



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



CARRERA DE ESPECIALIZACION TRIBUTARIA

TALLER DE TESIS DE ESPECIALIZACIÓN TRIBUTARIA

Profesora: TELIAS SARA DIANA

**LA EVOLUCIÓN DE LAS AATT COMO CONSECUENCIA DEL
FENÓMENO DE DIGITALIZACIÓN**

Alumna: C.P. KARINA VITALE

Diciembre 2020

RESUMEN

El presente trabajo se elaboró con el interés de reflejar cómo las administraciones tributarias (en adelante AATT) deben adecuarse a los constantes cambios tecnológicos que la digitalización propone.

Para esto se buscó reflejar la incidencia que estos procesos tienen en las estructuras organizativas de esos Organismos de recaudación, describiendo los funcionamientos actuales y los cambios que se suceden con esas conformaciones y fundamentalmente con el capital humano de las AATT.

Se abordó también la cuestión recaudatoria y las nuevas tecnologías con la que los Fiscos cuentan, las causas de la evasión y cómo esas herramientas tecnológicas colaboran en una gestión más eficiente. En este ítem además se vinculó la problemática de captar las rentas que genera la economía digital.

En última instancia se abordó la temática de la información digital y los derechos del Contribuyente, siendo los ejes de este punto el resguardo del secreto fiscal, el intercambio de información y la protección de los datos del Contribuyente.

Se concluye que las tecnologías avanzan de manera revolucionaria de manera constante y representan para estos Organismos un desafío permanente en su adecuación interna para mejorar su eficiencia, que si bien no se pudo exponer en forma porcentual si la digitalización tiene incidencia directa en la recaudación, claramente las herramientas innovadoras colaboran fuertemente con determinar perfiles de contribuyentes, queda en claro que dependen del cuidado que las AATT tengan sobre este enorme caudal de información, para evitar filtraciones de la misma y poder estimular un vínculo de confianza y seguridad con sus administrados.

Palabras Claves: Administración Tributaria - Digitalización - Recaudación de tributos - Intercambio de información - Garantías Constitucionales - Relación Fisco Contribuyente.

ÍNDICE

RESUMEN	2
Palabras Claves: Administración Tributaria - Digitalización - Recaudación de tributos - Intercambio de información - Garantías Constitucionales - Relación Fisco Contribuyente.	3
ÍNDICE	3
1- INTRODUCCIÓN	5
1-1 PANORAMA FISCAL DE AMÉRICA LATINA	8
1-1-1 Tributación de la Economía Digital en América Latina	9
1-1-2 Componentes de la Economía Digital	9
1-1-3 Características relevantes de la Economía Digital	10
1-1-4 Características comunes de las Empresas Digitalizadas	10
1-1-5 Modelos de Negocios	10
1-1-5-1 Modelos de Comercio Electrónico	11
1-1-5-2 Clasificación de los modelos de negocios.	11
1-1-6 Reformas o medidas tributarias implementadas en América Latina para hacer frente a los desafíos de la Economía Digital.	11
1-1-6-1 Iniciativas en relación con el impuesto a la renta.	13
1-2 CARACTERÍSTICAS DE LAS AATT	14
1-2-1 Funcionamiento y digitalización de las AATT	14
2-ÁMBITOS EN LOS QUE IMPACTA LA DIGITALIZACIÓN EN LAS AATT	16
2-1 ESTRUCTURAS DE LAS AATT Y LA DIGITALIZACIÓN	16
2-1-1- Estructura por localización geográfica	17
2-1-2 Estructura por Funciones	17
2-1-3 Estructura por tipo de Contribuyentes	17
2-1-4 Estructura de las AATT que recaudan tributos aduaneros y de la seguridad social	18
2-1-5 Cambios que produce la digitalización	18
2-1-6 Resumen	20
2-2 LA GESTIÓN RECAUDATORIA Y LA DIGITALIZACIÓN DE LAS AATT	21

2-2-1 Limitaciones recaudatorias frente a los "Gigantes Digitales"	21
2-2-1-1- Características de las firmas digitales que generan limitaciones	21
2-2-1-2 Porcentaje de la economía digital sobre el PBI	21
2-2-1-3-Causas de la evasión fiscal	22
2-2-2 Algunas de las Herramientas tecnológicas que nuestra AT utiliza:	23
2-2-2-1 Objetivos de las herramientas tecnológicas	23
2-2-3 Algunos problemas que genera la economía digital	24
2-2-3-1-Economía digital , difícil detección de sus operaciones.	24
2-2-4 Incidencia de las nuevas tecnologías en los objetivos de las AATT	25
2-2-4-1 Principales problemas fiscales de ACL	26
2-2-4-1-1-Insuficiente Recaudación tributaria	26
2-2-4-1-2 Ineficiente gasto público	26
2-2-4-1-3 Opacidad Fiscal	27
2-2-4-2 Las nuevas tecnologías y su aplicación en las AATT	27
2-2-4-2-1-Big data	27
2-2-4-2-2-Data analytic	28
2-2-4-3 Áreas en la que se aplican las nuevas tecnologías.	28
2-2-5 Resumen	29
2-3 DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES E INFORMACIÓN DIGITAL	30
2-3-1 Secreto Fiscal	34
2-3-1-1 Características del Instituto del Secreto Fiscal	35
2-3-1-2 Legislación vigente en nuestro país.	35
2-3-1-3 Alcance del secreto fiscal	35
2-3-1-4 Supuestos en los que no rige el Secreto Fiscal	36
2-3-1-5 Criterios del Fisco Nacional	37
2-3-1-6 Secreto Fiscal Versus garantías constitucionales	38
2-3-2 Intercambio de información Tributaria	38
2-3-2-1- Bases Legales para el intercambio	39
2-3-2-2 Las modalidades de intercambio de información son :	40
2-3-2-2-1 Intercambio a requerimiento	40
2-3-2-2-2 Intercambio Espontáneo	40
2-3-2-2-3 Intercambio Automático	41
2-3-2-2-4 Intercambio vinculado a actividades específicas	41
2-3-2-2-5 Fiscalización Simultánea	41
2-3-2-2-6 Características, celeridad y oportunidad del intercambio	42
2-3-2-3- Definición de Interoperabilidad	44
2-3-2-4 Elementos sobre disponibilidad e intercambio de datos	44
2-3-3 Protección de los datos personales de los Contribuyentes	44
2-3-3-1 Modelos de Convenios	45
2-3-3-2 Intercambio de Información entre AATT y Secreto Tributario	45
2-3-3-3 Tipos de Estados frente al envío de información tributaria	45
2-3-3-3-1 Estado Garantistas	46

2-3-3-3-2 Estados menos garantistas	46
2-3-3-4 Derechos de participación de los Contribuyentes en el proceso de intercambio de información, según OCDE:	46
2-3-3-4-1 Derecho de notificación	46
2-3-3-4-2 Derecho de Consulta o audiencia	47
2-3-3-4-3 Derecho de Intervención	47
2-3-3-5 Divergencias entre intercambio de información tributaria y derechos de los Contribuyentes.	47
2-3-3-6 El Defensor de los Contribuyentes	48
2-3-3-6-1 Relación Estado / Obligado Tributario	48
2-3-3-6-1-1 Inconvenientes en la Relación Estado / Obligado Tributario	48
2-3-3-7 Defensoría del Contribuyente	49
2-3-3-8 La Ley de protección de datos personales y la información tributaria.	49
2-3-3-9 Jurisprudencia: "ECHEGARAY, Ricardo Daniel, y otros s/ falso testimonio" - Causa 2610 Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 4	51
2-3-3-10 Resumen	54
3-CONCLUSIONES	55
4-BIBLIOGRAFÍA	58

1- INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene origen en la relevancia y aceleración del proceso de digitalización de las Administraciones Tributarias en sus funciones de recaudación y control de tributos a la luz de la denominada cuarta revolución con origen en el avance de la tecnología digital.

Centraremos el presente en los procesos que atraviesan las AT respecto de la incorporación de estas tecnologías en sus procesos internos, el impacto que esta incorporación produce en sus recursos económicos y humanos, la adecuación de sus estructuras y el vínculo con sus administrados. Considerando asimismo las aristas que plantea la economía digital.

La selección del tema resulta sumamente interesante por la enorme cantidad de variables (muchas de ellas no fueron abordadas aquí) que influyen o deben adecuarse para el ingreso de la mejor forma de las AATT al mundo de la digitalización o lo que es más correcto decir como estas deben aceptar que el proceso de adecuación es constante para poder alcanzar la velocidad que los cambios tecnológicos producen en los negocios, las empresas, las personas y por lo tanto en la función de las AATT.

En la selección del título se intentó plasmar lo que se observa de los datos que se relevaron para la confección del presente, resulta claro que las AATT se encuentran en una constante evolución respecto de la digitalización, ese proceso que es arduo por lo cambiante de las herramientas que pueden o deben utilizar en las diferentes adecuaciones que pretenden realizar, que impacta o choca probablemente con uno de los recursos más valiosos que las mismas poseen que es el recurso humano que componen sus plantas.

Al respecto cabe señalar que el trabajo se elabora en el curso de la pandemia por el Covid 19, si bien no centraremos el análisis en esta cuestión para nada menor, solo nos referiremos a que este contexto tan desfavorable para la denominada economía tradicional, no lo ha sido para la economía digital, ya que no

solo se ha intensificado la utilización de múltiples plataformas y aplicaciones, sino que además muchísimas personas se han volcado al consumo mediante redes sociales, páginas comerciales etc.

Las AATT deben agilizar sus sistemas para la detección de los diferentes hechos imponible de manera instantánea.

Es en este sentido que el rol de las AT es fundamental ya que la capacidad de recaudar impuestos junto con el estado de derecho constituye uno de los pilares del accionar colectivo, los objetos de este último pueden variar pero siempre es necesario una AT eficiente y atenta a los cambios que se producen en la sociedad.

De manera previa expondremos de forma breve el panorama en el que se encuentra nuestra región con relación a la economía digital, su tributación y las medidas que las AT .

El trabajo desarrolla la cuestión de la digitalización de las AATT alrededor de los tres (3) ejes que son fundamentales en el funcionamiento y gestión de las AATT, la conformación de sus estructuras, la gestión de la recaudación y el derecho de los Contribuyentes con relación a los datos relevados y aportados.

De forma preliminar concluimos que el proceso de digitalización de las AATT resultan sumamente complejo por abarcar no sólo cuestiones o ejes como los citados en el presente, sino que además son altamente burocráticos, no en sentido ineficiente, sino que cualquier modificación operativa debe ser reglamentada, situación que en general demanda un tiempo considerable.

Probablemente las adecuaciones realizadas o que se pretenden realizar resultan extemporáneas ya que pueden ser tardías con relación a los avances tecnológicos o también demasiado de avanzada respecto de las economías y cultura tributaria de las poblaciones que se gestionan.

Muchas veces pareciera que se pretende forzar la digitalización en la gestión tributaria de poblaciones con economías marginales o estructuras operativas ineficientes o directamente inexistentes y en oposición a esta circunstancia las AATT se ven impedidas de recaudar por cuestiones externas los grandes volúmenes de renta producida por la economía digital.

Todo lo referido además debe ser realizado con funcionarios que poseen un promedio de edad que quizás atente contra la capacitación y/o conocimiento de las

cuestiones digitales, y en este punto las AATT deben realizar una fuerte inversión en una capacitación de su planta y un correcto proceso de selección de los aspirantes a ingresar a las mismas.

Entendemos que la revolución digital produce un fuerte impacto en la vida en general de las personas, de las empresas y de los Organismo públicos, pero que en estos últimos como las AATT los procesos de adaptación suelen ser más lentos y de compleja instalación lo que puede generar una modificación que una vez instalada resulta poco eficiente respecto del interés que llevó a instalarlo.

Las AATT deben lograr además, y siempre con el claro objetivo de mejorar su operatoria y sus funciones de administración, recaudación y control de los tributos algo muy complejo, que es que las plataformas digitales que utilizan las empresas y/o consumidores decidan compartir la información que las mismas poseen de sus usuarios.

Es sabido que el eje de generación de valor, de muchas de las empresas digitales es la constante interacción con sus usuarios, de ellos no solo logran la venta de sus productos o servicios, sino que son además un permanente canal de información sobre gustos y tipos de consumo, entre otros datos que estas firman valoran.

Los fiscos necesitan de esa información producida para de alguna manera detectar consumidores y usuarios dentro de estas redes y la generación de posibles hechos impositivos para detectar las transacciones que se producen en ellas.

Las AATT deberían desarrollar herramientas que les permitan controlar de alguna manera las operaciones en línea y las legislaciones adecuarse no solo en la tipificación de nuevos hechos generadores, sino que deben proveer a las AATT de normas que les permitan realizar ese tipo de solicitudes a estas firmas.

1-1 PANORAMA FISCAL DE AMÉRICA LATINA

1-1-1 Tributación de la Economía Digital en América Latina

Corresponde atento el tema a tratar en el presente trabajo, que de manera breve, se exponga la situación de América Latina respecto de la tributación de la economía digital y se refiere a la misma ya que las tecnologías que permiten el crecimiento de esta son las mismas que utilizan o buscar utilizar las AATT.

En América Latina el peso de la economía digital es menor que en los países desarrollados, producto de la falta de conectividad ya que porcentajes menores de la población tienen acceso a internet desde su casa y a la denominada banda ancha desde sus teléfonos móviles.¹

Los cambios que produce la tecnología no solo generan nuevos modelos de negocios, sino que además la creación de valor de los mismos muchas veces o en su mayoría tiene origen en la creación de valor que le otorgan sus usuarios.

No son pocos los casos en los que los usuarios de una jurisdicción reciben servicios digitales que son proveídos por plataformas desde el exterior y que no posee un establecimiento permanente en el país en el que vende los servicios.

En el ejemplo referido previamente resulta difícil gravar la venta del servicio ya que el proveedor no se encuentra en el país y en el impuesto a la renta no se puede atrapar el mismo ya que con las legislaciones vigentes y al carecer de un establecimiento permanente no es posible gravar el producido por esas empresas.

El desafío de las AT reside en obtener y fiscalizar los tributos que que estas empresas generan ya que la características de las mismas las habilitan a instalarse y elegir como residencia países de nula o baja tributación.

1-1-2 Componentes de la Economía Digital

¹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB2019/8-P), Santiago, 2019.

La economía digital consta de tres (3) componentes fundamentales que dependiendo de su desarrollo es el crecimiento que esta puede tener en las diferentes jurisdicciones:

- Infraestructura de redes de banda ancha.
- La industria de aplicaciones TIC
- Los usuarios finales

Respecto de estos tres (3) componentes la participación de los usuarios finales es fundamental ya que muchos de los negocios digitales fundamentan su crecimiento no solo en el consumo de los mismos, sino también en los gustos e información que aportan estos consumidores.

1-1-3 Características relevantes de la Economía Digital

- a) Movilidad
- b) Uso de datos
- c) Efectos en red
- d) Modelos de negocios multilaterales
- e) Tendencia al monopolio u oligopolio
- f) Volatilidad

1-1-4 Características comunes de las Empresas Digitalizadas

- a) Escala Interjurisdiccional sin presencia física
- b) Dependencia de activos intangibles, incluida la propiedad intelectual
- c) Datos, participación del usuario y sus sinergias con la propiedad intelectual

1-1-5 Modelos de Negocios

1-1-5-1 Modelos de Comercio Electrónico

- 1 Modelos de Comercio electrónico entre empresas
- 2 Modelos de Comercio electrónico de empresas a consumidor
- 3 Modelos de Comercio electrónico de consumidor a consumidor

1-1-5-2 Clasificación de los modelos de negocios.

En atención a la forma en la que generan valor, OCDE (2018) cita cuatro (4) modelos de negocios

1: Plataformas multilaterales: Permiten a los usuarios intercambiar y realizar transacciones. Los usuarios que actúan como proveedores retienen la propiedad de los activos o productos. Los usuarios se afilian a la plataforma y de esta manera provocan efectos en red.

2: Revendedores: Adquiere los productos de los proveedores y los venden a los consumidores finales, siendo ellos responsables de que la operación resulte exitosa, no permiten la interacción de los usuarios finales y muchas veces no necesitan que los mismos se afilien a una plataforma.

3 Empresas Integradas Verticalmente: Empresas que han adquirido propiedad sobre los proveedores y han integrado el lado de la oferta dentro de su negocio.

4 Proveedores de insumos: Suministran insumos intermedios para un proceso de producción de bienes o servicios a otra empresa. No son intermediarios, no interactúan con el usuario final.

1-1-6 Reformas o medidas tributarias implementadas en América Latina para hacer frente a los desafíos de la Economía Digital.

En el citado informe de Cepal (1) se cita que medidas tomaron algunos países latinoamericanos, de dieciséis (16) países analizados, solo ocho (8) han tomado alguna medida respecto de la tributación de la economía digital, en cinco (5) de ellos (Argentina, Colombia, Costa Rica, Perú y Uruguay) se han realizado modificaciones legales, en dos (2) (Chile y México) hay proyectos de Ley en curso y en Paraguay se está trabajando en un procedimiento administrativo.

Fundamentalmente las iniciativas sobre tributación de los negocios digitales se vinculan con el impuesto al valor agregado

Argentina: Con la reforma tributaria de diciembre de 2017, incorpora al hecho gravado en el IVA los servicios digitales prestados por empresas no residentes pero que sean utilizados en el país.

La recaudación del tributo la hace efectiva mediante los intermediarios que pagan los servicios al exterior, siendo estos los responsables de retener e ingresar el tributo de los usuarios que no tengan las características de responsables inscriptos frente al IVA.

Colombia: En el año 2016 este país sancionó una reforma similar a la de Argentina respecto del IVA con algunas exenciones.

La forma de hacerse de la recaudación da la opción de optar por un régimen de retención por parte de las entidades pagadoras o las empresas prestadoras del servicio pueden inscribirse en un Registro Único Tributario para que ellas mismas declaren e ingresen el IVA.

Uruguay: En 2017 incorporó a la base imponible del IVA los servicios de transmisión de contenidos audiovisuales, y de intermediación en plataformas multilaterales, suministrados desde el exterior, esta base es un tanto más estrecha que la de los países previamente citados . El impuesto es cobrado a los proveedores no residentes.

Costa Rica y Paraguay : Estos países optaron por cobrar el tributo mediante la retención mediante los pagadores del servicio a los proveedores del exterior.

Paraguay: La Subsecretaria de Estado de Tributación y el Banco Central de Paraguay se encuentran evaluando los servicios que abarcaran y de qué manera las entidades pagadoras retendrán el servicio.

Chile: Propone el principio de destino, es decir que los servicios consumidos dentro de ese país aunque el proveedor sea del exterior se encuentran gravados.

Este país se encuentra con la dificultad de la recaudación del impuesto, ya que no propuso la inscripción de los proveedores en ningún registro y tampoco determinar si la retención se realizará mediante las entidades pagadoras.

1-1-6-1 Iniciativas en relación con el impuesto a la renta.

En el informe de Cepal referido se expone que de los dieciséis (16) países analizados, solo Perú y Uruguay introdujeron modificaciones a sus legislaciones relacionadas con el impuesto a la renta de los servicios digitales.

Perú: Ya en 2003 y a pesar de tener varios inconvenientes la decisión de Perú decidió tomar como renta de fuente peruana a los ingresos remesados al exterior por concepto de pagos de servicios digitales que se presten dentro del país por proveedores del exterior.

Uruguay: Desde el 2017 considera que las rentas derivadas de la transmisión de contenidos audiovisuales serán consideradas 100 % como renta uruguaya y las rentas de plataforma bilaterales serán consideradas de igual manera y un 50% de renta uruguaya si alguna de las dos (2) partes tiene residencia fuera de ese país.

Hasta aquí se intentó exponer la situación de Latinoamérica respecto de la tributación de la economía, se refiere esta situación ya que las diferentes AATT deben continuar en constante modificación a efectos de dar cumplimiento a estos intentos mínimos de captar este tipo de rentas.

1-2 CARACTERÍSTICAS DE LAS AATT

1-2-1 Funcionamiento y digitalización de las AATT

Antes de exponer el desarrollo se hará una breve descripción de las condiciones en las que se encuentran las AATT con relación a su funcionamiento y digitalización.

Para realizar lo referido se relevaron datos de (ISORA) correspondientes al año 2017 que es el último disponible a la fecha del presente trabajo. ²

ISORA (International Survey on Revenue Administration) cuenta con la información de 159 AATT los cuales representan el 90,37 % del PBI Mundial y el 88,5% de la población total del planeta en 2017.

Entre ellos se encuentran los 37 países miembros del CIAT que suman el 39 % del PBI y el 37,1 % de la población.

El trabajo se centraliza en las características de las AATT y en su proceso de digitalización para el año ya referido.

Para el año 2017 los resultados de la encuesta muestran que el registro presencial era todavía el canal con más presencia. En cuanto a los canales alternativos, la utilización de las aplicaciones (vía web o teléfonos inteligentes), ha avanzado notoriamente sobre el papel.

Se observan grandes diferencias en la adopción de las nuevas tecnologías de acuerdo a las rentas de la población, el 72,5% en los de rentas altas y solo el del 21,7% en los de rentas bajas.

También el porcentaje es más alto en los países de rentas altas en el uso de aplicaciones frente a los canales tradicionales.

Los países del CIAT superan la media de adopción del registro informático por medio de aplicaciones y registran el porcentaje más bajo para la opción en papel.

² Diaz de Sarralde, Santiago (2019). *Panorama de las administraciones tributarias: Estructura, ingresos, recursos y personal: funcionamiento y digitalización*. ISORA. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

En estos países también la disponibilidad y obligatoriedad de la declaración jurada electrónica está muy extendida en todas las figuras impositivas afectando a todos los Contribuyentes cuya implantación se sitúa por encima de la media global. Varios países como Argentina, Brasil, Costa Rica, Italia, México, Perú y Portugal el 100% de las presentaciones de declaraciones juradas son de manera electrónica.

Con respecto al pago de los tributos nuevamente los países miembros del CIAT, nuevamente muestran una elevada implantación de los canales digitales, alcanzando el pago en línea hasta el 60 % de los pagos recibidos.

Los servicios digitales de las AT mediante portales que ofrecen información a los Contribuyentes se encuentra generalizada con un 90% de aplicación en los países relevados.

Los porcentajes de utilización de servicios digitales como calculadoras vía web, cuentas integradas que permiten ver un panorama general del Contribuyente, acceso a herramientas que permiten actualizar sus datos o verificar su historial, son superiores en los países de rentas altas y en menor medida en jurisdicciones de media o baja tributación.

Resulta interesante lo que sucede respecto de la utilización como respaldo de las operaciones el sistema de facturación electrónica ya que la máxima implantación de los mismos en los países de renta media-alta (36,4%) y renta media-baja (30,6%).

La facturación electrónica representa un punto destacado en innovación tecnológica, no se encuentra liderada por los segmentos de renta alta.

El sistema de facturación electrónica parece ser prioritario para los países de renta menor. En las jurisdicciones que ya se utiliza 28,7% la aplican a la totalidad de Contribuyentes, en un 76,2 % las facturas electrónicas se envían digitalmente a las AT, en un 61,9% de los casos se envían a las AT con cierta periodicidad prefijada, en un 23,8 % se envían a las AT para su aprobación y en un 16,7% a otra entidad como parte de la transacción.

Este sistema es utilizado con el objeto de monitorear el cumplimiento de las obligaciones tributarias en un 85,7% de los países y en un 42,9% para ser utilizado para rellenar las declaraciones juradas pre-llenadas. En porcentajes similares a los

referidos es la utilización del contenido de las facturas electrónicas es utilizado en los fines referidos previamente.

Por último se expone información relevada respecto de la digitalización de las A con relación al cobro de deuda y la lucha contra el fraude fiscal. Para el año 2017 se registró un 34,9% de deuda sobre los niveles de recaudación y las auditorías arrojaron resultados por un 7,2% de la recaudación anual y en los países de rentas bajas el porcentaje fue del 12,2 %.

Los datos aquí expuestos muestran cómo las AT fundamentalmente la de los países miembros del CIAT, haciendo uso de su autonomía, con un presupuesto acotado y con su personal con una alta carga laboral , pudieron adoptar un alto grado de avance tecnológico arrojando los datos expuestos en el presente que resultan muy positivos a priori en lo vinculado al uso de la innovación tecnológica .

En el año 2015 en la Ciudad de Panamá se dictó el Modelo de Código Tributario del CIAT con un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana.

Ya en esa oportunidad se incluye la Sección 5 llamada Administración Tributaria Electrónica. Tres (3) artículos del 96, 97 y 98 hablan respecto de las características básicas de estas AT.

Nos resulta interesante resaltar los aspectos relevantes del comentario al art 96 , que dice que: *los art 96 a 98 se agruparon en una Sección independiente que regula las Administraciones Tributarias Electrónicas , partiendo de que regula una materia que se modifica de manera vertiginosa de acuerdo a los cambios de la tecnología no puede establecerse una regulación rígida a un entorno cambiante.*

La regulación atiende al uso de las nuevas tecnologías tanto por parte de las Administraciones tributarias como por parte de los obligados y se equivale el documento electrónico al documento en papel.

2-ÁMBITOS EN LOS QUE IMPACTA LA DIGITALIZACIÓN EN LAS AATT

2-1 ESTRUCTURAS DE LAS AATT Y LA DIGITALIZACIÓN

Las estructuras organizativas de las AT han ido evolucionando a través del tiempo y estos cambios suceden cada vez más rápidamente, a continuación se exponen algunos criterios de estructura de las AT:

- Por localización geográfica
- Por funciones
- Por tipos de contribuyentes
- Otra forma es la de aquellas AATT que recaudan impuestos aduaneros y de la seguridad social

2-1-1- Estructura por localización geográfica

Es una red de agentes u oficinas con tareas similares que cubren una área determinada.

Puede ser en base a leyes tributarias o Impuestos a administrar , las distintas unidades se basan respecto de los impuestos a recaudar o controlar.

2-1-2 Estructura por Funciones

Por funciones que se realizan sobre la base del tipo de trabajo realizado por las AATT.

2-1-3 Estructura por tipo de Contribuyentes

Más moderna es la estructuración por tipo de contribuyentes, es decir de acuerdo a la característica que los define es el tipo de administración que se le brinda. También otras organizaciones agrupan su trabajo por procesos de tareas.

2-1-4 Estructura de las AATT que recaudan tributos aduaneros y de la seguridad social

Existen experiencias con resultados disímiles respecto de la estructuración de AT que recaudan íntegramente impuestos internos, impuestos aduaneros y recursos de la seguridad social. Esta última forma de organización fueron adoptados en Latinoamérica por nuestro País, Brasil y Perú.

Los países miembros del CIAT integran en un 35% las aduanas y en un 16,2% los recursos de seguridad social.

El referido autor cita que las AATT en este contexto están obligadas a ser dinámicas y que deben utilizar como herramienta para ello sus estructuras con el objeto de cumplir su función.

2-1-5 Cambios que produce la digitalización

Los cambios que se producen en las AT se vinculan con el proceso de digitalización, este entre otras cosas produce que los Contribuyentes den cumplimiento a sus obligaciones mediante plataformas web de las AT o también por aplicaciones móviles.

Esto lleva a la evaluación de seguir sosteniendo estructuras edilicias para la atención del Contribuyente y el personal afectado a esta tarea, la digitalización de la AT permite la reducción de estos costos de mantenimiento de inmuebles y/o oficinas y la reubicación de los agentes en otras áreas.

Respecto de la función de fiscalización o control, a la ya cantidad de información interna que poseen las AT como consecuencia de la transmisión que reciben de diferentes agentes de la economía local hay que sumarle los datos que se reciben de los administrados por sus actividades y/o ingresos en otras jurisdicciones como producto de convenios de información o con origen en cumplimiento de normas BEPS.

Es probable que las diferentes AATT deban adecuar mediante acuerdos gubernamentales una mejor fluidez en los circuitos de recepción de información tanto de manera local como de jurisdicciones internacionales.

Se vincula esto con el rol que deben tener las AATT, ya que la información digitalizada provee una velocidad de recepción a estos Organismos, que inevitablemente son invitados a adecuar sus procesos a esta nueva etapa de conectividad

Las AT deben orientar sus estructuras y un área fundamental es la correspondiente a informática, ya que resulta poco útil recibir un gran volumen de información sin el procesamiento adecuado de la misma.

Se recuerda que previo a la fiscalización se encuentra la etapa de investigación, con este nuevo modelo de AT, ese área deberá contar con recursos humanos y materiales que permitan un uso adecuado de la información y nuevos procesos de detección de posibles casos a auditar, atendiendo entre otras cosas la percepción de riesgo.

Como consecuencia de la digitalización las AT deben desarrollar o adquirir nuevas capacidades para nuevas formas de operar³. Fundamentalmente este proceso generó y genera un enorme flujo de datos que está generando lo que se conoce como Big Data.

Big Data representa conjuntos de datos grandes y complejos, a menudo no estructurados, Big Data no es una base de datos, son datos recopilados de una gran variedad de fuentes que incluyen internet, redes sociales, sensores, mensajes de texto, videos, imágenes y archivos de audio, así como otras fuentes a menudo no estructuradas.

Lo expuesto en el párrafo previo deja en claro que las nuevas fuentes de datos y las formas de recopilación de datos y la velocidad de adquisición de los mismos, la forma de manejo de esos datos son en extremo útiles para la toma de decisiones de las AT.

³ OECD (2019), *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, <http://doi.org/10.1787/74d162b6.en>.

Las AATT deben combinar los datos relevados mediante la Big Data de fuentes de terceros y su combinación con datos fiscales permitirá a los Organismos de ingresos desarrollar servicios personalizados.

Para que los Organismos de ingresos (AT) se conviertan en digitales, deberán revisar de forma predeterminada los mecanismos de gobernanza que han utilizado, ya que los enfoques tradicionales pueden no respaldar los servicios digitales que los usuarios requieren.

Se refiere en el texto que muy probablemente los diseños de estructuras que las AT están diseñando e instalando están en funcionamiento los próximos 10 o 15 años, algunos Organismos tributarios construyen centros de datos dedicados a concentrar todo lo vinculado a Big Data.

2-1-6 Resumen

De lo hasta aquí expuesto queda claro que la influencia de la digitalización en las AATT impactará fuertemente en la conformación de sus estructuras, ya que el área denominada en general de " sistemas", dejará de tener una función de apoyo.

Será prioritaria la dotación de esas áreas con profesionales que conozcan cómo relevar los datos que los contribuyentes / usuarios entregan en sus operaciones en línea y asociarlos a las bases de las AATT.

Además y teniendo en cuenta que la información para la verificación y control de los datos aportados por los administrados es en línea, invitara a este tipo de Organismos a evaluar si es necesario sostener las actuales estructuras edilicias y afrontar en consecuencias fuertes reformas adecuando sus organigramas a la nuevas formas de trabajo que impone tanto la digitalización de la información como el avance e instalación del teletrabajo.

Lo que sí deben preservar las AATT de acuerdo a los datos relevados es que si bien el promedio de edad de su planta es alto, la misma está altamente capacitada en las cuestiones propias de la gestión, es decir que los saberes adquiridos deben ser preservados y fuertemente apuntalados en una capacitación que no solo apunte a saber de nuevas tecnologías, sino los negocios que esta genera y para cuales es utilizada.

2-2 LA GESTIÓN RECAUDATORIA Y LA DIGITALIZACIÓN DE LAS AATT

En el presente se intenta reflejar si los crecimientos económicos con origen en la economía digital pueden ser captados actualmente por las AATT y además si el avance tecnológico en el vínculo administración/administrado impacta en la recaudación de los Estados.

2-2-1 Limitaciones recaudatorias frente a los "Gigantes Digitales"

Existe un fuerte debate a nivel mundial sobre las restricciones que poseen las diferentes jurisdicciones para gravar fundamentalmente las rentas obtenidas por las denominadas " Gigantes Digitales ".

2-2-1-1- Características de las firmas digitales que generan limitaciones

Las limitaciones subyacen en la movilidad de las mismas, en su capacidad de reubicarse en diferentes jurisdicciones con gran velocidad y una falta de definición respecto de la determinación de la fuente que produce los ingresos de este tipo de negocios, ya que por ejemplo para este tipo de empresas es fundamental la información que aportan los usuarios de las mismas.

Todo lo referido se encuentra a la fecha aún en discusión y debía, en el escenario pre-pandemia, arribar a un consenso propuesto por los miembros de OCDE /G20 BEPS para este año en curso.

2-2-1-2 Porcentaje de la economía digital sobre el PBI

Más allá de si ese consenso se logra en un contexto como el actual, respecto del impacto que produjo la pandemia en las diferentes instituciones a nivel mundial

queda claro y se coincide con Alfredo Collosa ⁴ que las AT debieran tomar decisiones para adoptar acciones para gestionar de manera más eficiente el control sobre la economía digital.

La Economía digital representa en la actualidad el 15% del PBI y se espera que entre los próximos 5 a 10 años esta crezca a un 25% del mismo.

Este impacto económico no guarda relación con la capacidad de adaptación de los fiscos, quienes más allá de la legislación vigente no logran detectar las unidades de negocios de este tipo de economías.

Recientemente en nuestro país y a raíz de la Ley de Reforma Fiscal del año 2017, se determinó que ciertas plataformas que proveen servicios en nuestro país generan un hecho imponible en sus consumidores, quien al realizar el consumo utilizando las mismas deben tributar, es decir que el impuesto, en este caso indirecto, recae sobre el consumidor.

Son muchísimas las desigualdades que estas multinacionales y la imposibilidad de gravar sus rentas, generan en las diferentes jurisdicciones en las que operan, en sus economías y consumidores y en empresas que quizás con estructuras menores se ven obligadas a pagar impuestos, pero esta cuestión no es objeto del presente trabajo.

Resulta muy interesante la opinión del autor con relación a que las AT deberían, detectar las partes intervinientes en estos negocios y ver si con las leyes actuales puede recaudar los tributos correspondientes.

Sugiere que debe la AT mínimamente debe detectar quien es el que pone el precio, a quienes pertenecen los bienes o servicios, si la plataforma es intermediaria o prestador directo.

2-2-1-3-Causas de la evasión fiscal

⁴ Collosa, Alfredo, (08/05/2019). *Administraciones Tributarias y Economía Digital*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (CIAT). Recuperado de: <https://www.ciat.org/administraciones-tributarias-y-economia-digital-el-futuro-es-hoy/>

El título otorgado a este acápite parece a priori simple o que podría enumerarse de manera taxativa estas cuestiones, pero en verdad resulta sumamente complejo determinar la multiplicidad de causales que lleva a los contribuyentes a de alguna manera realizar un fraude fiscal.

En trabajo de Nicolás Cabanette para la Universidad Nacional de La Pampa cita a Collosa respecto de la multiplicidad de factores que llevan a la evasión.

Collosa cita como posibles causales de evasión las siguientes:

- Inflación
- Desconocimiento de las obligaciones tributarias como contribuyente
- Existencia de una economía informal
- Falta de simplicidad en la legislación tributaria
- Presión fiscal excesiva.

2-2-2 Algunas de las Herramientas tecnológicas que nuestra AT utiliza:

Siempre con el objeto de reducir posibles maniobras por parte de la Contribuyente la AFIP utiliza algunas herramientas tecnológicas como:

- Servicios de declaración jurada y pago on line
- Factura electrónica: Es un comprobante de respaldo de las operaciones, pero que se confecciona vía internet mediante computadora o teléfono móvil.
- Servicio Nuestra Parte: es un servicio prestado por la Administración Tributaria, básicamente este servicio comunica al Contribuyente la información patrimonial que la Administración posee sobre Él para que este al momento de elaborar su declaración jurada no omita estos datos.

2-2-2-1 Objetivos de las herramientas tecnológicas

En trabajo que se cita ⁵ su autor resalta que estas herramientas son utilizadas con el objetivo de mejorar la tributación, pero además las mismas deben favorecer:

- Fortalecer el control
- Facilitar el cumplimiento
- Fortalecer la cultura tributaria
- Incrementar la capacidad operativa

El autor refiere que en la relación fisco - contribuyente, la tecnología tiene que actuar como un conciliador o cumplir un rol que ayude a ambas partes a poder recaudar e ingresar el tributo minimizando tanto los costos como sistemas burocráticos.

2-2-3 Algunos problemas que genera la economía digital

-Se acrecienta la desigualdad entre las empresas con presencia física y trabajadores con los gigantes digitales.

-Competencia desleal entre empresas

-Seguridad social (difícil encuadramiento de los actores).

2-2-3-1-Economía digital , difícil detección de sus operaciones.

-Existencia de varios sujetos entre comprador y vendedor (ej plataformas, afiliadores , publicistas).

-Deslocalización de las operaciones (páginas web en otros países o simulación de la localización de páginas en otros países).

-Medios electrónicos de pagos en los que puede mediar o no el uso de criptomonedas.

⁵ Cabanettes, N. (2020) *Tecnologías versus evasión fiscal: análisis del impacto de las herramientas tecnológicas utilizadas por la AT con respecto a su recaudación, simplicidad imp y evasión fiscal.*

- Resulta más fácil la detección del circuito de comercialización de bienes que el de servicios financieros.

-Análisis de las operaciones bancarias.

-Existe un reciente documento de OCDE con recomendación para intercambiar información de operaciones canceladas con criptomonedas.

- Regímenes de información que se instalan con el fin de obtener datos de operaciones digitales.

-Regímenes de retención mediante los cuales se busca captar algo de la generación de riquezas de esas operaciones.

Los datos sobre problemas de las operaciones de la economía digital y la detección de sus operaciones se relevaron de publicación de Alfredo Collosa ⁶, en esa publicación se cita el manual de gestión de riesgos del CIAT en el que se recomienda a las AATT adquirir herramientas necesarias para obtener la información de internet, depurar, identificar e integrar a las bases de datos.

Para el desarrollo de estas actividades las AATT necesitan reforzar su personal con funcionarios cuyo perfil sea técnico en informática.

La información que se obtiene de las redes debe ser asociada al resto de la información que las AATT tienen del Contribuyente.

Los inspectores deben realizar actualizaciones para obtener conocimiento sobre este tipo de economía.

2-2-4 Incidencia de las nuevas tecnologías en los objetivos de las AATT

Además con el objeto de corroborar si la digitalización incide en la mejora de las funciones de las AATT, se consultó documento para la discusión del Banco Interamericano de Desarrollo ⁷ y resultó interesante la señalización que se hace respecto de que las nuevas son disruptivas no solamente en el crecimiento

⁶ Collosa, Alfredo (17/11/2020), *Estrategias de Control de la Economía Digital, XXIX Encuentro de Administradores Tributarios*. Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Americanas.

⁷ Seco, Antonio y Muñoz, Daniel (2018), *Panorama del uso de las tecnologías y soluciones digitales innovadoras en la política y gestión fiscal*. Copyright Banco Interamericano de Desarrollo.

económico que pueden dar a la Región sino que pueden contribuir al progreso fiscal.

El documento presenta un panorama general en el uso de las tecnologías en las finanzas públicas de países de América Latina y el Caribe.

2-2-4-1 Principales problemas fiscales de ACL

- 1) Insuficiente recaudación tributaria
- 2) Ineficiente gasto público
- 3) Opacidad fiscal.

2-2-4-1-1-Insuficiente Recaudación tributaria

Según informe de Cepal del año 2016 el nivel de evasión en ACL representan el 6,7% del PBI promedio, otro de los motivos de la insuficiencia recaudatoria tiene que ver lo complejo de los sistemas tributarios, reducir la evasión y el fraude y simplificar el cumplimiento ayudara al incremento de la recaudación

El informe del BID centra su atención en que las nuevas tecnologías pueden asistir a la fiscalización tributaria con relaciones e indicios no antes vistos.

Por ejemplo el uso de facturas electrónicas y otras informaciones pueden permitir la elaboración de declaraciones juradas prellenadas que facilitan el cumplimiento y el control.

El uso de tecnologías de interfaces, blockchain como también la llamada internet de las cosas , permitirá con su potencial en países en desarrollo reducir la brecha digital incrementar cerca del 2% de recaudación en el IVA.

2-2-4-1-2 Ineficiente gasto público

Pese al aumento del gasto público y destinación de recursos a áreas claves aún persisten en ALC problemas de gestión de los recursos públicos.

El sector público de la región invierte poco y dicha inversión es de baja calidad, el gasto corriente en ALC se mantuvo constante mientras que el gasto de capital disminuyó en 10 puntos porcentuales desde la década de 1980 a 2018.

Otro factor que refleja ineficiencia en el gasto es la gestión de programas sociales y la focalización de subsidios que desvirtúan la equidad.

La digitalización puede mejorar la gestión financiera pública mediante el empleo de tecnología que permita la evaluación de los mejores precios de referencia como así también contribuir la mejora de la transparencia del gasto con atención a que estas tecnologías permiten un mayor acceso a la información de las operaciones.

2-2-4-1-3 Opacidad Fiscal

A la fecha de elaboración del referido documento del BID se informó que pese a que la región avanzó en la producción y publicación de reportes financieros. Todavía en la región falta producir, publicar y divulgar datos económicos, fiscales y financieros de manera oportuna y con mayor cobertura, los que obstaculizan que la sociedad comprenda mejor cómo se usan los recursos públicos y que resultados se alcanzan.

Para lo descripto precedentemente la tecnología puede aportar múltiples herramientas de control y transparencia.

2-2-4-2 Las nuevas tecnologías y su aplicación en las AATT

La evolución de las tecnologías originó lo que se conoce como big data / data y data analytic

2-2-4-2-1-Big data

Se caracteriza por poseer un gran volumen de información (enorme cantidades de datos se conectan y almacenan), velocidad y variedad (datos generados por correos electrónicos, videos, audios, etc.

2-2-4-2-2-Data analytic

Examen autónomo o semiautónomo de datos , para descubrir conocimientos más profundos, hacer predicciones o generar recomendaciones.

Según el informe del BID estas tecnologías son aplicables en la Administración Tributaria con mayor intensidad en las áreas de: declaraciones, pagos y cuenta corriente, fiscalización, cobranza, atención al contribuyente y política tributaria y en menor medida en el registro único.

2-2-4-3 Áreas en la que se aplican las nuevas tecnologías.

- 1) Declaraciones juradas, pagos y cuenta corriente: Una tendencia clara en el uso de las tecnologías referidas en la región es el prellenado de declaraciones juradas. La AT prepara con sus datos las declaraciones juradas que deben ser aceptadas o declinadas por los contribuyentes. Se considera uno de los instrumentos más importantes para facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, minimizando el fraude , omisión u olvido por parte de los administrados.
Las DJ de prellenado se realizan con la multiplicidad de información con la que cuenta la AT, proveída mediante la facturación electrónica, DDJJ de los Contribuyentes y mediante el recupero de información de terceros.
- 2) Registro unico de Contribuyentes: Mediante este sistema se intenta verificar la información aportada por los contribuyentes que se registran, mediante este procedimiento se pueden determinar indicios de riesgo, colabora analizando los datos de integrantes, socios, contadores y abogados por ejemplo si se trata de empresas problemáticas en lo tributario, sociedades fachadas o empresas creadas para cobrar créditos tributarios. Corresponde analizar el

equilibrio entre este método de control y análisis y la flexibilidad para que las empresas puedan dar altas y bajas sin demasiadas trabas que creen barreras a una actividad lícita.

- 3) Fiscalización y auditoría: Se busca informar los procesos de auditoría para hacerlos más focalizados y eficientes y de esta manera contribuir a reducir la evasión.

Para esto se obtienen datos propios de las AATT y datos externos, se prevé en este marco la realización de convenios institucionales con el objeto de relevar datos que hagan a la cuestión impositiva.

Otra herramienta que se debe utilizar por parte de las AT es el intercambio internacional de información entre jurisdicciones bajo el patrocinio de organismos internacionales.

- 4) Cobranzas: Se busca mediante la tecnología elaborar modelos predictivos para determinar grupo de deudores y posibles incobrables, para poder ejercer sobre ellos los modelos de cobranzas a ejercer.
- 5) Atención al contribuyente: Big data y data analytic permite mejorar la relación contribuyente - fisco, ya que mediante por ejemplo el relevamiento de los correos remitidos por los contribuyentes, se pueden crear respuestas estandarizadas a problemas comunes y colgarlas en la página de las AATT correspondientes.
- 6) Política Fiscal: A través de la tecnología se pueden elaborar modelos que permiten evaluar el impacto de diferentes cambios en las políticas tributarias.

2-2-5 Resumen

El objetivo de este ítem era vincular al avance tecnológico con el incremento de la recaudación, se buscó determinar que la tecnología impacta de manera positiva en la función recaudatoria de las AATT, para eso se analizó lo que se denomina economía digital y las herramientas con las que cuentan las AATT.

No se pudo recuperar datos concretos que permitan reflejar la incidencia porcentual que provoca la digitalización de las AATT sobre la recaudación, pero si se logra reflejar datos sobre lo que representa la economía digital en el PBI hoy y su proyección de crecimiento.

El análisis permite vincular que las herramientas tecnológicas para la generación de los negocios digitales citados en el presente, también pueden y deben ser utilizadas por las AATT para recolectar datos sobre los contribuyentes que permiten establecer modelos sobre los que las administraciones pueden activar acciones de verificación y control.

Asimismo se expuso los principales problemas de política fiscal y las soluciones que la digitalización provee para dar solución a los mismos.

2-3 DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES E INFORMACIÓN DIGITAL

Es la relación con el Contribuyente en base al manejo de la información que las AT poseen de los mismos.

En especial se atenderá la protección de los datos fiscales que las AT poseen a través del:

- secreto fiscal
- intercambio de información
- protección de datos personales

Las AATT deben extremar las medidas con el fin de evitar la filtración de los mismos, ya que esto provoca la pérdida de confianza en la relación AT - Administrado, y de esta manera se perdería por ejemplo uno de los principales

beneficios de la digitalización que es la toma de conocimiento de la producción de un hecho imponible, en el mismo momento que se produce.⁸

Respecto de los derechos del Contribuyente en Asamblea General del CIAT del año 1996 se aprobó la Carta "Atributos Mínimos para una sana y eficaz administración tributaria" y en la misma se estableció que para garantizar la confianza de los Contribuyentes se requiere:

-Una administración que garantice la aplicación justa, confiable y transparente de las políticas y leyes fiscales, el acceso, al servicio confiable y la consulta con los Contribuyentes.

-Que la administración garantice el rápido procesamiento de las solicitudes de los Contribuyentes (reintegros, prórrogas, etc), resolución de apelaciones y respuestas oportunas y precisas a sus consultas.

-Que la administración y el resto del gobierno colaboren para crear conciencia tributaria, haciendo presente a los Contribuyentes sus obligaciones tributarias a través de la implantación de una estrategia de comunicación integral que incluya formularios, guías, información pública, educación y asistencia en los que se utilice un lenguaje sencillo.

-Que la Administración garantice los derechos de los Contribuyentes difundiendo entre estos y entre sus funcionarios y haciéndolos respetar.

En el Modelo de Código Tributario CIAT (2015)⁹ se contempla la figura del Defensor del Obligado Tributario en el art 76 "Se podrá crear la figura del Defensor del Obligado Tributario, como una entidad pública independiente de la Administración Tributaria, con el fin de garantizar la oportuna atención, el respeto de los Derechos de los Obligados Tributarios y usuarios aduaneros, y la imparcialidad

⁸ Collosa, Alfredo (2020). Digitalización de las Administraciones Tributarias y Derechos de los Contribuyentes. Centro Interamericano de Administración Tributarias. (CIAT). Recuperado de: <https://www.ciat.org/digitalizacion-de-las-administraciones-tributarias-y-derechos-de-los-contribuyentes/>

⁹ Modelo de Código Tributario del CIAT. (2015), Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

en la asistencia y actuaciones en el ejercicio de sus funciones legales por la Administración Tributaria”

En Argentina existe la Defensoría del Contribuyente y usuario del Servicio Aduanero que se encuentra dentro de la estructura de su AT, se observan en la página oficial de la misma información sobre los derechos y obligaciones de los Administrados que reflejan los principios de la carta referida precedentemente.

Se cree conveniente que este Cuerpo sea autónomo y externo a las AT, pero según datos (Isora) solo un 29% de las AT cuentan con este Organismo fuera de sus estructuras.

En este contexto en el que la digitalización colabora tanto con la creación de nuevos modelos de negocios de difícil detección en general para las AT, que por ese motivo las mismas intensifican los procedimientos para obtener rápidamente la información vinculada a posibles hechos impositivos y que además la denominada “planificación fiscal” se vuelve más agresiva ya que la propia intangibilidad de estas estructuras les otorga una pronta movilidad es donde se intensifica por decirlo de alguna manera la puja entre Contribuyentes y AT.

Es en este proceso, que sin descuidar su principal finalidad las AT deben brindar a sus Contribuyentes y/o administrados la tranquilidad que la información que ella posee sobre los mismos, está a resguardo de posibles fraudes, adulteraciones o filtraciones.

Para lo referido tanto las legislaciones impositivas como la reglamentación vinculada a la operatoria del Organismo deben estar acordes a la disrupción tecnológica o digital.

La digitalización debe para las AT ser útil para el fomento de la transparencia fiscal clave para combatir delitos como la corrupción, lavado de activos y narcotráfico y la evasión tributaria, pero todo este tráfico de información debe realizarse de manera tal que brinde la más estricta seguridad a los Contribuyentes.

Las AATT deben compatibilizar que los servicios tributarios encajen con los servicios que utilizan los consumidores o usuarios. (ver cita 4)

No está demás aclarar que el trabajo de captar los intereses y movimientos digitales de los posibles Contribuyentes recae en las AATT quienes son las principales interesadas al respecto y son ellas quienes deben posicionar sus

servicios para ayudar y orientar a sus contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

Muchas AATT decidieron agrupar los servicios gubernamentales en torno a eventos claves de la vida de sus Ciudadanos y familias por ej: el inicio de una relación, el nacimiento de un hijo, el registro de una empresa, el inicio de estudios universitarios o terciarios, el inicio de un empleo, la compra de una vivienda, la jubilación o la muerte de un miembro de la familia por citar algunas cosas.

Lo expuesto invita a crear un vínculo en el que para el Contribuyente en el que la declaración y pago de impuesto no resulte más complejos que ver una película en línea, por lo tanto los servicios deben alinearse con el entorno natural del Contribuyentes modernos atendiendo software de contabilidad y mantenimiento de registros, banca en línea y atender la información que proveen las redes sociales.

Poder aportar a este datos fiables para que de manera simple pueda realizar su determinación tributaria, esta recomendación que se expone en el referido trabajo de OCDE, se relaciona directamente con la información que provee nuestra AT en el sistema en línea denominado "Nuestra Parte".

Sugiere además como recomendación para las AT que atento que los contribuyentes suelen reunirse en foros on line o redes sociales para tratar cuestiones tributarias y recibir asesoramiento , para garantizar que la información recibida por los Contribuyentes sea precisa y esté actualizada las diferentes AATT deberían tener presencia y monitorear estas iniciativas, seria para la mayoría de las AATT un nuevo posicionamiento como parte de ecosistemas más amplios y un nuevo canal de comunicación.

Las AT deben considerar cómo se personalizan sus servicios para adaptarse a una variedad de necesidades de los Contribuyentes.

OCDE invita a las AT a prestar especial atención a dos (2) segmentos de usuarios: a) los jóvenes quienes van a estar más familiarizados con la tecnología y con el uso de dispositivos móviles y b) con los intermediarios fiscales, como contadores, asesores financieros y planificadores fiscales ya que a medida que aumente el nivel de madurez digital de estos proveedores de servicios y sus clientes le demandan a la AT servicios más sofisticados.

Los Organismos tributarios comenzaron su adaptación también respecto del uso de redes sociales, cada vez más los usuarios o Contribuyentes participan e interactúan mediante estas y de esta manera esperan respuestas rápidas en todo momento de parte de las AT en general mediante mensajes cortos y muy probablemente en diferentes horarios a los previamente establecidos para el contacto con sus Contribuyentes.

Las AT deben contar con las herramientas y recursos humanos para satisfacer esta nueva necesidad siempre analizando las diferentes franjas etarias de sus usuarios, conjuntamente como se ha referido ya a la seguridad de los datos que los usuarios generan o estas tengan.

Se deben establecer principios claros y transparentes para el uso de dicha información, acceso y control de datos, protección y seguridad, compromiso y fundamentalmente el uso que se le dará a la información.

Se plantea que los Contribuyentes pueden elegir el canal de comunicación con la AT que más cómodo según sus necesidades por ejemplo uso del portal, centros de llamadas, plataformas móviles o el acceso a servicios electrónicos.

OCDE (8) propone lo que se denomina archivo único del Contribuyente: El objetivo es recopilar toda la información del Contribuyente en un único archivo en el cual se recopile toda la información recibida de diversas fuentes, de esta manera se cree que además de evitar la duplicación permite que los datos estén mejor organizados para la entrada, el acceso y el intercambio, lo que ahorra memoria, recursos informáticos y humanos y permite que el personal de las Organizaciones Tributarias y los Contribuyentes accedan y utilicen conjuntos de datos consistentes independientemente de su ubicación física o las plataformas utilizadas.

A continuación abordaremos los temas referidos al inicio del presente acápite vinculados con la relación de los administrados con las AATT vinculados al secreto fiscal, intercambio de información y protección de datos personales.

2-3-1 Secreto Fiscal

Abordaremos el presente ítem desde la doctrina y legislación local.

2-3-1-1 Características del Instituto del Secreto Fiscal

En palabras del los autores Gomez y Folco¹⁰ este instituto “ trata de asegurar la confidencialidad de ciertas informaciones, de manera tal que los contribuyentes tengan la certeza absoluta que lo que han declarado en el ámbito tributario no será informado a ninguna persona, aventando el riesgo de difundir secretos comerciales, industriales, etc , lo cual ha permitido a nuestro Máximo Tribunal que se trata pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública”.

2-3-1-2 Legislación vigente en nuestro país.

En nuestro país el secreto fiscal está normado en el art 101 de la Ley 11.683 (mod por la Ley), en ese artículo se dispone que los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la AFIP están obligados a guardar secreto de toda aquella información que llegue a ellos en el desempeño de sus funciones .

Se resalta respecto de este último párrafo que no podrán divulgar la información que hubiese llegado a su conocimiento ni siquiera a requerimiento del interesado, salvo a superiores jerárquicos.

2-3-1-3 Alcance del secreto fiscal

No están alcanzados por el instituto del secreto fiscal los datos referidos a :

- Falta de presentación de las declaraciones juradas.
- Falta de pago de obligaciones exigibles.
- Los montos resultantes de las determinación de oficios firmes y de los ajustes conformados.
- Las sanciones firmes por infracciones formales o materiales
- El nombre del Contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales.

Sobre los datos citados precedentemente la AFIP podrá darlos a conocer en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

¹⁰ Gomez, Teresa y Folco, Carlos M. *Procedimiento Tributario Ley 11.683 Decreto 618/97*. 4ta edición pág 446/7

2-3-1-4 Supuestos en los que no rige el Secreto Fiscal

- En caso de desconocerse el domicilio del responsable y necesitar realizar notificaciones por edictos.
- Para los Organismos recaudadores Nacionales, Provinciales y Municipales siempre que la información aportada se vincule con la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos que corresponden a estas jurisdicciones.
- Para personas, empresas o entidades a quienes la AFIP encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de esos fines. En el caso que alguna de estas entidades divulgue la información que obtiene , su conducta encuadra en el art 157 del Código Penal.
- En caso de remisión de información a AATT del exterior en el marco de acuerdos de cooperación internacional se debe: 1) tratar a la información recibida con las características del secreto fiscal que aplica a la información que la AT releva en el país y 2) La información que se entrega debe ser entregada solamente a personal o autoridades vinculados a cuestiones que tienen que ver con la tributación.
- Para las autoridad competente de los Convenios para evitar la doble imposición celebrados por nuestro país en el marco de un procedimiento mutuos de acuerdo.
- Respecto de los balances o estados contables de los contribuyentes ya que los mismos tienen el carácter de públicos
- Para la Anses siempre que las informaciones respectivas estén vinculadas a la prevención y fiscalización del fraude en el otorgamiento de prestaciones o subsidios.

2-3-1-5 Criterios del Fisco Nacional

En general el ente recaudador es reticente a aportar cualquier tipo de información a terceros que haya sido recogida por el Organismo en el marco de la relación jurídica tributaria.

En publicación de marzo de 2018 Grosso Sheridan ¹¹ se hace referencia a varios antecedentes administrativos sobre los cuales de manera breve se hace referencia a la actitud del Fisco frente al instituto del secreto fiscal:

En el dictamen 79/1996 se analizaba si la mención del CUIT era violatoria del instituto, se llegó a la conclusión de que no era violatorio por tratarse de un dato identificatorio.

La Administración de negocios información respecto del proceso de una fiscalización que cuyo origen era una denuncia del solicitante de esa información, esto según dictamen 66/1996.

En el año 1997 mediante el dictamen 20 de ese año, se concedió información a la Auditoría General de la Nación, advirtiendo a este Organismo solicitante que la información aportada estaba amparada por el secreto fiscal.

Posteriormente frente al requerimiento de información respecto de la condición de gran contribuyente o no de una Administrador, el Fisco optó por no dar respuesta a lo requerido ya que se trata de información patrimonial, dictamen 47/1999.

El ente recaudador en el año 2009 finalmente emite una disposición en la que da una serie de directivas a sus funcionarios para que éstos analicen la información solicitada por terceros y ante la posibilidad de violación de la Ley en vigencia no aporten de forma alguna información vinculada a cuestiones económicas patrimonial.

En esta disposición del Ente recaudador, además de lo descrito, admite otros motivos para brindar información a ciertos solicitantes, ya que la información aportada a estos entes no es para un rédito personal de los mismos, sino en busca

¹¹ Grosso Sheridan, Walmyr H , Permeabilidad del Secreto Fiscal. Una cuestión que falta legislar adecuadamente. Marzo/2018. Cita Digital EOLDC97423A Errepar On line (consulta 23/10/20).

de un bien común para la sociedad por los temas involucrados, de esta manera además de los ya referidos solicitantes que taxativamente refiere el art 101 de la Ley 11.683, pueden requerir información:

-Organismo nacionales, provinciales, municipales, CABA cuando tengan al declarante bajo inspección.

- Defensoría del pueblo de la Nación.

- Personas contratadas por la AFIP.

-Cámara de Diputados y Senadores de la Nación cuando realicen tareas investigativas

-Ministerio Público Fiscal y sus unidades de investigación.

-Unidad de Información Financiera

-Auditoría General de la Nación y Sindicatura General de la Nación.

-Banco Central de la República Argentina

-Comisión Nacional de Valores

2-3-1-6 Secreto Fiscal Versus garantías constitucionales

El autor referido opina que este instituto se debilita frente a las garantías constitucionales de un tercero, sostiene que no es oponible si deriva en una violación de los derechos y garantías.

Refiere el autor al art 28 de nuestra Constitución Nacional ya que este establece que *“los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”* .

Los anteriores artículos son los del 14 al 20 que hablan de los derechos y garantías del Ciudadano, es decir que ninguna ley debería incidir sobre los mismos

2-3-2 Intercambio de información Tributaria

Las AATT tienen hoy además de la función de recaudar tributos, la de no afectar la competitividad internacional de su país con un diseño ineficiente del

sistema tributario y de extender la capacidad del fisco de controlar operaciones por fuera de las fronteras de sus países.¹²

Resulta fundamental que funcionarios de la AATT conozcan el escenario internacional y la forma de operar de las AATT de otros países. Esta información debe ser utilizada para la creación de sistemas tributarios que puedan interactuar de manera armónica.

Lo referido siempre se vincula con la denominada planificación fiscal o planeación fiscal agresiva, de esta manera los gobiernos deben atender dos (2) cuestiones fundamentales: 1) impulsar acciones para evitar prácticas tributarias nocivas y 2) incentivar y aplicar la cooperación internacional administrativa y toda sus modalidades.

Respecto del intercambio de información la comunidad internacional acuerda que la misma debe estar reglamentada para que de esta manera se pueda formalizar el intercambio.

2-3-2-1- Bases Legales para el intercambio

Las bases legales para este intercambio pueden adoptar las siguientes formas:

- Cláusulas incorporadas en tratados para evitar la doble imposición.
- Acuerdos internacionales específicos para el intercambio de información.
- Acuerdos de asistencia judicial internacional aplicables en caso de crímenes tributarios
- Cuando existen organizaciones supranacionales pueden existir normas al respecto.

Las AATT previo a requerir información a otros estados, no solo debe agotar la información que poseen en sus bases y utilizar sus potestades de verificación y

¹² Arias Esteba, Isaac Gonzalo, Aspectos a considerar para un efectivo intercambio de información tributaria.

fiscalización sino que además rastrear información en medios de comunicaciones y redes sociales.

Para el intercambio de información contamos con el modelo OCDE, el modelo ONU y el modelo de Pacto Andino, pero se pone de manifiesto que es necesario contar con acuerdos específicos para el intercambio de información, no resulta útil o eficiente la inclusión de una mención en el tratado.

2-3-2-2 Las modalidades de intercambio de información son :

- A requerimiento
- Espontáneo
- Automático

2-3-2-2-1 Intercambio a requerimiento

Una autoridad competente le solicita información en particular a otra autoridad competente, respecto de un contribuyente o grupo de contribuyentes sobre períodos fiscales determinados.

2-3-2-2-2 Intercambio Espontáneo

Consiste en el envío de información a otra parte contratante sin que ésta lo haya requerido previamente y que además esa información sea relevante para la parte receptora.

Este tipo de intercambio depende de la capacidad y nivel de actividad de los funcionarios de la parte que envía la información y suele resultar útil porque son estos mismos funcionarios de otra jurisdicción quienes detectan a individuos y empresas en operaciones durante o después de una auditoría o investigación tributaria.

Las distintas jurisdicciones deben estimular el intercambio espontáneo de información de manera espontánea, siempre con el objetivo de estimular a los

funcionarios de las AATT, el autor recomienda por ejemplo publicar estadísticas de intercambio de información por parte de estos organismos.

2-3-2-2-3 Intercambio Automático

Este sistema también llamado de rutina consiste en el intercambio de información a granel de una jurisdicción a otra de manera sistemática y periódica de Contribuyentes con operaciones en el país fuente informando al país de residencia.

Algunos de los datos útiles que se transmiten por medio de este tipo de intercambio se refieren a cambio de residencia, la compra o venta de bienes inmuebles, devoluciones de IVA, etc.

2-3-2-2-4 Intercambio vinculado a actividades específicas

Otra forma de intercambio de información es la que se refiere al intercambio vinculado con actividades específicas, se busca relevar información sobre actividades de todo un sector económico y no contribuyentes en particular.

Con este intercambio se busca obtener datos generales sobre la industria a nivel mundial que le permita realizar a los inspectores de las distintas AATT realizar inspecciones más efectivas por el mejor conocimiento del sector económico.

2-3-2-2-5 Fiscalización Simultánea

Fiscalización Simultánea: Se trata de un acuerdo entre dos o más países para fiscalizar de manera simultánea e independiente cada uno en su territorio a un Contribuyente o contribuyentes.

Países que han llevado este procedimiento adelante durante un periodo de tiempo considerable reportan que se trata de una herramienta útil para el relevamiento de información.

2-3-2-2-6 Características, celeridad y oportunidad del intercambio

Los citados procedimientos de intercambio deben guardar, además de las formalidades pertinentes y requeridas, la condición de celeridad en la solicitud y respuestas, un intercambio de información demorado por la burocracia no resulta un intercambio efectivo.

En reciente publicación de Porporatto, Pablo ¹³ quien define al intercambio de información como una herramienta fabulosa de las AATT, imprescindible para lograr una correcta tributación en un mundo altamente interconectado, globalizado y digitalizado, el concepto de intercambio de información según este autor estaría subsumido dentro del concepto de cooperación administrativa internacional dentro del campo tributario.

El intercambio de información no es irrestricto, tiene ciertas limitaciones dados por los convenios y/o acuerdos suscriptos entre los países, las propias legislaciones locales y fundamentalmente los límites tienen origen en los derechos y garantías, el autor opina y se coincide con el mismo que cuanto más se respeten los mismos mas facil sera el intercambio de información entre los Contribuyentes y las AATT y luego entre estas.

En principio las AATT consideraron que el intercambio de información tiene como objetivo la correcta aplicación de los tributos y evitar el fraude fiscal, pero con el tiempo se pudo detectar que también es una herramienta útil para que no haya competencia desleal entre las jurisdicciones llamadas opacas y las que no y esta misma situación también se replica en los propios Contribuyentes.

Respecto del intercambio de información los estándares actuales de acuerdos específicos OCDE y tratados tributarios actuales eliminan toda posibilidad de oponer limitaciones locales, no obstante esto , subsisten alguna limitaciones que se exponen:

- Prohibición de revelar secretos comerciales e industriales.
- El Secreto Profesional de los abogados

¹³ Porporatto, Pablo, *Derechos y Garantías de los Contribuyentes con relación al intercambio de información tributaria. Situación Argentina*. Consultor Tributario Errepar. Cita Digital EOLD101686A

- Protección de datos de carácter personal
- Derecho a no autoinculparse.

A los Contribuyentes los asiste el derecho y la garantía de que la información que se intercambie será utilizada para los fines requeridos y que se le den las garantías de confidencialidad y manejo seguro para evitar posibles fugas.

Si el intercambio de información no cumple con las formalidades requeridas pueden incumplir derechos tan fundamentales como la propiedad, el secreto empresarial, la confidencialidad de la información, la seguridad jurídica y la legalidad.

Resulta conveniente recordar que según la legislación de los diferentes países los datos relevados por las AATT son de naturaleza confidencial y protegida, sujetas a estrictas reglas de secreto tributario.

Para OCDE dentro de los derechos de protección de los Contribuyentes relacionados con el intercambio de información, aplicables en general en el país que va a transmitir la información, el requerido, además del derecho de notificación, se pueden dar dos categorías más garantistas que son: derecho a consulta o audiencia y derecho a intervención.

El ejercicio de estos derechos tan garantistas pueden llegar a impedir la concreción del intercambio motivo por el cual en este sentido OCDE prioriza la verificación del cumplimiento de los tributos y evitar el fraude fiscal y con respecto a los Contribuyentes observa el control de los derechos y garantías que los asiste corresponde a la normativa vigente en cada país.

En un contexto de alta y progresiva digitalización de la economía y en el que las AATT incorporan nuevas tecnologías y gestión tanto en la asistencia e información para el cumplimiento como en las estrategias de control y represión del incumplimiento.

El autor referido cita experiencias vinculadas al uso de las tecnologías y el intercambio de información, basada en tecnologías blockchain e intercambio de información en la nube en forma inmediata de datos tributarios. Un entorno de e-tributos puede llevar a prestar mayor atención a los derechos y garantías que le asisten a los Contribuyentes y además ser replanteados.

2-3-2-3- Definición de Interoperabilidad

En el Marco Iberoamericano de Interoperabilidad se recoge para el ámbito de la administración electrónica como definición de interoperabilidad a la habilidad de las organizaciones y sistemas dispares y diversos para interaccionar con objetivos consensuados y comunes y como finalidad de obtener beneficios mutuos.

2-3-2-4 Elementos sobre disponibilidad e intercambio de datos

En informe de OCDE se refleja que más de 90 jurisdicciones que participan en una iniciativa de transparencia global bajo el CRS que desde el 2018 a la fecha han intercambiado información sobre 47 millones de cuentas en el extranjero, con un valor total de 4,9 billones de euros.

La iniciativa de intercambio automático activada a través de 4.500 relaciones bilaterales, marca el mayor intercambio de información de la historia.

La divulgación voluntaria de cuentas extraterritoriales, activos financieros e ingresos en el periodo previo generó más de 95 millones de euros en ingresos adicionales en impuestos, intereses y multas, para los países de OCDE para el periodo 2009 a 2019.

2-3-3 Protección de los datos personales de los Contribuyentes

En el proceso de intercambio de información existe para el Contribuyente el riesgo de filtración o fuga de sus datos personales, patrimoniales y comerciales.

El art 21.1 de la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en asuntos tributarios OCDE, prevé que : “ Nada de lo dispuesto en el presente convenio se interpretará en el sentido de que limite los derechos y garantías otorgados a las personas por la legislación o la práctica administrativa del Estado requerido ”.

2-3-3-1 Modelos de Convenios

Los modelos de convenio de OCDE, de ONU, ni de los Estados Unidos, ni las directivas de la UE regulan de forma mínima los derechos de los Contribuyentes.

Tampoco los derechos de los administrados es algo que se regule de manera interna en los Estados. ¹⁴

Es probable que el intercambio de información entre AATT se realice siempre con el claro objetivo de evitar el fraude fiscal, la doble imposición o la doble no imposición, y se lleva a cabo sin atender los derechos de los Contribuyentes.

En el presente se expuso ya el resguardo que las AATT deben tener sobre la información que recaba, esta información de naturaleza confidencial y protegida, sometida a estrictas normas de secreto fiscal y sometida a derechos y garantías de los Contribuyentes en cuanto al relevamiento y uso de la misma por parte de las AATT.

2-3-3-2 Intercambio de Información entre AATT y Secreto Tributario

Cordon Ezquerro opina y se coincide con dicha opinión que el intercambio de información entre AATT debería estar sujeto a las mismas normas de secreto tributario, esa información debería ser revelada únicamente a personas autorizadas y para el fin requerido.

2-3-3-3 Tipos de Estados frente al envío de información tributaria

Lo expuesto hasta aquí nos permite distinguir dos (2) tipos de Estados.

¹⁴ Cordon Ezquerro, Teodoro, Los Derechos de los Contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones Tributarias

2-3-3-3-1 Estado Garantistas

Son aquellos que le otorgan una prioridad mayor a los derechos y garantías de los Contribuyentes y de esta manera son más reticentes a recibir y enviar información, ya que la información recibida del estado remitente sino guarda las garantías correspondientes no será oponible ante los tribunales.

2-3-3-3-2 Estados menos garantistas

Estos Estados dan mayor prioridad a la herramienta de intercambio como política anti fraude fiscal, pero en detrimento de los derechos y garantías de los Contribuyentes.

Esta baja protección de los administrados puede provocar en estos una menor colaboración con las AATT y de esta manera también un calidad deficiente en la calidad de la información relevada.

2-3-3-4 Derechos de participación de los Contribuyentes en el proceso de intercambio de información, según OCDE:

2-3-3-4-1 Derecho de notificación

De esta manera se le informará al contribuyente de la información a remitir, país que solicitó la información, impuestos afectados, norma legal que regula el intercambio y la eventual oposición a dicho procedimiento.

Ahora bien, los datos que ya están en poder de la Administración y que hayan sido recabados por esta de acuerdo a la normativa vigente y siguiendo los procedimientos legales establecidos, no avalan que las AATT pueda ser usada o transferida sin el consentimiento de los obligados tributarios.

Se aclara entonces que pese a haber obtenido la información de manera correcta la remisión de la misma en un intercambio sin el consentimiento y/o

conocimiento del administrado puede impactar en una baja en la calidad de sus derechos y garantías.

2-3-3-4-2 Derecho de Consulta o audiencia

Además de la notificación se le debe dar audiencia al afectado antes de enviar la información al estado solicitante.

2-3-3-4-3 Derecho de Intervención

Con estos derechos el afectado puede someter a control administrativo y jurisdiccional la legalidad de intercambio de información antes y después de su ejecución.

La solicitud de información de otra jurisdicción es un acto administrativo y de esta manera podría ser recurrible la decisión de las AATT de compartir información.

2-3-3-5 Divergencias entre intercambio de información tributaria y derechos de los Contribuyentes.

En este trabajo ya se citó las diferencias o confrontación que surgen entre el intercambio de información y los derechos del Contribuyente, tanto para OCDE como para la UE resulta prioritario las cuestiones del intercambio de información, como preeminencia en la lucha contra el fraude fiscal internacional.

Para estos organismos el uso de los derechos del Contribuyente citados con anterioridad pueden interferir e incluso impedir el intercambio de información.

El obligado tributario posee derechos sobre la jurisdicción que recibe la solicitud de información y que además posee los datos a remitir , es por eso que para hacer valer esas garantías sobre sus datos debería poder tomar conocimiento sobre el requerimiento cursado y la posibilidad de impugnar este o el envío de los datos solicitados.

2-3-3-6 El Defensor de los Contribuyentes

Resulta pertinente a la luz de los temas desarrollados en el presente acápite y a la luz de la necesidad de protección y asesoramiento de sus derechos y también de sus obligaciones, que los administrados tributarios puedan contar con un ente de asesoramiento y protección.

La figura referida podría ser el denominado defensor del contribuyente o ombudsman, se cita a Acevedo, Rodolfo y Caputo, Romina ¹⁵ En la publicación referida se referencia a Costa Valdes quien define a la relación tributaria es una relación jurídica y no una relación de poder.

2-3-3-6-1 Relación Estado / Obligado Tributario

Pero el Estado en esta relación desarrolla tres (3) roles, creador de la obligación, acreedor de ella y juez de los conflictos que se presentan.

2-3-3-6-1-1 Inconvenientes en la Relación Estado / Obligado Tributario

La doctrina categorizó tres (3) inconvenientes en esta relación:

- a) arbitrariedades cotidianas: resultan habituales y con impacto menor pero representan para el Contribuyente una carga fiscal no legislada.
- b) arbitrariedades procedimentales: generadas por abusos en el ejercicio de sus facultades de aplicación, verificación y percepción asignadas al Fisco, como también en la reglamentación e interpretación de normas.
- c) arbitrariedades por omisión: todas ellas derivadas del silencio o inacción absoluta o en tiempos útiles por parte de la administración.

¹⁵ Acevedo, Rodolfo, Caputo Romina, La Implementación de la figura del Ombudsman Tributario. Septiembre 2016. Editorial Errepar. Cita Digital EOLDC094728A

Con la digitalización de las AATT, muchos de estos conflictos fueron subsanados, pero aparecen nuevos. Entre otros el objetivo de la implementación de servicios informáticos generales tuvo como uno de sus objetivos minimizar los errores humanos en la confección y procesamiento de formularios.

Atendiendo estas cuestiones las AATT crearon sectores dedicados a la defensa del Contribuyente.

2-3-3-7 Defensoría del Contribuyente

En nuestro país la Defensoría del Contribuyente y el usuario aduanero se trata de una dependencia más del Órgano recaudador,

Sus objetivos son mejorar la transparencia administrativa, proteger los derechos, garantías e intereses de los Contribuyentes, asegurar el equilibrio entre Fisco y los particulares, no tiene jurisdicción, aconseja, orienta y guía a los Contribuyentes. También y de manera adicional desarrolla actividades pedagógicas.

En otros países figuras similares a las descritas fueron generadas pero por fuera del ámbito de las AATT, es decir como un ente por fuera de las AATT.

Consideramos que esta es la mejor propuesta para los Contribuyentes quienes seguramente sentirán mayor confianza en realizar los reclamos y consultas sobre los conflictos que trae la relación con las AATT.

Resulta claro que si la Defensoría del Contribuyente es un Órgano por fuera de las AATT, esta puede intervenir asistiendo a los administrados también en las problemáticas referidas al intercambio de información, limitando las potestades de las AATT frente a los Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

2-3-3-8 La Ley de protección de datos personales y la información tributaria.

Los datos personales proporcionados por los responsables o terceros recabados por la AFIP se hallan sujetos a las disposiciones de la Ley 25.326 (de protección de datos personales).

Específicamente se deben ajustar a que los datos que se recojan sean ciertos, adecuados, pertinentes y no excesivos con relación al ámbito y la finalidad para lo que se hubieren obtenido y no pudiendo ser utilizado para otras cuestiones distintas a las que originaron su recolección.¹⁶

El titular no solamente guarda derecho a acceso a la misma, sino que puede solicitar su actualización, modificación o supresión y en caso de negarse esto puede recurrir a la figura del Habeas Data.

La acción de hábeas data, prevista en nuestra Constitución Nacional, es una acción rápida y expedita que requiere el dato objetivo de una información falsa o agravante, que por ser fuente de información pública o de circulación restringida afecta la honorabilidad o actividad de una persona.

La Ley 25.326 tutela la protección integral de los datos personales, no solo los que dañen la moral, sino también aquellos que permitan la identificación del Contribuyente.

El resguardo del objeto por el cual fue relevada la información y el uso de la misma para la finalidad que fue recabada resulta trascendental para la protección de los derechos constitucionales.

Según Elvira Balbo¹⁷ el dato tributario es distinto al dato personal de la Ley 25.326 y tampoco se encuentran citados como los datos sensibles enunciados en el art 2 de esa Ley.

Se aclara en esta instancia que para la Ley citada los datos personales son: información de cualquier tipo, referida a personas físicas o de existencia ideal determinadas o determinables.

Datos sensibles: datos personales que revelan origen racial y étnico, opiniones políticas, convicciones religiosas, filosóficas o morales, afiliación sindical e información referente a la salud o a la vida sexual.

Entiende la autora que el dato tributario pertenece a un tercer grupo, con características mixtas y de esta forma debe ser receptado en una norma.

¹⁶ Masciotra, Mario, *La Información Tributaria Tutelada por la Ley de Protección de datos personales*, 2006, www.saij.jus.gov.ar, Cita Digital: DACF060110

¹⁷ Balbo, Elvira, *La Protección del dato Tributario*, 2003. La Ley Online.

Parte de la información en poder de la administración tributaria podrá tener el tratamiento del dato personal, pero otra parte debe considerarse reservada y sólo en casos específicos podrá ser cedida o puesta a disposición de usuarios no privilegiados.

2-3-3-9 Jurisprudencia: “ECHEGARAY, Ricardo Daniel, y otros s/ falso testimonio” - Causa 2610 Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 4

Se cita respecto a esta temática un caso que involucró a quien fuera Administrador Federal de la República Argentina por el periodo 2008 - 2015 , Ricardo Echegaray fue acusado conjuntamente con otros funcionarios de utilizar información confidencial para denunciar penalmente en el año 2014 a Alfonso Prat Gay.

Descripción de los sucesos que originaron la referida causa:

Un ingeniero en sistema Italo Francés que trabajó durante 10 años en el HSBC de la Ciudad de Ginebra, Suiza, copia datos de 130.000 cuentas secretas en las existían millones de dólares y euros sin declarar. ¹⁸

Este experto en informática escapó con la información lograda hacia Francia, donde entregó la misma a las autoridades fiscales de ese país. Este acontecimiento generó una de las grietas más grandes del secreto bancario de uno de los paraísos fiscales más importantes en aquel momento.

Según el HSBC y las autoridades suizas , el ingeniero robó esa información para venderla, el involucrado sin embargo aduce haber intentado comunicar esta situación a la autoridades Suizas y no haber sido escuchado.

Las autoridades francesas entregaron al entonces titular de la AFIP un CD encriptado con las fichas de todos los clientes argentinos.

En nuestro país hacia el año 2015 se creó una Comisión Bicameral cuyo objeto fue analizar las posibles actividades ilícitas del HSBC en nuestro país.

¹⁸<https://www.aimdigital.com.ar/politica/hsbc-la-mega-causa-de-lavado-y-evasion-queda-en-la-nada.htm> -consulta de fecha 22/11/2020.

Las actividades de esa Comisión tienen origen a partir de las bases de datos que recibió el Administrador Federal Ricardo Echegaray en el marco de un convenio para evitar la doble imposición entre Francia y Argentina.

Entre los involucrados estaba el nombre de Alfonso Prat Gay quien figuraba como apoderado de la cuenta del HSBC en Suiza de Amalia Lacroze de Fortabat y su nieta Amalia Adriana Amoedo.

La revelación política de los datos citados precedentemente originó la querrela de Prat Gay a Echegaray y los otros funcionarios de la AFIP.

A continuación se exponen detalles de la sentencia vinculados a la cuestión de intercambio de información:

En sentencia del Tribunal Oral Nro 4 ¹⁹ de la C.A.B.A. el fiscal de la causa, imputo al Sr Ricardo Echegaray en primer lugar, se le atribuyo ser instigador del delito de falso testimonio agravado y segundo ser coautor del delito de violación de secretos, que le imputo tambien a sus consortes de causa como asi tambien ser autor de los delitos de abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionarios publicos.

En la sentencia del TOF 4 constan las declaraciones de los acusados, en las mismas se refiere que la obtención de la información de los datos de los argentinos involucrados se obtuvo de acuerdo a lo normado por el art 27 del CDI con Francia y el 25/09/2014 Echegaray viajó y recibió personalmente el CD que la contenía de mano de un funcionario francés y en esa oportunidad se dio cumplimiento a las formalidades que se requerían para dejar constancia que se trata de información bajo secreto fiscal.

Respecto del motivo por el cual son querrelados por Prat Gay, el AF no solo resalta la forma de obtención de la información, citada en el párrafo anterior, sino también que el art 101 de la Ley 11.683 no atiende protege los datos que fueron expuestos en conferencia de prensa.

¹⁹ Echegaray, Ricardo y otros s/ falso testimonio. Tribunal Oral en lo criminal N° 4 C.A.B.A. (08/11/2019) Recuperado de la base <https://www.cij.gov.ar/sentencias.html> el 18/11/2020.

En la sentencia se resalta que conocido el hecho público de la denominada "lista Falciani", Argentina a través de la AFIP conducida en esa fecha por Ricardo Daniel Echegaray inició las gestiones formales con el fin de saber si ciudadanos argentinos integraban las listas de cuentas no declaradas en el banco HSBC de Suiza.

Invocò para eso el Tratado de internacional denominado " Convenio entre la República Argentina y la República de Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio ".

Recibida la información por parte del AF Argentino aportada en CD en sobre lacrado en Francia por autoridades tributarias de dicho país y una vez en nuestro país se procedió a la apertura del sobre lacrado, dejar constancia del resguardo de la información en sistema interno de AFIP y a labrar acta a efectos de dejar constancia del procedimiento.

En la sentencia se analiza en forma detallada los dichos de Echegaray en la conferencia de prensa otorgada en noviembre de 2014 y en la que supuestamente habría violado el secreto fiscal .

De lo expuesto se deduce que el Administrador Federal en ese momento , da algunas respuestas ante la insistencia de los periodistas, que lleva a deducir que ya se tenía cierto conocimiento sobre los hechos que contenía la denuncia.

Esta posible filtración de la denuncia que se advertía en la insistencia de los periodistas sobre cierta cuestiones o personas, se habría producido de manera previa a la conferencia de prensa y no puede atribuirse dicha filtración a ninguno de los funcionarios acusados.

Respecto también de la posible violacion mediante declaraciones por parte de Echegaray a una revista, este desconociò el contenido de la misma y no se pudo acreditar que los dichos vertidos en esa nota hayan sido realizados por el entonces AF.

Finalmente y a raíz que no se pudo acreditar los hechos acusatorios de los querellantes y del Ministerio Público, Ricardo Echegaray y los otros funcionarios de AFIP fueron absueltos por el Tribunal Oral Nro 4 el 08 de noviembre de 2019.

2-3-3-10 Resumen

Resulta indiscutible que los avances tecnológicos y de comunicación favorecen el relevamiento de información, el almacenamiento y el intercambio de la misma.

Hoy las AATT pueden reunir información tanto de los contribuyentes como de terceros, casi de manera inmediata en las que se suceden los hechos económicos que pueden dar indicios del acontecimiento de un hecho imponible.

Con la misma facilidad que obtienen la información, en el sentido que la misma puede ser relevada en forma on line, las AATT pueden intercambiar información de un contribuyente, tipos de contribuyentes o actividades económicas con la misma rapidez o facilidad.

Este beneficio tiene sin embargo algunas observaciones negativas, los métodos de transferencia de información deben guardar una seguridad tal que no permita filtraciones que perjudiquen a los administrados y la confianza de ellos en los procesos.

Otra cuestión no menor es que en este intercambio que se realiza en principio con el objeto de evitar el fraude fiscal y también con el fin de evitar que algunas jurisdicciones sean más beneficiosas que otras para los Contribuyentes, puede erosionar o violentar derechos y garantías del Contribuyente.

Las diferentes jurisdicciones deben prestar atención a esta cuestión permitiendo ciertos mecanismos a los Contribuyentes para que estos frente a la solicitud de información de otra jurisdicción, puedan hacer valer sus derechos y garantías.

En este acápite se hizo referencia a la Defensoría del Contribuyente que en nuestro país está dentro del organigrama de la AFIP, pero de constituirse como un ente independiente, como en otros países, la misma permitiría no solo una mejor intervención de esta entre los Contribuyentes y la administración local, sino que también podría ser un organismo al que los administrados recurren en busca de asesoramiento ante el indicio de ver vulnerados sus derechos y garantía.

3-CONCLUSIONES

En resumen de lo expuesto podemos decir que:

- Respecto de los Recursos Humanos y de acuerdo a lo referido en el acápite correspondiente, este es un gran recurso de las AATT o su recurso más valioso, las estadísticas reflejan que se trata de personal bien calificado para su tarea y un alto porcentaje de los presupuestos de las Administraciones son destinados al pago de remuneraciones de sus recursos humanos.

Si bien en la actualidad es valorado el conocimiento de estos funcionarios y corresponde por lo relevante de las tareas que se les encarga una remuneración acorde a las mismas, a través de estadísticas se toma conocimiento que las AATT de los países miembros del CIAT cuentan con una planta de personal de edades superiores a los 45 años.

Esto puede redundar en un gran conocimiento de las tareas que desempeñan y una gran experiencia en diferentes tareas dentro de esas instituciones, estos recursos humanos seleccionados y/o formados cualificadamente en cuestiones operativas vinculadas a los diferentes tributos que las AATT recaudan, controlan y/o fiscalizan, pueden que se encuentren con cierta desorientación y/o limitación frente a los desafíos que impone la digitalización.

Los cambios que instala la digitalización en la operatividad cotidiana de estos organismo y la detección de los nuevos negocios requiere de estos funcionarios capacitación y actualización casi de manera permanente.

Las AATT deben atender la edad de sus funcionarios y la reducción de sus plantas como consecuencia de procesos naturales que provocan los retiros de los mismos.

En esa renovación de su personal, de acuerdo a lo visto hasta aquí, resulta interesante que esas entidades seleccionen a sus nuevos empleados no solo con conocimientos tributarios, sino también con un alto conocimiento en tecnologías y una amplia adaptación a la misma como así también conocimientos que le permitan la detección de los nuevos negocios que estas tecnologías generan y facilitan.

-Con relación a la gestión de la recaudación, entendiendo el concepto de recaudación como varias áreas de trabajo de las AATT, y el avance de la digitalización, no se obtuvo información si la misma genera en forma directa un aumento de la recaudación, pero sí que el uso de las tecnologías siempre colaboró con un mejor uso de un recurso muy valioso en la actualidad que es la información.

Tecnologías referidas en el presente trabajo como Big data y data analytics colaboran fuertemente en la detección no solo de perfiles de riesgos de los contribuyentes, sino también en la información patrimonial y consumo de los administrados.

Respecto de la recaudación de impuestos propiamente dicha las AATT deben cumplir con las legislaciones vigentes y sin esperar las adecuaciones que se encuentran pendientes respecto de la tributación de la renta de la economía digital, captar los hechos imposables que se producen e intentar recaudar impuestos sobre los mismos.

Para lo citado es fundamental la detección por parte de las AATT de las nuevas unidades de negocios y las herramientas con las que operan los Contribuyentes, que estén sean verificadas o certificadas por los Organismos recaudadores, para de esta forma le resulten útiles para incrementar sus niveles de control y recaudación.

-También resulta relevante el juego en la relación con el Contribuyente y/o administrado, a este último le puede resultar conveniente una administración poco eficiente respecto del control mediante medios digitales, pero demanda de la misma una máxima eficiencia en el resguardo de sus datos personales y patrimoniales que ellas poseen.

Asimismo y si bien queda claro que la revolución digital es un proceso que no se detendrá, el uso de redes y plataformas de todo tipo que se intensificaron durante la pandemia por Covid 19 de este año lo ha dejado en claro, no es menos cierto que algunos países, por citar los del Caribe y Latinoamérica, tienen un enorme volumen de economía (por fuera de operatorias digitales) y de otras transacciones que operan de manera marginal.

Se deben adecuar los procesos de detección de operaciones digitales y que las mismas respondan a la veracidad de las operaciones comerciales que realiza el posible Contribuyente, que las mismas sean el total de operaciones.

Además y de acuerdo a los datos relevados, muchas veces los países de LATAM aún no realizaron en su mayoría los gastos en infraestructuras que permitan una verdadera red de conectividad para que las AT puedan resolver que los datos se transmitan en forma on line, sino que es aún alto el porcentaje de países que otorga plazos para la remisión de información en lotes.

-El derecho de los Contribuyentes y la digitalización de las AATT se vincula con con la relación que debe establecer las AATT con sus administrados, en el sentido de compartir la información que posee sobre ellos, el nivel de seguridad que los sistemas informáticos que utilicen deben respetar los máximos estándares de seguridad propuestos , para evitar fugas y/o filtraciones.

Las AATT mundiales también deben mejorar la metodología de intercambio de información entre ellas y el cumplimiento de las normas de transparencia internacional con relación al tráfico de información entre las mismas, ya que aquella jurisdicción que omita o parcialice la comunicación de datos de relevancia para otras, perjudica el control y posiblemente la recaudación de aquella Jurisdicción que no recibe la totalidad de información.

Se citó como ejemplo de resguardo para los Contribuyentes una Defensoría de estos por fuera del Órgano recaudador y con independencia de estos, en los que los administrados encuentren un lugar de consulta, asesoramiento y defensas frente a la multiplicidad de conflictos que pueden aparecer en esta relación.

Esta evolución constante en materia de digitalización que se transita, probablemente no posea un destino claro al momento de la elaboración del presente, sino que es un camino en construcción cuyos materiales serán aportados por el avance tecnológico, el uso de estos por los administrados y la detección de estos cambios por las AT.

El impulso para que esta evolución resulte óptima depende sin de las AATT quienes deben tener el pulso de realizar con rapidez los ajustes a las nuevas necesidades de las sociedades para las que ellas administran.

4-BIBLIOGRAFÍA

- 1) Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB2019/8-P), Santiago, 2019.
- 2) Diaz de Sarralde, Santiago (2019). *Panorama de las administraciones tributarias: Estructura, ingresos, recursos y personal: funcionamiento y digitalización*. ISORA. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)
- 3) OECD (2019), *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, <http://doi.org/10.1787/74d162b6.en>.
- 4) Collosa, Alfredo, (21/10/2019). *Digitalización de las Administraciones Tributarias y Cambios en sus estructuras organizativas*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado de: <https://www.ciat.org/digitalizacion-de-las-administraciones-tributarias-y-cambios-en-sus-estructuras-organizativas/>
- 5) Cabanettes, N. (2020) *Tecnologías versus evasión fiscal: análisis del impacto de las herramientas tecnológicas utilizadas por la AT con respecto a su recaudación, simplicidad imp y evasión fiscal*.
- 6) Collosa, Alfredo (17/11/2020), *Estrategias de Control de la Economía Digital, XXIX Encuentro de Administradores Tributarios*. Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Americanas .
- 7) Seco, Antonio y Muñoz, Daniel (2018), *Panorama del uso de las tecnologías y soluciones digitales innovadoras en la política y gestión fiscal*. Copyright Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Panorama-del-uso-de-las-tecnolog%C3%ADas-y-soluciones-digitales-innovadoras-en-la-pol%C3%ADtica-y-la-gesti%C3%B3n-fiscal.pdf>
- 8) Collosa, Alfredo (2020). *Digitalización de las Administraciones Tributarias y Derechos de los Contribuyentes*. Centro Interamericano de Administración Tributarias. (CIAT). Recuperado de: <https://www.ciat.org/digitalizacion-de-las-administraciones-tributarias-y-derechos-de-los-contribuyentes/>
- 9) Modelo de Código Tributario del CIAT. (2015), Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

- 10) Gomez, Teresa y Folco, Carlos M. *Procedimiento Tributario Ley 11.683 Decreto 618/97*. 4ta edición pág 446/7
- 11) Grosso Sheridan, Walmyr H , Permeabilidad del Secreto Fiscal. Una cuestión que falta legislar adecuadamente. Marzo/2018. Cita Digital EOLDC97423A Errepar On line (consulta 23/10/20).
- 12) Arias Esteba, Isaac Gonzalo, Aspectos a considerar para un efectivo intercambio de información tributaria.
- 13) Porporatto, Pablo, *Derechos y Garantías de los Contribuyentes con relación al intercambio de información tributaria. Situación Argentina*. Consultor Tributario Errepar. Cita Digital EOLD101686A
- 14) Cordon Ezquerro, Teodoro, Los Derechos de los Contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones Tributarias
- 15) Acevedo, Rodolfo, Caputo Romina, La Implementación de la figura del Ombudsman Tributario. Septiembre 2016. Editorial Errepar. Cita Digital EOLDC094728A
- 16) Masciotra, Mario, *La Información Tributaria Tutelada por la Ley de Protección de datos personales*, 2006, www.saij.jus.gov.ar , Cita Digital: DACF060110
- 17) Balbo, Elvira , *La Protección del dato Tributario*, 2003. La Ley Online.
- 18) <https://www.aimdigital.com.ar/politica/hsbc-la-mega-causa-de-lavado-y-evasion-queda-en-la-nada.htm> -consulta de fecha 22/11/2020.
- 19) Echegaray, Ricardo y otros s/ falso testimonio.Tribunal Oral en lo criminal N° 4 C.A.B.A. (08/11/2019) Recuperado de la base <https://www.cij.gov.ar/sentencias.html> el 18/11/2020.