

LOS NUEVOS USOS DE LA TECNOLOGÍA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS - AVANCE DE INVESTIGACIÓN-

ESP. ANDRÉS MARTÍN CHATRUC

Abogado Especialista en Derecho Tributario Universidad Nacional del Litoral – Profesor la Universidad de la Cuenca del Plata Sede Formosa.-

CR. WALTER DEMETRIO BORDÓN

Contador Público – Profesor de la Universidad del Cuenca del Plata Sede Formosa.-

ING. NÉSTOR FEDERICO MACHUCA

Ingeniero en Informática - Profesor de la Universidad del Cuenca del Plata Sede Formosa.-

CONSIDERACIONES PREVIAS:

El presente aporte a esta prestigiosa revista pretende ser un adelanto del proyecto de investigación en curso en nuestra alta casa de estudios, aprobado por Resolución Rectoral N°241/16.-

INTRODUCCIÓN



El mundo actual se encuentra cada vez más signado por los avances tecnológicos, los cuales hacen que los entes recaudadores apliquen en sus procedimientos fiscales nuevas tecnologías, el presente proyecto tiene como objetivo el de recopilar que tipos de tecnologías utilizan estos entes recaudatorios, como la utilizan y si ese proceder es conforme a las normas que reglamentan ese proceder, en el procedimiento tributario en sus esferas Nacional, Provinciales y Municipales.

En lo referido al control sobre los contribuyentes y responsables respecto a sus actividades y bienes patrimoniales, que ejercen los organismos de recaudación sobre estos, mediante procesos de verificación y fiscalización en la lucha contra la evasión o defraudación fiscal.

La importancia del presente trabajo radica en exponer estas nuevas tecnologías usadas por los fiscos en sus tareas de control y determinación de los tributos, si estos mecanismos tecnológicos, como ser la utilización de IMÁGENES SATELITALES, G.P.S, DRONES, Afectarían garantías constituciones o derechos de los contribuyentes o responsables tributarios, derecho a la privacidad, intimidad, razonabilidad, etc.

El período histórico comprende los años 2003 al 2015, ello fue establecido así en virtud que en el año 2003 se incorpora a la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario de la Nación, el inc. "c" al art. 18, el cual estableció como presunción el "RELEVAMIENTO POR IMAGENES SATELITALES", y de allí en adelante los avances tecnológicos se diseminaron en los fiscos provinciales y municipales, de manera extraordinaria, hasta el año 2015 donde la Agencia de Recaudación de la Provincia de Bs. As. ARBA, despliega el plan MESI, (monitorio estratégico satelital integrado) el cual utiliza Imágenes Satelitales, G.P.S y Drons, para fiscalizar a sus contribuyentes.

Para la lectura del presente proyecto, se abordara en su primera sección, las tecnologías que utilizan los entes recaudadores a nivel Nacional, Provincial y Municipal, centrándonos en las Imágenes Satelitales, el G.P.S y los Drons, entre los años 2003 a 2015, se determinando su alcance conceptual, jurídico y técnico y términos específicos.

En una segunda sección se enumeraran los derechos que la Constitución Nacional otorga al contribuyente y las limitaciones que establece al ejercicio del poder de fiscalización del Estado

En una cuarta sección se expondrá una pequeña reseña de la normativa tributaria internacional en relación a la utilización de nuevas tecnologías.-

Por último se analizara jurisprudencia, dictámenes y doctrina, que se relacionen con la temática.

LAS TECNOLOGÍAS QUE UTILIZAN LOS ENTES RECAUDADORES A NIVEL NACIONAL, PROVINCIAL Y MUNICIPAL, IMÁGENES SATELITALES, G.P.S Y DRONS:

En el orden Nacional, enmarcada en el art 18, inc. "c", de la Ley N°11.683 y N°25.795 (B.O. 17/11/2003) de Procedimiento Tributario de la Nación, se encuentra la presunción de "Relevamiento por Imagen Satelital", Teresa Gómez (1) entiende que; La norma establece que se comparará la producción declarada por el contribuyente (considerando existencias iniciales y finales) vs. la producción que, según la imagen satelital, debería declarar el mismo contribuyente. Esta última será valuada a precios oficiales o a precio de mercado.

De existir diferencia la misma se considerará producida en el ejercicio inmediatamente anterior a la verificación efectuada.

No dudamos que las críticas doctrinarias con respecto al texto analizado son importantes, motivos no faltan. Es un exceso calcular la producción a través de una situación meramente presuncional como es una imagen aérea.

En el momento histórico (año 2003) de la incorporación de las imágenes satelitales genero muchísimas voces a favor y en contra como detalla Teresa Gómez (2); en un interesante artículo, Leandro A. Marini explica que en nuestro país las imágenes son captadas por el sensor "Thematic Mapper" (TM) a través de su satélite LANSAT TM. La resolución de las mismas es de treinta metros por cada píxel de imagen digital. Estos píxeles están formados por distintos colores; es decir, cada píxel tiene un color, no definiendo por tal mo-

tivo ninguna imagen. El conjunto de los mismos configurarán una foto. Para poder darles exactitud a las mediciones sobre las imágenes, se deberá completar la tarea con mediaciones a campo, con instrumentos para precisar posicionamientos geográficos (GPS).

La confiabilidad de la información obtenida dependerá de cómo se la analice, dado que en la faz agrícola sólo permitirá, en el mejor de los casos, identificar las áreas sembradas con un determinado cultivo, el grado de desarrollo biológico de los mismos y los potenciales rindes conforme su estado actual. La obtención de tales resultados dependerá de la calidad de la imagen tomada por el satélite, dado que de mediar, al momento de relevamiento, problemas climáticos (nubes, humedad atmosférica, etc.) dicho relevamiento se perderá, no pudiendo el satélite apreciar la evolución del cultivo en ese preciso momento, debiendo posponerse la imagen para el próximo relevamiento satelital.

Una situación muy distinta a la agricultura se provoca cuando pretendemos relevar la existencia de ganado. Al respecto Juan C. Nicolini advierte que no le consta que la precisión de las imágenes satelitales permita realizar un inventario de hacienda muy exacto, y menos aún determinar, con algún grado de certeza, el tamaño de la hacienda, y con ello la edad que permita hacer una clasificación primaria (vacas, toros, terneros-terneras y vaquillonas – novillos, entre otros). Cuando tal precisión se logre, una de las dificultades será la hacienda que está ubicada debajo de los montes de sombra, o en las zonas sin desmontar, dentro del monte.

Con rigor científico Armando Simesen de Bielke expreso que: "Cierto es que las imágenes revelan, cada vez más, una precisión que asombra; por citar solo un ejemplo, el Departamento de Agricultura de los Estados Unidos proporciona cifras de producción probable en todos los países del mundo y los corrige en función de nuevos relevamientos, producto de la periodicidad de la presencia de los satélites observadores. Sus informaciones tienen tal grado de credibilidad que hasta los precios en los mercados mundiales se van corrigiendo a la par de las nuevas imágenes obtenidas (ejemplo notable ofrecen al

al respecto las repercusiones en el Mercado de Cereales de Chicago). Pero aun con tal grado de acercamiento a la realidad, no deja de constituir un dato aproximado y, como tal, no puede resultar un hecho inferente en el proceso formativo de las presunciones. Lo expuesto no impide hacer notar la existencia de algún sesgo de posible inconstitucionalidad "en razón de la intromisión indebida del fisco sobre ámbito de privacidad amparados por garantías constitucionales".

(1) Teresa Gómez – Carlos María Folco, "Procedimiento Tributario Ley 11.683 – Decreto 618/97, 8va. Edición, Editorial La Ley, Pág. 178/179 Año 2014.-

(2) Teresa Gómez – Carlos María Folco, "Procedimiento Tributario Ley 11.683 – Decreto 618/97, 8va. Edición, Editorial La Ley, Pág. 180/181 Año 2014.-

La otra tecnología que se esta implementando con mucho éxito en el campo de la fiscalización tributaria es la utilización de los DRONES (también denominados UAVs, *Unmanned Aerial Vehicle*) no escapan a esta realidad. Inicialmente se restringían al uso militar, sin embargo, con el paso del tiempo, su utilización se extendió hasta el ámbito civil.

Los orígenes de los drones se remontan a la primera guerra mundial. Durante el transcurso de esta guerra, estas aeronaves eran utilizadas como blancos controlados mediante radiofrecuencia, con el objetivo de mejorar la puntería de la artillería anti-aérea.

Una vez finalizada la guerra y con el paso de los años, estos dispositivos fueron evolucionando, y los introdujeron como vehículos de combate controlados mediante un avión de control. A estos ejemplares se los denominaba drones de asalto. En el año 1941, La fábrica naval Aircraft Factory, incorporó a una de sus aeronaves una cámara de televisión para su visualización en la nave de control. En el año 1942, se lanzó exitosamente un ataque a un destructor a veinte millas del avión de control. (3)

En la Actualidad, los drones tienen una infinidad de usos en los siguientes ámbitos (4):

- Ámbito Militar

- Civil
 - Comercial
 - Recreativo

Algunos ejemplos de uso que se les da a los drones en el ámbito civil son los siguientes:

- Vigilancia aérea.
- Inspección y documentación de plantas.
- Mapeo de distribución de calor.
- Termograma de campo solar.
- Análisis para respuesta temprana.
- Detección de defectos y grietas.
- Inspección de cañerías y turbinas de viento.
- Modelado 3D de construcciones y estructuras.
- Mapeo arqueológico y de agricultura.
- Monitoreo de construcción.
- Análisis volumétrico de stock.
- Administración y conservación ambiental.

(3) Entre otros. Ann Cavoukian (2012). Privacy and Drones: Unmanned Aerial Vehicles. Recuperado del sitio: <http://www.publicsafety.gc.ca/lbrr/archives/cnmcs-plcng/cn29822-eng.pdf>.

(4) Laborie Iglesias, Mario Ángel. La Era de los Drones. Revista Atenea. Recuperado del sitio: http://www.ieee.es/Galerias/fichero/revistas/ATENEA_EraDrones_MLI.pdf.

En la Provincia de Formosa y en la Municipalidad del mismo nombre, NO existen aún estas tecnologías, por ello a continuación se ponen de ejemplos algunas de las experiencias de otros puntos geográficos de nuestro país a saber:

SISTEMA MESI:

En los últimos años A.R.B.A (Organismo de Recaudación Tributaria de la Provincia de Buenos Aires) (5) ha utilizado en el control de los terrenos dentro de su jurisdicción un dron suizo, modelo eBee

fabricado por la empresa senseFly.

El mismo posee una cámara de 16 MP y una resolución de 4cm por pixel, conexión 3G y puede volar a 150 metros de altura. Este sistema funciona como un Google Earth, con imágenes en ondas infrarrojas o ultravioletas que escanean los supuestos terrenos que no se cultivan y que, por tanto, no son declarados.

El titular de esta agencia se atribuye la idea de usarlo, ya que al observar cómo estos equipos eran usados para diagramar gasoductos decidió utilizarlos para complementar su sistema Monitoreo Estratégico Satelital Integrado (MESI), siendo este un servicio que cruza los datos de ARBA con imágenes tomadas a través de dieciocho satélites. Por lo mismo declara que "Junto con el servicio meteorológico, somos los que más usamos imágenes satelitales".

En los primeros usos de este sistema, que permite tomar fotos en alta definición para crear mapas de distintas locaciones, fueron captados más de catorce millones de m2 que no habían sido declarados, lo que llevo a la intimación de ciento veinte mil dueños y planificar una recaudación de \$ 100 millones. Haciendo referencia a ellos Budassi expreso que "la primera vez que lo usamos fue en febrero, en un country fuera de Mar del plata. El 70% estaba sin declarar" y "Descubrimos 200 casas con más de 250 m2 de superficie no declarada al fisco con piscinas de las cuales sólo 60 viviendas estaban registradas".

Así mismo expresó que el código fiscal de la provincia le permite a la agencia utilizar este tipo de imágenes y pese a que reconoce que **hay un vacío legal en relación al uso de drones**, se siente seguro. "Es verdad que no hay regulaciones sobre el tema. Pero estamos tranquilos porque tenemos secreto fiscal sobre nuestros datos. Cuando tenemos que establecer dónde vive una persona para ver si llevo su auto a otro lado, está amparado por el secreto fiscal".

(5) Fuente: www.arba.gov.ar

El presente sistema está dando resultados positivos como el presente caso particular lo demuestra: UN DRON DE ARBA SOBRE "TERRAVISTA" DETECTO IRREGULARIDADES EN UN CENTENAR DE



PROPIEDADES, Se trata de 97 propiedades y 71 piletas sin declarar. En Mayo, operativos del ministerio de Trabajo detectaron irregularidades en 12 obras en construcción.

La Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires (ARBA) detectó mediante un dron fiscalizador 97 propiedades y 71 piletas sin declarar en un country de General Rodríguez, en el comienzo del operativo de control impositivo por el receso de invierno. El dron forma parte del sistema Monitoreo Estratégico Satelital Integrado (MESI), una herramienta tecnológica que ARBA utiliza para combatir el incumplimiento fiscal.

Las acciones comprendieron al lujoso complejo habitacional Terravista, ubicado en el kilómetro 47 del Acceso Oeste, donde los fiscalizadores detectaron más de 47.000 metros cuadrados construidos no declarados, en su mayoría correspondientes a viviendas que figuraban como baldíos, motivo por el cual evadían el pago del Impuesto Inmobiliario. Las casas detectadas poseen un promedio de 350 metros cuadrados, y se encuentran enmarcadas en un paisaje de plazas temáticas, lagunas, zonas deportivas, piscinas y otros detalles de categoría del country, que también cuenta con un moderno club house, que incluye restaurante, gimnasio, spa y sauna.

Al frente del operativo estuvo el director de ARBA, Iván Budassi, quien afirmó que detectaron "irregularidades en el 75% de las propiedades del country, los contribuyentes en infracción fueron intimados y deberán hacerse cargo de las multas e intereses correspondientes". En ese sentido, subrayó que "la maniobra de evasión implica una deuda acumulada de \$2 millones en concepto de Impuesto Inmobiliario".

"El dron y la tecnología satelital de ARBA se integran en una misma plataforma de fiscalización, el sistema MESI, que nos ha permitido una mayor eficacia para detectar construcciones no declaradas", explicó. Las imágenes provistas por la pequeña nave posibilitaron, gracias a su nivel de precisión, relevar detalles de edificación y dimensiones de las propiedades no registradas, que son datos útiles para estimar su valor fiscal. "La detección de irregula-

ridades catastrales comienza con el análisis del material que nos proveen 18 satélites en órbita. Una vez que identificamos las propiedades en infracción, utilizamos al dron fiscalizador para sobrevolar aquellos lugares que son de difícil acceso y captar imágenes precisas que permiten determinar antigüedad y características de cada construcción", puntualizó Budassi. (6)

(6) Fuente: www.arba.gov.ar

LEGISLACIÓN SOBRE EL USO DE DRONES:

A la fecha de los primeros usos la reglamentación referente al uso de este artefacto era muy poca sin embargo el 12 de noviembre de 2015 la reglamentación de la A.N.A.C (7) entró en vigencia, estableciendo como puntos principales:

- todos los drones y vehículos aéreos no tripulados deben ser registrados, sin importar su peso o uso.
- El costo para la inscripción es de \$500 para drones de hasta 10 kilos, \$1000 para los equipos de hasta 150 kilos y \$1500 los que superen los 150 kilos.
- el operador a cargo del control del dron, como sus asistentes deben ser registrados.
- los operadores deben ser mayores de 18 años y los menores de 16 años deben estar acompañados por un adulto.
- el uso recreativo, por diversión, esparcimiento, placer, pasatiempo, con fines terapéuticos y sin ninguna otra motivación, sólo requiere de una registración on line del operador en el sitio de la ANAC. En este caso, sólo pueden ser operados en un espacio aéreo segregado, como clubes de aeromodelismo.
- el uso del dron con fines comerciales requiere de la registración del operador, del vehículo aéreo utilizado y aprobar un examen teórico y práctico sobre el uso del dron.
- los operadores de drones con fines comerciales también deberán presentar un manual de operaciones, con especificaciones sobre su uso, detallar los procedimientos de seguridad y con-



tar con una cobertura de riesgo contra terceros que va desde los \$650.000 a los 4,9 millones según el tipo de uso y envergadura del vehículo aéreo.

(7) www.anac.gov.ar

Los drones (8) tienen múltiples usos y su empleo puede poner en riesgo dos principios clave de cualquier sociedad: la vulneración de la privacidad y la amenaza sobre el espacio aéreo de una región.

Por ello, se implementó la Disposición 20/2015 de la Dirección Nacional de Protección de Datos Personales (DNPDP) de fecha 20 de mayo del 2015 y aprueba "las condiciones de licitud para la recolección de datos a través de VANT (Vehículos aéreos no tripulados) o drones" y "las recomendaciones relativas a la privacidad en el uso de VANT o drones". Es decir, regula todo lo referido al derecho de privacidad de los individuos y los límites en los propósitos de los usos de los drones.

Uno de los principales objetivos de la disposición está enfocado en **el consentimiento previo que deben otorgar quienes aparecen en el material registrado por el VANT.**

(8) <http://www.infobae.com/2016/02/06/1788113-todo-lo-que-hay-que-saber-el-uso-drones-la-argentina/>

CONCLUSIÓN:

Pero ello es harina de otro costal, ya que el uso que le dan las administraciones tributarias, a estos medios de pruebas, están reglados por las leyes fiscales, dentro de los procesos de fiscalización y determinación tributaria, que aseguran el debido proceso adjetivo del que gozan los contribuyentes, y sobre todo rige el secreto fiscal, el cual protege los datos sensibles de los sujetos pasivos de las relaciones jurídicas tributarias, como veremos más adelante.

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES PRINCIPALES:

- Folco, Carlos María. Procedimiento Tributario. Naturale-

za y estructura. Tomos I y II. Tercera Edición, 2011. Rubinzal-Culzoni Editores.

- Gómez, Teresa. Folco, Carlos María. Procedimiento Tributario. Ley 11683. Séptima Edición, 2011. La Ley.

- Derecho Constitucional Tributario, Spisso, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Quinta Edición, 2011. Abeledo Perrot.

- Códigos Fiscales Provinciales y Municipales.

-DERECHO A LA INTIMIDAD Y A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES, Autor: Perez Asinari Maria Veronica, Palazzi Pablo Pouillet Yves, Edición:2009, Editorial: HELIASTA.

- Internet, privacidad y datos personales, Drummond, Víctor, Editorial Reus, edición: 2004.

- Normativa internacional, artículos periodísticos, antecedentes investigativos, etc. relacionados con el tema de investigación.

