participativos donde cada organización aporta lo mejor de sí, donde la institución catastral dispone infraestructuras de datos y normas reguladoras y las demás polarizan su contribución al sistema en la tramitación de las alteraciones inmobiliarias producidas.

Y donde las operaciones de actualización recurrentes y episódicas dan paso al establecimiento de modelos de actualización y servicio continuos, eficaces y eficientes para superar las tradicionales inversiones dedicadas a la puesta al día de la información catastral que se olvidan de su mantenimiento hasta la siguiente operación masiva de puesta al día, frecuentemente pasados 5 o 10 años, en los que la información catastral ha perdido su valor.

Porque el auténtico valor de la información catastral reside en su identidad con la realidad material y jurídica, lo que sólo puede garantizarse mediante la disponibilidad de modelos de gestión que garanticen esa permanente correspondencia siempre sobre la base de la cooperación interadministrativa.

De ahí el lema que amparó la cita de Granada: cooperación efectiva y catastro sostenible. Sólo así, desde una auténtica colaboración entre las instituciones, que facilite la captura anticipada de todas las alteraciones y reduzca las cargas administrativas al ciudadano, es posible una institución catastral sostenible, continuamente fortalecida y apreciada para ofrecer sus mejores efectos sobre las personas y su bienestar.

Con ese propósito, definir los modelos de datos, procesos y servicios capaces de servir a ese propósito y fortalecer los ejes instruccional, tecnológico y normativo de las instituciones catastrales son las apuestas de un renovado CPCI que ha iniciado una reciente andadura abruptamente truncada por la pandemia de la COVID-19, pero que aspira a reanudar sus trabajos con todo vigor tan pronto las circunstancias lo permitan.

Siempre sobre la base del propósito tributario que anima y soporta cualquier Catastro Inmobiliario, constituido en un censo de inmuebles indispensable para la gestión tributaria y que bien podría gozar de una consideración análoga a la que ya cuenta el censo de contribuyentes tanto en los modelos fiscales de cada país como en paradigmas para su evaluación como el establecido por el Fondo Monetario Internacional (FMI) en su Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT).

A ese empeño, al de movilizar la información territorial al servicio del desarrollo socioeconómico, dedican el CPCI y sus instituciones asociadas sus mayores esfuerzos, con la vista siempre puesta en que el patrimonio inmobiliario rinda el debido beneficio a la comunidad que sustenta.

6. BIBLIOGRAFÍA

Acta de la VII asamblea general del Comité Permanente sobre el Catastro en Iberoamérica

http://www.catastrolatino.org/documentos/2019/112019_xiicongreso/CPCIActaAsambleaMadrid.pdf

De Aragón Amunárriz, Fernando (2018). *Proyección Estratégica de la Dirección General del Catastro*. CT Catastro 92

http://www.catastro.minhafp.es/documentos/publicaciones/ct/ct92/Catastro_92_accesible.pdf#page=11

Estatutos del Comité Permanente sobre el Catastro en Iberoamérica

http://www.catastrolatino.org/documentos/estatutos_CPCI_modificados_abril2011.pdf

Moreno Bueno, Tomás (2018). *El Catastro como Plataforma de Servicios para una Sociedad Digital*. CT Catastro 92

http://www.catastro.minhafp.es/documentos/publicaciones/ct/ct92/Catastro_92_accesible.pdf#page=129

Ponencias del XII Congreso sobre el Catastro en Iberoamérica

http://www.catastrolatino.org/documentos/2019/112019_xiicongreso/xiicongreso.html

Programa del XII Congreso sobre el Catastro en Iberoamérica

http://www.catastrolatino.org/documentos/2019/112019_xiicongreso/CPCISimposioPrograma.pdf

ECONOMÍA DIGITAL:

Primera estimación para el Ecuador



Heidy Paola **Ocampo Meneses**
Angel **Sandoval García**

SINOPSIS

En el Ecuador son prácticamente inexistentes los estudios de economía digital, es por ello, que, a través de una metodología de análisis de texto, minería de datos entre otras herramientas se hace una primera descripción de la economía digital en dos frentes. El primero, identifica las formas de e-commerce desarrolladas B2B, B2C y C2C y, el segundo,

evidencia la participación en el mercado nacional de empresas que tienen modelos de negocio propios de la economía digital como el uso de plataformas multilaterales, modelos de negocio de integración vertical, proveedores de insumo y revendedores. De esta manera, el estudio constituye un insumo para los hacedores de la política pública.

CONTENIDO

Introducción

1. Hacia una conceptualización de la economía digital
2. La economía digital y las administraciones tributarias
3. Ecuador: Una primera valoración de la economía digital
4. Conclusiones
5. Bibliografía

AUTORES

Heidy Paola Ocampo Meneses. Investigadora Departamento de Estudios Fiscales. Servicio de Rentas Internas del Ecuador y Docente de Teoría y Política Fiscal de la Universidad Central del Ecuador. Es Maestra en Economía del Desarrollo por la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, FLACSO Sede Ecuador. **Angel Sandoval García.** Especialista de Síntesis Macroeconómica del Banco Central del Ecuador. Magíster en Análisis y Visualización de Datos Masivos, Universidad Internacional de La Rioja. Ingeniero Estadístico, Universidad Central del Ecuador

INTRODUCCIÓN

La economía digital impone grandes retos en las administraciones tributarias (en adelante AATT). Uno de ellos, por ejemplo, es que el hecho generador no ocurre en un lugar físico en particular sino a través de canales digitales. La rapidez con la que avanzan los desarrollos tecnológicos y la creación de nuevos mercados deja en una situación algo rezagada a las AATT, tanto en la normativa como en la infraestructura física para abordar el cumplimiento tributario y detectar nuevos métodos para establecer el hecho generador; así como nuevas formas de imposición. Dicha limitación se ha visto traducida en mayores riesgos de erosión de la base imponible.

En la Cumbre Fiscal de Lisboa desarrollada el pasado octubre de 2018 (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT], 2018), las AATT a nivel mundial intercambiaron experiencias sobre las acciones y retos en el mundo digital. Al respecto, plantearon nuevos impuestos como aquellos que gravan a servicios digitales como: venta de espacio publicitario en línea, actividades digitales de intermediarios, la venta de datos; además de ampliar el alcance del impuesto al valor agregado (IVA) sobre bienes y servicios que sean adquiridos por proveedores extranjeros aplicando el principio de destino. De igual manera, las AATT de países como India, Suecia, Italia y Suiza consideran que las herramientas importantes para abordar este sector de la economía son aquellas relacionadas al intercambio de información, auditorías multilaterales e incorporación de nuevas tecnologías de la información en las AATT.

Entre los principales cambios realizados desde el punto de vista tributario, a nivel latinoamericano, se puede destacar que el hecho gravado recae sobre el consumo de servicios digitales. Tal es el caso de Argentina, Colombia y Uruguay, cuya tendencia es gravar a través del impuesto al valor agregado. Esta es una tendencia a nivel mundial. El caso ecuatoriano resulta ajeno a este contexto pues no existe información que pueda caracterizar la economía digital y dar luces a los hacedores de política pública sobre cuál es la mejor estrategia a seguir.

De acuerdo a estas consideraciones, el presente documento presenta el primer análisis conceptual y cuantitativo sobre la economía digital en el Ecuador.

Para tal fin se realiza un análisis descriptivo y conceptual sobre las características y mejores prácticas de las AATT; además elabora un análisis cuantitativo utilizando una metodología de *text mining* para establecer una primera aproximación de la participación de las principales empresas extranjeras en la economía ecuatoriana, a través de plataformas digitales.

El artículo se compone de cuatro secciones: la primera realiza un acercamiento conceptual de la economía digital. La segunda plantea las principales preocupaciones y prácticas de las administraciones tributarias a nivel internacional. La tercera sección hace un análisis cuantitativo de la economía digital en el Ecuador. Finalmente, la última sección recopila una serie de reflexiones finales.

1. HACIA UNA CONCEPTUALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

El uso de nuevas tecnologías de la información y la transformación digital se han extendido a todos los sectores de la economía y la sociedad. Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD, 2018) en los últimos 20 años el acceso a Internet creció del 4% al 20% en toda la población mundial, implicando que éste sea un tema de agenda no exclusivo de países desarrollados.

De la mano de este hecho, otro hito importante en las últimas décadas es la masificación de la conectividad móvil generada por individuos, empresas y Gobiernos, lo cual ha transformado el funcionamiento mismo de las instituciones. La masificación de la conectividad móvil ha generado nuevos modelos de negocio, desarrollando sectores inéditos a la economía, nuevas formas de trabajo y nuevas interrelaciones sociales. En este sentido, la economía digital se abre paso como un nuevo concepto y una nueva forma de hacer economía.

En primera instancia, se concibió a la economía digital como un sistema de acceso, adopción y uso de las nuevas tecnologías tanto en los sectores productivos, mercados ya existentes, así como en el Estado. El análisis desde esta perspectiva resultó insuficiente cuando, alrededor de las nuevas tecnologías, se empezaron a crear nuevos mercados, nuevos modelos de negocio, en los que la normativa tradicional resultaba

insuficiente para promover la eficiencia de mercados y de la política pública. Así, analizar la economía digital en la actualidad implica adicionar el estudio de una serie de sistemas interdependientes que buscan mayor eficiencia en las instituciones y en los mercados¹.

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal, 2013) hace un abordaje a la definición de la economía digital y la considera como un ecosistema donde interactúan elementos de la industria de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC's) como las redes de comunicación, equipos de hardware, servicios de procesamiento y tecnologías web. De igual forma, este organismo señala que la incursión de las TIC's en las distintas ramas de la actividad económica ha logrado un nivel de transformación en el ámbito privado, público, productivo y social, haciendo que la economía digital no se conciba como una porción de la economía sino como todo un campo integral de análisis, donde cada componente es contemplado con toda su complejidad, como un ecosistema más (Cepal, 2019).

1.1 Hacia una caracterización de la economía digital

Una de las características más relevantes de la economía digital es su grado de madurez en los países. Para medir aquello, la Cepal (2013) aborda tres componentes: (a) infraestructura de redes de banda ancha, (b) aplicaciones de TIC's; y, (c) usuarios finales y su efecto en el ámbito productivo, social y ambiental.

El Banco Interamericano de Desarrollo (BID, 2015) desarrolló el Índice de Desarrollo de Banda Ancha para medir en la región latinoamericana la velocidad con la que se adopta la digitalización. Como resultado se encontró que mientras países como Chile y Barbados lideran la digitalización; Surinam y Haití recién han empezado con la incursión de las TIC's. De igual forma, al realizar un análisis sectorial, se encontró que los sectores como finanzas, comunicación y manufactura tienen mayores oportunidades para asimilar las innovaciones tecnológicas en el corto plazo, a diferencia de los sectores como la construcción y la agricultura.

Entre las limitaciones para acelerar el desarrollo de la economía digital en América Latina está el acceso a las cuentas y servicios bancarios digitales y, por ende, el flujo de transacciones financieras en línea. Las estadísticas señalan que en América Latina el 47% de la población mayor a 15 años no tiene acceso a cuentas bancarias, siendo este un valor alto si se compara con los países miembros de la OECD, que es del 8% (BID, 2015). La falta de seguridad y normas regulatorias para proteger los datos de las personas constituye otra de las limitaciones para emprender negocios en línea.

En los países de América Latina el uso de banda ancha y de las TIC's, en comparación con los países miembros de la OECD, presenta una brecha altamente significativa. Por ejemplo, en el año 2015 la población en los países de la OECD utiliza Internet en un 81%; mientras que en América Latina solo lo hace el 46%. Caso similar ocurre cuando se analiza el porcentaje de la población que utiliza banda ancha móvil, pues en los países de la OECD es del 68%, a diferencia de los países de la región que es tan sólo del 22% (BID, 2015).

La economía digital también comprende el desarrollo de un marco institucional que se adapte a las dinámicas generadas por el uso de nuevas tecnologías en la actividad económica, lo cual involucra considerar, desde la esfera pública y privada, las facilidades o incentivos que se brindan para la innovación, el emprendimiento y el uso de nuevas tecnologías enfocadas a mejorar el potencial competitivo y a abrir nuevos mercados. Frente a este hecho, el Índice de Banda Ancha considera una visión más sistémica.

Esta visión de la economía digital lleva implícita una noción de desarrollo donde el ambiente de negocios favorable, el talento humano y la gobernanza son fundamentales. La medición de este índice fue aplicada para los países de la OECD y de América Latina a partir de un conjunto de más de 66 variables extraídas de encuestas y fuentes oficiales de cada país a 2015. Entre los principales resultados se destacan los siguientes:

¹ Entre los sistemas se destacan: marco político y legal, el emprendimiento, las características sociales y económicas y, el soporte y financiamiento.

- a. En comparación con los países de la OECD, en América Latina persisten barreras para realizar una implantación de infraestructura de banda ancha para expandir la conectividad de servicios fijos y móviles. No es clara una política para la adopción de servicios con alto nivel de conectividad ni se han desarrollado, en el ámbito productivo, nuevos servicios que impliquen el uso de las TIC's. Uno de los pilares donde se presenta una mayor brecha es el de soporte y financiamiento, lo que implica un efecto en cadena para los otros pilares.
- b. Considerando que el índice va de 1 a 8, los países con mayor potencial de desarrollo de aplicaciones y uso de nuevas tecnologías en los cinco pilares son Estados Unidos (6,31), Finlandia (6,14), Suiza (6,13), Suecia (6,08) y Dinamarca (6,01). Así mismo, de los 58 países que analiza el BID (2015), Haití (1,90), Venezuela (2,39), Belice (2,47), Surinam (2,55) y Bolivia (2,64) tienen los más bajos índices; Ecuador ocupa el puesto 52 con un índice de desarrollo en aplicaciones de 2,79, siendo el eje de soporte y financiamiento el más bajo con 1,19 seguido por el eje de regulación y marco legal con 2,47.
- c. De los países de la región andina, Colombia (3,85) y Perú (3,30) tienen un mejor posicionamiento en el ecosistema de aplicaciones frente a Bolivia y Venezuela que son los más bajos.

En síntesis, la situación latinoamericana, respecto al grado de desarrollo de nuevas tecnologías y al uso de aplicaciones, es todavía incipiente e inmadura; además, el marco regulatorio es débil, aunque existe una percepción positiva respecto al emprendimiento y el despliegue de infraestructura digital.

2. LA ECONOMÍA DIGITAL Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Al considerar los elementos del ecosistema de la economía digital, el ámbito tributario constituye un reto permanente. Allí, el rol de las AATT es fundamental tanto para minimizar los costos empresariales al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias, como para hacer más eficiente la gestión (recaudación y fiscalización).

Frente a las dinámicas de los nuevos modelos de negocio que se crean en la economía digital, los cuerpos normativos tributarios resultan analógicos, su capacidad tecnológica insuficiente y la norma rígida. Por ello, entre las preocupaciones de las AATT se pueden identificar algunos aspectos como: el concepto de territorialidad o lugar físico donde se realizan las transacciones, la procedencia y la atribución de beneficios sobre los que puede recaer la obligación tributaria.

2.1 Modelos de negocio presentes en una economía digital

Una vez que se ha mencionado las características de una economía digital, es preciso también caracterizar los modelos de negocio que surgen a partir del uso de nuevas tecnologías en los procesos productivos y el comercio. Al respecto, se pueden analizar dos identificadores o categorías de líneas de negocio. La primera, es aquella relacionada con el comercio electrónico; es decir, la compra y venta de bienes o servicios utilizando redes informáticas. Esta clasificación resulta útil para analizar impuestos como el IVA. En dicho sentido, los modelos del comercio electrónico pueden darse entre empresas (B2B), entre empresas y consumidores (B2C) o entre consumidores (C2C) (Cepal, 2019).

La segunda clasificación adoptada por la OECD (2018) está relacionada con la forma en la cual estas nuevas líneas de negocio agregan valor; es decir, la unidad de observación continúa siendo la línea de negocio y no la empresa. Esto hace que las clasificaciones no sean excluyentes entre sí. Esta última clasificación identifica sobre todo el rol de los agentes cuando utilizan las nuevas tecnologías para el comercio. Entre las líneas más destacadas se encuentra la de revendedores, plataformas multilaterales, integración vertical o proveedores de insumos.

2.1.1 Modelos de negocio según el comercio electrónico

Al tomar el concepto utilizado por la OECD (2011), se considera comercio electrónico a la transacción de compra o venta de bienes o servicios a través de las redes informáticas, donde la entrega puede o no ser en línea. Es directo cuando todo el proceso de ordenar y entregar el producto o servicio se hace en

línea, e indirecto cuando el pedido se realiza en línea y la entrega se realiza por canales convencionales (OECD, 2015). Esta forma de clasificación es válida para analizar repercusiones sobre el impuesto al valor agregado. Alrededor del comercio electrónico se desprenden tres modelos de negocio:

2.1.1.1 Entre empresas (B2B): Corresponde a las transacciones de comercio electrónico que se realizan entre empresas. Bajo esta modalidad se pueden identificar actividades de prestación de servicios como: servicios de logística, servicios de computación a través de la red o servicios de gestión de contenidos web.

2.1.1.2 Entre empresa y consumidor (B2C): En este modelo de negocio se pueden identificar las siguientes características: se venden bienes y servicios a consumidores finales, puede utilizarse la modalidad directa o indirecta y, los bienes y servicios pueden tener carácter tangible o intangible.

2.1.1.3 Entre consumidores (C2C): La forma de operación es a través de una plataforma multilateral que actúa como intermediario entre los consumidores para transar sus activos publicando sus anuncios en páginas web. Estas plataformas pueden financiarse a través del cobro a los consumidores o a través de publicidad.

2.1.2 Modelos de negocio según la forma que generan valor

Los modelos de negocio que a continuación se describen han ganado importancia con la economía digital. Allí, la agregación de valor responde al concepto de red de valor donde la participación de los usuarios y los impactos sobre la red son claves en la generación de beneficios (Cepal, 2019). La incorporación de nuevas tecnologías de información permite fortalecer los eslabones de la cadena productiva generando mayor eficiencia en costos, ampliando mercados al no requerir presencia física y generando ventajas competitivas en diversos mercados.

2.1.2.1 Plataformas multilaterales: En esta modalidad los usuarios que actúan como proveedores, poseen los derechos de propiedad de los activos y responsabilidad

con el consumidor. Este último en cambio requiere afiliarse para poder tener acceso al mercado a través de la red. Según Cepal (2019) en este grupo se pueden identificar algunas empresas como: Uber, Didi Chuxing, Airbnb, Xiaozhu, BlaBlaCar, Sina Weibo, Amazon Marketplace, Taobao, Facebook, NetEase o Google, Deliveroo, Foodora, Uber Eats.

2.1.2.2 Revendedores: cuando las empresas adquieren los derechos de control de los activos y asumen la responsabilidad con el consumidor al momento de la reventa. Además, controlan los precios y no permite la interacción de los usuarios finales. No se requiere afiliación para adquirir el bien. Según Cepal (2019) algunos ejemplos son: Amazon, Alibaba, JD.com, Spotify, la distribución de música de Tencent o Netflix cuando compra contenido.

2.1.2.3 Empresas integradas verticalmente: Bajo esta modalidad las empresas adquieren los derechos de propiedad de los proveedores, integrando este nuevo negocio como parte de su cadena. En este grupo se destacan: Netflix en la producción de películas, Huawei, la línea de hardware y computación en la nube (Cepal, 2019).

2.1.2.4 Proveedores de insumos: Corresponde a las empresas que suministran insumos intermedios para el proceso de producción de bienes o servicios de otra empresa, el caso más representativo es Intel.

La OECD (2018) señala que los modelos de negocio de revendedores y plataformas multilaterales son los que mayor desarrollo han tendido en la economía, pero a la vez, son las que mayor preocupación generan a las AATT al momento de aplicar controles fiscales.

2.2 Elementos claves de la economía digital para considerar en los sistemas tributarios

Las nuevas dinámicas de los mercados en una economía digital traen consigo planteamientos para las AATT al momento de aumentar los beneficios individuales, y estos no se compensan con las contribuciones que los agentes hacen al fisco. A continuación, se identifican algunas características de la economía digital que plantean retos en términos impositivos (OECD, 2018 & Cepal, 2019):

- a. **Movilidad de los activos intangibles:** Se refiere a las empresas de la economía digital que tienen grandes inversiones en investigación, desarrollo, uso de plataformas digitales y *software*. Dicha movilidad genera una potencial disociación respecto a la jurisdicción de quién posee los activos, quién genera su desarrollo y quién genera rentas a partir de su uso. Desde el punto de vista del consumidor, resulta complejo identificar la ubicación del usuario que realiza el consumo. Pues, mediante el uso de las redes virtuales, puede adquirir la aplicación en un lugar, usarla en otro y tener residencia en un tercer país. Al analizar la movilidad de los activos en el proceso productivo, se puede optimizar costos y gestionar las operaciones de distribución, producción y comercialización desde un lugar central distinto a cada operación.
- b. **Uso de datos:** Se refiere a la capacidad de recopilar, almacenar y utilizar grandes volúmenes de información para mitigar costos, potenciar la competencia y accesos a nuevos mercados. Es el caso de uso de herramientas como el *Big Data*.
- c. **Efectos de red:** comprende el uso de herramientas de alcance masivo como las redes sociales.
- d. **Modelos de negocio multilateral:** Se produce cuando se generan externalidades positivas en red, es decir, existe una relación interdependiente entre distintos grupos y el rol base lo genera la red o plataforma que permite el intercambio.
- e. **Monopolios y oligopolios:** Los negocios en red generan fallo en la competencia ya que tienden a concentrar el mercado. En términos de costo, las plataformas digitales evidencian costos iniciales altos, luego, los costos variables se ven reducidos y al tener mayor número de usuarios en red les permite convertirse en fuerza dominante en el mercado.
- f. **Volatilidad:** corresponde a la máxima reducción de costos marginales por el uso de la red. Esto elimina, de alguna manera, las barreras de entrada a nuevas empresas.

2.3 Las AATT y su adaptación a la economía digital. Medidas sugeridas por OECD

A nivel internacional, la OECD emitió en el 2013 una serie de acciones sugerentes a los países miembros para combatir la erosión de la base imponible y beneficios (BEPS por sus siglas en inglés) (OECD, 2013). La acción 1 en particular sugiere implementar un tributo como tasa compensatoria para tratar de corregir, al menos, las diferencias entre los mercados tradicionales y los mercados digitales, así como los beneficiarios residentes y no residentes. Entre otro tipo de medidas sugeridas se encuentran:

1. Plantear como opción la redefinición de establecimiento permanente, a fin que se reduzcan prácticas elusivas de las obligaciones tributarias inherentes a las rentas obtenidas bajo condición de establecimiento permanente. Bajo un concepto más amplio, se busca que se incorporen a las actividades auxiliares o preparatorias porque ocupan un papel relevante.
2. Establecer procesos claros y sencillos en relación a la aplicabilidad de métodos para la determinación de precios de transferencia. Particularmente, el caso de división de beneficios de las cadenas de valor mundiales. En este sentido resulta relevante considerar la dinámica de los activos intangibles, el uso de los datos y la expansión de las cadenas de valor mundiales.
3. Analizar la pertinencia de la normativa para determinar la existencia de un nexo con una jurisdicción para efectos fiscales. El incremento de la tecnología digital hace que las relaciones entre empresas y éstas con los consumidores se modifiquen sin requerir una presencia física sustancial.
4. Revisar la calificación fiscal de las rentas. Ante los nuevos productos digitales y medios para prestación de servicios se hace necesario replantear la calificación fiscal idónea de los pagos efectuados. La OECD destaca el caso de los modelos de negocio denominados “computación en la nube”.

Las propuestas de acción planteadas por la OECD han promovido espacios de debate a nivel mundial, permitiendo ampliar la discusión de conceptos como la justicia tributaria entre naciones, referida a la atribución de ganancias y pérdidas nacionales en un contexto internacional para el caso de las operaciones transfronterizas.

En virtud de lo señalado, en la actualidad se continúan ratificando estos elementos para el debate. Esto responde al hecho que son pocos los países que han logrado plantear propuestas, aprobar normas o implementar con mediano éxito medidas tributarias relacionadas con la economía digital.

2.3.1 Impuesto al valor agregado (IVA)

El impuesto al valor agregado grava la diferencia generada entre ventas y compras considerando dos principios: (1) el de origen, es decir, recae sobre los bienes y servicios producidos a nivel interno y (2) el de destino, es decir, incurre sobre los bienes y servicios consumidos a nivel interno.

Como parte de las alertas que se pueden generar para los sistemas tributarios en cuanto al IVA, en el contexto digital, la Cepal (2019) destaca las siguientes:

- a. **Exenciones en la importación de bienes de escaso valor:** Si bien dichas exenciones se crearon por el alto costo que tiene la recaudación del IVA sobre estos productos respecto al valor recaudado. La economía digital ha puesto a disposición las herramientas y con ello el comercio electrónico B2C se ha incrementado exponencialmente en los últimos años, por lo que, se requeriría revisar en cada país la importancia que tiene este rubro de importaciones y la relación costo-beneficio para la administración tributaria.
- b. **Suministros digitales a distancia a consumidores:** en este caso se presenta un problema con la presencia física en el país en que residen sus clientes. En el caso del comercio electrónico B2B, el IVA podría ser recaudado por la empresa residente, con la línea B2C, ya que no existe incentivos para que los consumidores finales declaren y paguen el impuesto, lo que generaría un impacto directo sobre el cumplimiento

recaudatorio.

- c. **Suministros digitales a distancia a empresas exentas:** es el caso de los servicios de transporte, que están exentos del IVA y contratan una plataforma extranjera, por tanto, también queda exenta del IVA, a diferencia de si el servicio lo provee una empresa residente en el país, caso en el que sí se generaría un IVA a pagar.

En América Latina los avances resultan aún discretos, 3 de 16 países (Argentina, Colombia y Uruguay) aplican IVA a los servicios digitales. Estos esfuerzos han implicado ajustes a la norma para el caso de las empresas no residentes, quienes se han incorporado al registro de contribuyentes del IVA. La situación es más incipiente aún para el caso del impuesto a la renta, en el debate internacional no existe una propuesta consensuada, por lo que la Cepal (2019) propone acatar las sugerencias de la OECD en cuanto al respeto de los convenios tributarios y a la focalización de esfuerzos en donde los usuarios son relevantes en la generación de valor.

2.3.2 Impuesto a la renta

La influencia de la economía digital no solamente impacta en el impuesto al valor agregado, sino también al impuesto a la renta, que grava los beneficios y utilidades obtenidas por la actividad económica generada. Por ejemplo, existen efectos que son temas por resolver normativamente en las AATT como: la presencia económica sin presencia física, la asignación de ingresos de los activos intangibles y el aporte que pueden dar los clientes a la creación de valor.

2.4 Experiencias de las AATT en diferentes países sobre la economía digital

En la reunión del Consejo Directivo de la Comunidad Europea (Comunidad Europea, 2018) se plantearon algunos elementos claves para el diseño de un marco fiscal moderno que potencie los beneficios para productores, consumidores y el Estado. En este sentido, conforme a las resoluciones e informes de la OECD respecto a los retos de la economía digital para la imposición y la Acción 1 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, propusieron el impuesto a los servicios digitales (ISD) de un 3%. Dicha

medida busca tener un sistema tributario internacional más justo y reconfigurar los convenios de doble tributación para que se adecúen a las características digitales.

Adicionalmente, la OECD puso a consideración de los estados miembros: i) que la aplicación del impuesto sea restringida, es decir, que se grave sobre los ingresos brutos derivados de servicios digitales, principalmente aquellos donde la creación de valor por parte del usuario sea un componente principal; ii) que la definición del lugar de imposición corresponda al lugar donde estén los usuarios del servicio y, iii) que los estados miembros compartan información sobre el impuesto (OECD, 2018).

En otros países como Israel y la India, por ejemplo, se considera la presencia económica significativa como nexo para determinar la existencia de un establecimiento permanente. Dicha medida se focaliza en servicios digitales sin presencia física tanto para *B2C* y *B2B*. Así, mientras en Israel el hecho gravado recae sobre la prestación de servicios en línea (vía *Streaming*) a residentes israelíes, consumidores israelíes y empresas cuya proporción de usuarios de la página web sea alta; en India se basa en transacciones respecto cualquier bien, servicio o propiedad llevada a cabo por un no residente, que incluye la provisión de descargas de software sujeto a prescripción de un umbral de pago (OCDE, 2018).

Entre los principales cambios realizados en la economía digital a nivel mundial, se puede destacar que el hecho gravado es sobre el consumo de servicios digitales y por ende existe la tendencia a gravar, a través del impuesto al valor agregado como lo hacen Argentina, Colombia y Uruguay. En estos tres países se considera tanto a personas jurídicas como naturales que presten servicios digitales.

Para el caso de Argentina, se amplía el objeto del IVA y se incorporan los servicios digitales prestados por un sujeto residente domiciliado en el exterior, en la medida que su utilización o explotación se lleve a cabo en el país. En Colombia, se aplica el hecho gravado a las transacciones digitales de proveedores no residentes, al igual que en Uruguay. Para este último, además, se incluye para el impuesto a la renta aquellas actividades derivadas de la producción, intermediación o distribución

de películas cinematográficas, transmisiones directas de televisión y cualquier contenido audiovisual, incluidas las realizadas en internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas entre otras similares, para ser consideradas fuente uruguayana siempre que el demandante se encuentre en territorio nacional (Cepal, 2019).

Como se evidencia en las experiencias internacionales, las medidas tributarias tomadas coinciden fundamentalmente en una figura impositiva relacionada mayoritariamente con el consumo. Es así, que surge la necesidad de tener un catastro en cada país que permita llevar registros y estadísticas tributarias para estas nuevas modalidades de negocio.

3. ECUADOR: UNA PRIMERA VALORACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

3.1 Aspectos normativos

Como parte de los compromisos adquiridos en la Segunda Conferencia Ministerial, celebrada en mayo de 1998 en Ottawa, los países de la región empezaron a crear normativas para regular el comercio electrónico ya que su rápida expansión se estaba convirtiendo en un espacio de incertidumbre para el comercio tradicional y las AATT. Por ejemplo, en Ecuador las primeras medidas sobre comercio electrónico se emitieron en el 2002. Se realizaron reformas al Código Penal, dando origen a infracciones informáticas como el acceso no autorizado, falsificación informática, fraude informático, daños informáticos, y violaciones al derecho a la intimidad.

A partir de 2008, Ecuador acogió en la Constitución de la República (CRE, 2008, artículo 66, numeral 19) el derecho a la protección de datos e información personal, asumiendo la responsabilidad de garantizar los niveles de seguridad y tratamiento adecuado a la información. Posteriormente, en septiembre de 2013, la Secretaría Nacional de la Administración Pública (SNAP), mediante Acuerdo Ministerial 166 (SNAP, 2013), dispuso la implementación del Esquema Gubernamental de Seguridad de la información (EGSI) - Norma Técnica Ecuatoriana INEN ISO/IEC 27002.

La política de acceso y uso de las Tecnologías de la Información cobra fuerza en 2015, cuando se aprobó la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, que a través de su art. 141 le confiere al Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información "...la rectoría de las telecomunicaciones y de la sociedad de la información, de la informática, de las tecnologías de la información y las comunicaciones y de la seguridad de la información" (Ley Orgánica de Telecomunicaciones, 2015). Esto significó, un posicionamiento a nivel de estado para la priorización, formulación y ejecución de planes y proyectos que apoyen la investigación científica y promoción de nuevas tecnologías de información tanto en el ámbito público como privado.

En el año 2018, el Ministerio de Telecomunicaciones y Sociedad de la Información (Mintel), presentó su "Visión Estratégica Sectorial 2018-2021" en la que enmarcó la política de Telecomunicaciones en cuatro grandes componentes: (1) infraestructura y conectividad, fortaleciendo el acceso de servicios de telecomunicaciones; (2) gobierno electrónico, a través de la simplificación de trámites; (3) seguridad de la información con la prevención y resiliencia de la infraestructura tecnológica, a través de sistemas integrales de ciberseguridad e instrumentos técnicos y legales para la protección de datos personales (4) sociedad de la información y del conocimiento, a través de la promoción y apropiación de las TIC's para la mejora en las condiciones de vida (Mintel, 2018).

Dentro del eje de infraestructura, el Mintel pone particular énfasis en las plataformas digitales. En primera instancia, las define como los motores de búsqueda, portales para conseguir empleos, mercados o plataformas de negociación, medios y servicios de contenido, juegos en línea, redes sociales y servicios de telecomunicaciones. Luego de diagnosticar la problemática internacional resalta que, sin negar los beneficios del comercio electrónico y la economía digital, es necesario aunar esfuerzos institucionales para establecer regulaciones que protejan a los consumidores y eviten la erosión tributaria. Finalmente, plantea como estrategia generar un portal que contenga información sobre las plataformas digitales para orientar a la ciudadanía sobre el uso y aplicación.

El diagnóstico más reciente para el Ecuador fue el desarrollado por el Mintel en el Plan de Visión Estratégica. Allí destaca que, a diciembre de 2017, el Ecuador ha tenido un incremento de 8,3 millones de usuarios durante el periodo 2010-2017 en acceso a internet móvil, lo que representa que un 52,07% de la población tiene acceso a este servicio. De igual manera, el Mintel realizó una encuesta de percepción a más de 7.700 empresas del país de varios sectores, a fin de identificar la importancia de las TIC's para las empresas. Los resultados indican que el 31% de las empresas cuentan con página web y el 18% realiza la venta de productos en línea. Adicionalmente, en promedio el 18% de las empresas cuentan con *software* para incrementar su productividad, tales como Sistemas de Gestión Empresarial (*Enterprise Resource Planning* [ERP]), Sistema de Relación con Clientes (*Customer Relationship Management* [CRM]) y la facturación electrónica (Mintel, 2018).

3.2 Cifras generales de la economía digital en el Ecuador

En el Ecuador no existen estadísticas periódicas o actualizadas a nivel de empresas o modelos de negocios que permita caracterizar la economía digital, y si están disponibles, las mismas parten de encuestas transversales con un reducido número de participantes y pierden representatividad cuando se desagrega la información. No obstante, brindan una breve idea de la importancia de la economía digital en el país.

Específicamente, cabe mencionar tres informes importantes sobre la economía digital en el Ecuador: (1) Encuesta de Manufactura y Minería, Comercio Interno y Servicios, cuya última versión (2015) incluyó una muestra de 3.245 empresas² y posee el módulo de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC), (2) Informe de la Cámara Ecuatoriana de Comercio Electrónico (CECE) y de la Universidad Espíritu Santo (UEES) elaborado en 2018, que incluye información de la encuesta de percepción realizada a 2.802 personas residentes en el Ecuador entre compradores y no compradores digitales (CECE-UEES, 2018); y (3) Estadísticas de tarjetas de crédito de la Superintendencia de Bancos y Seguros.

2 Para el periodo 2012-2015 la encuesta se trabajó con muestras empalmadas, ejercicio que analiza la composición del sector económico por rama de actividad, de manera que garantice su representatividad.

Sobre la base del módulo de las TICs, correspondiente a la Encuesta de Manufactura y Minería, se puede evidenciar que el 13,9% de las empresas encuestadas realizan sus compras por internet; mientras que el 9,2% realizan ventas por internet. Si bien, estas estadísticas no son representativas a nivel nacional, brindan una idea general de las actividades en internet de las empresas.

Según el INEC (2015), el 66,7% de las empresas investigadas invierten en tecnologías de información, particularmente aquellas del sector manufacturero con un 24,6% y el sector de comercio con 23,9%. Dicha inversión involucra la compra de dispositivos físicos, software o aplicaciones informáticas que funcionan sobre estos equipos y similares. El comercio electrónico que se desarrolla en el Ecuador es limitado durante este año.

Adicionalmente, se tomó como referencia de análisis de la encuesta realizada por la Cámara Ecuatoriana de Comercio Electrónico y la Universidad Espíritu Santo (CECE-UESS, 2018). Los resultados que se presentan dan cuenta de una mejora y avance en el comercio electrónico en el Ecuador. El país tiene un nivel alto de penetración del internet en la población con un 79,9%, superior al promedio latinoamericano, que en el 2018 fue de 71,5%. Los países de Sudamérica con mayor uso del internet son Argentina con un 93,1%, Paraguay con 89,6% y Uruguay con 88,2%.

En cuanto a las transacciones que dan paso al desarrollo del comercio electrónico y con ello a una mayor dinámica de la economía digital, el informe CECE-UESS indica que, entre el 2017 y 2018 el número de transacciones (compras y ventas digitales) se incrementó un 17%, pasando de 136 a 184 millones transacciones. Así mismo, en el 2018 las ventas digitales registraron una variación anual positiva del 13%, creciendo de 10.551 a 11.970 millones de dólares, lo cual representa cerca de un 10% del Producto Interno Bruto (PIB). Sin embargo, el comercio electrónico involucra la relación entre consumidores y productores (B2B, C2C, B2C); a través, de medios digitales para lograr una transacción

económica. La participación del *e-commerce* en Ecuador, en cuanto a sus ventas, no supera el 1% del PIB pues alcanzan solo los 1.286 millones de dólares³.

Pese al crecimiento de las ventas, la facturación promedio de los consumos (pagado con tarjetas de crédito) en el exterior, así como los realizados por internet, presentan un decrecimiento, pasando de USD 136,5 y USD 107,4 millones⁴ millones de dólares en 2016 a USD 75,6 y USD 77,0 millones de dólares en el 2018, respectivamente.

Para analizar el crecimiento de las transacciones de forma detallada, se consideró la evolución de la participación del consumo al exterior y el consumo por internet, en el total de movimientos transaccionales publicados por la Superintendencia de Bancos y Seguros. Para el tercer trimestre de 2016, la participación de las transacciones por consumo al exterior fue de 10,6%, esta cifra ascendió a 15,7% en el último trimestre de 2018. Entre tanto, los movimientos transaccionales por internet, para el mismo periodo de análisis, crecieron del 5,2% al 10,7%. En cuanto a las limitaciones, los consumidores perciben como un factor importante para decidir acceder o no a compras online, la desconfianza que genera el uso de la información personal y las formas de pago (CECE-UESS, 2018).

3.3 Empresas extranjeras con plataformas digitales en el Ecuador

El avance en materia de las TICs no solo ha implicado la aparición de nuevas tecnologías y aplicaciones, sino también ha cambiado los hábitos de consumo y costumbres de vida, como es el caso de las compras *online* y las comunicaciones en tiempo real mediante redes sociales (Hernández & Pinjas, 2017). Así mismo, ha revolucionado el modelo de negocios de varios sectores de la economía, principalmente el transporte público por Uber y Cabify; el turismo, en particular hoteles y agencias de viajes por aplicaciones como Airbnb; la industria discográfica por la descarga de música online a través de Spotify, Deezer, entre otros; y el comercio minorista por la aparición de Amazon.

3 Las ventas digitales son canales que hacen referencia a la venta y atracción de clientes por medio de redes sociales y sitios web, cuya transacción puede ser realizada de forma presencial o mediante vía electrónica. En cambio, e-commerce es comprar y vender bienes y servicios en línea, a través de medios electrónicos.

Los resultados de estas nuevas formas de hacer negocios no se relacionan únicamente a la búsqueda de una mayor eficiencia y calidad del servicio, también a una forma de eludir regulaciones o pagos de impuestos, dando lugar a una competencia desleal y a un aumento de la informalidad. En vista de que la elusión y evasión son problemas a resolver por la administración tributaria, se cuantifica parcialmente el volumen que abarca el comercio electrónico en el Ecuador, que a su vez devala una recaudación potencial de impuestos que el Servicio de Rentas Internas (SRI) deja de percibir de empresas extranjeras *e-commerce* sin establecimiento permanente en el país.

En lo relacionado al IVA, Cepal sugiere adoptar la recomendación de la OECD, la cual indica que es necesario “diseñar un sistema simplificado para la incorporación de las empresas no residentes al registro de contribuyentes del IVA” (Cepal, 2019, p. 79), de tal forma que sean éstas las que asuman la tasa por el servicio que suministran a los consumidores finales de cada país.

Para el caso del Ecuador son prácticamente inexistentes este tipo de estudios, es por ello que, a través de una metodología de análisis de texto, minería de datos, entre otras herramientas se hace una primera descripción de la economía digital en dos frentes. El primero, identifica las formas de *e-commerce* desarrolladas B2B, B2C y C2C y, el segundo, evidencia la participación en el mercado nacional, por parte de las empresas que tienen modelos de negocio propios de la economía digital como: el uso de plataformas multilaterales, modelos de negocio de integración vertical, proveedores de insumo y revendedores. Es importante reiterar que el alcance de este análisis es descriptivo, lo que impide identificar cuál es el modelo de negocio que prevalece en el Ecuador considerando la variedad de empresas internacionales que realizan transacciones con usuarios en el país.

3.3.1 Metodología de estimación

Para estimar el volumen que abarca el comercio electrónico en el Ecuador se utiliza como fuente de

datos primaria (registros administrativos) el Anexo de Movimiento Internacional de Divisas (MID), el cual es una compilación de información homologada proporcionada al SRI por las instituciones financieras. Aunque, el uso del anexo transaccional MID presenta ventajas como la obtención de estimaciones en el tiempo o la desagregación de información por empresas y modelos de negocio, ésta no cubre la totalidad del comercio electrónico⁴. Por ello, los resultados se enfocan en las empresas extranjeras *e-commerce* sin establecimiento permanente en el país durante el 2018.

A parte de la limitación de las cifras, se suman aquellas que están asociadas al procesamiento de datos, presentadas por el anexo transaccional MID como: (1) inexistencia de un catastro o identificador de las empresas extranjeras con plataformas digitales y (2) heterogeneidad en el contenido del campo o variable que en teoría permite identificar el nombre de la empresa o persona a la cual se realiza un pago; ya que cada institución financiera registra con su propia descripción.

Para solucionar las limitaciones asociadas al procesamiento de datos se utilizan técnicas y herramientas que permiten escalar de manera automática información textual, con la finalidad de reducir (en lo posible) la intervención humana que suele ser costosa tanto a nivel económico, así como en el tiempo de procesamiento. Se aplican específicamente, conceptos de *text mining* para detectar la presencia o ausencia de un patrón en una cadena de texto heterogéneo y posteriormente, se extrae esos patrones coincidentes dentro la variable de interés de la MID (nombre de la empresa extranjera) y se los homologa.

La segunda etapa consiste en llevar a cabo una serie de tareas previas de procesamiento sobre la variable de interés. Estas son: la eliminación de espacios en blanco, conversión de mayúsculas a minúsculas o viceversa, y eliminación de *stopwords* (palabras que no aportan significado al texto como artículos o conjunciones).

⁴ En el anexo transaccional MID se registran únicamente las transacciones electrónicas realizadas al exterior con tarjeta de crédito o débito. Para algunas transacciones los pagos se realizan en efectivo como es el caso de Uber.

En la siguiente etapa se construye un catastro preliminar⁵ con las principales empresas extranjeras *e-commerce*, sobre el cual, se genera una bolsa de palabras comunes a una empresa (ejemplo: AMAZON-MARKETPLACE o AMAZON.COM). A partir del catastro se busca el patrón *i*-ésimo (bolsa de palabras) dentro de la cadena *i*-ésima (nombre de la empresa dentro de la MID). Si el patrón está vacío, el resultado es NA.

Para el cuarto paso se emplea matrices de similitud. En concreto, se emplea el método de Jaro-Winkler que calcula la distancia entre dos variables de cadena. Además, modifica la métrica de distancia estándar de Jaro⁶ al poner un peso adicional en las diferencias de cadena al comienzo del texto que se van a comparar (Borg & Sariyar, 2019). Matemáticamente, la distancia Jaro-Winkler usa una escala de prefijo *p* que otorga calificaciones más favorables a las cadenas que coinciden desde el principio para una longitud de prefijo establecida *l*. La puntuación se normaliza de modo que 1 equivale a ninguna similitud y 0 es una coincidencia exacta.

Dado dos cadenas s_1 y s_2 , su similitud Jaro-Winkler sim_w es:

$$sim_w = sim_j + lp(1-sim_j)$$

Donde:

sim_j : es la similitud de Jaro-Winkler para las cadenas de texto s_1 y s_2 .

l: es la longitud del prefijo común al comienzo de la cadena hasta un máxi de cuatro caracteres.

p: es un factor de escala constante de cuánto se ajusta la puntuación por tener prefijos comunes. *p* no debe exceder de 0,25 de lo contrario la similitud podría ser mayor que 1. El valor estándar para esta constante es de $p = 0,1$.

La distancia Jaro-Winkler d_w se define como $d_w = 1 - sim_w$

A partir de la metodología señalada fue posible identificar las principales empresas y modelos de negocio del *e-commerce* con empresas extranjeras no domiciliadas en Ecuador.

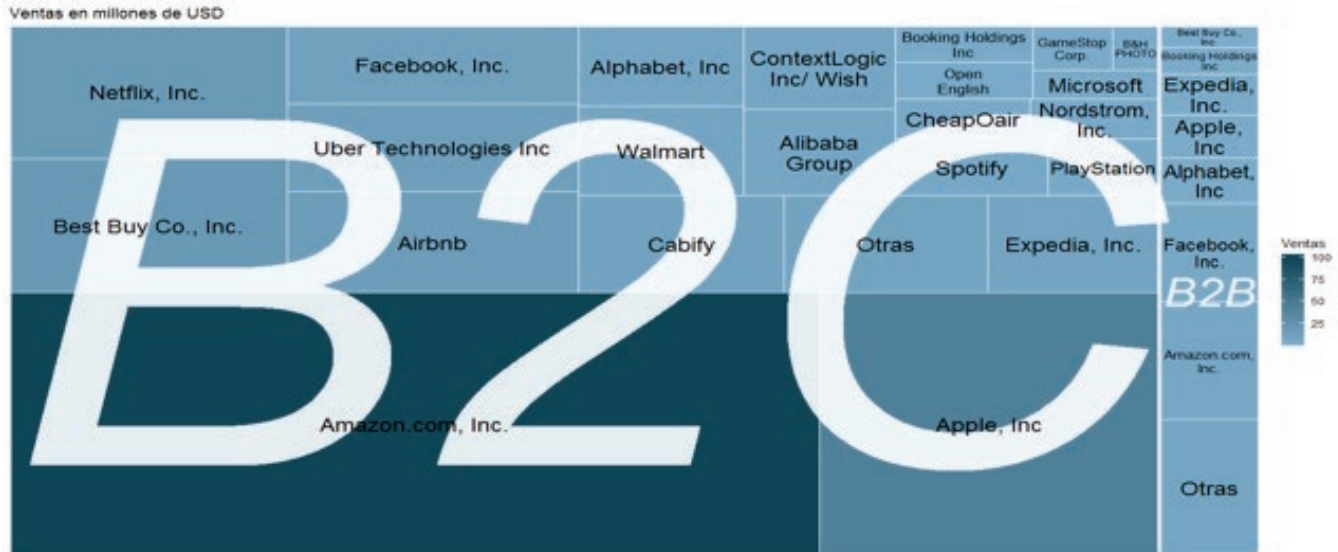
3.3.2 Principales resultados

En el Ecuador, existe un grupo de empresas extranjeras que utilizan plataformas digitales para hacer negocios. Del trabajo realizado con la metodología ya explicada, se puede inferir que los niveles de ventas y “transaccionalidad” se dan en mayor medida entre empresas y personas naturales —consumidores— B2C y es menor para el caso entre empresas B2B. Bajo la metodología utilizada no es factible identificar el modelo de negocio agregador de valor que utilizan las empresas tal como lo señala la tipología de la Cepal (2019), es por ello, que para referirnos a la economía digital, la evidencia empírica nos limita a los modelos de negocio sean estos B2B, B2C o C2C.

5 Nómina de prestadores de servicios digitales del exterior. Catastro argentino. Disponible por la Administración de Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Recuperado de http://biblioteca.afip.gob.ar/pdf/RG_4240_AFIP_A2.pdf

6 El algoritmo de Jaro es una medida de caracteres en común, que no tiene más de la mitad de la longitud de la cadena más larga en distancia. Winkler modificó este algoritmo para apoyar la idea de que las diferencias cerca del comienzo de la cadena son más significativas que las diferencias cerca del final de la cadena. Jaro y Jaro-Winkler son adecuados para comparar cadenas más pequeñas como palabras y nombres.

Figura 1. Ventas de las empresas extranjeras con plataformas digitales del año 2018



Fuente: Servicio de Rentas Internas (Anexo Movimiento Internacional de Divisas)

Nota: Cabify tiene un Registro Único de Contribuyentes (RUC) para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en el país. Las cifras incluyen filiales y subsidiarias.

La figura 1 identifica a Amazon Inc. y a Apple Inc. como las empresas de mayor volumen de ventas en el país. Estas empresas particularmente se caracterizan por tener una integración vertical de sus modelos de negocio, es decir, abarcan todos los eslabones de la cadena productiva desde la generación de insumos, producción y comercialización, sea propia o no, de bienes y servicios digitales. Esta estrategia de crecimiento empresarial marca una limitante al momento de generar estrategias taxativas vía imposición.

La implementación de la metodología descrita en este documento, que considera las transacciones a través de medios digitales entre empresas (B2B) y entre empresas y consumidores (B2C), devela una mejora sustancial en la utilización de medios digitales de las empresas hacia los consumidores, pasando de 0,06% a 0,32% en relación al PIB durante el periodo 2015 - 2018. El e-commerce B2B se mantiene constante en 0,03% del PIB. Estas cifras dejan entrever que, a pesar de tener un nivel de penetración del internet en la población ecuatoriana que bordea el 79,9%,

las relaciones comerciales entre empresas y entre consumidores no evidencian, en términos monetarios, un valor significativo en relación al PIB.

Considerando los montos de facturación promedio de las empresas extranjeras que venden mediante plataformas digitales, tanto a nivel B2B y B2C, se identifica que la provincia con mayor volumen de ventas es Pichincha con 155,019 millones de dólares, seguida de Guayas con 78,170 millones de dólares. Las provincias que registran menor facturación son Napo y Orellana con 0,9 millones de dólares y la zona de planificación territorial 1 conformada por Carchi, Esmeraldas, Imbabura y Sucumbios con 5,7 millones de dólares.

Un ejercicio interesante fue evidenciar el nivel de ventas y la cantidad de consumidores por rangos de edad que utilizan el e-commerce en la modalidad B2C. Allí se encontró que el mayor volumen de ventas y de usuarios se da entre la población de 30 a 34 años de edad. En términos generales, la población entre 25 y 44 años de

edad comprende el 67,1% de la población que utiliza plataformas digitales para comercio y ellos representan el 58% de las ventas totales que se realizan por la modalidad B2C de *e-commerce*.

En cuanto al *e-commerce* B2B se pudo identificar que el comercio es la actividad económica que mayor

concentración de volumen de ventas posee, alcanzando la cifra de 7,1 millones de dólares; seguido por las actividades científicas cuyo volumen de ventas es de 3,9 millones de dólares. Por su parte las actividades inmobiliarias, de salud, de transporte y almacenamiento son las que registraron un menor volumen de ventas durante el 2018.

Tabla 1. Volumen de ventas de empresas extranjeras en comercio electrónico B2B por actividad económica del año 2018

AÑO	CIU	ACTIVIDAD ECONÓMICA	VENTAS (MILES USD)	MILES DE TRANSACCIONES	VENTAS PROMEDIO
2018	G	Comercio	7,115.3	98.3	72.4
2018	M	Activ. profesionales, científicas y técnicas	3,999.9	57.8	69.2
2018	C	Industrias manufactureras	2,295.2	34.5	66.5
2018	P	Enseñanza	1,627.6	14.1	115.7
2018	J	Información y comunicación	1,541.0	21.7	71.1
2018	N	Activ. de servicios administrativos	1,477.1	15.5	95.6
2018	I	Alojamiento y de servicio de comidas	1,306.1	9.3	140.8
2018	K	Actividades financieras y de seguros	950.8	7.0	134.9
2018	F	Construcción	848.5	13.0	65.1
2018	A	Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	752.5	7.2	104.2
2018	S	Otras actividades de servicios	713.4	9.9	72.1
2018	H	Transporte y almacenamiento	572.0	9.2	62.0
2018	L	Actividades inmobiliarias	571.8	5.7	100.3
2018	Q	Salud	470.6	6.4	73.6
2018	O	Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	246.4	1.5	163.8
2018	R	Artes, entretenimiento y recreación	231.2	3.3	70.8
2018	B	Explotación de minas y canteras	84.1	1.7	49.7
		Otras actividades	121.3	1.5	83.2

Fuente: Servicio de Rentas Internas (Anexo Movimiento Internacional de Divisas) & Registro Civil

Una vez descrito el volumen de ventas, su representatividad en el PIB, la participación por actividad económica (ver tabla 1), se presentan a continuación las principales empresas extranjeras que utilizan plataformas digitales para realizar sus actividades económicas. A nivel de empresas extranjeras *e-commerce*, en 2018 el 2,7% de las empresas extranjeras identificadas en el Anexo Transaccional MID son Amazon, Apple, Best Buy, Netflix y Facebook, las cuales concentran el 65% de las ventas mediante

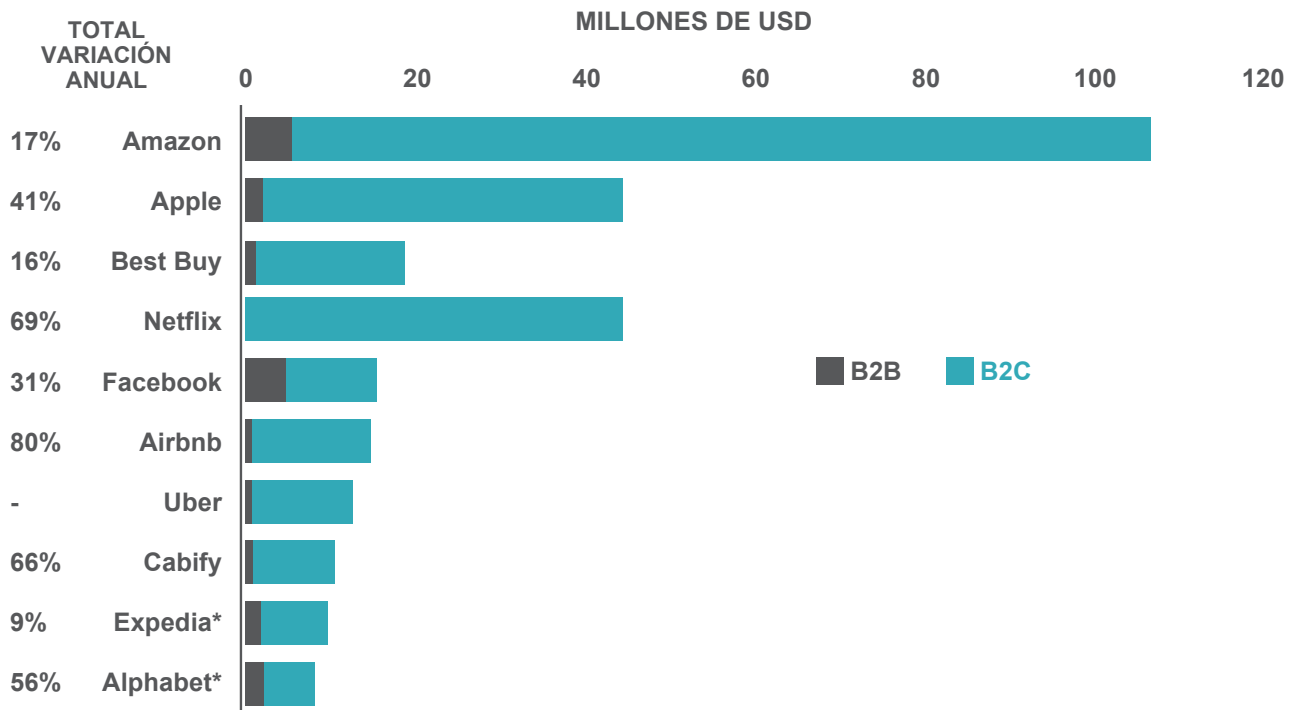
plataformas digitales. De este grupo de empresas destaca Amazon cuyas ventas al 2018 fueron de 106,3 millones de dólares, presentando un crecimiento anual del 17% respecto al 2017 y una participación en el total de ventas del 34% (2% B2B y 32% B2C).

Estas cifras, no solo brindan un panorama general del tamaño de mercado que abarca el comercio digital en el Ecuador, sino también develan una recaudación potencial de impuestos que el Ecuador deja de percibir

por parte de empresas extranjeras *e-commerce*. En este caso, las mismas están transformando la producción y comercialización de bienes y servicios. En concreto, en el 2018 se estima que el IVA potencial en servicios digitales es de 14,5 millones de dólares (se excluye

Cabify que tiene un RUC), distribuido principalmente en cinco empresas extranjeras: Apple, 2,2; Netflix, 2,1; Facebook, 1,8; Airbnb, 1,8 y Uber, 1,4 millones de dólares (ver figura 2).

Figura 2. Ventas de las principales empresas extranjeras con plataformas digitales del año 2018



Fuente: Servicios de Rentas Internas (Anexo Movimiento Internacional de Divisas)

Nota: Cabify tiene un RUC para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en el país. Las cifras incluyen filiales y subsidiarias.

A pesar de esta dimensión del comercio electrónico, en el que la información y medidas tomadas tanto a nivel internacional como nacional sobre los diferentes pilares de la economía digital es aún escaso; es necesario contar con información desagregada que permita identificar las principales empresas *e-commerce*, así como sus ventas de forma periódica o el modelo de negocio en el que operan. En este sentido, en el

2017 los autores Hernández y Pinjas (2017) realizan una estimación de las ventas de la región para cuatro empresas *e-commerce* internacionales (Uber, Netflix, Spotify y Apple). No obstante, el cálculo es transversal y está sujeto a críticas y cuestionamientos por utilizar las ventas totales de otras localidades para estimar las ventas por países de la región⁷.

⁷ A partir de las ventas totales de otras localidades se calculan las ventas per cápita. Estas cifras son reescaladas por el ingreso per cápita relativo a cada país y corregidas por la variación IPC de EEUU para dejarlo en precios 2016 (Hernández y Pinjas, 2017).

4. CONCLUSIONES

El presente estudio, si bien tiene un alcance descriptivo, deja en evidencia que tanto la conceptualización como la cuantificación de la economía digital aún están en fase de construcción. Sin embargo, aquello no exime a los Estados de la necesidad de medir el impacto en la economía, el desarrollo y la eficiencia de las políticas públicas. Del análisis realizado se derivan algunas reflexiones:

1. En el ámbito conceptual, la economía digital se concibe como un ecosistema donde intervienen al menos cinco pilares: emprendimiento, soporte y financiamiento, socioeconómico, y de banda ancha y, marco regulatorio y de políticas públicas. En dicho espacio interactúan los agentes económicos, actores sociales y con un rol protagónico el Estado. En los esfuerzos por medir todo este ecosistema, el Banco Interamericano de Desarrollo evidencia que las economías de América Latina aún presentan deficiencias en la generación de infraestructura digital y marco regulatorio que potencie el uso y aprovechamiento de las TICs.
2. En el ámbito internacional, la participación de la economía digital es bastante heterogénea evidenciando una brecha entre los países de la OECD y América Latina tanto en infraestructura digital como en los modelos de negocio. Particularmente, este último abre una puerta para la generación de beneficios económicos de los agentes donde los Estados han evidenciado una participación limitada de sus administraciones tributarias.
3. Para caracterizar los modelos de negocio que están inmersos en la economía digital, si bien no existe una clasificación estándar, se tomó en consideración las que utiliza la Cepal, el BID y el CIAT. A partir de allí, se pueden identificar dos formas de análisis. La primera categoría se refiere a la compra y venta de bienes y servicios utilizando medios electrónicos. Esta es una de las categorías más utilizadas y es denominada comercio electrónico, en ella se busca identificar los actores que intervienen y, para el caso de la administración tributaria, se busca cuantificar el consumo para la respectiva imposición. La segunda está relacionada con la agregación de valor de los distintos modelos de negocio lo que permitiría generar más información sobre la obtención del beneficio para la imposición. Aunque son clasificaciones no excluyentes, la más utilizada es la de comercio electrónico.
4. De la revisión de las experiencias internacionales sobre las medidas aplicadas por las AATT, se plantea la necesidad de identificar un catastro de las empresas que no poseen establecimientos permanentes y que cumplen un rol importante dentro la economía digital, identificando a su vez los productos o línea de negocio que mayores transacciones monetarias generan. Así mismo, la mayoría de los países han optado por ampliar la base imponible del hacia los servicios digitales; pocos países como México han instaurado un impuesto sobre los servicios digitales.
5. Dos problemas centrales se derivan de la economía digital para las AATT: respecto al principio de origen para gravar el IVA en los servicios digitales, por ejemplo, cómo gravar el consumo que se realiza en un lugar distinto al origen del servicio o servicios de transporte a través de plataformas digitales extranjeras. La otra dificultad está relacionada con el establecimiento permanente de la actividad económica que obtiene el beneficio, ya que las empresas en economía digital no requieren tener una presencia física para realizar su actividad económica.

No obstante, el problema se resuelve parcialmente al establecer un registro de proveedores para aquellas empresas en las que

los servicios se entregan físicamente como el caso del sector de transporte (Uber) y alojamiento (Airbnb). Aunque esta solución teórica puede ser compleja de implementar, no es distinta de otros casos de evasión por informalidad o porque las transacciones se realizan en efectivo y sin la emisión de una factura o comprobante de venta.

En los casos en que el servicio o bien se entrega de forma virtual, una posible solución es aplicar el impuesto al momento de la compra y exigir su retención a quien ejecuta el pago, en este caso, a través de las instituciones del sistema financiero. El problema, por lo menos en Ecuador, es que a partir del anexo MID no siempre se puede identificar la naturaleza del servicio o producto que se está comprando (para saber qué gravamen aplicar) ni el lugar donde se efectuó la compra dificultando, como señala la Cepal, gravar a través del impuesto a la renta a las empresas que utilizan plataformas digitales para modelos de negocio que son agregadores de valor. Por ejemplo, aquellos de integración vertical o plataformas multilaterales.

6. En Ecuador, desde el 2018 se han identificado 183 empresas extranjeras que no poseen establecimiento permanente y que en conjunto generan un consumo de USD 312,2 millones, cifra que representa el 0,29% del PIB y una recaudación potencial del IVA para servicios digitales de USD

14,5 millones. Adicionalmente, en el mismo año de análisis, el 2,7% de las empresas extranjeras identificadas en el MID (Amazon, Apple, Best Buy, Netflix y Facebook) concentran el 65% de las ventas mediante plataformas digitales.

7. El desarrollo de la economía digital en Ecuador es aún incipiente. Si bien en los últimos quince años se ha logrado avanzar en la infraestructura digital, la permeabilidad de las TICs en los sistemas financieros y procesos productivos es escasa, aún en relación al promedio de América Latina. A nivel institucional, se identifica al Ministerio de Telecomunicaciones como el ente rector de la política pública relacionada con las TICs, que a través de su Plan Estratégico 2018-2021 pretende obtener un catastro de las plataformas digitales que tienen una participación en la economía digital. Esta institución sin duda podría ser un aliado estratégico para la AT.

8. Si bien las cifras presentadas de ingresos y recaudación potencial del IVA, por concepto de comercio electrónico de las empresas extranjeras que no tienen domicilio fiscal en Ecuador, brindan un panorama general del tamaño de mercado que abarca la economía digital en el país; éstas podrían estar subestimadas por el hecho que las estimaciones parten de la construcción de un catastro preliminar de empresas extranjeras.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Banco Interamericano de Desarrollo (2015). Índice de Desarrollo de la Banda Ancha. Washington, D.C.: Autor. Recuperado de: <https://publications.iadb.org/handle/11319/7207>
- Borg, A., & Sariyar, M. (23 de agosto de 2019). Package 'RecordLinkage'. Obtenido de CRAN R project. Recuperado de: <https://tinyurl.com/y39okkbu>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias (octubre, 2018). Informe resumido. Las administraciones tributarias y los retos del mundo digital [Cumbre Fiscal de Lisboa]. Recuperado de <https://tinyurl.com/yyrjuow>
- Comisión Económica para América Latina y El Caribe, (2013). Economía digital para el cambio estructural y la igualdad. Naciones Unidas. Santiago de Chile. Recuperado de: <https://tinyurl.com/y2b6yo27>
- Comisión Económica para América Latina y El Caribe, (2019). Panorama fiscal de América Latina y El Caribe 2019: Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Naciones Unidas. Santiago de Chile. Recuperado de: <https://tinyurl.com/y27papc4>
- Constitución de la República del Ecuador (2008). Publicada en el Registro Oficial N.º 449 del 20 de octubre de 2008. Última modificación el 13 de julio 2011
- Hernández & Pinjas (2017). Economía Digital, oportunidades y desafíos. Documento de trabajo No.40. Centro Latinoamericano de Políticas Públicas y Sociales. Chile. Recuperado de <https://tinyurl.com/y4a6gu5e>
- Instituto Nacional de Estadística y Censos [INEC] (2015). Resultados del Módulo de TIC de las Encuestas de Manufactura y Minería, Comercio Interno y Servicios. Recuperado de https://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/Estadisticas_Economicas/Tecnologia_Inform_Comun_Empresas-tics/2015/2015_TICEMPRESAS_METODOLOGIA.pdf
- Ministerio de Telecomunicaciones del Ecuador. Visión Estratégica Sectorial 2018-2021. Ecuador.
- Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2015). Publicado en el Registro Oficial No 439 de 18 de febrero de 2015.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2011). Guide to Measuring the Information Society 2011. París: Autor Recuperado de <https://tinyurl.com/y59obqzo>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2015). Digital Economy Outlook 2015. París. Autor Recuperado de <https://tinyurl.com/y534rw59>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2018). Tax challenges arising from digitalization-Interim Report 2018. Inclusive framework on BEPS. [OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project]. París: Autor. Recuperado de <https://tinyurl.com/y4xvt3tl>
- Secretaría Nacional de Administración Pública (2013). Acuerdo Ministerial 166. Publicado en el Registro Oficial N.º 88 del 25 de septiembre de 2013. Recuperado de <https://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/12/Esquema-Gubernamental-de-Seguridades-de-la-Informaci3n.pdf>
- Universidad Espíritu Santo y la Cámara Ecuatoriana de Comercio Electrónico (2018). Comportamiento de las transacciones no presenciales en el Ecuador 2018. Recuperado de: <https://www.uees.edu.ec/pdf/ecommerce-2018.pdf>

LA REFORMA TRIBUTARIA

en la República del Paraguay



Oscar Alcides **Orué Ortíz**
Lilian Raquel **Román Florencio**

SINOPSIS

El presente trabajo aborda de forma general la Reforma Tributaria llevada a cabo en la República del Paraguay en el año 2019, a través de la promulgación de la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema

Tributario Nacional”, resalta los objetivos de la Reforma, las principales características de cada uno de los impuestos y el impulso a los impuestos directos en el país, sin variación de las tasas impositivas.

CONTENIDO

Introducción

1. Estructura de la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional” (155 artículos)
2. El Impuesto a la Renta Empresarial (IRE)
3. IRE SIMPLE
4. Tasas del IRE
5. IRE RESIMPLE
6. Normas Especiales de Valoración de Operaciones

7. El Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU)
8. El Impuesto a la Renta Personal (IRP)
9. El Impuesto a los No Residentes (INR)
10. El Impuesto al Valor Agregado (IVA)
11. El Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)
12. Conclusiones
13. Bibliografía

AUTORES

Oscar Orué, Abogado por la Universidad Nacional de Asunción. Especialista en Finanzas Públicas. Reconocido por la Honorable Cámara de Diputados como joven sobresaliente por su destacada trayectoria en el ámbito público de más de 27 años. Catedrático universitario en postgrados. Actual Viceministro de Tributación del Ministerio de Hacienda. **Lilian Raquel Román Florencio**, Abogada por la Universidad Nacional de Asunción. Especialista en Impuesto y Procedimientos, actual jefa del Departamento de Asesoría Técnica del Gabinete del Viceministro y Miembro del Equipo Redactor de la Ley en la CETET.

INTRODUCCIÓN

La Ley N° 6.380/2019 “*De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional*” es producto de una verdadera alianza público-privada en un contexto de crecimiento sostenido de la República del Paraguay en los últimos años, pese a la coyuntura regional desfavorable y la incertidumbre a nivel mundial respecto a temas que afectan indefectiblemente la economía de un país, más aún considerando la ubicación geográfica y la mediterraneidad del Paraguay.

La Ley N° 125/1991 se constituyó en la columna vertebral del sistema tributario nacional desde hace más de veintisiete años. A través del tiempo, dicha Ley ha sufrido numerosas modificaciones y ampliaciones, las cuales fueron a su vez reglamentadas a través de varias resoluciones administrativas, tornándola cada día más compleja en su aplicación.

En el año 2018, oficialmente se inicia la tarea de la **Comisión Técnica Económica Tributaria (CETET)**, la cual fue conformada en primer término a través de la Resolución del Ministerio de Hacienda N° 231 del 4 de julio de 2018 y posteriormente fue actualizada a través de la Resolución N° 137 del 16 de noviembre de 2018.

La conformación de esta Comisión específica se realizó en el entendimiento que la modernización y simplificación tributaria no era una tarea sencilla y debía ser encarada de forma amplia e integradora, con representantes especializados del sector público y privado, en el marco de las recomendaciones y buenas prácticas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y los compromisos asumidos como país ante los diversos organismos internacionales en materia de transparencia y cooperación fiscal internacional.

La CETET estuvo presidida por el Ministro de Hacienda, bajo la coordinación de los Viceministros de Tributación y de Economía, e integrada por representantes de las Cámaras de Senadores y Diputados del Honorable Congreso Nacional, especialistas fiscales, ex Ministros

de Hacienda, así como especialistas tributarios nacionales y extranjeros; representantes del sector privado y contadores públicos, designados por sus pares.

La tarea confiada a la referida Comisión fue la revisión, ajuste y actualización de la Ley Tributaria del país, con miras a la simplificación y que la misma responda a principios de igualdad y equidad tributaria.

El 9 de mayo de 2019, presentó el Poder Ejecutivo el Proyecto de Ley “*De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional*”, a consideración de la Honorable Cámara de Senadores del Congreso Nacional y a partir de dicha fecha, se inició la difícil tarea de acompañamiento en los debates que se iniciaron sobre la propuesta de modernización del régimen tributario nacional ante el Congreso Nacional y demás espacios de análisis y socialización, además de eventos de presentación del proyecto por el interior del país, en seminarios y talleres dirigidos a la ciudadanía en general, contribuyentes en particular, formadores de opinión, así como docentes y estudiantes del ámbito académico.

El 19 de junio de 2019, se aprobó en la Cámara de Senadores, con mínimas modificaciones, y posteriormente, el 10 de julio del mismo año, la Honorable Cámara de Diputados, aprobó el proyecto con modificaciones, por lo que pasó nuevamente a la Cámara de origen para su tratamiento, y quedó sancionado el 12 de setiembre de 2019.

El Poder Ejecutivo promulgó la Ley el 25 de setiembre de 2019 y a través del Decreto N° 2.787/2019 dispuso la vigencia de la mayoría de las disposiciones de la Ley N° 6.380/2019, a partir del 01 de enero de 2020.

Se resaltan las fechas desde el inicio de los trabajos hasta la entrada en vigencia, pues de forma histórica y con gran celeridad se impulsaron las tareas de la reforma tributaria, que prosigue actualmente con el desafío para la Administración Tributaria de la implementación reglamentaria y tecnológica en un mínimo periodo de tiempo y grandes desafíos por delante.

Según refiere el mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó el Proyecto de Ley, el mismo responde a objetivos generales de modernización y simplificación del Sistema Tributario Nacional, a fin de hacerlo más eficiente, justo y equitativo; buscando que el mismo resuelva las debilidades del sistema tributario que estuvo vigente por más de veintisiete años en el país, y respetando los principios básicos que deben imperar en todo sistema impositivo, pero siempre apuntando a reducir la elusión y la evasión fiscal.

Se señala igualmente en dicho mensaje que: *“...la propuesta tributaria busca elevar la recaudación con énfasis en la equidad y, por lo tanto, en los impuestos directos. En consecuencia, se propone profundizar la justicia tributaria, pero mejorando la competitividad del mercado, formalizando y apoyando a las micro y pequeñas empresas, y fortaleciendo a las familias de ingresos medios”*.

Se podría señalar que, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 181¹ de la Constitución Nacional que establece que las personas abonarán los impuestos de acuerdo con su capacidad contributiva, la Ley lleva implícita los principios y requisitos de todo sistema tributario moderno, tales como:

- Mayor equidad (reglas equitativas para los diversos sectores económicos).
- Justicia tributaria.
- Mayor competitividad (fomento e incentivo a la formalización).
- Simplificación del sistema tributario (precisión y claridad en el texto de la Ley).
- Modernización (adecuación a las buenas prácticas internacionales en materia fiscal).

Es necesario hacer especial énfasis en el hecho de que la Ley no aumentó las tasas de los impuestos, sino que a la vez que mantiene la competitividad actual del sistema en el mercado, impulsa el fortalecimiento de las pequeñas y medianas empresas a través regímenes especiales sencillos que minimizan sus costos impositivos y les permite ser formales, con las ventajas que esto significa para este sector de la población.

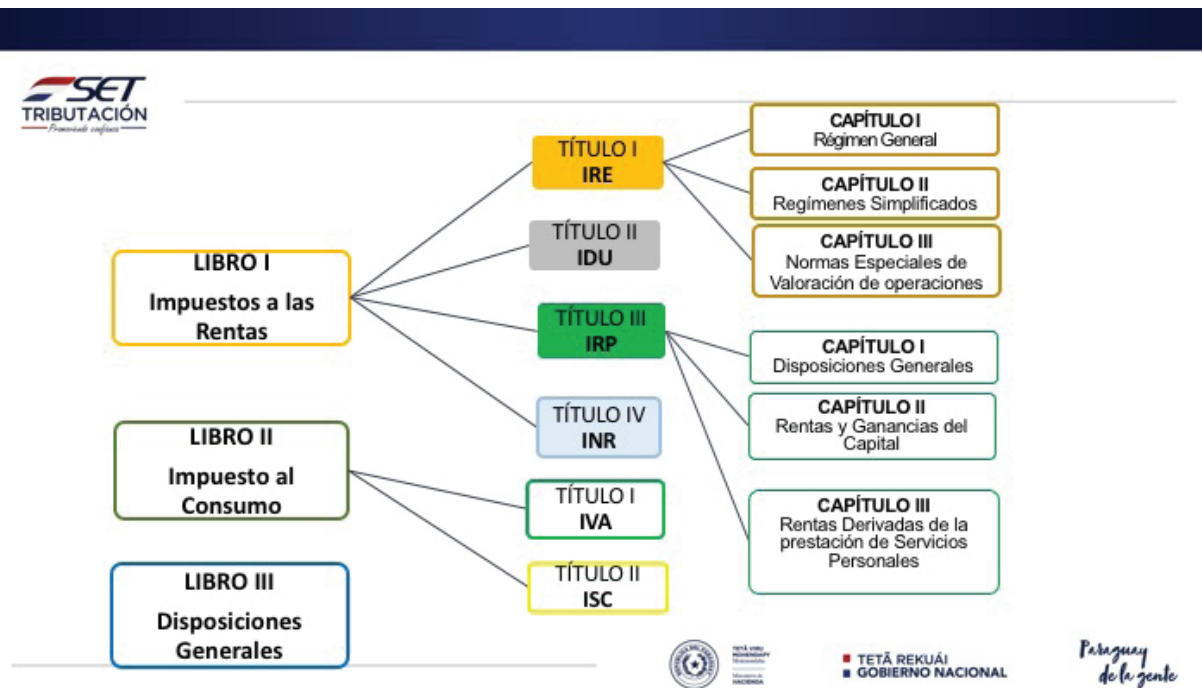
Otros puntos importantes a resaltar son:

- El nuevo régimen tributario mantiene la misma cantidad de impuestos que tenía con la anterior Ley, tanto en los impuestos a las rentas como al consumo.
- Entre los Impuestos a las Rentas tenemos: el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), el Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU), el Impuesto a la Renta Personal (IRP) y el Impuesto a la Renta a los No Residentes (INR).
- Los Impuestos al Consumo se mantienen: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).
- Aquellas empresas del IRE Régimen General que tengan resultados económicos negativos pueden arrastrarlos, hasta por cinco (5) años.
- En el Impuesto Selectivo al Consumo se actualizan las tasas máximas, pero se dispone que, en el primer año de vigencia de la Ley, no aumentará la tasa de los bienes gravados por dicho impuesto; además, se establecen medidas para su modificación de forma paulatina, con base en estudios económicos sobre los bienes gravados.

¹ Artículo 181. DE LA IGUALDAD DEL TRIBUTO. La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país.

- Incentiva a que las empresas puedan regularizar la distribución de sus ganancias acumuladas, permitiendo abonar un impuesto único y reducido durante el primer año de vigencia de la Ley

1. ESTRUCTURA DE LA LEY N° 6.380/2019 “DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL” (155 ARTÍCULOS)



2. EL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL (IRE)



Los anteriores impuestos a las rentas corporativas: Impuesto a las Rentas de las Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS) e Impuesto a las Rentas de las Actividades Agropecuarias (IRAGRO) se unifican en el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) a fin de aplicar las mismas reglas a los diversos sectores económicos: comercial, industrial, de servicios y agropecuarios, considerando las particularidades de cada sector.

Liquidarán el IRE por el régimen general aquellos contribuyentes cuyos ingresos devengados en el ejercicio fiscal anterior superen el importe de ₡ 2.000.000.000 (dos mil millones de guaraníes), aproximadamente US\$ 307.000 (trescientos siete mil dólares americanos).

El IRE grava todas las rentas, los beneficios o las ganancias de fuente paraguaya que provengan de todo tipo de actividades económicas, primarias, secundarias y terciarias, incluidas las agropecuarias, comerciales, industriales o de servicios, excluidas aquellas rentas gravadas por el IRP. Dispone además la Ley, que constituye igualmente hecho generador del Impuesto, las rentas generadas por los bienes, derechos, obligaciones, así como los actos de disposición de éstos y todo incremento patrimonial del contribuyente.

Con la definición dada por la Ley del Hecho Generador del IRE, se amplía la base tributaria con la extensión de la definición de “fuente paraguaya” a fin de que toda renta obtenida por un contribuyente del IRE en el exterior, que no se encuentre expresamente señalada en alguno de los numerales del artículo 2° de la Ley, y cuando por esa renta se pagó el impuesto a la renta en el exterior a una tasa menor a la tasa del IRE (10%); en este caso, la Ley dispone que se considera de fuente paraguaya dicha renta, por lo que corresponde abonar el IRE en el país por lo obtenido en el exterior. A efectos de eliminar la doble imposición, el contribuyente adoptará el método del crédito establecido en el artículo 134 de la Ley.

Además, se permite el arrastre de los resultados económicos negativos en todos los sectores económicos, hasta por cinco ejercicios fiscales.

Los regímenes de Liquidación del IRE son:

- Régimen General o IRE General.
- Simplificado para medianas empresas. SIMPLE.
- Simplificado para pequeñas empresas. RESIMPLE.
- Renta Neta Presunta. (Art. 19 de la Ley y Art. 92 del Anexo del Decreto N° 3.182/2019)
- Renta Neta en Operaciones Internacionales. (Art. 20 de la Ley y Art. 91 del Anexo del Decreto N° 3.182/2019)
- Regímenes Especiales. (Art. 93 al 98 del Anexo del Decreto N° 3.182/2019)

Estructura Jurídica Transparente (EJT)

Se introduce como novedad las Estructuras Jurídicas Transparentes como contribuyentes del IRE Régimen

General, considerándolas sujetos de derecho distinto de sus miembros o beneficiarios y con patrimonios independientes.

Se consideran Estructuras Jurídicas Transparentes a aquellos instrumentos o estructuras jurídicas utilizadas como medio de inversión, administración o resguardo de dinero, bienes, derechos y obligaciones. Estas estructuras se considerarán con efecto fiscal neutro en el IRE, por intermediar entre el negocio sujeto a imposición y sus beneficiarios.

El efecto neutro se materializa en el hecho que los ingresos, costos y gastos que la EJT reconozca, se consideran en la determinación del IRE de sus beneficiarios.

Los beneficiarios de la EJT son los designados como tales en los contratos de los negocios fiduciarios, de fondos patrimoniales de inversión y de las uniones temporales.

Se incluyen como Estructuras Jurídicas Transparentes a:

- 1) Los Negocios Fiduciarios, creados al amparo de la Ley N° 921/1996.
- 2) Los Fondos Patrimoniales de Inversión, creados al amparo de la Ley N° 5452/2015.
- 3) Las uniones temporales originadas en contratos de riesgos compartidos, excluidos los consorcios constituidos para la realización de una obra pública.

En el caso de las uniones temporales, el artículo 11 del Anexo del Decreto N° 3.182/2019, modificado luego por el Decreto N° 3.768/2020, señala qué se entenderán por estas y refiere una breve descripción de las siguientes: consorcios y el contrato societario rural, entre otros”.

Respecto al informe circunstanciado de las operaciones y transacciones llevadas a cabo por las EJT, estas deberán entregar anualmente dicho informe a sus beneficiarios, a los efectos de que éstos puedan darle el adecuado tratamiento tributario a los ingresos, costos y gastos.

3. IRE SIMPLE



El Régimen Simplificado para Medianas Empresas (**SIMPLE**) está destinado a las Empresas Unipersonales, las sucesiones indivisas de los propietarios de estas empresas y a las entidades y empresas privadas de cualquier naturaleza, con personería jurídica o sin ella, que realicen actividades gravadas por el **IRE**, quienes podrán optar por el presente Régimen, cuando sus ingresos devengados en el ejercicio fiscal anterior, no superen el importe de G 2.000.000.000 (dos mil millones de guaraníes); aproximadamente unos US\$ 307.000 (trescientos siete mil dólares americanos).

Los contribuyentes que liquiden el IRE por el SIMPLE determinarán su renta neta sobre base real o presunta, la que resulte menor y aplicarán sobre la misma la tasa única del 10% (diez por ciento).

Se considerará como ingreso bruto anual a la suma de los importes devengados durante el ejercicio fiscal por las ventas de bienes o prestaciones de servicios, excluido el IVA, registradas en el libro correspondiente.

El contribuyente del SIMPLE liquidará anualmente el Impuesto y el ejercicio fiscal coincidirá con el año civil, por lo que el nacimiento de la obligación tributaria se configurará al 31 de diciembre de cada año. La presentación de las declaraciones juradas y el pago del impuesto resultante deberá realizarse dentro de los tres meses de finalizado el ejercicio fiscal.

Como puntos resaltantes del **IRE SIMPLE**, se podría mencionar:

- El criterio de imputación de los ingresos y de los gastos será el de lo devengado durante el ejercicio fiscal.
- Los resultados negativos en el SIMPLE no son objeto de compensación ni arrastre en los siguientes ejercicios fiscales.
- Las empresas unipersonales que liquiden el IRE por el SIMPLE, no son contribuyentes del Impuesto a los Dividendos y las Utilidades (IDU).
- Podrán liquidar por el Régimen SIMPLE siempre que sus ingresos no superen G 2.000.000.000: las Comisiones Vecinales, las Cooperadoras Escolares o Asociaciones de Cooperación Escolar, la Iglesia Católica y demás entidades religiosas reconocidas por las autoridades competentes, así como las Unidades Productivas Conjuntas (UPC) (Art. 77 del Anexo del Decreto N° 3.182/2019).

4. TASAS DEL IRE

La tasa del IRE RG y del IRE SIMPLE es del diez por ciento (10%) sobre la renta neta.

La renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta los gastos que sean necesarios para obtener y mantener la fuente productora; representen una erogación real; estén debidamente documentados y en los casos que corresponda, hayan efectuado la retención; y no sea a precio superior al de mercado, en los casos en que la operación deba documentarse con una autofactura.

5. IRE RESIMPLE



El Régimen Simplificado para Pequeñas Empresas (**RESIMPLE**) está destinado a aquellas empresas unipersonales que realicen actividades gravadas por el IRE, quienes podrán optar por el RESIMPLE cuando sus ingresos brutos devengados en el ejercicio fiscal anterior sean iguales o inferiores a G 80.000.000 (ochenta millones de guaraníes), unos US\$ 12.300 (doce mil dólares americanos) aproximadamente.

Las empresas unipersonales como las lomiterías, despensas, peluquerías y pequeños comerciantes, entre otros, deben inscribirse en el RUC por la actividad comercial que realizan y podrán optar por el **RESIMPLE**.

Los inscriptos en el mencionado régimen deberán emitir la Boleta RESIMPLE, en la cual completarán solamente la fecha, la identificación del comprador y el monto total de la venta. El contribuyente puede acercarse a una imprenta habilitada por la SET y solicitar la impresión de dicho documento, igualmente esta solicitud puede realizarse a través del Sistema Marangatu, con la clave de acceso confidencial.

La Boleta RESIMPLE emitida por un contribuyente del IRE RESIMPLE será deducible en los impuestos a la renta para el comprador, de acuerdo a lo establecido en la Ley.

Otra ventaja que ofrece el RESIMPLE es que las empresas unipersonales que liquiden bajo este régimen no son contribuyentes del IVA y por ende no están obligadas a presentar la declaración jurada mensual del IVA, lo que disminuye en gran medida el costo impositivo que implica la formalidad, a este sector de la población.

Los contribuyentes del RESIMPLE presentarán una sola declaración anual en el mes de febrero y pagarán un monto fijo en forma trimestral, entre aproximadamente US\$ 3 y US\$ 12 dólares americanos, conforme a la siguiente escala²:

Total de ingresos brutos del ejercicio anterior	Monto mensual a pagar
Hasta G 20.000.000	G 20.000
De G 20.000.001 a G 40.000.000	G 40.000
De G 40.000.001 a G 60.000.000	G 60.000
De G 60.000.001 a G 80.000.000	G 80.000

El pago del impuesto mensual resultante según el total de ingresos brutos del ejercicio anterior deberá realizarse en los meses de marzo, junio, setiembre y diciembre del ejercicio fiscal.

Aquellos contribuyentes que presenten su declaración jurada anual de RESIMPLE sin movimiento, el ejercicio fiscal siguiente, abonarán el monto mensual de veinte mil guaraníes (G 20.000), aproximadamente unos US\$ 3 (tres dólares americanos).

Los contribuyentes del RESIMPLE no estarán obligados a abonar los anticipos del impuesto a la renta ni estarán sujetos a las retenciones.

El RESIMPLE tiene como objetivo simplificar y facilitar la contribución de las pequeñas empresas, reduciendo la carga impositiva de las mismas y ayudarlas a ingresar al círculo virtuoso de la inclusión y de la formalización. En atención de lo señalado, durante el primer año de vigencia de la Ley, estos contribuyentes no serán pasibles de multas.

² Art. 27 Ley N° 6.380/2019.

6. NORMAS ESPECIALES DE VALORACIÓN DE OPERACIONES

En el Título de los Impuestos a las Rentas, se introdujo regulaciones sobre precios de transferencias en atención a la modernización del sistema tributario nacional y la expectativa de la Administración Tributaria de aumentar la recaudación a través de reglas claras y específicas, sin la necesidad de la creación de nuevos impuestos.

Con las normas de valoración se busca garantizar que la planificación empresarial de empresas paraguayas con sus relacionadas en el exterior se realicen efectivamente como si se tratara de partes independientes, siguiendo el principio de plena competencia, según las actividades y el valor que generen estas empresas en cada uno de los países donde se encuentre su relacionada.

La vigencia de estas normas desde el 01 de enero del 2021 implicará reglas claras y previsible respecto a mecanismos de control de los precios de las operaciones entre empresas vinculadas tanto a nivel internacional como nacional. Esto a su vez, impulsará a las empresas a realizar una revisión de su actuación comercial, en materia de precios e impuestos en los últimos años, para que sin inconvenientes puedan dar cumplimiento a las mismas, en el entendimiento que la Administración Tributaria podría solicitar mayor detalle de las operaciones que realizan entre sus vinculadas en cualquier momento.

Uno de los desafíos de la Administración Tributaria en este tema es el fortalecimiento del proceso de difusión de la Ley y su aplicación a través de seminarios conjuntos con el sector privado y la comunidad educativa, cursos gratuitos en las oficinas de la Administración Tributaria en todo el país, así como en las Universidades y colegios, a través de las redes sociales y los medios de comunicación con que se cuente para llegar a la mayor cantidad de personas.

Los puntos que se resaltan al respecto son:

- Que la incorporación de los precios de transferencia en la legislación paraguaya constituye una modernización del Sistema Tributario Nacional.
- Que permitirá poder estar armonizados con la comunidad internacional, en materia de herramientas legales tributarias.
- Que otorga a las empresas paraguayas relacionadas con sus matrices en el exterior, métodos claros que tanto ellos como la Administración Tributaria deben utilizar para controlar y garantizar que las operaciones comerciales que realicen con sus vinculadas en el exterior la realicen a valores de mercado y abonando el impuesto correspondiente en cada jurisdicción.

7. EL IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS Y A LAS UTILIDADES (IDU)



El Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU) es un impuesto que surge a partir de la readecuación de un tributo ya existente. En el anterior Impuesto a la Renta comercial se tenía como tasa adicional aplicada al Impuesto a la Renta de la empresa y otra parte tributaba en el Impuesto a la Renta Personal del socio o accionista. Por motivos de simplificación, se separa el IDU de la referida forma de tributación anterior y se unifica en un solo impuesto.

La tasa es del **8%** (ocho por ciento) para el inversionista nacional y del **15%** (quince por ciento) para el extranjero, manteniéndose en este último caso la misma tasa que se establecía en la anterior Ley.

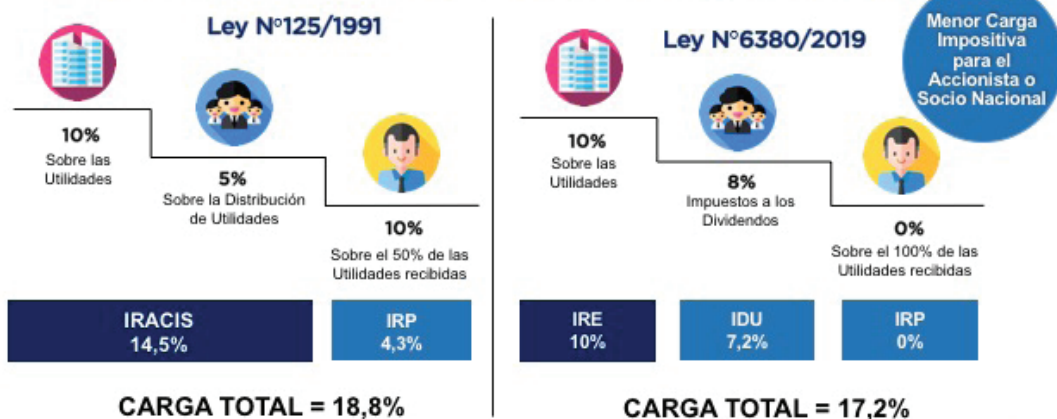
Este impuesto contribuirá a tener un sistema tributario más equitativo y justo, gravando a aquellos que posean mayor capacidad contributiva, con mayor transparencia e información de quien recibe los dividendos, utilidades o rendimientos, o a qué países o jurisdicciones son destinados en su mayoría.

Torna además al sistema más competitivo y atractivo para el inversor extranjero, pues con la aplicación del **IRE** y del **IDU** se logrará una disminución de la carga tributaria general, tanto para el socio o accionista nacional como para el extranjero.

Disminución que se manifiesta en el hecho de que, con la aplicación de la Ley N° 125/1991 (actualmente ya derogada) al recibir el socio o accionista nacional sus dividendos y utilidades, la imposición a la renta que se le aplicaba era igual a la suma de tasas que representaban un total nominal del 20% (10+5+5). Sin embargo, con la vigencia de la Ley N° 6.380/2019, ese mismo socio o accionista estará incidido con una tasa nominal del 18% (10+8).



Impuesto a los Dividendos y Utilidades (IDU)



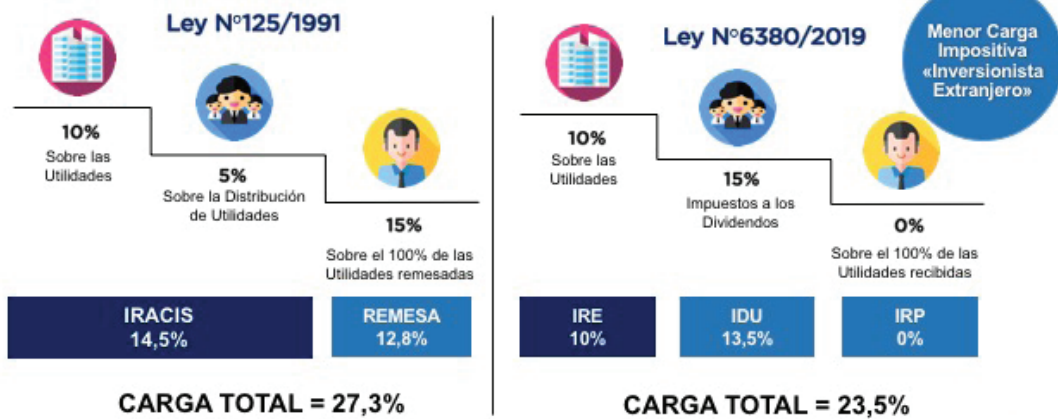
TETÁ REKUÁI
GOBIERNO NACIONAL

Paraguay
de la gente

Similar situación se observa en el caso del socio o accionista no residente en el país, pues con la anterior Ley N° 125/1991, al recibir sus dividendos y utilidades la imposición a la renta que se le aplicaba era igual a

la suma de tasas que representan un total nominal del 30% (10+5+15). Mientras que con las nuevas reglas, ese mismo socio o accionista estará incidido con una tasa nominal del 25% (10+15).

Impuesto a los Dividendos y Utilidades (IDU)



TETÁ REKUÁI
GOBIERNO NACIONAL

Paraguay
de la gente

Por otro lado, en la Ley se promueve la reinversión local dirigida a la industrialización de productos agrícolas, para que con esto se favorezca al desarrollo económico y social del país, con una reducción del veinte por ciento (20%) de la tasa del IDU para los socios o accionistas residentes o no, de empresas que hayan invertido en el país durante los últimos cinco (5) años un monto igual o superior a cinco (5) millones de dólares americanos. Esto hace que la tasa del IDU sea de 6,4% a socios o accionistas residentes y del 12% a los no residentes.

8. EL IMPUESTO A LA RENTA PERSONAL (IRP)



A diferencia del IRP de la Ley anterior, a partir de la reforma tributaria se establecen reglas específicas y diferenciadas de tratamiento impositivo según los tipos de rentas, al separar las Rentas del Trabajo y las Rentas del Capital.

En cuanto a las Rentas del Trabajo, la Ley dispone que serán contribuyentes aquellas personas que tengan ingresos desde ₡80.000.000 (ochenta millones de guaraníes) al año, excluido el aporte a la previsión social y jubilaciones, que constituye un monto anual superior a US\$ 12.300 (doce mil trescientos dólares americanos).

A fin de incorporar el concepto de progresividad, algo tan indispensable en todo sistema tributario moderno y democrático, la Ley introduce como novedad la aplicación de tasas marginales progresivas por tramos independientes y calculadas por montos residuales sobre la renta neta -ya no sobre los ingresos como lo era con la anterior Ley-.

En la categoría de rentas de capital ya no se incluyen los ingresos provenientes de dividendos y de utilidades de empresas que estarían contempladas como hecho generador del IDU.

Sobre las Rentas del Capital se aplicará una tasa única del ocho por ciento (8%), manteniendo la consistencia en la tasa aplicada en el IDU.

9. EL IMPUESTO A LOS NO RESIDENTES (INR)



Cabe destacar respecto a este impuesto, que el mismo unifica en un solo título el hecho generador en el país realizado por parte de personas o empresas no residentes.

Se establece una tasa del 15% (quince por ciento) y se definen expresamente en la Ley, las bases imponible sobre las cuales se aplicará la referida tasa.

Asimismo, se establecen expresamente disposiciones relativas a los servicios digitales, los cuales se encuentran gravados siempre y cuando sean utilizados y aprovechados efectivamente en el país, incluidos los servicios de entretenimiento o de azar.

10. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)



Con relación al IVA, se mantiene la Tasa del 10% y en atención a la importante contribución del sector agropecuario en la economía nacional, se mantiene a este sector la tasa del 5%.

Se destaca además la tasa del 5% para los productos de la canasta básica familiar y medicamentos, así como para la adquisición y arrendamiento de inmuebles exclusivamente para la vivienda.

Si bien se limita la devolución del IVA Crédito al Exportador de productos agrícolas³ en estado natural y aquellos derivados del primer proceso de industrialización (harinas, aceites crudos o desgomados, expellets, pellets y similares), se sigue promoviendo la transformación de dichos productos, permitiendo la devolución del IVA por la adquisición de sus equipos, maquinarias, energía y de los demás bienes y servicios relacionados a la exportación, incentivando con ello el desarrollo económico y social del país.

En materia de servicios, se establecen que en los casos en que se ponen a disposición del usuario o clientes productos a través de internet o cualquier otra aplicación de protocolos, plataformas o tecnología, estarán incididos por el tributo solo cuando los mismos sean aprovechados efectivamente en el país, para lo cual en la Ley se define de manera clara e inequívoca cuáles serán los presupuestos para su gravabilidad. Con esto, se pretende potenciar la generación de servicios informáticos, el desarrollo de *softwares* y como también de aquellos que se brindan a través de plataformas digitales, como ser los *call centers* hacia el exterior, pues si no cumplen los presupuestos de gravabilidad establecidos en la Ley, no estarán alcanzados por el IVA, impulsando de esa forma el crecimiento de la economía naranja en el país.

La Ley mantiene el sistema de exoneraciones actual del IVA, incorporando además al servicio de transporte público de pasajeros urbano e interurbano, cuyo itinerario total de ida y vuelta no sea mayor a cien kilómetros (100 km). Esta medida beneficiará a los usuarios de dicho transporte, que en gran mayoría pertenecen a familias de menores ingresos.

3 Ley N° 6.380/2019. Art.90 inc. d) num. 1 Productos agrícolas: algodón, arroz, avena, canola, caña de azúcar, cebada, girasol, lino, maíz, maní, sésamo, soja, tabaco en hojas sin desnervar, trigo, yerba mate hasta el proceso de sapecado, así como los siguientes derivados primarios: elaboración de harinas, de aceites crudos o desgomados, expellers, pellets y similares.

11. EL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO (ISC)

Con relación a este impuesto, si bien la propuesta mantiene tasas relativamente competitivas respecto a las aplicadas por nuestros países vecinos, se observa un relativo aumento respecto a aquellos productos cuyo consumo supone una incidencia negativa a la salud.

Además, y con el fin de dotar de mayor seguridad jurídica a las industrias que podrían verse afectadas,

en la Ley se establece que la actualización de las tasas máximas del ISC se podrá dar recién a partir del primer año de entrada en vigencia de la Ley y de manera gradual, considerando tanto las condiciones económicas internas y externas, con informes técnicos del Banco Central del Paraguay y del Ministerio de Hacienda presentados al Equipo Económico Nacional.

12. CONCLUSIONES

Cabe resaltar igualmente, que con el objeto de blindar los ingresos adicionales se creó en la Ley el Fondo para el Fortalecimiento de la Infraestructura y del Capital Humano (FOICAH) y dispuso que los recursos adicionales resultantes de la aplicación de la Ley serán utilizados única y exclusivamente en inversiones en educación, salud, protección social e infraestructura.

Finalmente, señalamos lo expresado en el Prólogo de la Guía del Contribuyente, publicado por la Subsecretaría de Estado de Tributación en marzo del 2020, a fin de dar publicidad a la Ley N° 6.380/2019 vigente y sus reglamentaciones, y que expresa cuanto sigue:

“El Paraguay camina por la senda de la modernización y simplificación del Sistema Tributario Nacional y a través de la Ley N° 6.380/2019 queremos facilitar a la ciudadanía el cumplimiento de sus aportes obligaciones tributarias en base a su capacidad contributiva, que no es otra cosa que la equidad y la justicia tributaria.

Estamos convencidos que nuestro querido país podrá ser mejor cada día, con el esfuerzo y el compromiso de todos.

Esta Ley fue producto de un consenso en una verdadera alianza público - privada materializada por medio de la Comisión Técnica Económica Tributaria donde participaron expertos en el área contable y tributaria y representantes de los gremios comerciales, industriales y de servicios.

Asimismo, fue debatido por los actores políticos, quienes entendieron y apoyaron en el Honorable Congreso Nacional la necesidad de modificar las reglas, a fin de otorgar mayor peso a los impuestos directos, establecer normas sobre la fiscalidad internacional y que aquel que tenga mayor capacidad contributiva pague un poco más, sin aumentar tasas directamente.

Somos muy celosos por el aporte de cada uno de nuestros contribuyentes y sabemos que la gente espera que el dinero aportado sea utilizado de manera correcta; por esa razón, por primera vez en la propia Ley tributaria se incluye un artículo que blindo los recursos obtenidos. Nos aseguramos que todo lo recaudado sea destinado a las áreas más sensibles como salud, educación e infraestructura.

Estamos convencidos que esta publicación ayudará a todos los paraguayos, principalmente a los contribuyentes, profesionales contables y asesores impositivos a conocer más detalladamente las nuevas reglas impositivas que se modifican en gran parte luego de 28 años en nuestro país.

Nuestro compromiso desde la SET es trabajar con transparencia, innovación y eficiencia para obtener los recursos financieros necesarios para cumplir con las obligaciones y el desarrollo de nuestro país, confiado en la bendición de Dios Todopoderoso... Oscar Orué Ortíz. Viceministro de Tributación”.

13. BIBLIOGRAFÍA

Decreto N° 2.787/2019 «Por el cual se establece la vigencia de las disposiciones contenidas en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”»

Decreto N° 3.107/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto al Valor Agregado (IVA) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”»

Decreto N° 3.109/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”»

Decreto N° 3.110/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”»

Decreto N° 3.181/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”»

Decreto N° 3.182/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”»


Decreto N° 3.184/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto a la Renta Personal (IRP) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”»

Ley N° 6.380/2019 «De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional».

Mensaje N° 188 del 9 de mayo de 2019 del Poder Ejecutivo a la Honorable Cámara de Senadores y Congreso Nacional. <https://www.hacienda.gov.py/web-hacienda/index.php?c=1061>

Ministerio de Hacienda, Subsecretaría de Estado de Economía (2019). “**Reforma Fiscal para el Desarrollo**”. Fundamentos Económicos del Proyecto de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional. <https://www.hacienda.gov.py/web-hacienda/index.php?c=1061>

Subsecretaría de Estado de Tributación (2020). “Guía para el Contribuyente. IVA ISC IDU INR IRE IRP”. Asunción, Paraguay.



Desafíos y competencias necesarias a los funcionarios de la **ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL SIGLO XXI**

Mara Lucia Monteiro Vieira
María do Carmo Martins
Thiago Dias Costa
Romariz da Silva Barros

SINOPSIS

El presente trabajo tiene por objeto presentar una experiencia concreta de utilización de la herramienta de gestión de competencias para el análisis de las capacidades humanas necesarias para hacer frente a los retos que se presentan a las administraciones tributarias en el contexto cambiante del siglo XXI.

La experiencia se ha llevado a cabo por la Secretaria Especial de Ingresos Federales de Brasil (RFB) en la

coordinación del Taller de Mapeo de Competencias de las Administraciones Tributarias de los países miembros del BRICS – Brasil, Rusia, China y Sudáfrica, en el periodo del 26 al 28 de marzo de 2019.

Se han consolidado los retos que se presentan a las administraciones tributarias en la era de la cuarta revolución industrial, con la propuesta de 59 competencias las cuales se clasifican en ocho grupos.

CONTENIDO

Introducción

1. El contexto y los retos de la Administración Tributaria en el mundo digital
2. La gestión por competencias, conceptos y aplicación
3. Competencias necesarias a las administraciones tributarias para enfrentar los desafíos y aprovechar las oportunidades
4. Conclusión
5. Bibliografía
6. Anexo

AUTORES

Mara Lucia Monteiro Vieira, Máster en Hacienda Pública y Administración Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales de España; Auditora Fiscal de la Secretaria Especial de Ingresos Federales (RFB) y responsable por la implementación de la gestión por competencias. **María do Carmo Martins**, actuó como Auditora Fiscal de la Secretaria Especial de Ingresos Federales (RFB) y ha participado en la coordinación del proyecto de gestión por competencias.

Thiago Dias Costa, Doctor en Psicología (Teoría e Investigación del Comportamiento) por la Universidad Federal de Pará (2008). Profesor asociado en la Universidad Federal de Pará. **Romariz da Silva Barros**, Doctor en Psicología Experimental (Universidad de São Paulo - 1998). Postdoctorado en la "University of Massachusetts Medical School-Shriver Center" (2005). Profesor titular de la Universidad Federal de Pará. Los autores de este artículo han sido los responsables por la planificación, organización y realización del Taller de Mapeo de Competencias.

INTRODUCCIÓN

El mundo del siglo XXI y el contexto en el que operan las Administraciones Tributarias y Aduaneras (AT) está cambiando rápidamente tras la digitalización y las transformaciones de la industria 4.0, además de profundos cambios económicos, sociales, políticos y en las relaciones laborales. La preocupación de las AT en manejar con el entorno cambiante y asimismo gestionar a la complejidad creciente del “ecosistema tributario”¹ se plasma en los documentos y eventos recientes del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT², de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y también del fórum de administraciones tributarias de los países del BRICS³, - Brasil, Rusia, China y Sudáfrica.

La automatización, robótica, inteligencia artificial ya no son no más ediciones de la ciencia ficción. Se verifican nuevos modelos de negocios, nuevas interacciones digitales y nuevas demandas en el contexto de las relaciones laborales. ¿Seremos todos reemplazados por robos?

Son muchos los cambios en el universo tributario que se presentan a las AT, tales como:

- la erosión de la base de los impuestos a la raíz de los avances tecnológicos;
- la eliminación de las fronteras físicas y el aumento significativo de los activos intangibles, incluyendo el volumen de los datos;

- la necesidad de revisión y de adaptación del marco legal a la realidad virtual.

Efectivamente, el arte de recaudar y aplicar el sistema tributario se apoya cada vez más pesadamente en los datos, de forma que la cantidad de datos que se almacenan y procesan por las AT se les exige cada vez más mayor calidad en la gestión y políticas adecuadas de seguridad de los datos.

Por otra parte, las nuevas tecnologías y herramientas representan excelentes oportunidades para facilitar el cumplimiento tributario y aumentar la eficiencia y la efectividad de la AT. Se mencionan como ventajas potenciales: la reducción significativa en el tiempo de recaudación de impuestos, la posibilidad de verificaciones e intervenciones tributarias en tiempo real, mejor calidad de los servicios brindados y soporte a las actitudes positivas en el cumplimiento tributario.

Siguiendo esta introducción general, en la segunda parte de este artículo se presenta el contexto y los retos de la administración tributaria en el mundo digital, haciendo hincapié en la necesidad de desarrollo de nuevas capacidades o competencias laborales.

En seguida, en la tercera parte se presenta la gestión por competencias como herramienta para alinear las competencias individuales a las estrategias institucionales, en la medida en que facilita la adopción de estrategias y la asimismo de un lenguaje objetivo y común en las prácticas de recursos humanos: formación y desarrollo, reclutamiento y selección, planeamiento

1 La expresión “ecosistema tributario” se presenta en el capítulo “El perfil cambiante de la administración tributaria” del documento “Tax Administration (2017) Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies”, abarca el entorno complejo en el cual opera la AT: económico, legal, expectativas de los ciudadanos, agencias gubernamentales y organismos de regulación, terceras partes, ambiente interno (cultura, estructura, estrategia, personas, infra estructura tecnológica), etc.

2 Mientras la 52 Asamblea General del CIAT ha tratado directamente del tema de la gestión del “ecosistema tributario”, “Administración Tributaria de Clase Mundial – Promoviendo las relaciones exitosas con las partes interesadas clave tanto a nivel nacional como internacional; el tema de “Innovación Tecnológica en la Administración Tributaria” será discutido en la 54 Asamblea.

3 En el ámbito del BRICS se han producido documentos y debates, de manera que, en el encuentro de junio de 2018, en Sud África, se ha discutido la fiscalidad en la cuarta revolución industrial, la regulación y tributación de las transacciones virtuales y las estrategias que se les exige de las AT para aumentar la eficiencia y eficacia del control fiscal.

de la fuerza de trabajo, gestión del desempeño, gestión del desarrollo etc.

El principal propósito de la gestión por competencias en el sector público es el de identificar las capacidades y/o las competencias que se requieren de los funcionarios y promocionar su desarrollo, a fin de añadir valor público y atender a las demandas cambiantes de la sociedad.

La aplicación de la gestión por competencias en el sector público en muchos de los países miembros, según estudio divulgado por la OCDE⁴, ha probado ser un medio efectivo para:

- “la definición de las habilidades y comportamientos que se necesitan de las personas para hacer bien su trabajo; y
- la integración de una serie de actividades clave en la gestión de recursos humanos para garantizar que la organización esté formada por personas competentes con un rendimiento eficaz” (OCDE, 2017, p. 3)

En la cuarta parte se presentan los resultados de la aplicación de la metodología de gestión por competencias en el taller de mapeo que se ha realizado en Brasil. A lo largo del taller se han consolidado algunos de los retos que se presentan a las AT y se ha propuesto una lista de competencias laborales para contestar a la pregunta: ¿Cuáles son las capacidades requeridas de empleados de la administración tributaria para hacer frente a los retos del mundo digital?

En concreto, con la presentación de los resultados y de las competencias identificadas en el estudio exploratorio

que se ha realizado en el ámbito de los países de los BRICS, se pretende colaborar con el desarrollo y la formación de los profesionales del ámbito tributario, además de contribuir a las agendas de cooperación técnica y a los foros internacionales de intercambio de experiencias entre las AT.

1. EL CONTEXTO Y LOS RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL MUNDO DIGITAL

Sin embargo, los cambios del mundo digital también se manifiestan en las relaciones y en el comportamiento en el ambiente de trabajo, mas allá del uso de las nuevas herramientas. El capital humano sigue siendo el diferencial competitivo de las organizaciones y hay que desarrollar nuevas competencias y transformar el entorno laboral en un entorno de aprendizaje.

¿Nuestras administraciones responden con flexibilidad a los cambios del entorno?

¿Cómo hacerlo sino actuando en los comportamientos de las personas?

Estos cambios de la revolución de la industria 4.0 se traducen en desafíos y también en oportunidades para las AT.



Los desafíos que se presentan conllevan a la necesidad de obtener respuestas rápidas y flexibles en términos de nuevas formas de actuación y nuevos perfiles laborales.

4 “OCDE (2010) Managing Competencies in Government: State of the Art Practices and Issuer at Stake for the future».

Figura 1. Principales desafíos y oportunidades para las AT

Desafíos y Oportunidades

 **Nuestras administraciones responden con flexibilidad a los cambios del entorno** 

 **Cómo hacerlo sino que actuando en los comportamientos de las personas** 

Avances Tecnológicos

Inmensos volúmenes de datos y flujo de información sin precedentes

Desajuste entre la legislación y las demandas del mundo digital

Recolección de información en tiempo real

Seguridad y calidad de los datos

Impactos del mundo digital en el entorno laboral

Mejora, automatización e integración de servicios que facilitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Esta nueva realidad se presenta por medio de nuevas tecnologías muchas veces de naturaleza disruptiva, o sea, avances que permiten no solo mejorar los controles y / o procedimientos, sino también hacer obsoletos algunos de ellos. Entre estos elementos de transformación digital podemos mencionar: la inteligencia artificial, la nanotecnología, la internet de las cosas, la robótica, sistemas informáticos orientados a servicios y basados en la nube, etc.

Son muchos los retos que requieren múltiples acciones de las administraciones tributarias:

- **Capital humano**

Las personas que actúan en todos los sectores de las AT deben estar confortables con las nuevas tecnologías y su manejo para potenciar los resultados de las actividades realizadas. La gestión del capital humano es cada vez más estratégica y debe venir acompañada de procesos estructurados de gestión de cambios.

- **Captación y procesamiento de datos**

A su vez, las Administraciones Tributarias deben manejar cada vez más una grande cantidad de datos recopilados y con un volumen de flujo de información sin precedentes. Mientras tanto en la nueva realidad se puede obtener la información del contribuyente y la recaudación de los impuestos en tiempo real, o en tiempo casi real. Por otra parte, los datos que se reciben desde la AT son cada vez más “brutos” y por eso requieren una mayor preparación y controles de calidad y seguridad. Se necesita buscar herramientas más sofisticadas para facilitarle a esta gestión y aumentar la transparencia y el acceso a los datos tanto internamente como hacia los demás actores del ecosistema tributario (contribuyentes, terceras partes, gobiernos, organismos nacionales y transnacionales).

- **Legislación**

En el marco legal, son muchos los cambios necesarios en la legislación tributaria y en el entorno fiscal internacional. No se puede seguir considerando solamente las leyes domésticas y las relaciones dentro de las propias fronteras. La legislación actual no se ajusta necesariamente al entorno digital y virtual, ya que se están cambiando elementos fundamentales de la fiscalidad, como el concepto de establecimiento permanente⁵, y se han introducido nuevas brechas fiscales en la plataforma de la economía digital.

- **Estructura organizacional de la AT**

Se requiere la transformación hacia una administración que sea globalmente conectada, integrada y colaborativa, con la habilidad de integrar fuentes internas y externas de información. Sin dudas se trata de un gran potencial de aumentar los niveles de cumplimiento y eficiencia, reduciéndose los costes operativos de la administración y, al mismo tiempo, obteniéndose el aumento del rendimiento y de la eficiencia en la recaudación y determinación de los impuestos.

A su vez, la OCDE⁶ trata también de los desafíos de las AT:

“Como consecuencia, la administración tributaria se está volcando más sobre la administración del ecosistema fiscal más amplio en lugar de centrarse en operar apenas sistemas internos efectivos y eficientes. Para agravar los desafíos, estos cambios están ocurriendo al mismo tiempo que las administraciones están implementando cambios importantes en las normas fiscales internacionales, en respuesta a los problemas fiscales que rodean a los nuevos sistemas económicos (incluidas las economías digitales y compartidas) y

tomando medidas para reducir aún más la brecha fiscal”. (OCDE, 2017, p. 28)

Considerando las oportunidades, las nuevas tecnologías permiten la mejora de los servicios a los contribuyentes, los cuales pueden ser cada vez más automatizados e integrados; la adopción de canales transparentes de monitoreo, diseño, desarrollo y aplicación de sistemas tributarios más flexibles y adaptables a los cambios del entorno y asimismo mejorar el ambiente de negocios y el cumplimiento tributario.

En el rol de la AT de garantizar la percepción de riesgo, el desarrollo de la tecnología digital y de las herramientas analíticas de naturaleza disruptivas aplicadas a los controles tributarios, como el *“big data”*, inteligencia artificial y *“block chain”*, facilitan a la detección y prevención del fraude y evasión fiscales.

Para abordar estos desafíos y oportunidades, las Administraciones Tributarias no sólo deben repensar sus rutinas de trabajo y nuevas metodologías de manejo de los datos, sino también reflexionar bajo el punto de vista del capital humano. El nuevo escenario del siglo XXI también está influenciado por los impactos en el entorno laboral y en las capacidades que se requieren de los funcionarios públicos para actuar en contextos muy diferentes de estabilidad, previsibilidad y certidumbre que matizan la cultura burocrática del siglo pasado.

El entorno cambiante e incierto en el que actúan las AT ha sido el trasfondo de las discusiones mantenidas en el Taller de Mapeo de Competencias por representantes de los países miembros de BRICS. La respuesta en términos de capacidades humanas o competencias laborales necesarias en este nuevo contexto se obtuvo mediante la aplicación de la metodología de gestión de competencias.

5 La legislación tributaria en India introdujo el concepto de Presencia Económica Significativa (SEP) en términos del valor de los ingresos locales y/o número de usuarios locales.

6 OECD. (2017). Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies

2. LA GESTIÓN POR COMPETENCIAS, CONCEPTOS Y APLICACIÓN

El modelo de gestión por competencias tuvo su origen en los años 70, impulsado por el psicólogo David McClelland (1973), quien introdujo el concepto de competencias en la forma usada actualmente para reemplazar el concepto de Cociente Intelectual (CI). Para el autor, más importante que evaluar la inteligencia del alumno mediante pruebas teóricas, sería evaluar lo que este aprendiz es capaz de hacer en una situación concreta. Según él, desde entonces había evidencia de que las calificaciones escolares y las pruebas de inteligencia no eran predictores del éxito profesional. Lo que sugiere como alternativa es evaluar a los individuos por su capacidad de demostrar el comportamiento necesario para el desempeño. Por lo tanto, si uno desea evaluar si el individuo es capaz de conducir, es mucho mejor vigilarlo mientras conduce que analizar sus calificaciones en una prueba teórica. McClelland ha utilizado el término “competencia” para nombrar este comportamiento. Las competencias, para McClelland, serían comportamientos directamente observables que probarían la capacidad del individuo para realizar una tarea determinada.

Años más tarde, Gilbert (1978) trajo el concepto de “entrega” o “valor” como una forma de prueba de las competencias. Para el autor, la única forma de certificar la competencia sería observar el desempeño, evaluar su resultado. Por lo tanto, para Gilbert, más que comportamientos, el concepto de competencia estaría vinculado al valor que el individuo añade a la organización, o sea, su desempeño laboral. Gilbert parte de la premisa de que, si un escultor es capaz de hacer el doble de estatuas con la misma calidad y valor que otro escultor, entonces el primer escultor sería dos veces más competente que el segundo. La observación de qué hace el primer escultor de manera diferente y enseñar al segundo sería la forma más efectiva de difundir el desempeño competente en toda la organización.

En esta misma dirección, Ramos et al. (2016) han definido el concepto de competencias como comportamientos directamente observables que están directamente relacionados al desempeño individual. Según ellos, la adopción del concepto planteado permite la identificación de referenciales de desempeño, para evitar imprecisiones. En su trabajo, se pidió a 79 funcionarios que describieran el desempeño esperado de 18 unidades donde trabajaban, con el uso del plan estratégico y de la regulación interna de su institución. De los 191 referenciales de desempeño que se han descrito por los participantes, el 93% tenía problemas, pues que se planteaban muy amplias, vagas y difíciles de evaluar.

Según los autores, la adopción del concepto de competencias en la administración pública reduce las controversias terminológicas y permite que el trabajo del gerente sea más preciso durante el proceso de evaluación del desempeño. Se puede decir que el desempeño es la puesta en práctica de las competencias adquiridas. Los autores concluyen su trabajo afirmando que, cuando las competencias se describen como referenciales de desempeño observables, se pueden implementar otras acciones de gestión de personas, como la evaluación del desempeño, la capacitación, el reclutamiento y la selección de acuerdo con el mismo punto de referencia. Brandão (2012) llama a esta integración de los procesos de gestión de personas como un “Modelo de Gestión de Competencias”. Según el autor, el objetivo del modelo de gestión de competencias es de identificar, desarrollar y movilizar competencias para lograr los objetivos organizacionales. Costa (2015) describe como ocurre esta integración en la Figura 2.

Figura 2. Modelo integrado de gestión de competencias



Las competencias como referenciales de desempeño directamente observables aportan grandes ventajas al proceso de capacitación. Botomé (1980) afirma que los objetivos de la enseñanza en cualquier contexto de capacitación deben especificar qué comportamientos profesionales se esperan del alumno al final del proceso. Costa y Ramos (2015) describen cómo las competencias, o sea, los comportamientos profesionales esperados del funcionario en su función pueden apoyar el proceso de capacitación en la administración pública. Según ellos, la elección de cursos y otras acciones de capacitación que deben ofrecerse a los funcionarios públicos debe basarse en el proceso de evaluación del desempeño de la competencia. La evaluación de desempeño delimita la diferencia entre el nivel de competencia deseado en la unidad y el desempeño que realmente observan sus funcionarios y gerentes. Esta diferencia en las expectativas se denomina brecha de competencias (Carbone et al., 2009; Costa y Ramos, 2015). Según Brandão (2012) y Costa y Ramos (2015), los niveles de brecha de competencias más altos representan las mayores debilidades de una organización para lograr sus objetivos. Por lo tanto, las

acciones para desarrollar estas competencias deben guiar el Plan Anual de Capacitación de una agencia pública (Costa y Ramos, 2015) y asimismo otros procesos de gestión de personas.

La misma brecha de competencias que basa el proceso de capacitación de una organización pública también puede basar los procesos de reclutamiento y selección, dimensionamiento de los recursos humanos y la asignación en los puestos de trabajo (Brandão, 2012; Costa, 2018; Costa y Ramos, 2015). Las brechas de competencia que no se pueden desarrollar mediante la formación sirven de referencia para el reclutamiento externo, abriendo vacantes en el servicio público. Con base en esta información, la institución puede determinar el perfil ideal de sus futuros empleados y desarrollar medios de evaluación de los procesos de selección que estén centrados en los comportamientos que representan las competencias deseadas.

El dimensionamiento de los recursos humanos se constituye en el proceso de gestión de personas en cual se calcula cuantos funcionarios se necesitan en

una unidad para que esta pueda cumplir sus objetivos y metas. Por lo tanto, si un funcionario, con todas sus competencias bien desarrolladas, produce un documento en 30 minutos, el dimensionamiento permite decir cuántos funcionarios se necesitan si esa unidad necesita emitir 300 documentos por día.

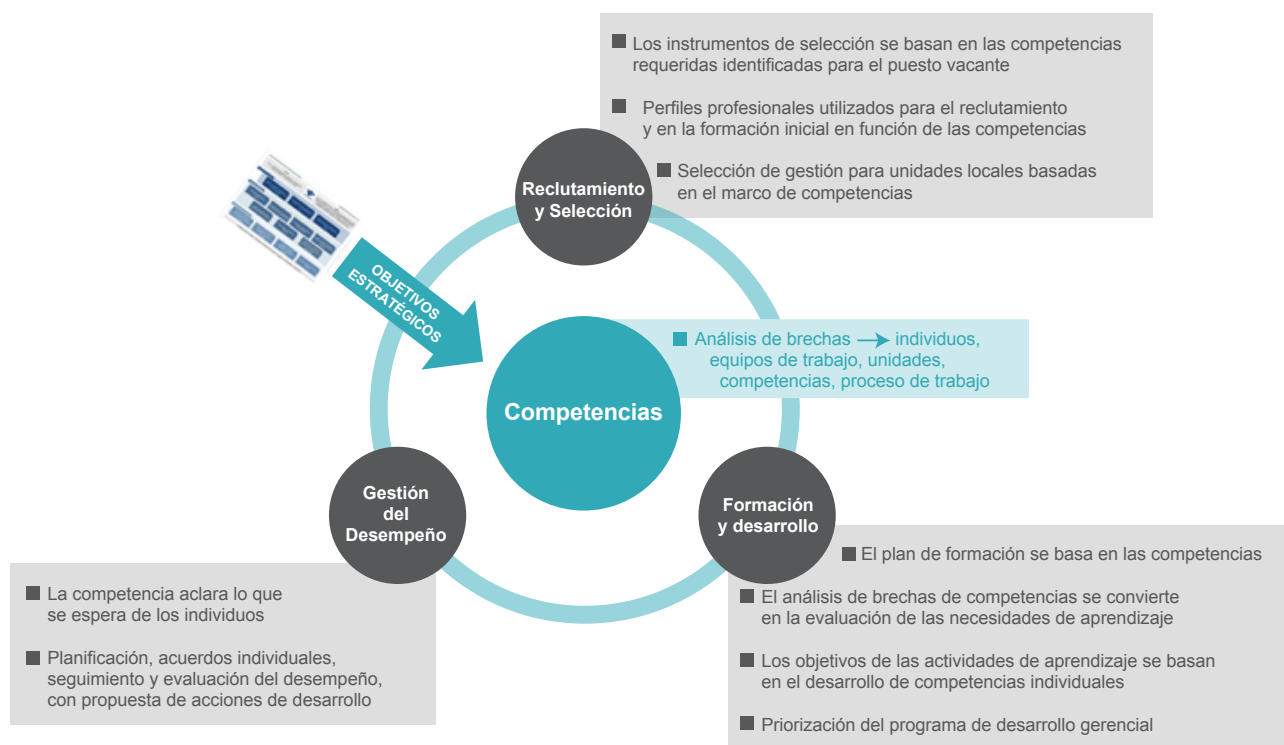
Por fin, la identificación de brechas de competencias puede apoyar las decisiones relacionadas con la asignación de la persona adecuada en el lugar correcto desde el ingreso inicial en el servicio público. Si al ingresar en el sector público el funcionario empieza a trabajar en un sector donde se necesita de sus competencias laborales, aumenta la eficacia de los procesos de selección y de asignación de personas y también la motivación del funcionario. (Costa, 2018). Asimismo, si las competencias laborales adquiridas por los funcionarios forman parte de un “banco de talentos”⁷ se puede monitorear el desarrollo de las competencias,

lo que permite a los gerentes invitar a cada empleado a asumir responsabilidades y funciones que estén más en línea con sus intereses y potencial actuales y las necesidades de la institución.

En Brasil, el modelo de gestión por competencias ha sido formalmente implementado en la administración pública a través del Decreto 5.706/2006.

La Secretaria Especial de Ingresos Federal en Brasil (RFB) ha iniciado la implementación del modelo de gestión por competencias desde fines de 2010. El modelo ha sido perfeccionado a lo largo del tiempo y han sido realizados ciclos de mapeo, evaluación y desarrollo de competencias. Se han identificado competencias institucionales e individuales (Anexo N°1), y los planes de formación se elaboran a partir de las brechas de competencias.

Figura 3. Ejemplo de utilización del modelo de gestión competencias por la RFB



⁷ El banco de talentos se refiere a una herramienta en la gestión de personas que permite monitorear el desarrollo de nuevas competencias por parte del funcionario. El banco facilita la recopilación de competencias, las cuales son indicadores de talentos individuales, y facilita la toma de decisiones gerenciales con respecto a la asignación de personas de acuerdo con las competencias y con los intereses de la institución. Por lo tanto, en la medida que el funcionario certifica que tiene nuevas competencias, sus responsabilidades se pueden revisar para cumplir con sus intereses actuales, siempre que esté en línea con las necesidades de la institución.

3. COMPETENCIAS NECESARIAS A LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS PARA ENFRENTAR LOS DESAFÍOS Y APROVECHAR LAS OPORTUNIDADES

3.1 Contexto

Ante el escenario actual, muchas son las preguntas que surgen, tales como:

¿Qué tipo de profesionales se requiere en las administraciones tributarias para hacer frente a los cambios del mundo digital y a los retos presentes y futuros?

¿Nuestro personal está actualizado con las nuevas tecnologías para obtener el máximo provecho de las mismas?

¿Las personas que se reclutan hoy día todavía crean ventajas competitivas para el futuro?

Esta preocupación se plantea en el nuevo entorno laboral el que trae la necesidad de nuevas formas de desarrollo de competencias. Mucho se ha discutido, también a nivel gubernamental, acerca de cómo manejar el capital humano en un mundo donde se eliminan miles de empleos todos los días como resultado directo de los avances tecnológicos.

El documento del FAT / OCDE⁸ señala que “*La Administración Tributaria necesita embarcarse en un viaje de cambios significativos, reinención y transformación*”.

Esta preocupación de la OCDE se ha plasmado aún en el documento “Competencias para alto desempeño en el servicio público”⁹, el cual apunta las competencias

clave para la innovación del sector público. Se han propuesto seis grupos de competencias necesarias para que los funcionarios públicos apoyen niveles crecientes de innovación en los organismos gubernamentales:

- “La **insurgencia** significa desafiar el *status quo* y la forma habitual de hacer las cosas, significa trabajar con diferentes redes de colaboración para obtener nuevos conocimientos o entregar proyectos.
- La **iteración** consiste en utilizar enfoques incrementales, a menudo rápidos, en el desarrollo de un proyecto, producto o servicio, mientras se reducen los riesgos. El desarrollo de prototipos, la realización de pruebas y experimentos pueden ayudar a identificar la mejor solución.
- La **fluencia en datos** significa que, siempre que sea posible, las decisiones deben basarse en datos, no en corazonadas o suposiciones. Los datos no son solo para “*geeks*”, también aquellos que no son expertos en tecnología de la información deben comprender su importancia.
- La **construcción de narrativas** se trata de comunicarse en un mundo en constante cambio, “contar la historia” del cambio ayuda a generar apoyo e involucrar a las personas al hablar sobre el pasado, el presente y los futuros posibles.
- El **enfoque hacia el usuario** se trata de brindar servicios y diseñar políticas para atender a las necesidades de los usuarios, de modo que los mismos sean considerados en cada etapa del proceso.

8 OECD. (2017). Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.

9 OECD (2017). Public Governance Reviews. Skills for a High Performing Civil Serving. Las competencias futuras presentadas en el reporte se han considerado en el análisis de documentos por parte de los participantes del Taller de Mapeo de Competencias.

- La **curiosidad** y el pensamiento creativo ayudan a identificar nuevas ideas, nuevas formas de trabajo y nuevos enfoques. Puede significar algo nuevo

o adaptar el enfoque de otra persona”. (OCDE, 2010, pp 125-135)

Figura 4. Competencias para alto desempeño en el servicio público (cf. OCDE, 2010, p. 124)



La lógica del modelo de gestión por competencias permite la adecuación de perfiles profesionales a las nuevas situaciones tras los cambios en el entorno. Se trata de una forma más flexible y dinámica de gestionar personas, que no piensa tanto en las puras características del puesto del trabajo, sino que en las características del capital humano para cumplir los objetivos estratégicos y las misiones institucionales. Los puestos de trabajo se están reemplazando muy rápidamente por nuevos puestos. Se traslada a un nuevo mundo laboral, donde las competencias requeridas son cada vez menos operativas y más intelectuales, conocidas como “*soft skills*”. Las nuevas competencias están cada vez más asociadas a comportamientos no ejecutables por máquinas.

3.2 Taller de Mapeo de Competencias: metodología y resultados

Para tratar de los aspectos concretos de las competencias necesarias a las AT en el escenario cambiante de la era digital se ha realizado en Brasil, en marzo de 2018, el Taller de Mapeo de Competencias en el ámbito de las AT del BRICS, bajo la coordinación de la Secretaria Especial de Ingresos Federal de Brasil, con los siguientes objetivos:

- Identificar las principales competencias necesarias a los funcionarios de las AT de los BRICS para hacer frente a los desafíos del mundo digital.

- Diseminar las técnicas de mapeo de competencias que se utilizan en la RFB y se pueden utilizar en otras administraciones tributarias y públicas.

Han participado delegaciones de Sudáfrica, Brasil, India y China, con el perfil de visión global y estratégica de la actuación de la AT. Los trabajos han sido desarrollados en cuatro etapas:

Fase 1. Análisis de documentos

Antes de conducir el taller, el equipo de coordinación ha seleccionado un conjunto de documentos que discutan los desafíos de la Administración Tributaria y asimismo otros que tratan de las competencias futuras en la Administración Pública. A partir de estos documentos, se produjo textos preparatorios que han sido presentados al inicio del evento y un conjunto de competencias preliminares para análisis por las delegaciones durante el taller.

Fase 2. Identificación de desafíos

En la primera parte del taller, con las delegaciones presentes, se han presentado el entorno y los desafíos identificados en el análisis preliminar de documentos que se ha descrito en la fase anterior. Después de las presentaciones, se han formado los grupos de trabajo con la tarea de identificar, cada uno de ellos, hasta cuatro desafíos principales del mundo digital para las AT, considerando la experiencia de los participantes y los documentos que han sido analizados. Se ha utilizado la metodología de “*design thinking*”, según la cual los registros de cada propuesta de desafío se hacen en “post-it”, empezando por las propuestas individuales que se pegan en una pizarra. Así cada grupo identifica visualmente las propuestas similares de sus integrantes, lo que facilita la consolidación, y elige cuatro desafíos principales, los cuales se presentan a los demás grupos. La misma lógica de consolidación se aplica a los resultados de cada uno de los grupos, de manera que al final de la fase 2, con la participación de todos los

grupos, se han elegido cinco principales desafíos que mejor representan en entorno de actuación de las AT. Los grupos han consolidados los siguientes desafíos:

1. ¿Cómo preparar a las personas para enfrentar los desafíos de manera **colaborativa e integrada**?
2. ¿Cómo manejar con la **gran cantidad de información**, la necesidad creciente de la gestión de riesgos y análisis de datos?
3. ¿Cómo viabilizar a los impuestos y a la **auditoría de las transacciones digitales**, teniendo en cuenta las operaciones nacionales y entre fronteras?
4. ¿Cómo desarrollar recursos tecnológicos y brindar **servicios desde el punto de vista del contribuyente**, facilitando el cumplimiento tributario?
5. ¿Cómo gestionar el **ecosistema fiscal**?

Fase 3. Identificación de competencias

A la continuación, los participantes se han organizado nuevamente en grupos y se les asignó la tarea de identificar las competencias que necesita la Administración Tributaria para enfrentar los cinco desafíos establecidos en la fase anterior. Esta etapa comenzó con una presentación sobre metodologías para describir las competencias. El objetivo era definir las competencias de manera objetiva. El uso del término “competencia” con criterios imprecisos puede llevarnos fácilmente a pensar en capacidades / talentos subjetivos, internos, no observables. Por lo tanto, la competencia se definió como el comportamiento observable y medible realizado por los individuos en su entorno de trabajo, relacionado con el logro de los objetivos estratégicos de la organización. En el caso, los objetivos estratégicos de las AT se plantean en los desafíos.

Se han destacado tres elementos importantes para la descripción de las competencias:

- 1) **selección de verbos** que se refieren a comportamientos y objetos observables;
- 2) **descripción de la condición de competencia:** restricciones o cualquier otro factor que indica las circunstancias bajo las cuales se supone que el profesional debe presentar el desempeño especificado;
- 3) **descripción del criterio de calidad de la competencia:** estándar de calidad esperado o nivel de excelencia. Al intentar tales elementos, es más probable que una descripción de la competencia produzca acciones de gestión posteriores de alta calidad, como la definición de las necesidades de capacitación, la evaluación del desempeño, la medición de la fuerza laboral, la planificación de la admisión de nuevos colaboradores.

Bajo la supervisión del equipo de coordinación del taller, las competencias han sido propuestas por cada grupo

y en seguida se presentaron a los demás para que todos los participantes pudiesen elegir las que mejor representan el perfil del funcionario de la AT para hacer frente a los desafíos presentados.

Fase 4. Validación de competencias

El resultado del taller se envió en un formato de informe técnico a todas las delegaciones 60 días después de la conclusión del taller. Cada delegación podría reevaluar el resultado y enviar sugerencias para mejoras. Tras la validación, el reporte ha sido enviado oficialmente a los países miembros de los BRICS.

Ala raíz de los desafíos consolidados, se han identificado en el taller las principales competencias necesarias a los funcionarios de la AT para hacer frente a los principales retos futuros, muchos de los cuales ya están presentes en la realidad de muchas administraciones. A continuación, se presentan las competencias que se han identificado, las cuales se clasifican en ocho grupos.

Figura 5. Grupos de competencias identificados en el taller



GRUPO 1. Enfoque Estratégico

1. Desarrolla la estrategia basada en sugerencias y discusiones entre todos los actores involucrados.
2. Despliega los objetivos estratégicos en metas y acciones de manera colaborativa e integrada.
3. Identifica desafíos y requisitos, monitorea la estrategia junto a las partes interesadas, y promueve cambios cuando sea necesario.
4. Evalúa los resultados de los procesos de trabajo mediante indicadores y medidas de desempeño para actuar correctamente y promover la mejora continua.

GRUPO 2. Asociaciones y redes en el ecosistema fiscal

1. Identifica partes interesadas para lograr objetivos y metas, en el contexto más amplio de la situación.
2. Establece y mantiene relaciones laborales productivas entre y más allá de las agencias gubernamentales.
3. Colabora entre fronteras, compartiendo información entre agencias gubernamentales y teniendo en cuenta las partes interesadas como parte de las soluciones.
4. Comparte experiencias y lecciones aprendidas para promover un entorno colaborativo y redes virtuales.
5. Analiza la utilidad de los datos a través de redes de apoyo global, de cooperación inter e intraorganizacional.
6. Construye redes de apoyo y cooperación con las partes interesadas.

7. Establece acuerdos con individuos y organizaciones mediante el uso de técnicas de negociación dentro de los límites legales.
8. Aumenta la colaboración entre países y organismos similares para recopilar e intercambiar información necesaria, en el marco de acuerdos y tratados internacionales.

GRUPO 3. Orientación hacia datos y gestión de riesgos

1. Identifica la información que se necesita de las terceras partes, evalúa y define la forma y la frecuencia de las solicitudes para garantizar costos mínimos de cumplimiento y facilitar el intercambio de información.
2. Identifica rápidamente el impacto de los nuevos modelos de negocios y de las nuevas tecnologías del mundo digital en las operaciones de las administraciones tributarias, como la Automatización del Proceso de Robótica (RPA), la Inteligencia Artificial (AI), entre otras.
3. Realiza investigaciones sobre métodos de recopilación de datos para mayor eficacia de la administración tributaria y mejoras el entorno de negocios.
4. Determina cuales son los parámetros más apropiados en la gestión de riesgos, para la mejora de los resultados globales y aumentar los ingresos disponibles para la financiación del gasto público.
5. Mantiene la seguridad y confidencialidad de la gran cantidad de datos disponibles para garantizar que los datos se utilicen solo con fines fiscales, con herramientas sofisticadas como inteligencia artificial y el "big data".

6. Utiliza el análisis de datos para la toma de decisiones y la resolución de problemas, lo que significa evitar suposiciones, opiniones y conjeturas.
7. Analiza múltiples fuentes de datos recibidos de contribuyentes y terceras partes, de manera que identifica patrones emergentes.
8. Filtra los datos utilizando parámetros de riesgo para garantizar que sólo datos útiles se difundan al agente fiscal interesado.
9. Prioriza sus tareas utilizando la metodología de gestión de riesgos.

GRUPO 4. Fiscalidad y auditoría de transacciones digitales

1. Propone ajustes de la legislación fiscal, cuando sea necesario, para adaptarse a la dinámica de la economía digital.
2. Propone actualizaciones efectivas en la recopilación de datos obtenidos de las declaraciones juradas para subsidiar el área de inspección, con el objetivo de simplificar el cumplimiento.
3. Identifica las transacciones virtuales que afectan a las bases impositivas
4. Identifica flujos financieros para evitar la evasión fiscal, mediante el uso de metodología de análisis de datos.
5. Identifica las brechas legales en la fiscalidad de diferentes transacciones de la economía digital, las cuales se pueden utilizar para evitar impuestos.
6. Identifica diferentes modelos de negocio y sus componentes en las transacciones de economía digital.

7. Identifica al contribuyente “de hecho” y al responsable fiscal en las transacciones digitales, mediante el análisis eficaz del respectivo modelo de negocio.
8. Realiza la planificación de las auditorías considerando nuevas formas de hacer negocios.

GRUPO 5. Atención al usuario y servicios digitales

1. Colabora para la simplificación de las normas fiscales y actúa de manera proactiva con las autoridades responsables por la formulación de política tributaria.
2. Brinda respuestas claras y apropiadas a los contribuyentes y otros usuarios para favorecer el cumplimiento espontáneo.
3. Promueve la educación fiscal de los contribuyentes mediante programas educativos y los medios de comunicación.
4. Demuestra alto nivel habilidades sociales e interpersonales en la relación con los contribuyentes.
5. Interactúa con los contribuyentes de manera efectiva, utilizando la tecnología para satisfacer las demandas y expectativas de la sociedad.
6. Desarrolla cartas de servicio que presentan las obligaciones de los contribuyentes, profesionales y agentes fiscales.
7. Se actualiza de manera permanente con relación a los avances tecnológicos, evalúa y reevalúa si han sido brindados servicios públicos adecuados a la demanda de la sociedad.
8. Utiliza la tecnología en línea para permitir el acceso en tiempo real a la información fiscal, formularios y declaraciones juradas.

9. Facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias con el uso de medios electrónicos y automatizados, como el borrador de declaraciones juradas.
 10. Identifica las necesidades de los ciudadanos bajo un enfoque participativo, teniendo en cuenta la experiencia de los usuarios en el desarrollo y monitoreo de sistemas y “app” para brindar mejores servicios a los contribuyentes.
 11. Identifica las necesidades de capacitación de los funcionarios para brindar servicios públicos en el entorno digital.
 12. Trabaja junto a los contribuyentes y terceras partes para definir obligaciones tributarias accesorias y las formas y medios utilizados en el cumplimiento.
6. Utiliza los recursos institucionales de acuerdo con los principios de transparencia, eficiencia y efectividad, minimizar los costos operativos.
 7. Desarrolla mecanismos para aumentar la autonomía de los agentes de las administraciones tributarias, aumentando la eficiencia del ecosistema tributario.

GRUPO 7. Comunicación efectiva

1. Se comunica de manera clara y efectiva, a través de canales digitales e interacción interpersonal.
2. Se comunica de manera adecuada y transparente con sus compañeros y otros interlocutores y facilita un entorno favorable al diálogo y relaciones laborales positivas.
3. Utiliza la narración de historias (*story telling*) y herramientas y los métodos interactivos, como los cómics (libros de cuentos), para explicar, en un lenguaje más inteligible para los interlocutores, los problemas y los cambios relevantes en el entorno laboral.
4. Desarrolla ejemplos e historias para facilitar la comprensión y para que los contribuyentes entiendan las obligaciones tributarias.
5. Utiliza el lenguaje apropiado, teniendo en cuenta el público y la situación objetiva.

GRUPO 6. Innovación y eficiencia

1. Desarrolla formas ágiles de trabajo, en las cuales los usuarios participan en todas las etapas de los proyectos de innovación.
 2. Propone soluciones colaborativas e integradas para problemas emergentes, desde el punto de vista más amplio.
 3. Propone la adopción de nuevas ideas y prácticas para anticipar posibles problemas, en la búsqueda de soluciones innovadoras y mejoras organizativas.
 4. Usa herramientas como el “hackathon” (como las jornadas de programación para crear proyectos innovadores) destinadas a resolver problemas de una manera colectiva y colaborativa que contribuyen al desarrollo organizacional.
 5. Utiliza las nuevas tecnologías, como la inteligencia artificial, la robótica, la computación cognitiva, entre otras, en el desempeño de las actividades diarias.
1. Discute los objetivos y metas y establece las responsabilidades de los miembros del equipo para su obtención.
 2. Acepta y considera opiniones, ideas y pensamientos de otras personas, revisa sus posiciones y está abierto a recibir retroalimentación.

GRUPO 8. Trabajo en equipo e inserción en el contexto institucional

3. Implementa el trabajo en equipo con enfoque en metas y objetivos comunes y también en la reducción de conflictos.
4. Identifica las asociaciones y las herramientas apropiadas para el trabajo en equipo, teniendo en cuenta el entorno tecnológico, político y sociológico.
5. Resuelve problemas y conflictos de manera flexible y colaborativa, con un enfoque en los resultados.
6. Organiza sus propias tareas, establece prioridades y anticipa los plazos necesarios para su cumplimiento, de acuerdo con los objetivos del equipo y la planificación institucional.

4. CONCLUSIÓN

Lo inédito de los resultados presentados es una propuesta, basada en la metodología de gestión por competencias, que define las capacidades laborales que se esperan de los funcionarios tributarios para hacer frente a retos que se presentan a las AT en el escenario de la cuarta revolución industrial. En total, se han identificado 59 competencias, las cuales se pueden desarrollar por los equipos de trabajo, pues, cada miembro del equipo desarrollaría un conjunto limitado de esta relación necesario al desempeño en su puesto de trabajo.

Asimismo, la metodología de “*design thinking*” que se ha utilizado en los talleres demostró ser adecuada para promover el consenso en contextos complejos. Además de los resultados, la metodología proporcionó un período de discusión más ágil, que permitirá reuniones más frecuentes en el futuro y con un menor uso de recursos.

El desafío de iniciar la construcción de un lenguaje común entre culturas tan diversas como las de los países miembros de los BRICS fue, en gran medida, facilitado por la adopción de conceptos y herramientas consolidadas en la práctica de la gestión de competencias, particularmente desde la perspectiva propuesta por Ramos y col. (2016) sobre el concepto de competencia. El índice de competencias comunes se alcanzó en 3 días del taller. A pesar de las diferencias culturales, económicas y legales entre las delegaciones, los resultados del estudio indican que el consenso no solo es posible, sino que también se puede construirlo sin esfuerzos significativos. Considerando los logros ya señalados por el texto, se puede decir que el presente informe es prometedor para que las experiencias futuras de este tipo puedan ayudar a establecer un lenguaje más común entre diferentes AT.

Específicamente, con la presentación de las competencias que se han propuesto después de la implementación de la discusión dentro de los BRICS, el objetivo es colaborar con el desarrollo y la formación de los profesionales de impuestos, además de contribuir a las agendas de cooperación técnica y para foros internacionales para el intercambio de experiencias entre AT.

Sin embargo, el proceso de identificación de competencias no puede dejarse sin revisión. La dinámica de las relaciones comerciales y los avances tecnológicos exponenciales también traerán nuevos desafíos que deben ser discutidos internacionalmente. A su vez, el desarrollo de nuevas competencias para hacer frente a los desafíos actuales y futuros se les exige de las AT la gestión de cambios culturales para que las personas sean motivadas a aprender y adaptarse al entorno cambiante. Es necesario garantizar que las transformaciones digitales abarquen todos los sectores de la administración y asimismo sean sustentables. Los funcionarios de todos los departamentos deben estar confortables con las nuevas y disruptivas tecnologías. Se trata de un proceso de cambio permanente en la manera de hacer el control y facilitar el cumplimiento tributario, aportando valor a las administraciones tributarias.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Botomé, S. P. (1980).** *Objetivos comportamentais no ensino: a contribuição da análise experimental do comportamento*. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- Brandão, H. P. (2012).** *Mapeamento de Competências: métodos, técnicas e aplicações em gestão de pessoas*. São Paulo: Editora Atlas.
- Carbone, P. P., Brandão, H. P., Leite, J. B. D., & Vilhena, R. M. P. (2009).** *Gestão por Competências e Gestão do Conhecimento*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.
- Costa, T. D. (2018).** *Gestão de Pessoas por Competências*. (1st ed.). Salvador, BA: Ed UFBA.
- Costa, T. D., & Ramos, C. C. (2015).** *Gestão de Capacitação por Competências*. Vol. 1. Salvador, BA: Ed UFBA.
- EY (2016).** Tax Administration is Going Digital: Understanding the challenges and opportunities. Recuperado de https://www.ey.com/en_gl/search?q=Tax+Administration+is+Going+Digital%3A+Understanding+the+challenges+and+opportunities
- Gilbert, T. (1978).** *Human competence: Engineering worthy performance*. New York: McGraw-Hill Publishing.
- McClelland, D. C. (1973).** Testing for competence rather than intelligence. *American Psychologist*, 1, 1-18.
- OECD (2010).** *Public Governance and Territorial Development Directorate public governance committee*. Managing Competencies in Government: State of the Art Practices and Issuer at Stake for the Future". OECD Publishing.
- OECD (2016).** *Engaging Public Employees for a High-Performing Civil Service*, OECD Public Governance Reviews. Paris, OECD Publishing <https://doi.org/10.1787/9789264267190-en>
- OECD (2017).** *Public Governance Reviews. Skills for a High Performing Civil Serving*. OECD Publishing.
- OECD (2017).** *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en
- OECD/G20 (2014).** *Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. OECD Publishing.
- Ramos, C. C., Costa, T. D., Borba, A. V., & Barros, R. S. (2016).** Uma abordagem comportamental para a descrição de competências em uma instituição pública federal. *Perspectivas em Análise do Comportamento*, 7(1), 133-146. <http://dx.doi.org/10.18761/pac.2015.029>
- World Economic Forum 2016.** *The future of jobs: employment, skills and workforce strategy for the Fourth Industrial Revolution*, Global Challenge insight report, World Economic Forum, Geneva, viewed 17 Feb 2020, http://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs.pdf

6. ANEXO

Relación de las competencias institucionales e individuales de la Secretaría Especial de los Ingresos Federales de Brasil – RFB

1) Competencias institucionales

- **Recaudación de ingresos para el Estado** - capacidad de garantizar la recaudación de ingresos tributarios, proporcionando al Estado los recursos necesarios para la ejecución de Políticas Públicas, en beneficio de la sociedad.
- **Control aduanero** - capacidad de ejercer el control aduanero de manera transparente y segura, promoviendo la facilitación del flujo internacional de bienes y mercancías, la protección de la sociedad y la regulación económica.
- **Cumplimiento tributario y aduanero** - capacidad de promover el cumplimiento espontáneo y brindar servicios de excelencia a los ciudadanos, por medio del control integrado e integral de las obligaciones tributarias y de la lucha rigurosa contra los delitos fiscales y aduaneros, con el fin de aumentar la percepción de riesgo y fortalecer la imagen institucional.
- **Participación en la política fiscal y aduanera** - capacidad de subsidiar la formulación de políticas fiscales y aduaneras, a través de estudios técnicos y modelos prospectivos, con el objetivo de promocionar la justicia fiscal y la aceptación social de los impuestos.
- **Relación institucional** - capacidad de actuar de manera integrada con las instituciones nacionales e internacionales, buscando fortalecer las asociaciones, intercambiar información y optimizar los esfuerzos, con énfasis en la mediación y la cooperación.
- **Gestión organizativa** - capacidad de gestionar personas y recursos de la organización, a través de la adopción de soluciones integradas e innovadoras que favorezcan la alineación estratégica y el desarrollo de un entorno colaborativo, con fines de optimizar el rendimiento individual e institucional.

2) Competencias individuales fundamentales

- **Comunicación efectiva** – se expresa por escrito y oralmente de manera clara, objetiva y accesible al interlocutor, utilizando los medios más adecuados y con énfasis en la comprensión mutua.
- **Ética profesional** – desarrolla sus actividades profesionales y relaciones interpersonales de acuerdo con las normas de conducta y ética aplicables al servicio público y a la institución.
- **Trabajo en equipo** – realiza sus tareas de manera participativa y cooperativa, con el objetivo de alcanzar metas y objetivos comunes del equipo y/o de la unidad administrativa.
- **Autodesarrollo** – Identifica sus necesidades de desarrollo profesional y personal para adquirir nuevas competencias necesarias para las actividades desarrolladas y compatibles con los objetivos de la institución.
- **Creatividad e innovación** – propone y realiza innovaciones organizativas, sean en los procesos de trabajo o tecnológicas para la mejora de los servicios brindados por la institución.
- **Excelencia en los servicios** – brinda servicios de calidad a clientes internos y externos, actuando con disposición, claridad y cortesía, en cumplimiento de la puntualidad y legalidad.
- **Racionalidad en el uso recursos** - utiliza recursos organizacionales de acuerdo con los principios de economía, transparencia, eficiencia y eficacia, buscando reducir los costos operativos.
- **Autogestión** – organiza sus propias tareas y asigna el tiempo necesario para su ejecución, de acuerdo con las prioridades y directrices que se han establecido en la planificación institucional.
- **Autocrítica** - identifica los aspectos positivos y negativos de su propio comportamiento, basado en la observación de su propio desempeño y en la retroalimentación de sus compañeros y superiores en su entorno laboral.

- **Relación interpersonal** - interactúa con otros colegas respetando las diferencias y buscando una convivencia pacífica, respetuosa y productiva.

3) Competencias individuales directivas

- **Visión estratégica** - formula estrategias efectivas y adecuadas a la misión y al entorno de la institución, en el ámbito interno y externo, a largo plazo.
- **Publicidad** - identifica y comparte la información institucional (directrices, valores y objetivos) en los diferentes medios y canales disponibles, para fortalecer la imagen interna y externa de la institución.
- **Representación** - representa a la RFB en eventos internos y externos y demuestra su conocimiento técnico claramente, adoptando postura y lenguaje apropiados.
- **Orientación estratégica** - define los objetivos, metas e iniciativas de unidades y equipos en línea con las estrategias institucionales, identificando necesidades y prioridades con un enfoque en resultados.
- **Planificación** – define planes, objetivos, metas, iniciativas y resultados esperados en línea con los objetivos de la planificación estratégica de la institución.
- **Visión sistémica** – toma sus decisiones considerando la integración e interdependencia entre procesos de trabajo, sectores y unidades, evaluando los impactos de sus acciones en los resultados institucionales.
- **Organización del trabajo** - organiza las tareas de su equipo, estableciendo responsabilidades, prioridades y el tiempo necesario para cumplirlas.
- **Delegación de tareas** - distribuye las actividades bajo su responsabilidad, de acuerdo con los objetivos de su unidad y el perfil y de las habilidades del equipo, para lograr el uso eficiente de los recursos y del tiempo.
- **Gestión de proyectos** - supervisa la ejecución de proyectos, programas y acciones en consonancia con los objetivos estratégicos y observa el cronograma y presupuesto establecidos.

- **Orientación hacia resultados** – desempeña y gestiona sus tareas hacia la consecución de los objetivos institucionales, teniendo en cuenta la eficiencia y la calidad de las acciones y soluciones implementadas.

- **Liderazgo del equipo** – guía, desarrolla y promueve la integración del equipo, de forma coherente con las relaciones laborales de cooperación y con respecto a las opiniones y experiencias de sus miembros.
- **Gestión de talentos** – distribuye las tareas y los proyectos entre los miembros del equipo teniendo en cuenta sus habilidades, experiencias, conocimientos, desempeño y expectativas en línea con los objetivos de la institución.
- **Retroalimentación (feedback)** - ofrece retroalimentación a los funcionarios sobre su comportamiento en el entorno laboral, de una manera que resalta rasgos positivos y los aspectos para mejorar teniendo en cuenta el desarrollo profesional.
- **Gestión de conflictos** – administra y resuelve conflictos teniendo en cuenta las partes involucradas, para que sean propuestas soluciones viables en el entorno institucional.
- **Gestión de la innovación** - estimula soluciones innovadoras para realizar mejoras organizativas y de los servicios brindados al ciudadano.
- **Liderazgo del cambio** - crea un entorno favorable a los procesos de cambio organizacional, y reconoce los desafíos y la realidad en su actuación.
- **Negociación** - establece acuerdos y construye consensos mediante técnicas de negociación cooperativas, de manera democrática, ética y legal.
- **Articulación** - construye redes de apoyo y cooperación con internos y externos a la organización para lograr objetivos comunes.
- **Gestión de equipos virtuales** - gestiona equipos de trabajo mediante tecnologías de la información y de comunicación, con la adopción de estándares de conducta adecuados para las relaciones interpersonales virtuales.



ciat@ciat.org



www.ciat.org

