
HERRAMIENTAS TECNOLÓGICAS EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIO

BORDON WALTER DEMETRIO. Contador Público. Profesor Universitario. Esp. En Tributación. Adjunto. Facultad de Ciencias Empresariales. Sede Formosa. Carrera Contador Público. Cátedras Impuestos I – PPS. E-mail walterdbordon@gmail.com

Palabras claves: Fiscalización, drones tributos

Resumen:

Todos los Estados del mundo tienen como parte de su gobierno un órgano que cumple la función de vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Son precisamente estas Administraciones Tributarias las que, específicamente a través de sus áreas de Auditoría o Fiscalización, se encargarán de aplicar las estrategias de revisión a los contribuyentes con la finalidad de incrementar la recaudación, y disminuir la evasión; acciones todas en post del incremento de los ingresos tributarios como parte de la política fiscal estatal.

En el presente trabajo expondré acerca de las herramientas tecnológicas utilizadas por los fiscos en sus tareas de control y determinación de los tributos, como ser la utilización de IMÁGENES SATELITALES, G.P.S, DRONES, sus beneficios, y si afectan o no garantías constitucionales de los contribuyentes o responsables tributarios.

Introducción:

En todos los países del mundo, encontramos las denominadas Administraciones Tributarias, órganos que específicamente a través de sus áreas de Auditoría y Fiscalización, se encargan de aplicar las estrategias de revisión a los contribuyentes con la finalidad de incrementar la recaudación y disminuir la evasión; acciones todas en post del incremento de los ingresos tributarios como parte de la política fiscal estatal.

Así a los fines de fortalecer las acciones de fiscalización, los avances de la ciencia y la modernización del estado, implican inexorablemente el uso paulatino de nuevas herramientas tecnológicas en dicho proceso, sin que ello afecte las garantías constitucionales de los contribuyentes, como ser derechos a la privacidad, intimidad, razonabilidad, etc..

OBJETIVOS:

GENERALES:

- La recopilación de los elementos y/o instrumentos de que se valen los entes recaudatorios, cómo los utilizan y si ese proceder es conforme a las normas reglamentarias establecidas en el procedimiento tributario en sus esferas Nacional, Provincial y Municipal.
- Demostrar que el uso de la tecnología en el control de las actividades y bienes patrimoniales de los contribuyentes y responsables, es una herramienta que coadyuva positivamente al fisco en su lucha contra la evasión o defraudación fiscal.

-
- Identificar qué garantías constitucionales de los contribuyentes podrían resultar afectadas con el uso indebido por parte de los entes recaudadores de estas tecnologías y cuáles serían los remedios judiciales para contrarrestarlas.

ESPECÍFICOS:

- Identificar que nuevas tecnologías utilizan los entes recaudadores a nivel Nacional, Provincial y Municipal. (Imágenes Satelitales, G.P.S y Drones)
- Determinar el alcance conceptual, jurídico y técnico de su contenido y términos específicos.
- Reconocer los derechos que la Constitución Nacional otorga al contribuyente y las limitaciones que establece al ejercicio del poder de fiscalización del Estado.
- Analizar jurisprudencia, dictámenes y doctrina, que se relacionen con la temática.

Desarrollo:

La temática en tratamiento es relativamente nueva y en constante evolución por los avances tecnológicos incipientes y vertiginosos que se van desarrollando a nivel global, y que si bien son receptados de manera bastante rápida por los fiscos locales, la instrumentación de su uso a través de disposiciones y/o resoluciones, podrían – ante la falta de una legislación de fondo - violentar las garantías constitucionales en cabeza de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

En este sentido cabe señalar el art. 190 de la Ley 27430 sustituye el artículo s/nro. agregado a continuación del art. 36 de la ley 11683, t.o. 1998, disponiendo que a efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, la Administración Federal de Ingresos Públicos libraré una orden de intervención, que deberá contener la fecha en que se dispone la medida, los funcionarios encargados del cometido, los datos del fiscalizado (nombre y apellido o razón social, clave única de identificación tributaria, domicilio fiscal, impuestos y periodos comprendidos en la fiscalización), la firma de funcionario competente con carácter previo al inicio del procedimiento y debe ser notificada en forma fehaciente al contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. Dichos requisitos también debe respetarse en caso de que se amplíen los términos de la orden de intervención primigenia; debiendo en ambos casos procederse a la fehaciente notificación de la finalización de la fiscalización. Asimismo, la norma en tratamiento señala que la AFIP deberá reglamentar el procedimiento aplicable a las tareas de verificación y fiscalización que tuvieron origen en el libramiento de la orden de intervención: y los contribuyentes y/o responsables podrán rectificar las DDJJ oportunamente presentadas en el transcurso de la verificación y fiscalización y a instancias de la inspección actuante, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella. En estos casos; no quedarán inhibidas las facultades de la AFIP para determinar la materia imponible que en definitiva resulte.

Cumplidos dicho paso procedimental –sujeto a los requisitos señalados- se da inicio a la verificación y fiscalización propiamente dicha. En ese orden, cabe acotar que “El ejercicio de las potestades de verificación y fiscalización por el organismo recaudador, en miras a lograr una actividad recaudatoria eficaz, debe reconocer y mantener un adecuado equilibrio entre ese objetivo y el resguardo de las garantías que nuestra Constitución Nacional confiere a los administrados. La obligación de contribuir y la necesidad pública de obtener recursos para su manutención no deben justificar la utilización de

cualquier tipo de medios, especialmente de aquellos que desconocen principios constitucionales. La inspección de los contribuyentes configura una de las mayores intromisiones del Estado en la actividad privada de los particulares. De ahí el nacimiento del concepto de “intimidación económica”, como un derivado del concepto de intimidad de raigambre constitucional, que debería operar como límite a los excesos en la tarea de fiscalización. De esta manera, la autoridad de aplicación debe ejercer los poderes que le han sido conferidos por ley para desplegar su accionar investigativo, en el marco de la juridicidad. (Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti, *Procedimiento Tributario, Ley 11683, comentada*, p. 278 y sgtes., Ed. La Ley).

Al respecto se sostuvo que la inspección tributaria siempre debe actuar bajo potestades regladas para constatar o verificar un supuesto hecho tributario, es decir, verificado el hecho el accionar de la Administración se enmarca en los términos precisos de la ley y no en la arbitraria discrecionalidad de sus funcionarios (Díaz Vicente, *Limites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder, Ad-Hoc*, Buenos Aires, 2010, p. 15) (cit. Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti, p. 279, ob. cit.). Así, analizando particularmente las normas vigentes relacionadas al tema en tratamiento, encontramos la presunción de “**Relevamiento por Imagen Satelital**” enmarcada en el art 18, inc. C’), de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario de la Nación, norma que 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; siendo esta última valuada a precios oficiales o a precio de mercado; y que en caso de existir diferencia de producción aplicando relevamiento satelital, conforme la modificación introducida por la ley 26044 (B.O. 6/7/2005) se imputarán al ejercicio en el que fueran detectadas. Al respecto, Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti, señalan que “...con base en el inciso c’), la diferencia de producción surge de confrontar la producción considerada por el contribuyente a los fines fiscales, tomando en cuenta la existencia inicial y final, contra la información obtenida por relevamientos satelitales, en cuyo caso esa diferencia representa renta neta y ventas omitidas. Esta presunción, incorporada por ley 25795 a partir del 17/11/2003, establecía que las diferencias detectadas por los organismos se imputarían al periodo inmediato anterior sin admitir prueba en contrario. Actualmente, a partir de la ley 26044 del 6/7/2005 se prevé que las diferencias se imputarán al ejercicio en el cual sean detectadas; asimismo, esta reforma dispone la forma de distribuir las diferencias de ventas omitidas: deberán efectuarse en proporción a las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado respecto de cada uno de dichos meses. Si bien el uso de imagen satelital constituía antes de la reforma, un indicio o presunción simple, contenido en el primer párrafo del artículo 18, al ser ahora definido como una presunción legal, bastara obtener esta imagen para inferir la omisión de los tributos enumerados en la norma; se impone así al contribuyente la carga de la prueba. La finalidad perseguida con este dispositivo es facilitar la detección de operaciones marginales en la producción agropecuaria que por sus características y las diversas modalidades de explotación, resulta más dificultosa. Lo que se busca es generar información útil para estimar, por ejemplo, tipos de cultivo y hectáreas sembradas, y a través de su comparación con la producción declarada a efectos impositivos por el sujeto obligado, estimar la magnitud de la producción supuestamente omitida, base para la cuantificación de las diferencias tributarias previstas por la norma...” (Procedimiento Tributario, Ley 11683, comentada, p. 197, Ed. La Ley).

Opinión de los expertos:

En el momento histórico (año 2003) de la incorporación de las imágenes satelitales generó muchísimas voces a favor y en contra como detalla Teresa Gómez; 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 motivo 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 expresó 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 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 inherente 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”. Fuente: Teresa Gómez – Carlos María Folco, “Procedimiento Tributario Ley 11.683 – Decreto 618/97, 8va. Edición, Editorial La Ley, Pág. 178/182 Año 2014.-

Normativa referida a los drones:

El uso de los drones se está acrecentando de a poco en la sociedad moderna. Por el momento, en el común denominador aparecen como un artefacto didáctico y de recreación.

Es cada vez más común escuchar a un niño pedirle a su padre ese novedoso regalo para su cumpleaños o alguna fecha especial.

Sin embargo, los drones tienen múltiples usos y su empleo puede poner en riesgo dos principios claves de cualquier sociedad: la vulneración de la privacidad y la amenaza sobre el espacio aéreo de una región.

Así, se implementaron dos normativas. La primera se estableció el 20 de mayo del 2015 y es la Disposición 20/2015 de la Dirección Nacional de Protección de Datos Personales (DNPDP) 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.

El uso de los drones puede tener tres variantes: uso comercial, uso científico, uso recreativo, y uso para fiscalizaciones tributarias. 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.**

Fuente Infobae, SÁBADO 06 DE FEBRERO 2016

El sistema de fiscalización de ARBA:

[El dron y la tecnología satelital](#) de ARBA es la más moderna que se utiliza en la Argentina, se integran en una misma plataforma de fiscalización, el sistema M.E.S.I, que les ha permitido una mayor eficacia para detectar construcciones no declaradas.

Las imágenes provistas por la [pequeña aeronave](#) 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 Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires ([ARBA](#)) [detectó en un country de General Rodríguez](#) 97 propiedades y 71 piletas sin declarar, que fueron descubiertas a través de un dron fiscalizador que forma parte del sistema MESI (Monitoreo Estratégico Satelital Integrado), una herramienta tecnológica que se utiliza para combatir el incumplimiento fiscal. (Julio 2014) Fuente: ARBA, Minutouno .com.

"Es sabido que no es recomendable redactar normas que mencionen a tecnologías del momento, ya que quedan obsoletas rápidamente. Por ello, elaborarlas con lenguaje neutro es una buena técnica legislativa para que puedan perdurar en el tiempo. Fuente Infobae, SÁBADO 06 DE FEBRERO 2016.

Jurisprudencia sobre la utilización de estas tecnologías:

Otra de las preguntas recurrentes que se plantean al respecto, es acerca de su validez como medio probatorio.

Encontramos que la Jurisprudencia de la C.S.J.N., ha aceptado como medio de pruebas a las imágenes satelitales, en sus diferentes sentencias, dictadas entre otras en las siguientes causas: (12) “Córdoba, Provincia de c/ Zontella, Carlos s/ reivindicación”, CSJN, Sentencia del 10/10/2000; “ Terrero, Felipe Eduardo y otros c/ Buenos Aires, Provincia de s/ daños y perjuicios”, Sentencia del 26/02/2002, considerando 4º y 6º; “Campos y Colonias S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ daños y perjuicios”, CSJN, Sentencia del 10/03/2003, pp. 2-3; “Conf. Estado Nacional (Secretaría de Desarrollo Social de la Presidencia de la Nación) c/ Ingenio y refinería San Martín del Tabacal S.A.” y “Juntas de San Andrés S.A. s/ expropiación”, CSJN, Sentencia del 23/05/2006, pp. 3 y 9; “Estancias Vidania S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de (Dirección Provincial de Hidráulica) s/ daños y perjuicios”, CSJN, Sentencia del 13/05/2008, pp. 2 y ss. (12).

Y si bien no se encuentran inconvenientes jurisprudenciales con respecto a la utilización de estos medios, pero si la mayoría de los fallos y doctrinarios, dejan bien en claro la necesidad de una correcta utilización de ellos, conforme las normativas de protección de datos personales y sus legislaciones específicas de cada uno, para su uso.

Conclusión:

La relevancia del presente tema tiene su origen en el avance extraordinario que se viene desarrollando por parte de los organismos de recaudación en sus tres estamentos (Nación, Provincias y Municipios) en la utilización de las últimas tecnologías para el control de los contribuyentes y responsables del pago de los tributos.

Pero debiendo resguardar el principio constitucional tributario de legalidad, que para este equipo, es una condición *-sine qua non-* la incorporación expresa de estas tecnologías, en la normativa de los códigos fiscales como en las leyes nacionales, como garantía de los contribuyentes y aval del estado de su potestad tributaria.

El uso que le den las administraciones tributarias, de 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 jurídicos tributarias

Como corolario de lo expuesto, es dable concluir que las facultades de verificación y fiscalización surgen de la ley, que es allí donde consta la actividad permitida y los límites para la actuación fiscal. Y si bien al no existir una precisión estricta, se otorga a la Administración una discrecionalidad técnica para el desarrollo de sus tareas, ello no óbice a que la actividad o conducta a desplegar por ésta deba desenvolverse en un marco de legalidad.

De allí que el contribuyente tenga derecho a un debido proceso (art. 18 C.N.), que implica que el procedimiento de inspección se desarrolle con absoluto apego a la legalidad de la norma sustantiva y procedimental vigente, a que la presunción de inocencia y la razonabilidad se respeten de principio a fin, a que no se cometa abuso ni desvío de poder, a que se respeten los principios generales de derecho.

No resulta válido interpretar que la aparición de nuevas tecnologías autoriza a la Administración

Tributaria a atribuirse nuevas facultades. En todo caso, la tecnología será un medio más para el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley vigente. En otras palabras: el uso de las mismas de apegarse estrictamente a la ley.

Bibliografía y fuentes principales:

- Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti, Procedimiento Tributario, Ley 11683, comentada, Ed. La Ley
- Folco, Carlos María. Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura. Tomos I y II. Tercera Edición, 2011. Rubinzal-Culzoni Editores.
- Gómez, Teresa. Folco, Carlos María. Procedimiento Tributario. Ley 11683. Octava Edición, 2014. La Ley.
- Derecho Constitucional Tributario, Spisso, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Quinta Edición, 2011. Abeledo Perrot.
- [DERECHO A LA INTIMIDAD Y A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES](#), Autor: [Perez Asinari María Verónica](#), [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