

Las herramientas recaudatorias en la emergencia. Digitalización e inteligencia artificial y los derechos de los contribuyentes.

Por Atenas Caramuto¹

“Habrá dos tipos de negocios en el siglo XXI: aquellos que estén en el Internet y aquellos que ya no existan”.

William Henry Gates III

Abstract

La relación fisco-contribuyente se vio signada de cambios vertiginosos y drásticos como consecuencia de la implementación de herramientas derivadas de la digitalización, la aplicación de la “*big data*” e inteligencia artificial a la administración tributaria. Una economía globalizada en un contexto de emergencia obliga a reestructurar los métodos tradicionales de recaudación que dan lugar a la modernización tributaria como eje central para aumentar las bases de recaudación y reducir los niveles de evasión, con el desafío inalienable de que las inevitables consecuencias jurídicas que se evidencien tanto para los contribuyentes, como así también dentro del marco de actuación de la Hacienda Pública, se mantengan dentro de los márgenes constitucionales previstos. Abordaré la presente temática en los párrafos subsiguientes.

La emergencia económica crónica.

“Dime cuántos impuestos te cobran (y cómo se gastan) y te diré qué derechos tienes” De esta manera elige González Bertomeu para resumir la tesis central del libro “*El costo de los Derechos*”, obra escrita por Stephen Holmes y Cass R. Sunstein. Es que no resulta novedoso (pero tampoco ocioso recordar) que, para hablar de derechos garantizados y efectivizados en una sociedad, no es suficiente (ni eficiente) realizar únicamente la lectura de su Constitución, sin considerar las herramientas y recursos de los que dispone para garantizarlos. Que los derechos cuestan dinero y que su vigencia, incluso respecto de aquellos consagrados en el marco del Estado más liberal o abstencionista, requiere inexorablemente de un aparato burocrático que lo plasme en los hechos, no es ninguna novedad.

A partir del juego de estas tres variables, cabe considerar cómo lograr mantener el equilibrio entre impuestos, gastos y derechos, en contextos de emergencia económica que, como integrantes de la sociedad argentina, estamos acostumbrados a atravesar. Es que no solo desde la Ley 27.541, del 23 de diciembre de 2019 nos encontramos en un estado de

¹ Abogada por la Universidad Nacional de Rosario. Especializada en Derecho Tributario y Penal tributario.

emergencia pública, declarada como consecuencia de un contexto económico desfavorable,² sino que es la propia historia argentina la que nos evidencia, desde hace más de sesenta años, períodos de contradicción permanente, estancamiento y crisis cíclicas.³ Las dificultades de una economía fuertemente estatizada para hacer frente a las dificultades externas e internas, y la ausencia de una política económica anti cíclica que permita evitar el impacto interno de las oscilaciones violentas del ciclo económico, obligan al país a rever y reestructurar su política recaudatoria.

Esta inestabilidad económica que vive la República desde hace décadas, y exacerbada en el último período, acarrea consecuencias directas para el bolsillo de sus ciudadanos, que impactan en los niveles de la recaudación.⁴ El deteriorado contexto económico-financiero del país no fue ajeno para la recaudación tributaria la que, enfocada en aumentar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, y en disminuir los niveles de evasión fiscal, fue madurando a una nueva realidad de predominio digital con motivo del cierre de sus dependencias, buscando facilitar la comunicación entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria y lograr así su objetivo. Proceso de transformación en el que ya se había iniciado de forma precedente, aunque ahora acelerado por su necesidad de recaudación “a puertas cerradas”.

Cambio de paradigma en las administraciones tributarias. Desde la burocracia presencial a la tecnificación.

La eficacia y eficiencia de la administración tributaria se mide en función de su el mayor o menor éxito de la captación de recursos. Así, las administraciones tributarias de los distintos países se indujeron en un proceso de planificación y modernización, habilitación de canales en línea, ventanillas electrónicas, y medios de interacción remotos en virtud de lograr un objetivo claro y preciso: incrementar los niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, su contracara, evitar la evasión fiscal. Incentivar a que el

² La turbulencia económica de esa época nos mostró al indicador del “riesgo país” entre los *trending topics* del día ante cada aumento registrado por el EMBI, (*Emerging Markets Bonds Index* o Indicador de Bonos de Mercados Emergentes) calculado por JP Morgan Chase, llegando a rozar las 2.600 unidades a inicios de Septiembre del 2019 (03.092019) el derrumbe de la bolsa Argentina en uno de sus peores y más bruscos descensos de la historia; la depreciación del peso argentino, donde el salto del tipo de cambio acumulado en el año superó el 62%(Fuente: <https://www.lanacion.com.ar/economia/dolar/dolar-2019-el-dia-dramatico-record-historico-nid2320076/> consultado en fecha 10/10/2021); una inflación anual del 50,6% (fuente: <https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.DEFL.KD.ZG.AD?locations=AR> consultado en fecha 11/10/2021), el temido default, la caída de las reservas en dólares del Banco Central; la reaparición del “dólar blue” y la vuelta del cepo cambiario, son solo algunos de los parámetros que podemos enunciar, crisis que se disparó desde abril de 2018, tras una abrupta fuga de capitales.

³ Consultado en fecha: 21/10/2021. Enlaces de acceso: <https://elpais.com/internacional/2021-02-27/la-crisis-permanente-de-argentina.html>; <https://www.cronista.com/3dias/Argentina-y-el-eterno-retorno-una-mirada-psicologica-sobre-las-crisis-ciclicas-20180511-0002.html> entre otros.

⁴ En 2020 la economía de la Argentina cayó por tercer año consecutivo. El impacto de la crisis de la pandemia generó una paralización a nivel social y económico, repercutiendo negativamente en el consumo privado, la inversión y las exportaciones. En lo que refirió a la política fiscal, según registros de la CEPAL, el gasto primario real aumentó un 17% interanual en los primeros diez meses del año, impulsado por un amplio paquete de medidas económicas destinadas a proteger el empleo, las empresas y los sectores más vulnerables. Las prestaciones sociales y los subsidios a la energía fueron los componentes del gasto que más crecieron en este período (23% y 64% interanual, respectivamente, en términos reales), con una reducción de los ingresos fiscales reales del 14%.

contribuyente, en los momentos complejos que se están viviendo económicamente, pueda seguir contribuyendo, resultó uno de los desafíos centrales en los que se focalizaron las administraciones tributarias en general, y la Argentina en particular. Sumado a ello, la posibilidad de ser fiscalizado juega un papel importante en el cumplimiento voluntario; de esta forma, cuanto mayor sea el nivel de eficiencia de la fiscalización, mayor será en consecuencia el grado de percepción de riesgo por parte del contribuyente⁵. Esto lleva a considerar que, con la tecnología de control actualmente disponible, la recaudación alcanzable es la efectiva. Por ello, es interesante estimar cuánto podría mejorar la recaudación si se mejorara la forma de control,⁶ a partir de la implementación de herramientas que brinda la tecnología.

Un paso clave para la sostenibilidad de este proceso de tecnificación radica en la implementación de propuestas útiles, facilitadoras de las inquietudes del contribuyente. No se trata tan solo de inventos o dispositivos que simplifiquen tareas o reduzcan el esfuerzo humano, sino que implica sobre todo una profunda transformación cultural en el modo de brindar soluciones. Un diseño eficiente que dé respuestas y no complicaciones a los ya padecidos inconvenientes de la ciudadanía, contribuye a una recaudación más voluminosa y rápida. Incluir tecnología en procedimientos obsoletos no soluciona los actuales inconvenientes del “trámite eterno”. Desde esta lógica, la tecnología aplicada en procesos tributarios debe ir de la mano con el facilitamiento y simplificación de procedimientos. Y ello no solo desde la perspectiva de beneficio del contribuyente, sino para la propia administración. Para lograr determinar en forma precisa las obligaciones de los administrados, el fisco tiene una necesidad básica de captar información revestida de trascendencia tributaria. A excepción de los impuestos aduaneros, los hechos imponibles relevantes los hallamos en la esfera de los contribuyentes.

Como enunciáramos precedentemente, las administraciones tributarias se encontraban paulatinamente estableciendo procedimientos de digitalización en su estructura, emigrando en su funcionamiento hacia “*la quinta generación*”.⁷ Si nos enfocáramos en este proceso, observamos que su momento cimero se evidenció al implementar el método de facturación electrónica, a partir de la cual el fisco comenzó a disponer en tiempo real de información con relevancia fiscal para la determinación de las obligaciones tributarias. En nuestro ordenamiento, la información fiscal es originada esencialmente de:

1) Del deber de los sujetos pasivos de declarar los hechos o actos con trascendencia impositiva para la gestión de sus propios tributos.

⁵ Gómez, Oscar Alberto, “El servicio como eje del nuevo modelo en las administraciones tributarias”, La Ley Practica Profesional 2007-38,14.

⁶ La presión tributaria sobre el sector formal de la economía - 1a ed. - Buenos Aires : Fundación de Investigación Económicas Latinoamericanas FIEL, 2006.

⁷ Consultado en fecha: 109/10/2021. Enlace de acceso: https://www.ceats.org/uploads/asistencia/monografias/7to_concurso_trabajo-3er-lugar-7mo-cdem.pdf

2) De los deberes de información de determinados sujetos (entes estatales y privados, incluidos bancos, bolsas, y mercados), incluidos los aproximadamente 40 regímenes de información.

3) Del intercambio de información entre administraciones tributarias, nacionales, como así también internacionales, producto de la suscripción de convenios de doble imposición internacional y la firma del intercambio automático de información tributaria firmado por gran cantidad de países (incluida la República Argentina) en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

4) De los regímenes de percepción, retención y pagos a cuenta, que además de generar un efecto de caja, son útiles para realizar cruzamiento de información

5) De los denominados procesos de verificación y fiscalización, a través de los cuales la AFIP obtiene en forma directa los datos de su interés.⁸

Pero, claro está, que dicha información suministrada, requiere la puesta en funcionamiento de todo un sistema automatizado que permita cotejar la veracidad de los datos consignados con el resto de la información disponible. La realidad actual exhibe una falencia en este sentido ya que, en el marco de la administración tributaria nacional, por cada contribuyente el fisco debe recurrir a sus diferentes bases de datos para tener acceso a la información referida de forma separada, careciendo de un sistema eficiente automatizado de interconexión de datos que permita brindar un perfil integral del obligado tributario. La interrelación de la información recepcionada por diversas fuentes permite realizar un seguimiento continuo y constante de las operaciones declaradas (trazabilidad de las operaciones) conociendo su trayectoria. Sumado a ello, la disponibilidad de información actualmente es cada vez mayor, como consecuencia del enorme volumen de datos acumuladas en el tráfico diario de internet, y se debe principalmente a su naturaleza no estructurada, generados por las tecnologías modernas, como los web logs, la identificación por radiofrecuencia (RFID), los sensores incorporados en dispositivos, la maquinaria, los vehículos, las búsquedas en Internet, las redes sociales, computadoras portátiles, teléfonos inteligentes y otros teléfonos móviles, dispositivos GPS, registros de centros de llamadas, entre algunos de los ejemplos que se pueden mencionar, conocido como “Big Data”⁹.

En lo que respecta específicamente a las administraciones tributarias, la adopción de Big data permite, por ejemplo, emplear la minería de datos de las redes sociales para demostrar que las personas están viviendo un estilo de vida más próspero que sus registros de impuestos (USA);¹⁰ rastrear a las personas adineradas que pretenden residir en el

⁸ Sericano, Andrea - Ureta, Deborah – Arosteguy, Jorge “Los Contribuyentes. Sus funciones de Recaudadores y Proveedores y de información del Fisco” XXXVII jornadas tributarias

⁹ Consultado en fecha: 12/10/2021. Enlace de acceso: <https://www.powerdata.es/big-data>

¹⁰ Consultado en fecha: 12/10/2021. Enlace de acceso: <https://volantis.io/blog/how-government-use-big-data-to-improve-taxation-system->

extranjero a efectos fiscales (España)¹¹ identificar la simulación de pagos a terceros a partir de técnicas de minería de datos (Costa Rica)¹² y la implementación de sistemas informáticos de minería de datos de software de análisis de redes sociales, que cruza los registros de impuestos de empresas y personas con otras bases de datos, para establecer actividades fraudulentas (UK)¹³. Es decir, la incorporación de *big data* en la faz tributaria permite, nada más y nada menos, una realización en mayor medida del principio de capacidad contributiva, con un impacto positivo en la reducción de los niveles de evasión.

Como referenciaríamos, a partir del abordaje del proceso de digitalización en el seno del Estado, hoy nos encontramos con administraciones “inundadas de datos” pero sin interconexión ni sistematización, siendo una inminente necesidad la de recurrir a diversas tecnologías como *Big Data* e *inteligencia artificial* que permitan, no solamente automatizarlos, sino ir más allá: lograr que estos ordenadores aprendan (*machine learning* o aprendizaje automático) y que su desempeño mejore con la experiencia.¹⁴ Ello en función de que las autoridades tributarias tengan la capacidad de administrar con eficiencia grandes volúmenes de datos. Además, el incremento de estas medidas ayuda a reducir significativamente la entrada manual de datos y permite transformarlos para acelerar los procesos de revisión y determinación, con la consiguiente reducción de costo de cumplimiento para el contribuyente.

Esto conlleva al desafío de convertir un “Estado digital” en un “Estado inteligente” que fructifique toda la información disponible y que, hoy en día, se encuentra aprovechable, pero en los hechos desaprovechada por falta de capacidad de procesamiento.

Pero mutar desde la tradicional burocracia estructural, hacia un servicio en línea a disposición de los ciudadanos, fue (y es) un proceso que nos enfrenta a constantes desafíos.

Claro está que cuando la administración tributaria “mediante la captación de información”, se encamina sobre “derechos personalísimos” ello “representa una injerencia en la intimidad de las personas” que resulta ilegal a la luz de los artículos 17,18, 19 y concordantes de la C.N., y tal colisión delata un abuso de ejercicio de las facultades de control que no se compadece a derecho.¹⁵

Es posible comprender que la relación entre el fisco y el contribuyente no tienen que quedar fuera de los avances tecnológicos, pero no a un costo tan elevado como el de violentar derechos y garantías que afecten directamente el ejercicio de derechos tan trascendentales como el de debido proceso y la defensa en juicio.

¹¹ Consultado en fecha: 12/10/2021. Enlaces de acceso: <https://www.reuters.com/article/us-spain-tax-andorra-idUSKBN2A13EE>
¹² Consultado en fecha: 12/10/2021. Enlaces de acceso: https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Big_Data_para_combatir_la_evasin_fiscal

¹³ Consultado en fecha: 12/10/2021. Enlaces de acceso: <https://baranovassociates.co.uk/what-is-hmrc-connect/>

¹⁴ Rafael Oliver Cuello, Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria, Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política, edición: 2021, Universidad Oberta de Catalunya, pág. 3 Consultado en fecha: 16/10/2021. Enlaces de descarga: <https://dialnet.unirioja.es › descarga › articulo> Consultado en fecha 17/10/2021.

¹⁵ Díaz, Vicente Oscar. “Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado”, Ediciones Depalma 1997

Pues si bien las herramientas que brinda la digitalización pueden estar a disposición, y sirven tanto al ciudadano como a la propia administración para facilitar, mejorar e incentivar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no deja de ser un medio que, manipulado de forma abusiva, puede dar lugar a prácticas excesivas y extralimitaciones que vulneren derechos básicos de los contribuyentes.

La tecnificación y los derechos de los contribuyentes.

El hecho de una necesidad creciente de ingresos públicos por la vía tributaria no autoriza por sí a menoscabar los derechos de los administrados, toda vez que ningún derecho puede ejercerse de manera irrazonable, pues lo que es irrazonable no es derecho.¹⁶

Augusto Fantozzi afirma que las administraciones fiscales han dejado de lado paulatinamente la “teoría de la obligación tributaria”, en torno a la cual se construyó todo el derecho tributario, y la han transformado en forma drástica en una “teoría de los controles administrativos sin límite” desvirtuando al hecho imponible como eje central. Desde la óptica de dicho autor se persigue más conocer la propia actividad del inspeccionado que el resultado del propio hecho imponible a su cargo.¹⁷

El implemento de *big data* y herramientas derivadas de la adopción de la Inteligencia Artificial tienen un indudable impacto jurídico, tanto para los derechos y garantías de los obligados tributarios como para la actuación de la Hacienda pública. Como se enunciara precedentemente, éstos ponen a disposición de los fiscos la realización del hecho imponible en tiempo real, y así adelantar el momento de liquidación del impuesto o de las actuaciones de control.¹⁸ Además, permiten efectuar la selección de contribuyentes para iniciar un procedimiento de inspección, aumentar la percepción del riesgo de incumplimiento del obligado tributario, asistir de manera virtual a los ciudadanos, confeccionar borradores de declaraciones tributarias, permiten la actuación administrativa automatizada y hasta el dictado de actos resolutorios automatizados.¹⁹ Respecto de este último, frente a la presencia de supuestos fácticos preestablecidos, sistemas informatizados emiten el acto administrativo sin intervención directa de funcionario alguno.²⁰ En estos casos, se determina el contenido de la voluntad es producto de un “razonamiento cibernético” que reemplaza al “razonamiento jurídico de los hombres”, por contraposición a otros actos en donde el sistema informático simplemente manifiesta una voluntad ya expresada, semejante al acto administrativo

¹⁶ Ib. ídem.

¹⁷ Ib. ídem.

¹⁸ Rafael Oliver Cuello, Óp. Cit., pág. 5

¹⁹ Rafael Oliver Cuello, Óp. Cit. pág. 1

²⁰ Lacava, Federico “Acto Administrativo Automático en el marco del Estado Constitucional de Derecho” Revista Argentina de Derecho Administrativo - Número 2 - Junio 2019, Cita: IJ-DCCXLVII-919

tradicional.²¹ Ahora bien, este tipo de actuaciones son viables, para resultar contestes con el ordenamiento jurídico, en el marco de competencias regladas en las que *no hay un margen de arbitrio para el órgano administrativo competente* (v.gr.: una certificación administrativa de libre deuda). Pero en lo relativo a las actuaciones discrecionales, el uso automatizado no debe ser implementado en el sentido que deniegue automáticamente al contribuyente su petición, sino que el uso razonable de este tipo de herramientas impone su aplicación al dictado de actos que resultaren favorables al contribuyente, con márgenes de apreciación controlados; (v.gr.: la prórroga del pago de obligaciones tributarias), reservando el ámbito de la discrecionalidad a un funcionario (con ejercicio regular de sus funciones, claro está).²²

La introducción de soluciones automatizadas se erige entonces en una alternativa que no reemplaza sino complementa el control manual. Y ello puede resultar un problema en el contexto actual. Las medidas de protección frente a la pandemia Covid han levantado un muro invisible en la relación entre el Estado y el administrado, y el famoso “vuelva usted mañana” de Mariano José de Larra es ahora un “no vuelva usted nunca”, o solo cuando no haya más remedio.²³ Hay tareas e instancias que requieren de la asistencia presencial del agente fiscal a los fines de vislumbrar el caso concreto (aquellos que no tienen lugar en decisiones automáticas) a los fines de otorgar una respuesta justa. La automatización de los trámites no debe dificultar (y menos imposibilitar) la llegada al efectivo funcionario, para los casos que sean necesarios para que el contribuyente pueda satisfacer su requerimiento.

En línea con lo antedicho, la Resolución 4/2019 de la Agencia de Acceso a la Información Pública, contempla el derecho, ante decisiones basadas únicamente en el tratamiento automatizado de datos que le produzcan a su titular efectos jurídicos perniciosos o que lo afecten significativamente de forma negativa, a solicitar al responsable de la base de datos una explicación sobre la lógica aplicada en aquella decisión, de conformidad con el artículo 15, inciso 1 de la Ley N° 25.326 de Protección de Datos Personales.

Es por ello que el ejercicio de potestades discrecionales en este contexto debe realizarse de forma tal que permitan una motivación suficiente del acto, que justifique la legalidad de los procedimientos utilizados para adoptarla y las razones de fondo que determinan su trascendencia tributaria y ausencia de arbitrariedad. Es fundamental, a partir del principio de transparencia en la gestión pública, poder controlar la procedencia y calidad de los datos en los que se basan las decisiones administrativas adoptadas, sin que la oscuridad o complejidad sirvan como excusa que dé lugar a posibles arbitrariedades. Si bien los patrones captados por un determinado *software* a partir de conjuntos de datos pueden ser

²¹ Delpiazzo, Carlos E., “Noción y Regulación del procedimiento y de los actos administrativos electrónicos”, Estudios de Derecho Administrativo, p. 79 y ss

²² Boyle, Ignacio, “Análisis de la discrecionalidad administrativa”, Revista Iberoamericana de Derecho Administrativo y Regulación Económica - Número 19 - Septiembre 2017.

²³ Jesús García Bueno y Josep Catà Figuls, “Burocracia covid: “No vuelva usted mañana... ni nunca””.

útiles y merecen ser aprovechados por la Administración, al mismo tiempo, deben ser conocidos y los ciudadanos merecen que les puedan ser explicados, salvaguardando las garantías de confidencialidad.²⁴ En esta línea, no debemos olvidar que en función de la Ley 25.326 Ley de habeas data, el contribuyente cuenta con una vía de consulta y control en cuanto a “sus propios datos” de las bases de datos existentes en AFIP.

Otro de los puntos ligados a la privacidad y confidencialidad refiere al uso de la información suministrada por los contribuyentes al fisco. La transformación digital importa un gran bagaje de datos e información sensible obrante en las bases de datos de la AFIP, e implica su respectiva disponibilidad para el ente recaudador. Cabe preguntarse entonces con qué límites cuenta a su favor el contribuyente en lo que respecta a la provisión de dicha información.

Con la implementación del Expediente Electrónico se reconoce validez jurídica a la actividad efectuada con nuevas tecnologías, contemplando que las personas puedan relacionarse con la Administración a través de nuevos medios digitales y constituyen un avance en el acceso a la información existente en la causa labrada. Para ello, se debe asegurar la disponibilidad y transparencia de los datos almacenados; la integridad de los datos consignados para evitar cualquier tipo de manipulación; su protección contra cualquier filtración, garantizando confidencialidad; autenticidad, e identidad de origen y destino, para no permitir suplantaciones o engaños; la trazabilidad, para ser capaces de perseguir cualquier violencia de la información y registrar toda actividad.²⁵

Ahora bien, ¿la digitalización en causas judiciales de los expedientes electrónicos de AFIP exigida en la justicia conculca el secreto fiscal? La razón de ser del secreto fiscal radica en que todo lo declarado al estado, no lo es a la colectividad, motivo por el cual estas declaraciones deben permanecer en la esfera de la relación tributaria Estado- Contribuyente, en principio, sin trascendencia a terceros.²⁶ La Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal fue elocuente al negar tal vulneración, al entender que las causas en trámite por ante estos tribunales, son de consulta pública, salvo cuando se haya dispuesto la reserva de las actuaciones -o que por su objeto sean solo de consulta para las partes-, debidamente fundada al solicitarla y por motivos que ameriten tal decisión. Pues en el marco de la situación de pandemia actual del país y dada la tramitación electrónica que se imprime a las causas judiciales, conforme lo decidido mediante Acordadas N° 4/2020, N° 12/2020 y N° 31/2020 y ccdtes. de la C.S.J.N., dictadas a los fines de facilitar el control, la verificación, ordenar el procedimiento resguardando el adecuado ejercicio del derecho de defensa y

²⁴ Rafael Oliver Cuello, Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria, Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política, edición: 2021, Universitat Oberta de Catalunya, pág. 9

²⁵ Consultado en fecha: 02/10/2021. Enlace de acceso <https://www.ceats.org/uploads/pdfs/1er-lugar-cdem-2021.pdf>

²⁶ Eduardo A. Christensen, Georgina A. Peralta Cremasch, “El habeas data como tutela en el derecho tributario: datos sensibles” por I; año 2003; www.saij.jus.gov.ar; Id SAIJ: DACC030032. Consultado en fecha 23/09/2021.

optimizando la tarea de las partes y del Tribunal, tanto las presentaciones como así también la documentación de las causas en trámite deben ser digitalizadas e incorporadas en el sistema Lex 100 en procura de la mayor eficiencia y economía procesal.²⁷

La CSJN en la Acordada N° 31/2011 estableció la garantía de la confidencialidad: “*La CSJN efectuará todas las tareas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información transmitida o almacenada a través de sus equipos*”, lo contrario, vulneraría el derecho a la intimidad consagrado por el artículo 19 de la Constitución Nacional y el secreto fiscal establecido por el artículo 101 de la Ley N° 11.683. La divulgación de estos datos expone, cuanto menos, a situación de riesgo de afectación, no solo del contribuyente sino también de todo su seno familiar, y las personas jurídicas con las cuales se vinculare, en atención a cualquier individuo que no sea parte en el procedimiento podría acceder a su información de índole patrimonial, estrictamente personal y por ende confidencial.

El derecho a la privacidad e intimidad, fundado en el artículo 19 de la Constitución Nacional, protege jurídicamente en relación directa con la libertad individual un ámbito de autonomía personal, así como acciones, hechos y datos que, conforme a las formas de la vida acogidas por la sociedad, están reservadas al individuo, y cuyo conocimiento y divulgación por extraños implica peligro real o potencial para la misma intimidad (CSJN, 11-12-84, E.D. 112-239). Desde esta perspectiva, cabe entonces tener presente que siempre el particular, persona física o jurídica, le asiste el derecho a pedir la confidencialidad de la información protegida por el instituto del secreto fiscal y, como consecuencia, la reserva de las actuaciones, ya que en no resultan pocos los supuestos en los cuales figurar como incumplidor de alguna obligación fiscal trae consecuencias disvaliosas para su persona.

Otra de las cuestiones derivadas de la implementación de tecnologías a la relación fisco- contribuyente, refiere al procedimiento de control de cumplimiento de las obligaciones fiscales conocido como “Fiscalización Electrónica”.²⁸ Como su nombre lo indica, esta forma de inspección se realiza estrictamente por medios informáticos, por lo cual se desconoce quién es el agente del Fisco que lleva a cabo la misma. Ni en la ley 11.683 de procedimiento fiscal, ni en la ley 19.549 de procedimientos administrativos, de aplicación supletoria según lo establecido en el artículo 116 de la Ley 11.683 (t.o. y modificaciones) encontramos límites regulatorios a las facultades administrativas que consideren los vínculos electrónicos que actualmente forman parte de la relación entre el Estado y el Administrado, ni las formalidades que deberán adoptarse en resguardo de sus derechos. Sin perjuicio de ello, dicha actuación no deja de ser actuación administrativa, requiriendo el respeto de los requisitos que debe cumplir todo acto administrativo para resultar legítimo y respetuoso de los derechos que le

²⁷ Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala II “Cortese, Carlos Gabriel c/ EN – AFIP s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”, 07/05/2021
²⁸ Resolución General AFIP 3416/2012.

asisten al ciudadano, donde la garantía del debido proceso con plena vigencia en procedimientos administrativos²⁹ resulta la garantía por excelencia.

Otro es el reto que presenta el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes con relación al intercambio de información con fines tributarios, comprendido dentro de la cooperación administrativa internacional, a partir de la cual las administraciones tributarias pueden acceder a información con relevancia fiscal existente más allá de las fronteras que determinan su jurisdicción para controlar a sus propios contribuyentes. La correcta aplicación de los sistemas tributarios en economías abiertas y con un enorme peso de empresas transnacionales y de operaciones digitales, exige compartir información y reforzar el intercambio de información internacional. A partir del plan BEPS, se hace necesario revisar el rol y funcionamiento de las administraciones tributarias, dado que se ha perfilado un nuevo paradigma de la fiscalidad internacional con mayor relevancia de la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales. Todo ello requiere sin duda, condiciones que aseguren la confidencialidad de los datos. El desarrollo de plataformas³⁰ que conecten los sistemas de IT de las agencias gubernamentales con las bases de datos de otros organismos públicos, permite a sus usuarios acceder instantáneamente a la información en poder de otras agencias,³¹ con acceso de forma inmediata a gran cantidad de datos tributarios. Un entorno de e-tributos que plantea un mayor volumen, dinamismo y disponibilidad de e-información, que podrá ser compartida incluso en tiempo real, puede plantear problemas en la vigencia de los derechos personalísimos en supuestos que signifiquen una injerencia en la intimidad de las personas.³²

El proceso de transformación digital también tiene un notorio impacto en el costo de cumplimiento: la digitalización resulta beneficiosa para bajar el costo que implica cumplir con las obligaciones tributarias, generando que el contribuyente deba invertir menor tiempo, esfuerzos y recursos a la hora de estar en regla. La digitalización de trámites ante la AFIP redujo notoriamente las oportunidades en las que el contribuyente debe necesariamente asistir a la dependencia de manera presencial.

Pero el beneficio no solamente radica desde la perspectiva del contribuyente, sino también desde la propia administración, en cuanto al costo de recaudación. Los costos de transacción tributarios están compuestos por los costos administrativos en que incurre el Estado para administrar el sistema tributario y los costos de cumplimiento en los que incurren los contribuyentes para cumplir con el sistema tributario.

²⁹ CIDH, "Baena, Ricardo y otros vs. Panamá", fecha 2/2/2001.

³⁰ Estonia X-Road, por ejemplo.

³¹ Consultado en fecha: 29/09/2021. Enlace de acceso <https://apolitical.co/solution-articles/es/plataforma-de-intercambio-de-datos-que-convierte-a-estonia-en-lider-de-gobierno-digital>

³² Porporatto, Pablo A, "Derechos Y Garantías De Los Contribuyentes Con Relación Al Intercambio De Información Tributaria. Situación En Argentina", Errepar, Junio 2020.

“La consideración, las mediciones y el monitoreo son necesarios con el fin de valorar en el tiempo si los esfuerzos de simplificación de procesos y procedimientos tributarios, realizados para promover el cumplimiento voluntario, se ven reflejados realmente en reducciones en los costos de transacción tributarios, presumiendo que en el mediano plazo esto contribuya en el fortalecimiento de los ingresos fiscales.”³³

Sin embargo, las brechas persistentes en el desarrollo de infraestructura y capital humano, tanto desde la perspectiva del contribuyente, como de la administración pueden obstaculizar e incluso perjudicar el reto que presenta el cumplimiento de las respectivas obligaciones. Así lo exponen los resultados de la encuesta de e-gobierno,³⁴ donde si bien ubica a Argentina dentro del grupo de los países con muy alto desarrollo en gobierno digital, tienen un capital humano muy desarrollado, pero el estado de su infraestructura puede estar impidiendo un mayor progreso en su desarrollo. Sea por la diferencia en el acceso a los medios y conocimientos de uso de las nuevas tecnologías, como dificultades operativas derivadas de un servicio deficiente (no es extraño que el medio virtual fundamental de intercambio de información entre el fisco y el contribuyente, como lo es el sitio web de AFIP, no funcione o lo haga en forma defectuosa) derive en un procedimiento dilatorio e incluso vede el normal cumplimiento de las obligaciones fiscales y someta a los contribuyentes al riesgo derivado del incumplimiento.

Palabras finales

Mantener el equilibrio entre impuestos, gastos y derechos en contextos de emergencia económica, resulta un desafío donde la aplicación de tecnología tiene un rol central. El propósito de suficiencia recaudatoria no solo se logra a partir de la implementación de más tributos, sino procurando un cobro eficiente de los existentes. Las herramientas que pone a disposición la “*big data*” y la “*inteligencia artificial*” para su implementación por parte de las administraciones tributarias a sus objetivos de cumplimiento voluntario y disminución de los niveles de evasión deben ser acompañadas de un cambio de paradigma en el modo de brindar soluciones a los contribuyentes, en relación con aquellas formas que no responden a la sociedad actual, desafíos que no siempre están dispuestas a enfrentar. La administración tributaria debe proyectarse indefectiblemente en respuesta a las necesidades fundamentales de sus administrados que, como tal, son necesariamente cambiantes. La innovación inteligente debería contribuir asimismo a anticiparse a los cambios para poder esquivar proactivamente potenciales desigualdades.³⁵ En el auge del uso de tecnologías, la administración electrónica, tienen su efecto más genuino en brindar una administración de

³³ Consultado en fecha: 29/08/2021. Enlace de acceso https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2014/Espanol/tema4.1_duran_costa_rica.pdf

³⁴Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales “Encuesta sobre E-Gobierno, 2020” página 21.

³⁵ Consultado en fecha: 02/10/2021. Enlace de acceso <https://www.administracionpublica.com/el-camino-de-la-innovacion-2030/>

calidad, obteniendo mejores resultados políticos, mejores servicios y mayor simplicidad³⁶. A nivel interno, una reestructuración que permita cruzar la información disponible y obtener un perfil integral del contribuyente, facilita la fiscalización y el control de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, evidenciando con mayor claridad su capacidad contributiva real. Pero ello con una limitación precisa e infranqueable: el respeto de los derechos personalísimos.

Así, un Estado fuerte no implica necesariamente un estado abusivo. La relación entre el fisco y el contribuyente no tienen que quedar al margen de los avances tecnológicos, ni tampoco sacrificar derechos y garantías tan elementales como el de debido proceso y la defensa en juicio. Debe dársele una estructura externa y conceptual que represente su búsqueda consciente y constante de un equilibrio razonado entre el individuo y el Estado, entre el individuo y el poder.³⁷ Los vínculos electrónicos que actualmente rigen la relación entre el Estado y el obligado tributario deben siempre enmarcarse en formas y estructuras legítimas de fiscalización.

A su vez, la garantía de la confidencialidad y el secreto fiscal exigen que el gran bagaje de datos e información sensible obrante en las bases de datos de la AFIP se encuentren al resguardo de cualquier filtración a terceros que pudiera resultar perjudicial, todo ello garantizado por el propio Estado en sus diferentes manifestaciones.

El intercambio de información con fines tributarios, comprendido dentro de la cooperación administrativa internacional, no podrá significar nunca una injerencia en la intimidad de las personas.

En cuanto al costo de cumplimiento, si bien la digitalización resulta beneficiosa para su disminución, ésta debe ir de la mano con el desarrollo suficiente de infraestructura y capital humano, y la reducción de las brechas tecnológicas que pudieran existir.

Es que la administración tributaria es sobre todo una especie de administración. Y es en el ejercicio de esa función donde deben prevalecer los límites sustantivos y adjetivos de sus facultades, como contrapartida necesaria al ejercicio del poder en un Estado de Derecho. Razonabilidad, no desviación de poder, imparcialidad, buena fe, no autocontradicción, adecuación de medio a fin, sustento fáctico suficiente, motivación adecuada, procedimiento regular previo a la emisión del acto son algunos de los principios a los que debe someterse la propia administración para desarrollarse dentro del ámbito de la legalidad,³⁸ y que constituyen una garantía para el contribuyente que se somete a su poder, sobre la base del deber de contribuir.

³⁶OECD E-Government Studies "Resumen. Estudios de la OCDE sobre administración electrónica. La administración electrónica: un imperativo", 2003, pág 2.

³⁷GORDILLO, Agustin. Tratado, página 120. Consultado en fecha: 12/10/2021. Enlace de acceso https://www.gordillo.com/pdf_tomo1/tomo1.pdf

³⁸Idem.