

PROVINCIA DE SANTA FE



CONSEJO FEDERAL DE  
INVERSIONES

“FISCALIZACIONES ELECTRÓNICAS Y OTROS  
RECURSOS TECNOLÓGICOS DE CONTRALOR EN  
EL ÁMBITO DE LAS ADMINISTRACIONES  
PROVINCIALES”

INFORME FINAL

AGOSTO 2023

*EXPERTO: RAMIRO GERMÁN TORRES*

*COLABORADOR 1: RICARDO MANUEL GINÉS REINOSO*

*COLABORADOR 2: LEANDRO FEDERICO ROJAS FOSSATI*



## ÍNDICE GENERAL

<b>I. TAREA I: ANTECEDENTES GENERALES SOBRE FISCALIZACIÓN</b>	<b>8</b>
I.1. Objetivos y alcances	8
I.2. Introducción	8
I.3. Evolución histórica general	9
I.3.1. Antigüedad	9
I.3.2. Edad Media	10
I.3.3. Edad moderna	12
I.4. Sistemas y métodos actuales previos a los mecanismos informáticos o digitales	13
I.4.1. Citaciones	15
I.4.2. Verificaciones	16
I.4.3. Inspecciones	16
I.5. Otras modalidades o sistemas de contralor	16
I.5.1. Medios de pago o registraciones	17
I.5.2. Programa de medición del contribuyente: TCMP (Taxpayer Compliance Measurement Program)	17
I.5.3. Información de terceros	17
I.5.4. Organización de unidades de grandes contribuyentes	19
I.5.5. Control tributario extensivo e intensivo	21
I.5.6. La fiscalización de operaciones tributarias en el contexto de la globalización	21
I.5.6.1. Planificación fiscal agresiva o abusiva. Evasión. Elusión y control	22
I.5.6.2. Control y fiscalización vertical y horizontal	23
I.5.6.3. Fiscalizaciones simultáneas	23
I.6. Inteligencia Fiscal	24
<b>II. TAREA II: NUEVAS TECNOLOGÍAS APLICABLES A LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - ESPECIAL ATENCIÓN A LA FUNCIÓN FISCALIZADORA</b>	<b>25</b>
II.1. Introducción	25
II.2. Nuevas tecnologías: su implicancia en la fiscalización electrónica	26
II.2.1. Blockchain	26
II.2.1.1. Su importancia para las Administraciones Tributarias y la Fiscalización Electrónica	29
II.2.2. Big Data e Inteligencia Artificial (IA)	35
II.2.2.1. Su importancia para las Administraciones Tributarias y la Fiscalización Electrónica	38
II.3. Contexto económico y jurídico	42
II.3.1. Datos estructurales de la Provincia de Santa Fe	43
II.3.1.1. Datos económicos	43
II.3.1.2. Datos sobre población	45
II.3.2. Datos sobre tecnología y bancarización	47
II.3.2.1. Tecnologías de la información y la comunicación	47

II.3.2.2. Bancarización	48
<b>III. TAREA III: EXPERIENCIA NACIONAL EN FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA Y UTILIZACIÓN DE OTROS MEDIOS INFORMÁTICOS</b>	<b>52</b>
III.1. Objetivos y alcances	52
III.2. Introducción	52
III.3. Fiscalización electrónica	54
III.3.1. Descripción general de la norma. Resolución General AFIP 3426/2012	55
III.3.2. Aspectos críticos de la Resolución General AFIP 3416/12	58
III.3.2.1. Inicio de la fiscalización. Notificación, modalidades. Efectos de la imposibilidad de su realización	58
III.3.2.2. Notificación del inicio de la inspección: Requisitos y marco jurídico aplicable	60
III.3.2.3. Carácter de “declaración jurada” de la información aportada	60
III.3.2.4. Plazo y modo de contestación del requerimiento efectuado por el Organismo	61
III.4. Factura electrónica	61
III.5. Clave fiscal	62
III.6. Certificado digital y firma electrónica avanzada	63
III.7. Domicilio electrónico	63
III.8. Registro de contratos de alquiler	64
III.9. Compilación de fallos	65
<b>IV. TAREA IV: EXPERIENCIAS PROVINCIALES y CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES.</b>	<b>73</b>
IV.1. Introducción.	73
IV.2. Administraciones comparadas. Criterios de selección.	73
IV.2.1. Región Centro: Entre Ríos y Córdoba.	74
IV.2.2. Magnitud e importancia socioeconómica. Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.	75
IV.3. Fiscalización electrónica de impuestos y otros tributos en la Provincia de Córdoba.	76
IV.3.1. Ley de simplificación y modernización de la administración.	77
IV.3.2. Inteligencia Fiscal.	78
IV.3.3. Regímenes de información.	80
IV.3.3.1. Registro Único Tributario (RUT):	80
IV.3.3.2. SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias)	80
IV.3.3.3. Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra (SIRTAC)	81
IV.3.3.4. SIRCAR (Sistema de Recaudación y Control de Agentes de Recaudación)	81
IV.3.3.5. SIRPEI (Sistema del Régimen de Percepciones de Importaciones)	81
IV.3.3.6. SIFERE Sistema Federal de Recaudación	81
IV.3.4. Incorporaciones en el código tributario de la provincia.	82
IV.4. Fiscalización electrónica de impuestos y otros tributos en la Provincia de Entre Ríos.	83
IV.4.1. Modernización del Estado.	83

IV.4.2. Firma digital.	84
IV.4.3. Regímenes de información a los que se encuentra adherida la Provincia de Entre Ríos.	85
IV.4.4. Incorporaciones en el Código Tributario de la provincia.	85
IV.5. Fiscalización electrónica de impuestos y otros tributos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.	86
IV.5.1. Modernización del Estado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.	87
IV.5.1.2. Resolución N° 503 / AGIP / 2016.	90
IV.5.1.2.1. Procedimiento implementado. Características salientes del sistema.	90
IV.5.1.2.2. Aspectos críticos de la Resolución 503/AGIP/2016:	93
IV.5.2. El Domicilio Fiscal Electrónico en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.	94
IV.6. Fiscalización electrónica de impuestos y otros tributos en la Provincia de Buenos Aires.	98
IV.6.1. La norma Resolución Normativa ARBA 15/2015. Funcionamiento del Sistema. Sus modificaciones e incorporaciones.	100
IV.6.2. Resolución Normativa ARBA 33/2017	101
IV.6.3. Resolución Normativa ARBA 28/2018 y sus modificatorias.	103
IV.6.4. Resolución Normativa ARBA 15/2021.	104
<b>V. RESOLUCIÓN GENERAL AFIP 5364/2023</b>	<b>106</b>
V.1. Aclaración preliminar. Metodología adoptada	106
V.2. Descripción general de la norma	106
V.2.1. Definición y Alcance	107
V.2.2. Inicio de Fiscalización. Notificación	107
V.2.3. Plazo. Prueba. Prórroga	108
V.2.4. Carácter de la información brindada por el contribuyente. Finalización del procedimiento	108
V.2.5. Sanciones por incumplimiento en la contestación	108
V.3. Aspectos críticos de la Resolución General AFIP 5364/23	109
V.3.1. La Ausencia de Acto Administrativo y su Impacto en el Accionar Fiscal	110
V.3.2. Sobre el Sistema de Inducción en el Contexto Normativo	111
V.3.3. Procedimiento, plazos y condiciones en análisis	111
V.3.4. Incumplimientos: Implicaciones Legales y Efectos Sancionatorios	112
<b>VI. TAREA V: RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA PROVINCIA DE SANTA FE Y FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA</b>	<b>114</b>
VI.1. Introducción	114
VI.2. Análisis de antecedentes normativos importantes. Estado actual del sistema impositivo provincial acerca de la fiscalización electrónica y la implementación de herramientas digitales por parte de la Administración Tributaria	115
VI.2.1. Compromiso Federal para la Modernización del Estado presentado por el presidente de la Nación.	115
VI.2.2. Regímenes de información federal a los cuales la Provincia de Santa Fe se	

encuentra adherida.	115
VI.2.3. Incorporaciones al Régimen Tributario de la Provincia de Santa Fe	116
VI.2.4. Estado actual de la implementación de herramientas digitales	117
<b>VII. TAREA VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	<b>118</b>
VII.1. Introducción	118
VII.2. Análisis sobre el trabajo realizado. Conclusiones generales	118
VII.3. Propuestas y aspectos que merecen una atención especial. Conclusiones particulares	120
VII.3.1. Sitio web institucional	120
VII.3.2. Domicilio Fiscal Electrónico	121
VII.3.3. Utilización de nuevas tecnologías	122
VII.3.4. Cuestiones normativas	124
VII.3.4.1. Ley de Simplificación y Modernización de la Administración Pública	124
VII.3.4.2. Resolución General de API - Procedimiento de Fiscalización Electrónica	125
VII.3.4.3. Unidad de Inteligencia Fiscal	126
VII.4. Observaciones finales	127
<b>VIII. BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>129</b>
<b>IX. ANEXO</b>	<b>134</b>

## I. TAREA I: ANTECEDENTES GENERALES SOBRE FISCALIZACIÓN

### I.1. Objetivos y alcances

El presente informe corresponde a la primera etapa de las actividades desarrolladas en el marco del proyecto “Fiscalizaciones electrónicas y otros recursos tecnológicos de contralor en el ámbito de las administraciones provinciales”,

El objetivo principal e inmediato del proyecto consiste en otorgar a la Provincia de Santa Fe un estudio acerca de la fiscalización electrónica y otras formas de verificación, en el marco de la denominada **cuarta revolución industrial**, contribuyendo a la evolución del ejercicio de la potestad y función de contralor en la Administración Provincial de Impuestos.

La incorporación de las más modernas herramientas de fiscalización y control deviene una necesidad imperiosa en el contexto de revolución tecnológica existente, beneficiando tanto al Fisco como a los sujetos obligados y terceros, aportando mayor transparencia en los procesos y a la gestión pública en general. Simultáneamente, la incorporación de innovaciones y mecanismos tecnológicos -tanto materiales como organizativos- permite un aumento considerable de la eficacia en la gestión, abreviando tiempos y disminuyendo costos, tanto económicos como medioambientales.

### I.2. Introducción

Esta primera etapa se inicia con un evolución histórica de carácter general sobre los distintos métodos de fiscalización y otras formas de control tributario, que han utilizado las administraciones o sus antecedentes inmediatos en las formas de gobierno que se ha dado la humanidad.

En ese orden, si bien no es intención realizar un estudio histórico pormenorizado de los sistemas de fiscalización y la gestión tributaria, teniendo en cuenta la inescindible relación entre el sistema impositivo y el nivel de desarrollo económico, jurídico y social de cada etapa, es necesario contextualizar algunas situaciones a partir de su evolución a través del tiempo, que nos permita recabar antecedentes de *medios e instituciones tributarias*, para una comprensión integral de los sistemas y mecanismos aún vigentes en el mundo, o bien cuya existencia ha sido hasta un período reciente.

Constituye una base general y necesaria para luego analizar los actuales recursos tecnológicos, sistemas de fiscalización y control de la actividad tributaria, así como abordar los principales puntos de análisis y debate sobre los mismos.

### **I.3. Evolución histórica general**

Debido a aquella estrecha vinculación entre los sistemas económicos vigentes en cada etapa histórica y las características de tributación y contralor, se expondrán algunas nociones generales acerca del control de la tributación y las etapas o eras históricas en las que se divide la historia de la humanidad como método para delinear grandes rasgos de un proceso evolutivo en la fiscalización.

#### **I.3.1. Antigüedad**

En esta era histórica, la falta de economía monetaria formal en todo el mundo antiguo marcó la identidad en los métodos de control y fiscalización. Cuatro mil quinientos años atrás, en la antigua mesopotamia, ya se pueden hallar antecedentes de contralor realizados por los soberanos sobre sus súbditos.

Teniendo en cuenta el escaso nivel de desarrollo económico, técnico y administrativo, no había posibilidades de *presupuestos o controles* rigurosos sobre las tributaciones. Las fiscalizaciones e inspecciones sobre las actividades se realizaban generalmente con personas que reunían varias funciones a la vez; *Verificaban* las situaciones bajo imposición, *controlaban* su cuantía, y *recibían*, -o tomaban directamente- la parte en tributación. A modo ilustrativo, se puede mencionar que los faraones egipcios, controlaban la correcta tributación del impuesto al “*aceite de cocina*”, enviando funcionarios a todos los hogares para auditar y fiscalizar personalmente las cantidades de aceite utilizados en cada uno, pero en la mayoría de los casos los soberanos de la antigüedad descargaban estas tareas en los *arrendatarios*, es decir, un empresario recaudador particular que adelantaba el dinero al imperante y luego se ocupaba de cobrarlos, bajo su cuenta y riesgo, de los súbditos contribuyentes.

La diferencia entre lo pagado por el arrendamiento y lo efectivamente cobrado, era su ganancia. En ocasiones, tales funciones de recaudador, y por lo tanto de fiscalización, eran arrendadas a funcionarios reales e incluso a *soldados*, quienes percibían sus salarios directamente en forma de impuestos, o bien operaban como agentes fiscalizadores y recaudadores, transfiriendo luego lo recaudado al *señor territorial*.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Webber, Max *Historia Económica General*, Fondo de cultura económica, Madrid, 1974, p. 69.



Este arrendamiento de tributos también se encontraba generalizado en la *India*, *China* y en los Califatos de los estados *islámicos orientales*, en dónde se extendió entre el siglo IX y XI la cesión de esos derechos a los soldados mercenarios turcos.

Este mecanismo se explica en razón de la incapacidad técnica de los estados antiguos para establecer funciones fiscales, y si bien por un lado era fuente de grandes conflictos entre la población y los recaudadores por los métodos despiadados y las sumas desproporcionadas que exigían, por otro lado evitaba que el Estado despliegue tareas de control y fiscalización en los impuestos arrendados debido a que los cobraba por anticipado, delegando tales facultades en el arrendatario privado.

También en Egipto y las naciones de la Mesopotamia, ejemplos de las más antiguas civilizaciones, se encuentran innumerables antecedentes de *controles* de población para las levadas, en los casos de los tributos a través del trabajo físico, como la construcción de pirámides, los cultivos en épocas de siembra o cosecha, y los servicios en las guerras.

Era común en el mundo antiguo la utilización de piezas de cerámicas como constancias, recibos y control de impuestos sobre animales y frutos, también nudos en cuerdas o, finalmente, información oralmente memorizada y transmitida.

En la China de la edad antigua también se utilizaban inspectores y otros funcionarios del Emperador, quienes realizaban los controles, fiscalizaciones e inspecciones personalmente.

Durante la época del imperio Romano, si bien su desarrollo administrativo era mucho mayor que el del resto de los pueblos de la antigüedad y poseía un vasto régimen tributario sobre pueblos propios y sometidos o bajo su protectorado, convivía con el arrendamiento de impuestos. Roma también, en su época imperial, utilizó el traspaso de las funciones tributarias a los *señores territoriales* o *grandes terratenientes*, quienes se hacían cargo de la percepción y fiscalización de las imposiciones a la población, así como de los reclutamientos militares. De esa manera, el Emperador evitaba montar una estructura fiscal, delegando tales funciones en poderes ya existentes, de carácter privado.

### **I.3.2. Edad Media**

Con la desaparición de la unidad romana, el poder en Europa se dispersó entre los señores feudales. Se pasó de un modelo económico *esclavista*, a uno con base en la *servidumbre*.

Los cambios económicos y políticos que tuvieron lugar durante este período repercutieron directamente sobre los métodos de fiscalidad y cobro de rentas. Los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones: las primeras

eran prestaciones de servicios personales y otras de tipo económico, liquidables en dinero o en especie. Las referentes a de servicios personales radicaban en prestar el servicio militar, que consistía en acompañar a la guerra al señor feudal.

También era común, nuevamente, el arrendamiento de impuestos a un tercero, previo anticipo de la recaudación.

En ambos casos, el contralor sobre quien pesaba el pago continuaba siendo un rudimentario procedimiento vinculado con el acto de la recaudación e inspección, ejercidos por funcionarios del Señor Feudal, Monarca o a través de quienes habían arrendado el cobro.

Otro procedimiento por el cual se evitaban las dificultades de fiscalizar directamente el cumplimiento tributario, era el procedimiento mediante el cual se estimaba previamente el rendimiento del *feudo*, y luego el monarca o autoridad superior lo concedía a un señor, noble o vasallo. Sobre aquella estimación originaria se establecía la cuota tributaria a pagar por aquel sin necesidad de controlar la efectiva ganancia o renta generada por el obligado. Este mecanismo fué común, con diferencias propias de cada régimen feudal, en Rusia, Japón , Turquía y parte de Europa.

Con el tiempo, algunas estructuras tributarias basadas en un *impuesto territorial* pasaron al de *capitación*, y el señor o propietario debía responder por la cantidad de habitantes del territorio. A partir de allí, los *censos y revisiones* periódicas de población constituyeron la principal herramienta de control de la obligación tributaria.

En todos los casos, tanto en el sistema *esclavista* del mundo antiguo, como el *feudal*, la escasa productividad de los sistemas económicos, la falta de herramientas tecnológicas, así como adecuados marcos jurídicos, se tradujo en esquemas de control y fiscalización rudimentarios con pocos avances importantes a lo largo de siglos. Dichos esquemas se basaban principalmente en a) controles de tipo personal -por el soberano o el arrendatario- según la naturaleza del hecho imponible, b) estimaciones previas que establecían una cuota fija, sin verificación posterior en los hechos y c) censos de población, en los casos de impuestos por cápita.

Contaban con poca o ninguna racionalización de procedimientos a seguir - a excepción del Imperio Romano y su desarrollada estructura administrativa y jurídica - por lo cual eran guiados principalmente por el arbitrio de funcionarios, arrendatarios y/o personajes responsables.

### **I.3.3. Edad moderna**

Durante este período, a partir del Siglo XV, aparecen las primeras organizaciones estructuradas como *Estado-Nación*, que luego evolucionará en el *Estado moderno*, tal como se conoce actualmente.

Con aquella estructura organizacional surgen las “*burocracias*” modernas, es decir, un conjunto variado de funcionarios especializados en distintas áreas de la gestión de la *res publica*. (*Jueces, secretarios, ministros, consejeros y otros funcionarios en general*).

Dentro del inicio de esta etapa histórica podemos ubicar la historia y antecedentes de la República Argentina, y en particular de la provincia de Santa Fe, territorios que heredaron un desarrollado régimen de administración fiscal del Imperio español al que se lo enriqueció constantemente con los aportes regionales de los sectores económicos y gobiernos, delegados por España en la etapa colonial, y autónomos luego de la independencia nacional.

La ciudad de Santa Fe, fundada en 1573, significó la implantación de la estructura jurídica administrativa imperial Española en la región, desde donde se fue configurando luego el esquema jurídico político de lo que se convertiría en la Provincia de Santa Fe. En sus orígenes contaba con un cabildo con funciones de gobierno, entre cuyas facultades fundamentales se encontraba la de recaudar, y por lo tanto el control y fiscalización de las obligaciones tributarias, estaba integrado por vecinos que se elegían de entre los más destacados y tomaban los cargos de alcaldes y regidores. Junto a los cabildantes se fueron sumando otros funcionarios de distintas consideración que iban agregándose conforme avanzaba el modelo de organización y lo imponía la realidad del lugar, dentro de aquellos tienen especial relevancia el fiel ejecutor -a cargo del cumplimiento de las medidas judiciales y el control de los pesos y medidas- y los *tesoreros de la Real Hacienda*, quienes representaban directamente a la monarquía y eran enviados directos del virreinato para auditar las cuentas públicas.

La ciudad fue declarada por la corona como *puerto preciso* en 1662<sup>2</sup>, lo que le concedió grandes beneficios, pero también la obligó a pedir ayuda, recursos y fuerzas militares a la corona a los fines de cuidar sus fronteras y poder imponer y controlar los derechos concedidos sobre los obligados. En 1852 se declaraba ciudad formalmente a *Rosario*, que ya constituía una pujante urbe desde tiempo atrás y era el polo económico más grande de la provincia - y uno de los mayores del país-, conformando junto con la ciudad capital los dos núcleos económicos administrativos más importantes en materia de actividad y gestión tributaria.

---

<sup>2</sup> Darío G. Barrera en Fernández, Jorge Raúl (Coord.) *Historia de Santa Fe, Asociación de Trabajadores del Estado (ATE), Santa Fe, 2019. Tomo I, p.109.*

En el mundo hoy denominado *occidental*, la transición del sistema económico feudal al sistema de mercado implicó la aparición de un excedente en la producción, debido al aumento de productividad de la nueva organización económica que se imponía en el mundo. Conjuntamente, como parte de ese sistema de producción, se generaliza la monetización de la actividad económica.

Aquellas características permitieron gravar situaciones económicas muy variadas y en distinto grado, inexistentes en el sistema anterior. Por otro lado, quedó definitivamente establecida la percepción de tributos exclusivamente en dinero.

Aquella difusión del dinero y los comienzos de una incipiente financiarización de la economía a fines del siglo XIX también impactaron en las estrategias de contralor de los estados frente a una economía que comenzaba los procesos de transnacionalización y concentración.

Todo ello impuso la necesidad de diseñar nuevas formas de fiscalización, control y verificación de una multiplicidad de situaciones y hechos imponibles que conforme el sistema capitalista de producción y de libre mercado se ampliaban día a día.

Como consecuencia también se comienzan a sentar las bases del derecho tributario y las finanzas modernas, y a elaborar los marcos de actuación de las administraciones fiscales con aquellas nuevas herramientas de contralor.

#### **I.4. Sistemas y métodos actuales previos a los mecanismos informáticos o digitales**

La fiscalización corresponde a la etapa de control de las obligaciones tributarias. Cabe aclarar que si bien técnicamente se puede distinguir entre la tarea de fiscalización de determinaciones impositivas y la actividad de investigación ante eventuales incumplimientos<sup>3</sup>, en lo que corresponde a los objetivos generales del presente estudio se incluyen ambas por igual, que en conjunto configuran distintas facetas de la etapa de contralor fiscal sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Parten de la propia facultad de imponer tributos que poseen los estados y cuya gestión se delega en las Administraciones Tributarias. Como contrapartida a aquella facultad, y más allá de casos puntuales en cada normativa específica, existe un deber genérico de *colaboración* con los Organismos recaudadores y/o fiscalizadores según el caso, que recae no solo en los contribuyentes y responsables sino también en los terceros.

---

<sup>3</sup> Villegas, Héctor Belisario *Curso de Finanzas, derecho financiero y Tributario* 9º Ed., Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 415

Ambas situaciones por supuesto se encuentran delimitadas y caracterizadas conforme el orden jurídico de cada estado en particular.

Por ello, y a través de varios mecanismos, las Administraciones Fiscales intentan exhibir en principio una imagen que logre persuadir o disuadir a los contribuyentes a cumplir voluntariamente las obligaciones tributarias, y/o verificar y cuantificar los incumplimientos, para luego exigirlos, junto con los intereses y las sanciones correspondientes.

El contralor fiscal precisa de sólidos procesos de auditoría de las declaraciones juradas o determinaciones impositivas, y posturas claras en torno a la vigilancia en el cumplimiento tributario, lo que debe estar siempre fundamentado en una decisión política estatal que dote de capacidades y facultades de control, con aplicación de medidas coactivas si es preciso. La intención primigenia, o al menos el ideal de gestión, es que los contribuyentes y responsables ejecuten sus deberes fiscales con la mínima intervención sobre sus actividades económicas. Cuando las declaraciones son inconsistentes, poco claras o bien directamente existen potenciales evasiones, la tarea de fiscalización y/o investigación puede llegar a solicitar informes y/o intervenir de alguna manera en las actividades generadoras de obligaciones en tareas investigativas.

Como hemos visto, estos métodos de contralor han evolucionado conforme el avance de las sociedades. Actualmente, y previo al análisis e incorporación de herramientas tecnológicas digitales de esta nueva revolución industrial, las administraciones cuentan con técnicas y métodos específicos de fiscalización con una larga tradición en la gestión tributaria y con un desarrollo de décadas en los distintos marcos legales, que les permitían auditar y controlar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de contribuyentes y responsables, así como las facultades a exigir la información que juzgue necesaria a fin de corroborar y validar los datos impositivos obrante en sus declaraciones así como verificar las omisiones e inconsistencias entre la realidad económica y las manifestaciones o silencios.

Como se ha expresado, las funciones y facultades de fiscalización se encuentran implícitas de un modo genérico en cada una de las normas tributarias que determinan obligaciones, no obstante sus alcances y límites se regulan expresamente en la normativa general tributaria así como en la específica de cada una de las administraciones.

En nuestro país, con la sanción de la ley 11.683 en el año 1932 se establece en un texto legal el deber de *declarar el impuesto* por parte del contribuyente con la consecuente *facultad del fisco* de vigilar la situación.

De un modo similar, el **Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe** también impone a los sujetos pasivos el cumplimiento de las obligaciones “*tendientes a facilitar la verificación, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos a cargo de la Administración Provincial de Impuestos*”, con la consecuente facultad de la **Administración Provincial de Impuestos (API)** de fiscalización y verificación en las distintas instancias.

Por lo tanto las Administraciones Tributarias conforman un gran sistema auditor, y en ese rol reciben enormes masas de datos provistos por los sujetos pasivos y terceros, así como los que recaba por sí misma, conformando una masa cada vez mayor y heterogénea de situaciones, conforme aumenta la complejidad e interconexión de las actividades económicas.

Si bien las facultades de contralor incluyen genéricamente todas aquellas medidas dentro de los marcos legales propios de cada estado, sean necesarias para efectuar un correcto análisis del cumplimiento de las obligaciones bajo exámen por parte de las Administraciones Tributarias, en general encontramos algunos sistemas y métodos de fiscalización y control que son utilizados con variados matices en distintos Estados.

#### **I.4.1. Citaciones**

Un método tradicional y muy común utilizado por las administraciones tributarias. En general éstas cuentan con facultades para citar no solo a los sujetos pasivos sino a cualquier tercero que tenga o pueda tener información sobre las situaciones que se encuentran bajo análisis. En razón de la citación, los sujetos deben concurrir personalmente a alguna oficina de la Administración Tributaria, con información concreta o exhibir documentos determinados y/u otras constancias conforme la *situación tributaria* y el motivo de la tarea fiscalizadora. Esa citación tradicionalmente se realizaba vía notificación postal u otro medio escrito, ahora, como se verá adelante, se incorporan los métodos electrónicos.

Similar a este procedimiento en la IRS de EEUU se mantiene un método fiscalizador que se denomina Office Audit, mediante el cual el *Servicio Interno de Impuestos, IRS (Internal Revenue Services)*, un órgano federal del gobierno dependiente del departamento del tesoro, que se encarga de la recaudación y cumplimiento de las obligaciones tributarias, notifica mediante vía postal para que la persona concurra a las dependencias de la agencia en la cual se solicita información y se realizan preguntas acerca de determinadas situaciones en las declaraciones impositivas. En principio pueden consistir en alguna situación particular del listado en la declaración; deducciones (A), ganancias o pérdidas comerciales (B), ingresos de rentas (C), u otros, aunque en el proceso de auditoría luego las respuestas brindadas pueden orientar la entrevista guiada por el auditor hacia otras áreas de la declaración

fiscal o incluso preguntas e información general sobre empleo, posición financiera o estilos de vida en la medida que tengan relación con los hechos imponibles.

#### **I.4.2. Verificaciones**

Se envía al contribuyente y/o responsable un requerimiento por escrito, en donde se le otorga un plazo para que responda sobre inconsistencias detectadas en determinado impuesto/período a fin de responder y/o aportar la documentación requerida.

En EEUU es común el proceso de auditoría postal mediante correspondencia a través de una carta simple o notificación postal por parte de la IRS. A través de este sistema se solicita información concreta sobre el cumplimiento o alguna situación en particular en la declaración impositiva del contribuyente. Este procedimiento comprende aproximadamente el 75% de la totalidad de fiscalizaciones de aquel organismo específico.

#### **I.4.3. Inspecciones**

La inspección es un proceso de revisión, control y verificación, que recae sobre los contribuyentes y/o responsables. Tiene como objeto verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones impositivas, aduaneras y de la seguridad social. *Consiste esencialmente en una actividad de "comprobación", orientada a constatar la real situación y conducta tributaria de contribuyentes y responsables*<sup>4</sup>.

El procedimiento se inicia con la presentación de los agentes que efectuarán la inspección quienes, luego de identificarse, comunicarán el inicio de las actuaciones, dejando constancia escrita de cuáles son los impuestos y períodos respecto de los cuales se relevará información. Puede recaer sobre un concepto determinado o ser más profundo, llegando a controles integrales que abarcan varios impuestos, regímenes y períodos. Generalmente, se realizan en el domicilio del contribuyente.

En la práctica impositiva de EEUU, este tipo de mecanismo se denomina *Field Audit* y constituye también el más amplio y comprensivo sistema de control.

Este sistema de inspección resulta ser el más intrusivo y serio mecanismo de fiscalización.

#### **I.5. Otras modalidades o sistemas de contralor**

---

<sup>4</sup> Gomez Teresa y Folco Carlos M. "Procedimiento Tributario" 10 Edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2020. P. 157.-

### **I.5.1. Medios de pago o registraciones**

Las administraciones utilizan, como mecanismos coadyuvantes para el control y fiscalización tributaria, la exigencia de formas o medios determinados para el pago de tributos, intereses o multas, así como otras formas específicas de comprobación del cumplimiento de las obligaciones y registración de las operaciones. (prohibición de pago en efectivo, pago a cuentas bancarias, transferencias, cheques, controladores fiscales, etc). De esta manera se facilita el control y permiten diseñar medidas más eficaces por parte del organismo. Estas exigencias varían y se modifican constantemente conforme el avance tecnológico, cuestión que será tratada específicamente más adelante.

### **I.5.2. Programa de medición del contribuyente: TCMP (Taxpayer Compliance Measurement Program)**

Algunos organismos también poseen mecanismos de fiscalización y control focalizados en obtener información sobre determinados parámetros evolutivos del cumplimiento de las obligaciones tributarias, tal es el caso en EEUU del llamado **TCMP**, iniciado en 1962, a partir de la decisión de recopilar información general para mejorar sus políticas de control, conjuntamente con la finalidad de fiscalizar ciertos contribuyentes de un modo integral.

Provee información estadística sobre el cumplimiento de las obligaciones pero también constituye una importante herramienta del IRS a los fines de fortalecer sus estrategias de fiscalización futura.

Mediante el **TCMP**, y a través de fórmulas matemáticas y otros parámetros contruidos y mejorados a lo largo del tiempo, se analizan grandes grupos de contribuyentes seleccionados al azar. En lugar de exigir información sobre algún punto en particular de sus declaraciones -tales los casos de Citaciones, Verificaciones e incluso Inspecciones- en estas situaciones seleccionados, se auditan y verifican todos los ítems de las declaraciones <sup>5</sup>. Los contribuyentes seleccionados deben acreditar documentación e información integral acerca de su declaración tributaria.

### **I.5.3. Información de terceros**

Otra modalidad coadyuvante o accesoria a los modos principales de fiscalización y control, lo constituye la captación de información de terceros a través de los mecanismos ya mencionados -Citación, inspecciones, verificaciones, etc- así como cualquier otra forma de solicitud de datos y/o documentación en poder de

---

<sup>5</sup> GAO. United States General Accounting Office "Tax Compliance. 1994. TaxPayer Compliance Measurement Program" Statement of Jennie S. Stathis, Director Tax Policy and Administration Issues General Government Division, Washington, 1995, p.1



terceros, a los fines de cruzar dicha información con la declarada -u omitida- por los contribuyentes o responsables.

A partir de la década de los ochenta se impulsaron desde el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT- los sistemas de cruces de información que posibiliten confrontar datos entre contribuyentes, así como de fuentes externas. Esto permite verificar la veracidad de las declaraciones así como las posibles omisiones.

Cabe aclarar que el cruce de información es uno de los métodos de fiscalización que más desarrollo actual y potencial poseen a partir de la disrupción tecnológica digital, como se analizará en las etapas siguientes e incluso el sistema mismo exhibió sus grandes posibilidades a partir de la implementación de la tecnología en los inicios mismos de la informática.

En principio consisten en análisis de congruencia entre declaraciones de contribuyentes y otras fuentes. Desde varias décadas atrás EEUU recopila información mediante caracteres ópticos y se cargaban en las primeras computadoras y otros soportes informáticos, en el resto del mundo, sobre todo latinoamérica e incluso países de Europa se hacían liquidaciones paralelas sobre la base del análisis de congruencia con las declaraciones de los contribuyentes, solo se realizaban cruces para comparar información de Empleador vs. Retenciones, Proveedor vs. Comprador, Patrimonio vs. Datos Inmobiliarios y Bienes Muebles y Dividendos vs Instituciones Bancarias y Financieras.

El Impuesto al valor agregado, ideado por el economista francés Maurice Lauré en 1954 e implementado en Francia el año 1968 se extendió a la Comunidad Económica Europea y desde 1970 se practicaba el método, generalizado en la actualidad, de cruzar datos sobre las ventas de unos con las compras de otro, para fiscalizar este impuesto.

La información sobre la que opera la auditoría tributaria se construye sobre las bases imponibles que ofrece el IVA, soportadas por sistemas de control de facturación a través de sustentos documentales de ventas y compras en el mercado interno y de exportaciones e importaciones en el comercio exterior. La sistematización, el almacenamiento y la disponibilidad del detalle del sustento de tales transacciones, permiten dar "transparencia" a la actividad económica. Las unidades económicas que componen el segmento de mayor significación del ingreso de un país, constituyen la principal fuente de abastecimiento de datos. Su importancia radica en la magnitud de las transacciones de la que pueden brindar detalles y datos para confrontar, así como por los soportes y la tecnología con que cuentan para proveerla. Sus sistemas contables registran ventas y compras que se utilizan para el proceso de liquidación del impuesto y permiten a las Administraciones Tributarias validar los registros y ejecutar los procesos de cruces de la información de clientes y proveedores para

comprobar la realidad declarada y exigir, en su caso, la cancelación de las diferencias localizadas y determinar nuevas bases imponibles, intereses, y sanciones.

La auditoría masiva de las Administraciones Tributarias se sustentan en la información derivada de la imposición del IVA para establecer diferencias que permitan además corregir con relativa objetividad el resultado declarado por la imposición de los impuestos a la riqueza<sup>6</sup>.

En Argentina los Códigos Tributarios, la Ley Nacional 11683 establecen el deber de información de terceros, también este deber se reitera en otras normas tributarias específicas.

En algunos casos, a partir de ese deber de colaboración con la Administración Tributaria, se aplican regímenes obligatorios de información a determinados terceros considerados "*Agentes de información*" que pueden brindar datos relevantes para el contralor de contribuyentes, a modo de ejemplo en la Provincia de Santa Fe por resolución General de la Administración Provincial de Impuestos 008/2014 las entidades civiles y comerciales que desarrollen la actividad de guardería náutica deberán inscribirse como *Agentes de Información*, brindando informes requeridos sobre las embarcaciones afectadas al desarrollo de actividades deportivas o de recreación a las que brinden servicios de alojamiento y cuidado. De ese modo el organismo cuenta con una herramienta para fiscalizar las declaraciones juradas en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que recae sobre este tipo de bienes.

En el mismo sentido ejemplificativo la ciudad de Buenos Aires, a través de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) mediante la resolución N° 483 / AGIP / 2009, dispone un régimen de información acerca de las pólizas de seguros de vehículos para las Compañías de Seguros, mutuales y sociedades cooperativas regidas por la ley 20.091 y sus modificatorias, que realicen ejercicio habitual de su actividad en el ámbito de su competencia.

#### **I.5.4. Organización de unidades de grandes contribuyentes**

Esta metodología tuvo su origen en nuestro país, en el año 1974. Es un sistema con focalización específica de fiscalización en un grupo determinado del universo de contribuyentes. Se encuentra fundamentado en el principio enunciado en el siglo XIX por el sociólogo y economista Wilfredo Pareto quien, partiendo de sus observaciones empíricas en Italia, llegó a la conclusión de que el 20% de la población es propietaria del 80% de los recursos. Esa división luego se estilizó en lo que se denominó el principio 80/20, en donde se afirma que el 80% de las situaciones provienen del 20%

---

<sup>6</sup> García Ríos, Jose, Dos Santos, Paulo y Gesuelli, Stefano "*El control del cumplimiento tributario*" en Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT "*50 años del quehacer tributario latinoamericano*", CIAT, Panamá, 2017. p.91.

de las causas, o el 80% de los resultados provienen del 20% de las acciones, y otras formas de presentarlo. Por supuesto que esta proporción es aproximada y no necesariamente es exacta en todas las situaciones pero expresa según sus sostenedores, una tendencia social de gran utilidad para direccionar medidas de forma más efectiva.

De allí que las Administraciones tributarias podrían controlar el 80% de los ingresos agrupando al 20% de los contribuyentes. Esta selección del universo de contribuyentes permite concentrar esfuerzos y medidas determinadas en los sectores que generan la mayor recaudación.

Según el CIAT, en todos sus países miembros existe una alta concentración de la recaudación en un pequeño grupo de contribuyentes<sup>7</sup>, esa fué una de las grandes razones por las que este sistema se amplió a otros países.

Las principales objeciones a este sistema de contralor sostenían que era muy costoso y no mantenía relación con los beneficios, pues esta clase de contribuyentes es diligente con sus obligaciones.

También se temía por el poder que ejercerían un grupo de funcionarios a cargo de estas unidades teniendo en cuenta que decidirían sobre casi toda la recaudación, llegando incluso a temer que se constituirían en una Administración Tributaria paralela a la general, en vista de la magnitud de los recursos bajo su control.

Otros daban como ejemplo a los bancos y mencionaba que estos no poseían unidades especiales para grandes clientes.

Todas estas objeciones y otras fueron superadas con el paso del tiempo y consolidándose las unidades de grandes contribuyentes y extendiéndose hacia todas las Administraciones.

Actualmente, todas las administraciones Provinciales de Nuestro País, así como la Nacional poseen unidades y departamentos destinados a grandes contribuyentes con resoluciones permanentes que establecen y modifican aspectos sobre su fiscalización, la que además se ven mejoradas constantemente con la aplicación de tecnologías de contralor, que se desarrollarán más adelante, en la búsqueda de activos en el exterior, cruce de datos bancario y de otros terceros mediante inteligencia artificial, busquedas satelitales, notificaciones electrónicas, etc.

### **I.5.5. Control tributario extensivo e intensivo**

---

<sup>7</sup> García Rios, Jose, Dos Santos, Paulo y Gesuelli, Stefano ob. cit. p. 92.

Desde otro punto de vista, podemos caracterizar ciertas metodologías como control extensivo e intensivo.

**Control Tributario Extensivo:** Es aquel que la Administración Tributaria realiza en base a la información de los contribuyentes que ostenta en su poder. Obtiene datos de las declaraciones juradas, liquidaciones, facturas, y demás documentación que recopila en su gestión, y con ella se orienta a verificar de modo general todas las obligaciones tributarias individualmente consideradas. Se basa fundamentalmente en controles de tipo documental, sin revisión de la contabilidad comercial del contribuyente, realizados normalmente en las propias oficinas como se verá en el control intensivo.

Este tipo de control, en general, tiene por objeto la detección y corrección de errores e incumplimientos simples. Aquí la incorporación de tecnología informática está mejorando constantemente los procesos de revisión y procesamiento de la información. En los casos de inconsistencias detectadas, el contribuyente deberá demostrar que la información que posee la Administración Tributaria es inexacta.

**Control Tributario Intensivo:** tiene lugar, a diferencia del anterior, cuando la Administración Tributaria inicia una auditoría en las instalaciones comerciales de los responsables, es decir, realiza su tarea de control en base en la propia información que tienen los contribuyentes. Se verifica la contabilidad, el cumplimiento de las reglas de registro de operaciones y todo lo concerniente al deber de informar correctamente las operaciones económicas que constituyen los hechos imposables y sus bases de imposición.

Este es un verdadero procedimiento donde se deben respetar reglas y, sobre todo, los derechos y garantías que la Constitución y los Códigos de Procedimientos Tributarios les otorgan a los contribuyentes.

#### **I.5.6. La fiscalización de operaciones tributarias en el contexto de la globalización**

El exponencial avance de las relaciones comerciales en todos los sectores económicos en los últimos años en el movimiento que se denomina Globalización obligó en el presente siglo a que los Estados comiencen a tejer relaciones en los intercambios de información y unificación de medidas tendientes a la fiscalización y control tributarios.

La conformación de bloques regionales fue también un gran paso en ese sentido. La Comunidad Económica Europea, el Mercosur y otros grandes pactos incorporan una serie de medidas colaborativas y de convergencia de control, que tiene una perspectiva no solo regional sino necesariamente mundial.

El nivel de complejidad e interdependencia de las economías actuales, conjuntamente con la emergencia de los “Paraísos fiscales” y otras circunstancias elusivas o evasivas son parte de las causas también.

#### **I.5.6.1. Planificación fiscal agresiva o abusiva. Evasión. Elusión y control**

La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia).

Es una facultad conocida de los contribuyentes seleccionar las estrategias menos gravosas siempre y cuando ello no consista en simular o alterar de manera artificial la realidad económica. En ese sentido la planificación fiscal ha sido considerada tradicionalmente por todos los países del mundo como una práctica legítima, pero en los últimos tiempos los métodos de planificación fiscal y las estructuras construidas para ello se han vuelto cada vez más sofisticadas.

Se dispersan a lo largo del mundo en distintas jurisdicciones y territorios, y en la práctica, permiten la transferencia de los beneficios imponibles hacia países con regímenes fiscales favorables. Una de las principales características de estas prácticas es que reducen la deuda tributaria a través de mecanismos que, pese a ser estrictamente legales, son contrarios al espíritu de la ley. En ello consiste lo abusivo o agresivo de estas prácticas de planificación.

La dispersión transfronteriza en la que se difuminan estas prácticas, hace que las barreras nacionales logren poca o nula efectividad en el control fiscal de las operaciones imponibles. De allí la necesidad de ir hacia una cooperación internacional y coordinación de acciones a nivel global.

Más allá del objeto de este estudio, con respecto a los métodos de fiscalización electrónica y la incorporación de nuevas herramientas tecnológicas en el contralor, que se desarrollará en capítulos próximos, es necesario remarcar aquí que este contexto disruptivo de la revolución tecnológica o cuarta revolución industria, ha profundizado esta necesidad de control global a partir de los nuevos recursos con que cuentan las empresas para realizar planificaciones fiscales agresivas a partir de la nueva economía digital, y la dificultad de trazabilidad o control de ciertas operaciones, los hechos imponibles o sus registros.

En razón de ello el proyecto **BEPS** (“Base Erosion and Profit Shifting”, en español “Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”) de la **OCDE** y el

G20 consiste en una serie de medidas para fortalecer estos controles así como el compromiso y la participación de los países en desarrollo.

Las áreas prioritarias dentro del proyecto BEPS para los países en desarrollo incluyen la limitación de la erosión de la base tributaria a través de la deducción de intereses y otras cargas financieras (Acción 4 Plan de Acción BEPS), la prevención del abuso de los tratados fiscales y las medidas para evitar la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (acciones 6 y 7), los precios de transferencia, en particular los pagos que erosionan la base imponible (Acciones 8, 9 y 10), y la documentación sobre precios de transferencia y de informes país por país (Acción 13). El apoyo político y el desarrollo de las capacidades necesarias para resolver el fenómeno BEPS se consideran los temas clave para todos los países en desarrollo, sobre todo ahora que empezamos a implementar las primeras medidas.

### **I.5.6.2. Control y fiscalización vertical y horizontal**

En relación con la complejidad estructura actual de las grandes empresas transnacionales y el uso de planificaciones fiscales agresivas, también se comenzó a poner en tela de juicio la efectividad de la fiscalización tradicional -Vertical- en razón de que posee una naturaleza reactiva, actuando ex post sobre un universo de operaciones de una gran complejidad para las cuales las Administraciones Tributarias no tienen recursos suficientes en orden a un contralor integral de tales situaciones.

De esta manera se han gestado algunos modelos de fiscalización denominados "Horizontales" que intentan prevenir cierto tipo de conflictos que suelen aparecer en los controles ex post -Judicialización, reclamos administrativos, determinaciones, etc.-. A tal fin estos modelos solicitan la colaboración de las empresas, logrando un control ex ante de las declaraciones. Esto también les permite a las empresas tener un grado de certeza sobre sus obligaciones fiscales y evitar posibles conflictos posteriores con sus consecuentes costos. La estrategia aplicada se aplica de manera híbrida en algunos países, donde algunos contribuyentes están bajo fiscalización vertical -tradicional- y otros, más grandes, son controles horizontales, aunque también coexisten con fiscalizaciones verticales en algunos casos.

### **I.5.6.3. Fiscalizaciones simultáneas**

Consiste en uno de los tipos de cooperación internacional entre Administraciones tributarias, fundadas en la razones que se vienen exponiendo en este punto V.

En esencia consiste como lo define el Manual CIAT para la Implantación y Práctica del Intercambio de Informaciones Tributarias: *una fiscalización simultánea constituye un acuerdo entre países para fiscalizar simultánea e independientemente,*

*cada uno en su territorio, la situación tributaria de contribuyentes sobre los cuales tengan un interés común o relacionado, con miras a intercambiar cualquier información pertinente que así vengan a obtener.*

Una fiscalización simultánea es una herramienta de recopilación de hechos para los fiscalizadores que les permite obtener documentos existentes en el extranjero de una manera más oportuna.

Las diferencias existentes en los plazos de prescripción entre los países constituyen una consideración práctica importante a tomar en cuenta para la selección de casos.

Es importante realizar reuniones bilaterales personales entre los fiscalizadores tributarios de cada país, para discutir aspectos de preocupación mutua, lo que permite a los fiscalizadores lograr un desarrollo más completo de los temas.

## **I.6. Inteligencia Fiscal**

Finalmente, se puede agregar que la complejidad creciente de las relaciones comerciales y transacciones, conjuntamente con la sofisticación evasiva y elusiva relacionada con las denominadas *Planificaciones fiscales Agresivas*, han compelido a algunas Administraciones Tributarias a crear verdaderas unidades de Inteligencias Fiscal que puedan adaptarse a esa dinámica y realizar investigaciones y fiscalizaciones eficaces mediante la adopción de modelos avanzados de prevención e investigación en la evasión y fraude impositivo, ello las ha llevado crear además vínculos más estrechos y coordinados con las unidades fiscales penales y otras áreas del poder judicial.

## II. TAREA II: NUEVAS TECNOLOGÍAS APLICABLES A LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - ESPECIAL ATENCIÓN A LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

### II.1. Introducción

Las Administraciones Tributarias siempre han tenido, y tienen aún, que cumplir con las funciones tradicionales para las cuales fueron creadas, entre las que se destacan las de fiscalización y recaudación. Para lograrlo, se han valido de métodos también tradicionales, tales como inspecciones físicas y citaciones, entre otros. Sin embargo, a partir de la adopción masiva que las tecnologías de la información y comunicación (TIC) han tenido en las últimas décadas, se ha generado un contexto de permanente revolución tecnológica, lo que ha modificado sustancialmente la manera en que el sector privado desarrolla sus actividades económicas, se han creado nuevos modelos de negocios y modificado los hábitos de la población en general.

Los organismos públicos, entre los que se encuentran las Administraciones Tributarias, no se han mantenido ajenos al mencionado contexto y han debido adaptar la manera en que desarrollan su gestión y en la que interactúan con los contribuyentes y demás sujetos obligados. Así, han surgido iniciativas tales como notificaciones al domicilio electrónico, audiencias virtuales, y también una variedad de servicios que pueden realizarse a través de internet: altas y bajas de impuestos; modificaciones de datos; recategorizaciones; compensaciones y solicitudes de devolución de saldos a favor, entre muchas otras.

Estos cambios han generado que las Administraciones Tributarias cuenten actualmente con un ingente flujo de datos que, más allá de ser potencialmente valioso para la fiscalización de los obligados tributarios, genera nuevos desafíos en cuanto a su almacenamiento y procesamiento eficiente y seguro para transformar dichos datos en información útil para la toma de decisiones.

Atento a estas necesidades, han surgido herramientas innovadoras con la capacidad de brindar las soluciones adecuadas a estos desafíos. Entre ellas, se destacan principalmente tres, las cuales se exponen en el presente trabajo, por su aptitud para brindar respuestas a los mencionados desafíos y por ser especialmente adecuadas para las Administraciones Tributarias en su función de fiscalización: *blockchain*, entendida como un gran registro transparente e inalterable de datos; *big data*, en tanto conjunto de datos de tal complejidad que no puede tratarse mediante métodos convencionales; e *inteligencia artificial*, tecnología que aspira a que máquinas y sistemas informáticos puedan realizar eficazmente tareas que habitualmente deben ser realizadas por personas.



## **II.2. Nuevas tecnologías: su implicancia en la fiscalización electrónica**

“Tecnología” viene del griego τέχνη (se pronuncia “téchnē”) y quiere decir arte, oficio o destreza. Por lo tanto, la tecnología no es una cosa sino un proceso, una capacidad de transformar o combinar algo ya existente para construir algo nuevo o bien darle otra función. Y esa capacidad de transformación puede ser intuitiva o bien (como sucede en nuestras sociedades actuales) se trata de un saber que proviene directamente del campo de las ciencias.<sup>8</sup> La Real Academia Española (RAE)<sup>9</sup> define tecnología como un conjunto de teorías y técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico.

Más allá de éstas definiciones formales, se presentan en este trabajo las tres grandes tecnologías citadas en el apartado anterior (blockchain, big data e inteligencia artificial) por ser consideradas las más innovadoras y relevantes para la fiscalización electrónica que ejercen las Administraciones Tributarias. No obstante, como se verá a lo largo de esta tarea, existen otras tecnologías, herramientas y medios informáticos que se encuentran incluidos dentro de los tres grandes grupos ya mencionados: facturación electrónica, intercambio de base de datos, categorización automática de contribuyentes, entre otras.

### **II.2.1. Blockchain**

La tecnología blockchain (cadena de bloques en español) es una de las grandes disrupciones tecnológicas que se han experimentado en los últimos años.

Puede pensarse en blockchain como un gran libro mayor de contabilidad, de carácter inmutable, donde todas y cada una de las transacciones realizadas, desde la primera hasta la última, quedan registradas e identificadas de forma inequívoca en la cadena de bloques, vinculadas entre sí, pudiendo ser verificadas en todo momento por cualquiera de los miembros de dicha cadena.

Si bien se presentó esta analogía para facilitar una comprensión introductoria de esta tecnología, resulta necesario realizar mayores precisiones, sin caer en tecnicismos excesivos, para comprender adecuadamente su funcionamiento, sus amplias aplicaciones y, especialmente, la seguridad que posee.

Blockchain es un *registro distribuido* e inmutable entre todos los *nodos* que integran la red, quienes realizan transacciones entre sí de manera directa (es decir, sin la necesidad de un intermediario, lo que habitualmente se conoce como P2P o

---

<sup>8</sup><http://www.unl.edu.ar/ingreso/cursos/cac/21ot/>

<sup>9</sup> <https://dle.rae.es/tecnología>

peer to peer). Estas transacciones se agrupan en bloques que, luego de ser validados por los nodos según el *mecanismo de consenso* de la blockchain, se agregan a la red mediante criptografía, incluyendo un *hash* propio del bloque pero que a su vez está vinculado al hash del bloque anterior y lo estará también al del siguiente, generando así, como el nombre de esta tecnología lo indica, una verdadera cadena de bloques.

Resulta conveniente explicar algunos de los términos mencionados anteriormente:

- Registro distribuido: no existe un único servidor que almacene toda la información de la red, sino que ella es accesible a todos los nodos
- Nodo: cualquier computadora u otro dispositivo con acceso a internet que se encuentre conectado a la red
- Mecanismo de consenso: es el modo para verificar que las transacciones incluidas en un bloque son correctas. Los nodos validadores (habitualmente llamados mineros) validan las mismas según las normas establecidas por la blockchain. Existe más de un mecanismo, uno de los más conocidos es el de fuerza de trabajo (proof of work) en el que el primer minero en resolver el problema criptográfico que plantea la red, es recompensado por su trabajo (en el caso de la blockchain de bitcoin, por ejemplo, el minero recibe una determinada cantidad de dicha criptomoneda). De esta manera, todos los participantes de la red coinciden en cuál es la versión más actual de la blockchain
- Hash: es una marca de tiempo, una “huella digital” criptográfica asignada a cada bloque en el momento en el que el minero lo valida, sellándolo con dicho hash e incorporándolo a la cadena de bloques

Las principales características que posee esta tecnología son:

- Red distribuida: todos los nodos tienen acceso a la información completa de la blockchain
- Inmutabilidad y seguridad: gracias a que utiliza criptografía para codificar la información de cada bloque, y a que cada uno posee un hash propio vinculado al del bloque anterior y al del siguiente, no resulta posible alterar la información ingresada a la blockchain; una vez que se encuentra en la red, permanecerá allí para siempre.

Resulta oportuno resaltar lo siguiente: gracias a la interconexión que existe entre cada bloque o eslabón de la cadena, de intentarse un eventual ataque a la blockchain, el atacante no sólo debería alterar la información de dicho bloque, sino también la de todos los anteriores. Para poder modificarla, el hacker debería controlar al menos el 51 % de los nodos de la red en pos de obtener el consenso necesario para actualizarla, lo que resulta virtualmente imposible. Como ejemplo de ello, puede citarse a la blockchain de bitcoin, la cual no ha podido ser atacada nunca desde su creación. Por último, es dable acotar que cada bloque que se mina y cada nodo que se agrega a la red la hace más segura, por lo cual la posibilidad de un hackeo se vuelve cada vez más pequeña.

- Transparencia: no sólo las operaciones pueden ser verificadas por los miembros de la red, sino que también el código es abierto a la comunidad (open source)
- Trazabilidad: como toda transacción queda almacenada de forma permanente, toda la información puede ser rastreada
- Versatilidad: dada sus características, permite la creación de redes para múltiples fines

Si bien la mayoría de estas características son comunes a las blockchain, no todas funcionan de la misma manera. Existen tres grandes tipos en que pueden dividirse:

- Públicas: cualquier persona puede participar en ellas, realizando transacciones y/o auditándolas de manera libre e irrestricta
- Privadas: generalmente son propiedad de empresas o instituciones privadas. En estos casos, el acceso a la información de la red es administrado por una autoridad central, quien otorga o restringe permisos a los usuarios
- Federadas: habitualmente utilizadas por gobiernos u otras instituciones, este tipo de blockchain combinan características de las dos anteriores; el acceso a la red es privado pero sus registros son públicos, permitiendo así, un intercambio seguro de información

Es importante resaltar que, gracias a las características comunes a las cadenas de bloques, ellas permiten llevar un registro seguro de *cualquier clase de activo* y no sólo de compra/venta de criptomonedas. Esto les otorga un amplio ámbito de aplicación, el cual excede los fines del presente trabajo, por lo cual sólo se enuncian algunos posibles usos de modo de ejemplificar lo expuesto, pero limitando el análisis

a la esfera de las administraciones tributarias en general y de la fiscalización electrónica en particular. Por otra parte, es conveniente destacar que blockchain no es lo mismo que bitcoin, sino que ésta última es una criptomoneda que funciona gracias a la tecnología que representa la primera.

Entre muchos otros campos de aplicación, se encuentran los siguientes:

- Patentes/Registros de propiedad: un ejemplo actual lo constituyen los NFT (tokens no fungibles), utilizados especialmente para demostrar la propiedad intelectual de una obra de arte digital o de algún elemento integrante de un metaverso;
- Voto electrónico: la transparencia e inmutabilidad de la blockchain la hacen especialmente adecuada para garantizar los resultados de comicios electorales;
- Almacenamiento en la nube distribuido: de forma similar a los servicios que ofrecen entidades centralizadas como Dropbox o Google, sólo que en este caso no existe la posibilidad de censura/eliminación de contenido de forma unilateral;
- Comercio e industria: gracias a la trazabilidad que brinda blockchain, puede rastrearse la proveniencia de cada insumo utilizado en la elaboración de un producto o en el intercambio de bienes (esto resulta particularmente valioso en bienes de alta gama, garantizando así la calidad de los mismos);
- Gobierno: tanto público como en el ámbito empresarial; blockchain permite que cada centavo que ingrese o que sale de las cuentas de una institución sean fácilmente auditables

### **II.2.1.1. Su importancia para las Administraciones Tributarias y la Fiscalización Electrónica**

Dentro de este último punto, se encuentran las administraciones tributarias. Atento a la importancia que la función recaudatoria (y necesariamente también la de fiscalización) tiene para la obtención de los recursos con los que el Estado lleva a cabo sus fines, resulta lógico dotar al Fisco de todos los recursos tecnológicos disponibles en la actualidad que le sean de utilidad. Dentro de ellos, por las características antes mencionadas, blockchain se encuentra entre los más prometedores.

### ***Factura electrónica mediante blockchain:***

Uno de los casos de uso que esta tecnología posee para la fiscalización es el de la emisión de facturas electrónicas en la blockchain. En el año 2019, en la ciudad de Guangzhou, China, se emitió la primera factura electrónica apoyada en esta tecnología<sup>10</sup>, demostrando que se trata de una aplicación realista y concreta encabezada por una de las principales economías del mundo. En números, la capital tecnológica de Shenzhen emitió durante el citado año más de 10 millones de facturas basadas en blockchain, por un monto superior a los 7 mil millones de yuanes<sup>11</sup>.

Gracias al éxito de esta iniciativa, al año siguiente se comenzó con la implementación de un sistema similar para la emisión de facturas electrónicas en Pekín. El objetivo buscado por el gobierno chino es luchar contra las facturas electrónicas fraudulentas, la evasión de impuestos, los reclamos de reembolso de gastos ficticios. Mediante el uso de una cadena del tipo federada, la cual fue explicada anteriormente, el sistema actúa como intermediario entre la administración tributaria, el emisor y el receptor del comprobante, garantizando, por medio de contratos inteligentes y algoritmos de encriptación, una completa trazabilidad y la resistencia del sistema a las manipulaciones<sup>12</sup>.

Lógicamente, estas pruebas pilotos no comienzan aplicándose al universo de los contribuyentes de un estado o país; resulta más conveniente definir un grupo estratégico para comenzar a evaluar la implementación de un nuevo sistema y evaluar los resultados obtenidos y las correcciones necesarias. Además, un punto no menor a tener en cuenta en pos de un uso masivo de esta tecnología es mantener los costos operativos bajos.

### ***Uso de criptomonedas y de CBDC (Central Bank Digital Currency):***

Es sabido que a nivel mundial las criptomonedas han ganado popularidad a pasos agigantados en los últimos años; esto no sólo se ve reflejado en un número mayor de personas que adquieren/venden estos crypto activos, sino también en las crecientes inversiones que realizan diversas empresas en el sector y en la importancia que este tema ha adquirido en los distintos medios de comunicación, incluso en los más tradicionales, quienes siguen casi a diario la cotización de Bitcoin, la criptomoneda estrella.

---

<sup>10</sup> <https://es.investing.com/news/cryptocurrency-news/un-hospital-en-china-emite-la-primera-factura-electronica-con-tecnologia-blockchain-1931687>

<sup>11</sup> <https://www.cripto247.com/comunidad-crypto/beijing-implementara-facturacion-blockchain-188669>

<sup>12</sup> <https://www.antilavadodenedinero.com/pekin-probara-una-plataforma-blockchain-para-luchar-contra-las-facturas-fraudulentas/>

En el plano local, Argentina aparece como el segundo país de la región con mayor adopción de divisas digitales, sólo por detrás de Brasil y, según fue publicado por Chainanalysis en el Índice Global de Adopción de Criptomonedas 2022, nuestro país se ubica en el puesto número 13 en el mundo<sup>13</sup>. En cifras, 1 de cada 10 argentinos compró alguna vez esta clase de activos y, en el período julio 2021 a junio 2022, las transferencias relacionadas con los mismos fueron por un valor de 93 millones de dólares<sup>14</sup>.

Dentro de los motivos que explican el gran interés que las criptomonedas despiertan en los ciudadanos de nuestro país se encuentra, lógicamente, el fenómeno inflacionario que hace años viene padeciendo la economía argentina. Al mes de noviembre de 2022, la inflación acumulada es del 85,30%, mientras que la variación interanual, considerando el mismo período pero de 2021, es del 92,40%<sup>15</sup>. Si bien la tradición argentina de proteger los ahorros mediante la compra de dólares está condicionada por las diversas restricciones vigentes (dificultad para la apertura de cajas de ahorro en moneda extranjera, requisitos de antigüedad de las cuentas, cupo limitado para quienes reúnan diversos requisitos, impuestos y percepciones, etc.) la población encontró en las stablecoins (monedas estables), que en teoría mantienen una relación 1 a 1 con algún activo (generalmente el dólar estadounidense), una gran oportunidad para acceder a la misma cobertura y sin límites de compra.

Como era de esperar, semejante interés en la población y en el sector empresarial por las criptomonedas no podía ser ignorado por el Fisco. En nuestro país, la Administración Tributaria de Mendoza ha sido la primera en incorporar la posibilidad de pagar impuestos con criptomonedas; la Administración recibe el pago en pesos, siendo la empresa prestataria del servicio de pago on-line la que se encarga de realizar la conversión<sup>16</sup>. En la misma dirección se encuentra la Ciudad de Buenos Aires, con el plan “Buenos Aires +”. El mismo contempla una amplia gama de innovaciones tecnológicas que se pretende poner al servicio de la comunidad: eliminación y simplificación de trámites mediante el cruzamiento de datos para evitar pedir a los individuos información que el Estado ya posee, audiencias digitales, identidad digital auto soberana (plataforma única, asegurada con tecnología blockchain, donde los ciudadanos podrán acceder a todos sus documentos y registros personales y el pago de impuestos con criptomonedas, entre otras iniciativas.

---

<sup>13</sup> <https://blog.chainalysis.com/reports/2022-global-crypto-adoption-index/#top-20>

<sup>14</sup> <https://www.iproup.com/economia-digital/35550-argentina-crece-la-adopcion-de-criptomonedas-en-el-pais#:~:text=Criptomonedas%3A%20Argentina%2C%20cerca%20de%20entrar,mayor%20uso%20de%20divisas%20digitales&text=Argentina%20se%20encuentra%20cerca%20de,de%20A%20dopci%C3%B3n%20de%20Criptomonedas%202022>

<sup>15</sup> Informes Técnicos, Volúmen 6 N° 229. Índices de Precios, Volúmen 6 N° 38, Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), Noviembre de 2022.

<sup>16</sup> <https://www.iproup.com/economia-digital/33883-esta-provincia-permite-el-pago-de-impuestos-con-criptomonedas>

Respecto a este último punto, se contemplan 3 posibles escenarios:

- aceptar el pago mediante criptomonedas descentralizadas como Bitcoin, Ether, USDT u otras, realizando la conversión a pesos (situación actual en las jurisdicciones antes mencionadas);
- utilizar una moneda digital centralizada cuya emisión es controlada por el Banco Central (Central Bank Digital Currency o en siglas, CBDC): si bien en principio puede parecer lo mismo que el caso anterior, existen grandes diferencias entre las criptomonedas y las CBDC, las cuales se resumen en la imagen 1. Existen varios países que ya han creado su propia moneda digital o se encuentran trabajando en su desarrollo: China, con el Digital Coin Electronic Pay (DCEP), la Unión Europea con EuroChain y Bahamas con SandDollar, entre otros;
- aceptar el pago directamente en criptomonedas. Puede citarse el caso de El Salvador, país que adoptó a Bitcoin como moneda de curso legal. Existen intenciones de seguir este camino en Fiji y en Tonga, en el Pacífico Sur.

Teniendo en cuenta las características que posee blockchain, la tecnología subyacente en las criptomonedas, tales como transparencia, trazabilidad e inmutabilidad, así como también la adopción cada vez mayor que los cripto activos tienen en el país, tanto entre las personas humanas como en las empresas, resulta evidente la importancia que aceptar estas monedas como medio de cancelación de las obligaciones tributarias reviste para las Administraciones Tributarias.

### **Imagen 1. CBDC vs Bitcoin.**

	CBDC	Bitcoin
Creación	Estados, bancos centrales o empresas	Cualquiera
Desarrollo	Estados, bancos centrales o empresas	Comunidad
Emisión de monedas	Variable según necesidades de los creadores	Fija y predecible
Estructura	Centralizada	Descentralizada
Privacidad	Nula	Muy alta
Accesibilidad	Se requiere permiso	No se requiere permiso
Usabilidad	Podría estar limitada	Ilimitada
Código	Cerrado y solo accesible a autorizados	Abierto y accesible a cualquiera
Trazabilidad	Nula para los usuarios	Total para los usuarios
Censura	Se podría dar	Imposible, la tecnología blockchain lo impide

Fuente: Profesional Review

### ***Intercambio seguro de información - Registro Único Tributario - Padrón Federal (RUT):***

El Registro Único Tributario - Padrón Federal (RUT), implementado en Argentina a través de las RG (AFIP) 4624/2019 y RG (COMARB) 5/2019, consiste en un mecanismo de simplificación tributaria, que permite que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos accedan, desde un mismo portal, al alta o inscripción en dicho impuesto, a la declaración de las actividades desarrolladas y las jurisdicciones en las cuales las mismas son ejercidas, así como también a otros trámites relativos al citado gravamen (cese parcial o total de actividades, cese de jurisdicciones, fusiones, etc).<sup>17</sup>

El funcionamiento del RUT está basado en tecnología blockchain, la cual hace posible un intercambio de información totalmente seguro e inalterable entre la

<sup>17</sup> <https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/armonizacion/registrounicotributario>



Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (COMARB) y las jurisdicciones adheridas.

Actualmente, la Provincia de Santa Fe no se encuentra adherida al RUT para los contribuyentes locales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esto genera un mayor esfuerzo por parte de la Administración Provincial de Impuestos de Santa Fe (API) para detectar posibles evasiones del mencionado gravamen. Un caso habitual lo constituyen los pequeños contribuyentes que, una vez finalizada el alta en ese régimen simplificado (Monotributo) omiten el alta correspondiente en la Administración Provincial.

### **Smart Contracts:**

Uno de los avances más prometedores desde la creación de blockchain posiblemente lo constituyen los smart contracts (contratos inteligentes). Un smart contract es “un tipo especial de instrucciones que es almacenada en la blockchain, que tiene la capacidad de *autoejecutar* acciones de acuerdo a una serie de parámetros ya programados. Todo esto de forma inmutable, transparente y completamente segura”<sup>18</sup>.

En esencia, se tratan de códigos informáticos, desarrollados en un lenguaje de programación que les permite ejecutar cualquier orden para la que sean programados. Una vez registrados en la blockchain, pueden ser auditados por todos los participantes de la blockchain y no pueden ser modificados. Esto implica también que los smart contracts nunca fallan; la única posibilidad de que lo hagan es que hayan sido mal programados.

Como se deduce de lo antes expuesto, las posibilidades de aplicación de los mismos son infinitas, pero se exponen brevemente algunas de ellas que resultan de gran utilidad para la función de fiscalización de los fiscos:

- Emisión y verificación de la autenticidad de las facturas almacenadas en blockchain;
- Detección automática de inconsistencias/irregularidades entre la información que posee el fisco y la declarada por el contribuyente;
- En base a lo anterior, inspecciones mediante smart contracts;
- Control de pagos efectuados y adeudados;

---

<sup>18</sup> <https://academy.bit2me.com/que-son-los-smart-contracts/>

- Actualización de saldos en tiempo real;
- Compensación de deudas con saldos a favor. Devolución de impuestos y percepciones a los contribuyentes;
- Declaraciones juradas propuestas por las Administraciones Tributarias en base a la información que posee, dejando la posibilidad de que el contribuyente realice sus objeciones;
- Altas y bajas en impuestos, recategorizaciones y actualización de información

***Otros aspectos:***

Blockchain es una tecnología disruptiva que tiene el potencial de revolucionar el funcionamiento de las Administraciones Tributarias en general y de la función fiscalizadora en particular. Gracias a sus atributos, permite no sólo cambios en la gestión interna del fisco, sino también en su relación con los sujetos obligados: eliminación de burocracias innecesarias, tales como pedidos de información que la Administración ya posee (o que puede ser compartida de manera segura por otros organismos estatales), unificación de trámites en un mismo canal (como es el caso del RUT) entre muchos otros.

También representa un gran avance en la transparencia de la gestión, haciendo posible que pueda conocerse el destino que se le ha dado a cada centavo que ingresó a las arcas públicas, reduciendo así las ineficiencias en la asignación de recursos y la corrupción. En el ámbito de una inspección, permitiría conocer paso a paso y de forma inalterable el accionar que tuvieron tanto el fisco como el inspeccionado, quedando esta información registrada de forma permanente.

Finalmente, blockchain permite ser combinada con otras tecnologías, como por ejemplo inteligencia artificial, para identificar conductas potencialmente elusivas por parte de los sujetos obligados.

**II.2.2. Big Data e Inteligencia Artificial (IA)**

***Big Data:***

Big data se refiere a “conjuntos de datos o combinaciones de conjuntos de datos cuyo tamaño (volumen), complejidad (variabilidad) y velocidad de crecimiento (velocidad) dificultan su captura, gestión, procesamiento o análisis mediante tecnologías y herramientas convencionales, tales como bases de datos relacionales

y estadísticas convencionales o paquetes de visualización, dentro del tiempo necesario para que sean útiles”.<sup>19</sup>

Generalmente, se habla de big data cuando el volumen de los conjuntos de datos en cuestión son de al menos 30 terabytes, pudiendo llegar incluso a varios petabytes. No obstante, a la dificultad natural de manejar esta enorme cantidad de datos, se le suma el hecho de que los mismos pueden ser de naturaleza tanto estructurada como no estructurada. Habitualmente, una combinación de ambos tipos es necesaria para un uso eficiente de los datos, los cuales pueden provenir de múltiples fuentes.

Esta tecnología es útil para todo tipo de organizaciones, permitiéndoles identificar problemas que en algunos casos, ni siquiera habían sido advertidos, así como también otorgar una referencia sobre dónde se encuentran las citadas organizaciones frente a los mismos, facilitando la toma de decisiones para afrontar o resolver dichas dificultades de manera eficiente.

Por otra parte, big data se enfrenta a una serie de desafíos referidos a la calidad de los datos, los cuales son conocidos como las 5 Vs (Volumen, Velocidad, Variedad, Veracidad y Valor) que obedecen principalmente al origen y a la naturaleza de los datos, al volumen y volatilidad de los mismos, así como a la falta de estándares de calidad de los datos.<sup>20</sup>

En cuanto a sus posibles usos, se resaltan brevemente los siguientes ámbitos y/o casos de aplicación:

- Turismo: permite identificar gustos, preferencias y problemas experimentados por los turistas;
- Salud: disponer de historias clínicas, información de los pacientes, coberturas de obras sociales, etc, posibilita agilizar diagnósticos y ofrecer los tratamientos adecuados;
- Retail: por medio de los datos provenientes de encuestas de satisfacción, registros de compras y planes de fidelización, permiten segmentar a los clientes y ofrecerles bienes y servicios que puedan ser de su interés;
- Marketing: gracias a los smartphones y a otros tipos de dispositivos, puede accederse a los gustos, preferencias y hábitos de la población;
- Detección y prevención de fraudes, como se verá más adelante

---

<sup>19</sup> <https://www.powerdata.es/big-data>

<sup>20</sup> Idem

## ***Inteligencia Artificial:***

El origen del término inteligencia artificial se remonta a 1956. Ese año, durante la conferencia de Dartmouth, John McCarthy definió esta tecnología como la ciencia e ingeniería de hacer máquinas inteligentes. Según sus palabras “este estudio procederá sobre la base de que todos los aspectos del aprendizaje o de rasgo de la inteligencia pueden, en principio, ser descritos de una forma tan precisa que se puede crear una máquina que los simule”.<sup>21</sup>

Por otra parte, McCarthy estaba convencido de que a pesar de las limitaciones que ofrecían las computadoras de la época “(...) el principal obstáculo no es la falta de capacidad de las máquinas, sino nuestra incapacidad de escribir programas que aprovechen por completo lo que tenemos”.<sup>22</sup>

De lo expuesto precedentemente se deduce que desde sus propios orígenes, la inteligencia artificial busca dotar a las máquinas y a los programas informáticos de la capacidad de resolver problemas de la misma manera en que lo haría un ser humano.

De manera concisa, puede exponerse el funcionamiento de la inteligencia artificial de la siguiente manera: 1) Identificación de un problema; 2) Análisis de todas las variables relacionadas al problema en cuestión; 3) Predicción de un resultado futuro, partiendo de los datos conocidos; 4) Propuesta de la mejor solución al problema presentado. De este modo, la IA sabrá cómo responder ante una situación similar la próxima vez (machine learning).

En la actualidad, la IA que conocemos es conocida como blanda, referida esencialmente a realizar diversas tareas con una eficiencia igual o superior a la humana. La IA dura, capaz de razonar como un ser humano en todos sus aspectos, aún no se ha implantado y la posibilidad de desarrollarla aún genera ciertas dudas.

Finalmente, es lógico pensar que una tecnología tan revolucionaria debe ser desarrollada e implementada con precauciones. La OCDE<sup>23</sup> (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) recomienda tener en consideración los siguientes principios:

- Crecimiento inclusivo, desarrollo sostenible y bienestar, beneficiando tanto a las personas como al planeta;

---

<sup>21</sup> <https://www.bbvaopenmind.com/tecnologia/inteligencia-artificial/el-verdadero-padre-de-la-inteligencia-artificial/>

<sup>22</sup> Idem

<sup>23</sup> <https://oecd.ai/en/ai-principles>

- Valores centrados en el ser humano y justicia: los sistemas de IA deben respetar los derechos humanos, los valores democráticos y la diversidad, dejando expedita la posibilidad de intervención humana de ser necesaria;
- Transparencia y explicabilidad: debe poder conocerse y explicarse cómo es que el algoritmo utilizado por una IA ha llegado a la conclusión a la que arribó;<sup>24</sup>
- Robustez, seguridad y protección: a lo largo de todo su ciclo de vida, los riesgos potenciales de los sistemas de IA deben ser evaluados y gestionados;
- Responsabilidad: todos los actores deben ser responsables por el correcto funcionamiento de las IA de acuerdo a los principios anteriores.

### **II.2.2.1. Su importancia para las Administraciones Tributarias y la Fiscalización Electrónica**

Dado que no resulta fácil establecer claramente la diferencia entre big data, análisis de datos e inteligencia artificial y que hacerlo no aportaría ninguna utilidad al presente trabajo, se opta por presentar estas tecnologías de manera conjunta en lo concerniente a las administraciones tributarias.

Las Administraciones Tributarias actualmente pueden valerse tanto de big data como de la inteligencia artificial en la aplicación de los tributos para lograr una mayor eficiencia en su gestión. Sin embargo, esto representa también ciertas implicaciones de carácter jurídico así como algunos obstáculos técnicos que deben ser considerados antes de implantar estas tecnologías en la gestión diaria.

Uno de los usos más importantes que pueden hacer las Administraciones Tributarias de las tecnologías antes mencionadas se refiere a la selección de los contribuyentes pasibles de ser inspeccionados. Los fiscos, en base a la enorme cantidad de datos que disponen, sean de fuentes propias u obtenidos mediante convenios con otros organismos, pueden servirse de modelos predictivos de análisis de datos para determinar el riesgo fiscal correspondiente a los sujetos pasivos.

---

<sup>24</sup> Resulta interesante la analogía que plantea Ignacio Gavilán en su artículo “Explicabilidad de la Inteligencia Artificial: ¿Qué es lo que queremos explicar?”. Allí, el autor afirma que a diferencia de lo que se cree habitualmente, los algoritmos sí pueden ser explicados, pero que hacerlo sería similar a explicar qué áreas de nuestro cerebro se activan y cómo se conectan nuestras neuronas cada vez que tomamos una decisión. Los algoritmos se explican en términos lógico-matemáticos que no siguen el esquema simbólico-lingüístico que utilizamos los humanos en nuestro razonamiento. En otras palabras, en la práctica es como si los algoritmos de IA no se explicasen.

Un ejemplo de estos modelos lo constituye Hermes, utilizado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (AEAT). Este sistema se nutre de la base de datos de la AEAT para calificar a los sujetos obligados ante el fisco y emitir informes estandarizados sobre riesgos que permitan la selección de aquellos contribuyentes a ser inspeccionados. El sistema cuenta con la flexibilidad necesaria para permitir la incorporación de nuevos datos y criterios o riesgos.

Otro caso concreto de uso de modelos predictivos se encuentra en Singapur. Este país “ha creado una base de datos centralizada a medida para fines analíticos que se ejecuta en un plataforma de procesamiento masivo paralelo. La base de datos consolida información de diferentes fuentes y la almacena en formato adecuado para el modelado predictivo y otros análisis avanzados. Técnicas que permiten al personal responder a las prioridades de la organización de una manera más flexible”.<sup>25</sup>

Estas nuevas tecnologías tienen la particularidad de que permiten la identificación de un hecho imponible en el momento mismo en que éste se genera, es decir, de forma inmediata o casi inmediata. Esto implica la posibilidad de poder modificar el sistema tradicional de fiscalización ex post de las operaciones gravadas por uno de verificaciones simultáneas e incluso, por medio de los modelos predictivos, podrían realizarse controles ex ante del incumplimiento del sujeto pasivo.

Naturalmente, los contribuyentes considerados por los sistemas de análisis de datos como de alto riesgo implicarán fiscalizaciones más exhaustivas que las de aquellos sujetos que representen menor riesgo fiscal. Algunas de las situaciones que pueden detectarse utilizando estos modelos son las siguientes:<sup>26</sup>

- Empresas que pagan menos impuestos desde que transfirieron su nómina a un tercero;
- Los contribuyentes que representan un riesgo potencial de lavado de dinero;
- Los contribuyentes que no pagan el IVA por sus actos o actividades que por ley deben ser gravados;
- Redes comerciales entre remitentes y destinatarios creadas para simular operaciones económicas;
- Riesgos potenciales para el cumplimiento por parte de los contribuyentes

---

<sup>25</sup> Acevedo, Rodolfo, “La auditoría digital en la mira de la Administración Tributaria”, Buenos Aires (2018), P. 30.

<sup>26</sup> Acevedo, Rodolfo, “La auditoría digital en la mira de la Administración Tributaria”, Buenos Aires (2018), P. 34.

Otro caso de aplicación importante que permiten big data e IA es el de la asistencia al contribuyente; los chats virtuales constituyen un buen ejemplo de esta clase de asistencia. Debe tenerse siempre presente que las Administraciones Tributarias no deben valerse de estas tecnologías sólo para controlar mejor a los obligados tributarios y luchar contra el fraude, sino también para el beneficio de los mismos, asistiéndolos y otorgándoles servicios personalizados que faciliten el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales.<sup>27</sup>

Resulta conveniente en este punto destacar que, para garantizar los derechos de los contribuyentes, deben preverse normas que establezcan que, cuando el obligado se haya ajustado a las respuestas brindadas por un asistente virtual, no incurrirá en infracción. En tal sentido, en España se encuentra el art. 179.2 de la Ley General Tributaria (LGT). No obstante, ante la eventualidad de preguntas demasiado complejas para el asistente virtual, el mismo podría derivar la consulta a un asistente humano. Una norma de contenido similar debería crearse antes de comenzar a ejecutar esta clase de asistentes.

Otra alternativa para brindar ayuda a los obligados tributarios la constituye la puesta a disposición de los mismos de borradores de declaraciones juradas o declaraciones juradas pro forma, confeccionadas por las Administraciones Tributarias en base a la información disponible de los contribuyentes, facilitándoles de este modo el cumplimiento de sus obligaciones.

El otro gran uso que puede hacerse de estas tecnologías en lo que respecta a los fiscos lo representa la posibilidad de que los mismos actúen de manera automatizada, es decir, sin intervención humana. Señala Oliver Cuello<sup>28</sup> que “efectivamente, varias Administraciones tributarias están implementando rutinas basadas en reglas para tratar los riesgos predefinidos y así, por ejemplo, denegar automáticamente una devolución, emitir una liquidación o asignar información dudosa a un contribuyente en concreto (matching)”.

Como se indicó anteriormente, la posibilidad de realizar verificaciones en tiempo real, de forma segura y libres de error humano permite pensar que estas actuaciones, conocidas como informática decisional, en las que la inteligencia humana se ve reemplazada por la artificial, irán ocupando progresivamente un lugar cada vez más importante en el accionar de las Administraciones Tributarias, sustituyendo en todo lo que sea posible la intervención humana. No obstante los claros beneficios que esto aporta en términos de eficiencia, deben quedar siempre a

---

<sup>27</sup> Oliver Cuello, Rafael, “Big Data e Inteligencia Artificial en las Administraciones Tributarias”, Revista de Internet, Derecho y Política N°33, Cataluña, 2021.

<sup>28</sup> Idem.

resguardo las garantías de los contribuyentes, así como ser claramente definidos los límites en el uso de esta herramienta.

En lo atinente a las implicancias jurídicas del empleo de estas tecnologías, existen 3 principios que han de ser especialmente tenidos en cuenta por la alta posibilidad de que los mismos se vean afectados.

Por un lado, se encuentra el principio de transparencia. No debe confundirse la publicidad de los sistemas utilizados con la de los algoritmos que los mismos emplean. Dado que las normas de propiedad intelectual podrían impedir o dificultar la difusión de dichos códigos, una opción válida podría ser la comunicación de los parámetros utilizados para la segmentación, selección, evaluación del riesgo del contribuyente y su eventual fiscalización.

Por otra parte, debe considerarse siempre el principio de la privacidad. Aunque resulte lógico que las Administraciones Tributarias utilicen todos los datos que tengan a su alcance para mejorar la recaudación, luchar contra la evasión y lograr una gestión eficiente, esto debe hacerse con un estricto respeto a la privacidad de los ciudadanos. Sin un marco adecuado que establezca claramente qué datos serán utilizados y con qué fines, es dable pensar que existirá reticencia de parte de los obligados tributarios a brindar su información.

Finalmente, es indispensable tener presente el principio de no discriminación. El trato no igualitario de los contribuyentes puede deberse a *sesgos ocultos* en los resultados de los algoritmos utilizados. Dichos sesgos a su vez pueden originarse en errores en el diseño de los algoritmos, deficiencias en los datos (tanto en cantidad como en calidad) o en correlaciones infundadas, entre otras causas. Es por esto que ser capaz de detectar los sesgos ocultos en los datos utilizados por el sistema, medir su impacto en los resultados y eliminarlos es de vital importancia para evitar un trato discriminatorio en los sujetos pasivos.

Siguiendo a Acevedo “entender el patrón buscado en un grupo de datos, requiere identificar los parámetros más relevantes que caracterizan los casos de fraude, en términos de datos. Mediante la selección de los parámetros más relevantes en los casos de fraude, el sistema de aprendizaje automático ayuda a cuantificar el peso de los mismos. De esta forma el modelo de aprendizaje automático detecta los patrones más relevantes en los datos fiscales, identificando los que pueden significar situaciones de fraude. Los modelos predictivos se testean y los resultados predictivos



se comparan con casos reales determinando el nivel de precisión para cada modelo”.<sup>29</sup>

Deviene necesario remarcar en este punto que, incluso en la eventualidad de obtenerse un modelo predictivo libre de riesgos, es posible que de todas formas se produzca un trato discriminatorio a los obligados tributarios por el hecho de que estos modelos aprenden en base a datos históricos; es decir, predicen el futuro basándose en hechos pasados. Para clarificar esto, puede considerarse la siguiente situación hipotética: si el modelo ha detectado en algún momento que un determinado grupo de contribuyentes ha cometido fraude (por ejemplo, podrían ser contribuyentes dedicados a una actividad en particular o que pertenecen a una misma región geográfica) el algoritmo realizará un control mayor sobre este grupo de obligados que sobre los demás. Lógicamente, esto aumenta las posibilidades de encontrar mayores casos de evasión que en los grupos menos inspeccionados. A su vez, encontrar nuevos casos reforzará la teoría de que ese grupo identificado tiene una propensión mayor a la evasión, retroalimentándose así la teoría original del modelo.

### **II.3. Contexto económico y jurídico**

Una vez analizadas las principales herramientas tecnológicas de las cuales las Administraciones Tributarias pueden disponer para el desarrollo de sus funciones en la actualidad, resulta necesario presentar el contexto en el cual estas instituciones desempeñan su labor.

Dicho contexto ha sido dividido en dos grandes grupos: por un lado, el contexto económico, incluyendo en el mismo también ciertas variables de carácter social y tecnológico, y por otro lado, el contexto jurídico. En razón de que éste último se encuentra desarrollado implícitamente a lo largo de todo el presente trabajo y a efectos de no generar repeticiones innecesarias, se opta por desarrollar en este apartado el primero de los grupos mencionados.

El objetivo general es el de proveer un marco orientador para la potencial incorporación de las tecnologías desarrolladas anteriormente; no es posible proyectar su eventual desempeño, aún con una mirada preponderantemente jurídica, sin tener en cuenta el contexto en el cual se desenvuelven las Administraciones Tributarias, con sus propios condicionantes económicos, tecnológicos y sociales.

---

<sup>29</sup> Acevedo, Rodolfo, “La auditoría digital en la mira de la Administración Tributaria”, Buenos Aires (2018), P. 35.

## **II.3.1. Datos estructurales de la Provincia de Santa Fe**

### **II.3.1.1. Datos económicos**

La Provincia de Santa Fe posee una economía pujante y de gran relevancia a nivel nacional; su Producto Bruto Geográfico (en adelante PBG) en 2019 fue de \$59.798.000.000, lo que representa un 10,30% del total de Argentina para ese año, y se ubicó sólo detrás del de Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el de la Provincia de Buenos Aires. A su vez, el PBG per cápita para ese mismo año fue de \$521.918, un 30,45% por encima del promedio nacional (\$400.091).

Además, Santa Fe es la tercera productora de soja y maíz a nivel nacional y la tercera en molienda de trigo, representando un 19%, 13% y 14% respectivamente sobre el total del país. En cuanto al sector externo de la Provincia, en el año 2020 las exportaciones con origen provincial fueron de 10.785,10 millones de dólares (19,70% del total nacional) mientras que, si se consideran las exportaciones por aduana de origen, las mismas son de 22.047,40 millones de dólares (40,20% del total nacional).

Se presentan a continuación los cuadros y gráficos que esquematizan la información brindada anteriormente, así como la evolución del PBG en los últimos años en relación al Valor Agregado Bruto Nacional y el comportamiento que han tenido algunos indicadores claves del rumbo de la economía de la Provincia de Santa Fe desde mayo 2020 hasta comienzos de 2021: Índice Sintético de Actividad Económica (ISAE), Índice Provincial de la Actividad Industrial (IPAI), la evolución del empleo privado registrado y la recaudación real del Impuesto a los Ingresos Brutos.

## **Imagen 2: Indicadores socioeconómicos de Santa Fe**

Indicador	Periodo	U.M.	Indicador	Part. A nivel nacional
Producto Bruto Geográfico (PBG)	2019	M \$ const	59.798	10,3%
PGB Per cápita	2019	\$ ctes.	521.918	//
Resultado financiero del Sector Público	2020	M \$ ctes.	18.051	//
Stock de deuda provincial (s/ deuda flotante)*	mar-21	M \$ ctes.	43.044	2,6%
Asalariados registrados del sector privado	feb-21	Miles	484,5	8%
Tasa de desempleo aglom. Gran Rosario	IV Trim 2020	%	13,6	//
Tasa de desempleo aglom. Gran Santa Fe	IV Trim 2020	%	7,8	//
Superficie de uso agropecuario y forestal	2018	M ha	10,9	5%
Producción de soja**	2019/20	M Tn	9,4	19%
Molienda de soja	2019/20	M Tn	33,4	88%
Producción de maíz**	2019/20	M Tn	7,4	13%
Producción de trigo**	2019/20	M Tn	4,2	21%
Molienda de trigo	2019/20	M Tn	0,9	14%
Producción de leche	2020	M lts	2412	22%
Producción de automóviles	2019	Uds.	24378	8%
Exportaciones con origen provincial	2020	M US\$	10.785,10	19,7%
Exportaciones por aduana de origen provincial	2020	M US\$	22.047,40	40,2%

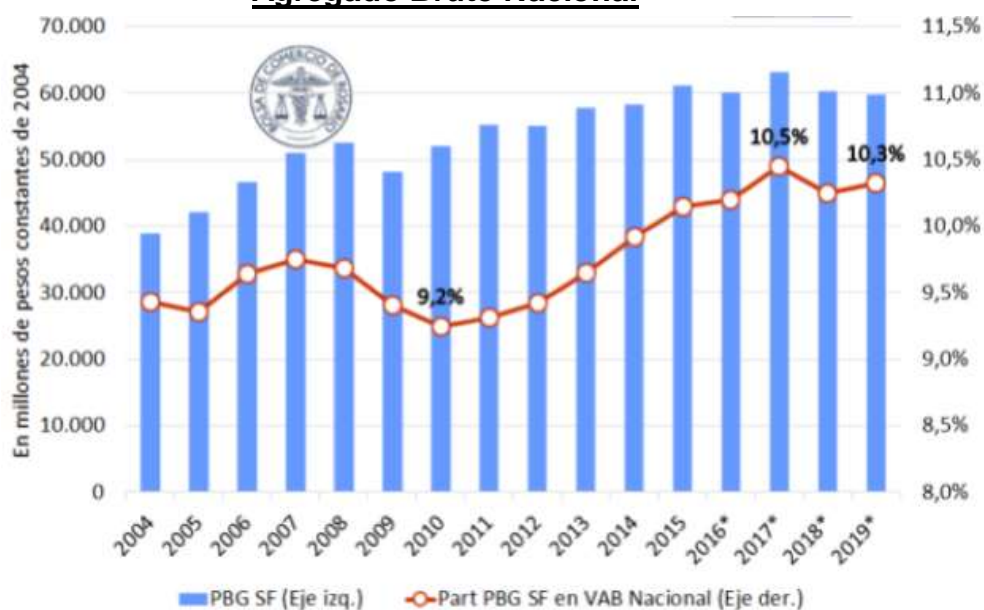
@BCRmercados en base a datos de INDEC, MAGyP, IPEC, Fundación Libertad y Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social

\*Comparación nacional respecto a stock de deuda del conjunto de provincias.

\*\*Los datos se analizan siguiendo las campañas comerciales para cada cultivo.

Fuente: Bolsa de Comercio de Rosario

**Gráfico 1: Evolución del PBG de Santa Fe y participación en el Valor Agregado Bruto Nacional**



Fuente: Bolsa de Comercio de Rosario

**Cuadro 1: Evolución de variables económicas – Mayo/20 a Febrero/21**

Indicador	05/20	06/20	07/20	08/20	09/20	10/20	11/20	12/20	01/21	02/21
ISAE	-12,1	-9,4	-3,7	-3	-2,6	-4,3	-2	-7,4	0,8	
Recaudación Real IIBB	-4,3	0,1	15,2	10,1	6,3	-2,5	2	-7,7	2,7	
IPAI	-12	-0,9	-11,1	-9,7	1,6	-6,1	-1,4	-12,9	13,1	
Evolución Empleo Priv. Registrado	-5	-5,2	-4,5	-4,6	-4	-3,2	-2,6	-2,2	-1	-0,5

Fuente: Elaboración propia en base a cuadros de la Bolsa de Comercio de Rosario

**Gráfico 2: Evolución de indicadores provinciales - Mayo 2020 a Febrero 2021**



Fuente: Elaboración propia

### **II.3.1.2. Datos sobre población**

La Provincia de Santa Fe cuenta con una superficie de 133.007km<sup>2</sup>, lo cual representa un 4,7% del territorio nacional. Según los resultados provisionales del Censo Nacional Población, Hogares y Viviendas 2022, publicados en enero de 2023, la Provincia de Santa Fe cuenta con 3.556.522 habitantes, lo que la convierte en la tercera jurisdicción más poblada de Argentina, sólo por detrás de la Provincia de Buenos Aires y de Córdoba. Sin embargo, sus habitantes se encuentran dispersos de una manera heterogénea a lo largo de su territorio; prueba de ello es que tan sólo dos departamentos, La Capital y Rosario, incluyen más de la mitad de la población provincial.

Se presentan a continuación la población total del país, dividida por jurisdicción, y también la de la Provincia de Santa Fe, distribuida por departamento.

### **Cuadro 2: Población total de Argentina por jurisdicción - Año 2022**

Jurisdicción	Total de viviendas particulares	Total de viviendas colectivas	Total de población	Población en viviendas particulares	Población en viviendas colectivas <sup>(1)</sup>	Población en situación de calle (vía pública)
<b>Total</b>	<b>17.780.210</b>	<b>25.501</b>	<b>46.044.703</b>	<b>45.767.858</b>	<b>273.883</b>	<b>2.962</b>
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	1.638.764	1.946	3.120.612	3.092.942	26.767	903
Buenos Aires	6.695.273	6.535	17.569.053	17.450.899	117.193	961
24 Partidos del Gran Buenos Aires	3.714.607	1.383	10.865.182	10.817.508	46.877	797
Resto de partidos de la Provincia de Buenos Aires	2.980.666	5.152	6.703.871	6.633.391	70.316	164
Catamarca	158.989	449	429.556	427.415	2.139	2
Chaco	401.658	443	1.142.963	1.137.027	5.877	59
Chubut	236.010	1.123	603.120	599.568	3.508	44
Córdoba	1.630.356	3.548	3.978.984	3.946.235	32.658	91
Corrientes	406.480	555	1.197.553	1.195.538	1.977	38
Entre Ríos	559.398	1.159	1.426.426	1.416.324	9.963	139
Formosa	212.941	232	606.041	604.278	1.763	///
Jujuy	276.222	326	797.955	797.009	864	82
La Pampa	163.805	437	366.022	364.556	1.462	4
La Rioja	149.910	272	384.607	383.128	1.479	///
Mendoza	708.354	1.744	2.014.533	2.001.281	13.231	21
Misiones	466.850	652	1.280.960	1.275.142	5.792	26
Neuquén	273.685	392	726.590	723.663	2.920	7
Río Negro	295.502	910	762.067	758.001	4.066	///
Salta	478.433	766	1.440.672	1.431.838	8.590	244
San Juan	265.047	387	818.234	814.856	3.357	21
San Luis	201.271	339	540.905	539.868	1.033	4
Santa Cruz	131.395	486	333.473	331.707	1.766	///
Santa Fe	1.458.652	1.928	3.556.522	3.535.792	20.521	209
Santiago del Estero	348.705	353	1.054.028	1.050.218	3.760	50
Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur <sup>(2)</sup>	67.091	137	190.641	189.785	856	///
Tucumán	555.419	382	1.703.186	1.700.788	2.341	57

<sup>(1)</sup> Incluye la población en situación de calle censada en refugios o paradores.

<sup>(2)</sup> Las Islas Malvinas, Georgias del Sur, Sándwich del Sur y los espacios marítimos circundantes forman parte integrante del territorio nacional argentino. Debido a que dichos territorios se encuentran sometidos a la ocupación ilegal del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República Argentina se vio impedida de llevar a cabo el Censo 2022 en esa área. Estas islas pertenecen al departamento Islas del Atlántico Sur. Del departamento Antártida Argentina fueron censadas las bases antárticas permanentes que pertenecen a la República Argentina.

Fuente: INDEC

### **Cuadro 3: Población de Santa Fe por departamento - Año 2022**

Departamento	Total <sup>(1)</sup>	Sexo		
		Mujer / Femenino	Varón / Masculino	X / Ninguna de las anteriores
<b>Total</b>	<b>3.536.001</b>	<b>1.833.015</b>	<b>1.702.342</b>	<b>644</b>
Belgrano	48.693	24.641	24.037	15
Caseros	87.471	45.012	42.450	9
Castellanos	192.517	98.340	94.162	15
Constitución	93.597	48.038	45.535	24
Garay	24.853	12.554	12.287	12
General López	204.128	104.812	99.301	15
General Obligado	197.544	101.501	95.997	46
Iriondo	74.132	38.104	36.012	16
La Capital	570.732	299.470	271.096	166
Las Colonias	116.020	59.086	56.928	6
9 de Julio	31.371	15.877	15.494	-
Rosario	1.334.636	698.548	635.868	220
San Cristóbal	72.574	37.046	35.515	13
San Javier	33.936	17.293	16.639	4
San Jerónimo	84.189	43.174	40.987	28
San Justo	47.061	24.141	22.918	2
San Lorenzo	196.568	100.866	95.673	29
San Martín	69.426	35.425	33.986	15
Vera	56.553	29.087	27.457	9

<sup>(1)</sup> Incluye la población en situación de calle censada en la vía pública.

Fuente: INDEC

## **II.3.2. Datos sobre tecnología y bancarización**

### **II.3.2.1. Tecnologías de la información y la comunicación**

Las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) han ganado un papel central en la sociedad actual; han transformado la manera en la que se obtiene acceso a la información y el modo en que se la transfiere a otros, permitiendo incluso la comunicación instantánea y gratuita de personas ubicadas en distintos lugares del mundo.

Las TIC tienen un gran impacto no sólo en las relaciones sociales informales, tales como las amistosas o familiares, sino también en el ámbito laboral, en el educativo, en el de la gestión empresarial, en la Administración Pública en general y dentro de ella, en la gestión tributaria en particular.

Por ello, una breve aproximación al grado de acceso a la tecnología existente en la población santafesina actual resulta necesario, especialmente si se tiene en cuenta la tendencia creciente, tanto nacional como provincial, a la utilización de internet en la gestión interna de los fiscos y en su relación con los ciudadanos: comunicaciones y notificaciones al domicilio fiscal electrónico, inscripciones y bajas de impuestos, presentaciones de declaraciones juradas a través de servicios web, trámites digitales, etc.

**Cuadro 4: Hogares con acceso a bienes y servicios de las TIC - Cuarto trimestre 2021**

Aglomerado	Computadora			Internet		
	Sí	No	Ns/Nr	Sí	No	Ns/Nr
Gran Santa Fe	61,30%	38,60%	0,1%	87,90%	12,00%	0,1%
Gran Rosario	57,00%	43,01%	-	79,00%	21,00%	-
San Nicolás - Villa Constitución	50,80%	49,20%	-	80,10%	19,90%	-

Fuente: Elaboración propia en base a la EPH del INDEC

**Cuadro 5: Población de 4 años y más en hogares, por utilización de bienes y servicios de las TIC – Cuarto trimestre 2021**

Aglomerado	INTERNET			COMPUTADORA			CELULAR		
	Sí	No	Ns/ Nr	Sí	No	Ns/ Nr	Sí	No	Ns/ Nr
Gran Santa Fe	80,40%	19,60%	-	44,90%	55,10%	-	83,60%	16,40%	-
Gran Rosario	80,00%	20,00%	-	39,80%	60,10%	0,1%	90,20%	9,80%	-
San Nicolás - Villa Constitución	83,60%	16,40%	-	28,60%	70,90%	0,5%	87,10%	12,90%	-

Fuente: Elaboración propia en base a la EPH del INDEC

**Cuadro 6: Hogares y población de referencia por aglomerado – Cuarto trimestre 2021**

Aglomerado	Hogares Totales	Población Total	Población de 4 años o más que utilizó:		
			Internet	Computadora	Celular
Gran Santa Fe	178.000	540.000	417.000	233.000	434.000
Gran Rosario	471.000	1.333.000	1.014.000	505.000	1.144.000
San Nicolás - Villa Constitución	67.000	196.000	154.000	53.000	161.000

Fuente: Elaboración propia en base a la EPH del INDEC

Observando los datos incluidos en los cuadros arriba expuestos, se deduce que la gran mayoría de los hogares en los tres aglomerados considerados tiene acceso a internet. A su vez, se infiere que el celular posee una importancia mucho mayor en la vida de los ciudadanos que la computadora.

### **II.3.2.2. Bancarización**

Generalmente, se entiende a la bancarización como un sinónimo de inclusión financiera. Esta última es definida por el Banco Central de la República Argentina (BCRA) como “el acceso y el uso de una oferta amplia de servicios financieros, provistos de una manera sostenible y responsable”. Es decir, refiere al uso masivo del



sistema financiero por parte de los individuos para realizar operaciones financieras o económicas.

La bancarización posee una importancia vital en el desarrollo económico y social de un país o región, al facilitar el acceso de sus habitantes a los servicios financieros. Dicha importancia se profundiza aún más en contextos de crisis, en los cuales debe contarse con acceso al sistema financiero para poder recibir asistencia económica de parte del Estado. Es por ello que la bancarización posee una trascendencia estructural en la población en general, y en los sectores más vulnerables en particular. Además, considerando el fomento de los medios de pago electrónicos por parte de los organismos recaudadores en los últimos años, resulta innegable que debe conocerse el grado en el cual los contribuyentes tienen la posibilidad de utilizar los mismos.

A pesar de lo expuesto anteriormente, y del lanzamiento en el año 2015 del Plan Nacional de Bancarización Inclusiva por parte del BCRA, actualmente no se cuenta con un índice de bancarización nacional ni provincial. Sin embargo, de acuerdo a la Asociación de Bancos Argentinos (ADEBA)<sup>30</sup>, Argentina es el país de la región con menor grado de bancarización, entendiendo por tal a la relación préstamos sobre PBI: tan sólo 10%, siendo la media regional del 50%. Dicha asociación destaca como principales causas a la inestabilidad del valor del peso y a la alta carga impositiva sobre los usuarios de servicios bancarios.

Por otra parte, se considera útil mencionar el trabajo “¿Es posible un índice de bancarización en Argentina? Una aplicación espacial para Córdoba, Entre Ríos y Santa Fe”<sup>31</sup> realizado por la Universidad Nacional del Sur (UNS) y el Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales del Sur (IIESS).

En dicho trabajo, García (2018) realiza una propuesta de un Índice de Bancarización para la Región Centro del país para el año 2010, utilizando la técnica PCA<sup>32</sup>

---

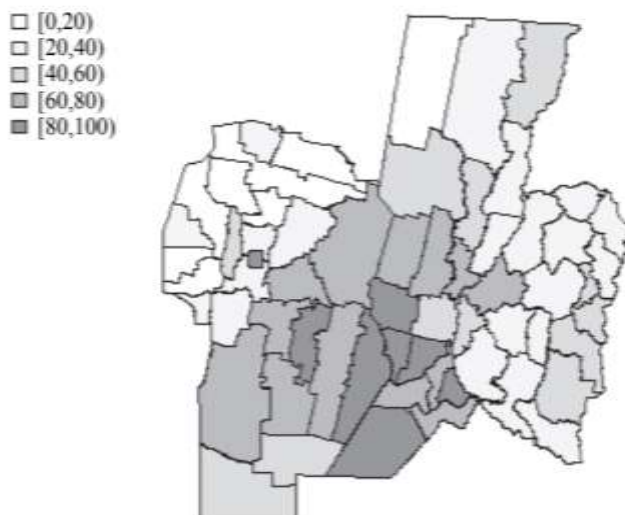
<sup>30</sup> Asociación de Bancos Argentinos, “Impacto de los impuestos sobre el costo del financiamiento en Argentina”, Nota Técnica (2022). Disponible en <https://www.adeba.com.ar/impacto-de-los-impuestos-sobre-el-costo-del-financiamiento-en-argentina/>

<sup>31</sup> García, Fernando “¿Es posible un índice de bancarización en Argentina? Una aplicación espacial para Córdoba, Entre Ríos y Santa Fe”, *Estudios Económicos*, Volumen XXXV N° 70, 2018.

<sup>32</sup> PCA: técnica estadística que permite identificar las variables que explican la mayor parte de variabilidad total contenida en los datos y explorar las correlaciones entre variables al combinarlas a todas en nuevos índices.



**Imágen 3: Distribución departamental – Región Centro – Año 2010**



Fuente: Revista Estudios Económicos – N° 70

<b><u>PCA Espacial</u></b>	<b><u>Nivel de bancarización</u></b>
[0,20)	Bajo
[20,40)	Medio-Bajo
[40,60)	Medio
[60,80)	Medio-Alto
[80,100)	Alto

**Cuadro 7: Índice de bancarización – Año 2010**

<b>Provincia</b>	<b>Media</b>	<b>Coefficiente de Variación (%)</b>
Córdoba	43,6	60,4
Entre Ríos	37,8	29,2
Santa Fe	60,8	39,5
<b>Total</b>	<b>47,3</b>	<b>50,7</b>

Fuente: Revista Estudios Económicos – N° 70

Del análisis del gráfico se infiere que la Provincia de Santa Fe es la que posee el mayor nivel de bancarización; sólo cuatro de sus diecinueve departamentos presentan un nivel bajo o medio-bajo de bancarización, ubicándose el resto mayoritariamente en los niveles medio-alto y alto. En cuanto a la heterogeneidad del índice, Santa Fe se ubica en el medio, ya que posee un coeficiente de variación superior al de Entre Ríos, pero considerablemente más bajo que el de Córdoba.

### **III. TAREA III: EXPERIENCIA NACIONAL EN FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA Y UTILIZACIÓN DE OTROS MEDIOS INFORMÁTICOS**

#### **III.1. Objetivos y alcances**

La Administración Federal de Ingresos Públicos Argentina (AFIP) ha incorporado y utiliza en el presente una variedad de medios electrónicos para el ejercicio de su función de contralor en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de percepción de tributos por parte de los contribuyentes y otros obligados. Mediante su utilización se intenta obtener una gestión más eficiente de los datos tributarios y una mayor capacidad de seguimiento.

Estos dispositivos de control están regulados por una normativa tributaria específica que busca garantizar una gestión tributaria efectiva, así como mejorar la experiencia de los contribuyentes al proporcionar una mayor transparencia y comodidad.

El análisis descriptivo y argumentativo del procedimiento implementado por el órgano recaudador de Fiscalización Electrónica constituye el objeto central del presente informe. Para ello, se procederá a identificar leyes, decretos y resoluciones como así también a revisar los fallos relevantes que han surgido a raíz de su implementación. Como ya se ha expuesto, el objetivo principal del proyecto es brindar a la Provincia de Santa Fe un estudio sobre este mecanismo, con el fin de contribuir a la evolución de la función de contralor en la Administración Provincial de Impuestos.

En paralelo, se procurará resaltar las observaciones y críticas surgidas del ámbito doctrinario y jurisprudencial con motivo de su reglamentación y operatividad.

Para concluir la tarea, se procederá a la descripción -tanto en su conceptualización como en su desempeño- de diversos mecanismos y herramientas incorporados por la Administración a fines de utilizar la tecnología en la simplificación de los procesos, reducción de errores y mejoras en la seguridad de la gestión de información financiera.

#### **III.2. Introducción**

La fiscalización electrónica y el uso de procesos informáticos se han convertido en una herramienta fundamental para la administración tributaria en Argentina. Este proceso se basa en la utilización de tecnologías de datos y la comunicación para recopilar y procesar información sobre los contribuyentes, con el objetivo de

garantizar una fiscalización más eficiente y efectiva y a la vez permitir una mayor transparencia y control de la actividad económica.

La incorporación de herramientas de fiscalización y control modernas es una necesidad imperante en el contexto de la revolución tecnológica actual, lo que beneficia tanto al Fisco como a los sujetos obligados y terceros, aportando una mayor transparencia en los procesos y la gestión pública en general. Al mismo tiempo, la incorporación de innovaciones y equipos tecnológicos, tanto materiales como organizativos, permite un aumento considerable en la eficacia en la gestión, reduciendo los tiempos y disminuyendo los costos, tanto económicos como ambientales. La incorporación de tecnologías informáticas en la fiscalización permite la automatización de procesos, la obtención de información en tiempo real y la reducción de la carga administrativa para los contribuyentes.

En el contexto de la administración tributaria nacional, la implementación de estos mecanismos de contralor ha sido un proceso en constante evolución que ha permitido una mayor eficacia en la lucha contra la evasión fiscal y la mejora de la recaudación tributaria.

En el decurso de su implementación se han incorporado nuevas tecnologías, se simplificaron los procedimientos y se redujeron trámites burocráticos. Además, se han fortalecido los controles y se han implementado medidas de seguridad para garantizar la privacidad y la protección de datos personales.

El uso de otros medios informáticos como el correo electrónico y la firma digital, han facilitado la comunicación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, agilizando los procesos y mejorando la calidad de la información.

Aunque la implementación de sistemas electrónicos para la recopilación y análisis de información ha permitido una mayor eficiencia y transparencia en la gestión de impuestos, el permanente avance tecnológico y los cambios de todo orden, imponen la necesidad de continuar estudiando los sistemas con el objeto de adaptarlos a las necesidades cambiantes del mercado y de la sociedad ya que aunque se haya revolucionado en gran parte el modo en que se lleva a cabo la fiscalización tributaria en Argentina, existen desafíos a superar. En ese orden, una de las prioridades consiste en continuar analizando y mejorando estos procesos para mantener el objetivo constante hacia un sistema tributario cada vez más eficiente y justo.

Lo antedicho no enerva la posibilidad de resaltar algunos cuestionamientos que surgen en derredor de su reglamentación y operatividad. Al contrario, hacen necesario el análisis y evaluación de los marcos regulatorios, modos de actuar y aplicaciones,

para que las innovaciones tecnológicas que eventualmente se incorporen así como las que ya se utilizan, se encuentren en un todo de acuerdo a los principios tributarios constitutivos de nuestro régimen legal y sus normas derivadas. Es sabido que el accionar de la administración tributaria, si no se evalúan previamente estos extremos, puede afectar los derechos individuales de los contribuyentes y alterar el equilibrio de la relación fisco-contribuyente en favor de la administración. En estos casos, es necesario recurrir al control jurisdiccional y al cumplimiento estricto de los principios constitucionales para garantizar la protección de los derechos de los sujetos obligados.

Las normas o actos de la administración están sujetos a control constitucional. Los contribuyentes cuentan con garantías constitucionales de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva para protegerse de los excesos en el uso de las facultades de verificación y fiscalización por parte de la administración.

### **III.3. Fiscalización electrónica**

La fiscalización electrónica es un proceso que permite a las autoridades fiscales monitorear y verificar la información y transacciones realizadas por los contribuyentes. En el ámbito nacional, esta herramienta se ha implementado para mejorar la eficiencia y transparencia en la recaudación de impuestos, así como para prevenir el fraude fiscal.

La fiscalización electrónica se basa en la recopilación y análisis de datos y transacciones electrónicas realizadas por los contribuyentes, incluyendo compras y ventas, transferencias bancarias, pagos y otros registros financieros. Estos datos se comparan con los informes fiscales presentados por los contribuyentes y se utilizan para identificar desviaciones y potenciales infracciones fiscales.

La implementación de este tipo de mecanismos ha mejorado la eficiencia en la recaudación de impuestos y ha reducido el tiempo y los costos asociados con los procesos de fiscalización tradicionales. Además, ha permitido a las autoridades fiscales tener una visión más completa y actualizada de las actividades económicas de los contribuyentes, lo que les permite identificar de manera más efectiva las infracciones fiscales y mejorar la recaudación de impuestos.

Sin embargo también ha generado preocupaciones sobre la privacidad y la protección de datos personales. Para abordar estos desafíos, se han implementado medidas de seguridad y protección de datos para garantizar que la información recopilada y utilizada sea confidencial y se proteja adecuadamente.

La fiscalización electrónica constituye una herramienta valiosa en el ámbito nacional para mejorar la eficiencia y transparencia en la recaudación de impuestos, prevenir el fraude fiscal y mejorar la recaudación de impuestos. Empero, desde la inclusión de mecanismos electrónicos en la tarea de la administración tributaria, la doctrina<sup>33</sup> ha realizado diversos cuestionamientos tanto en relación a su implementación como a las consecuencias jurídicas que eventualmente pueden devenir, en particular y por las razones que posteriormente se expondrán, se impugna la violación del principio de legalidad y al de incoercibilidad del imputado.

### **III.3.1. Descripción general de la norma. Resolución General AFIP 3426/2012**

La Resolución General de la AFIP N° 3416, publicada en el Boletín Oficial del 20 de diciembre de 2012 y vigente desde el 21/12/2012, estableció el procedimiento de Fiscalización Electrónica. Dicha norma determina su operatividad y el régimen sancionatorio.

La Fiscalización Electrónica se enmarca en la tendencia de reemplazar las inspecciones presenciales sobre la contabilidad y documentación respaldatoria del contribuyente por la verificación realizada por el organismo fiscal mediante el requerimiento de información al contribuyente vía informática.

Según se expone en sus considerandos, la norma fue dictada en la prosecución de su objetivo de optimizar su capacidad operativa y de control, contribuyendo de esa manera a una mayor eficiencia en la gestión de los tributos a su cargo. En ese entendimiento, se considera conveniente desarrollar modalidades de fiscalización que permitan inferir anticipadamente la magnitud de las obligaciones fiscales y que, a su vez, impliquen un proceso de cambio y modernización en la prestación de servicios al contribuyente, maximizando la explotación de los recursos informáticos del Organismo, realizando cruces sistémicos inteligentes de los datos colectados, a través de los distintos regímenes de información vigentes.

Se indica que el procedimiento establecido tiende a inducir al contribuyente a declarar correctamente o a corregir, en forma temprana, los desvíos detectados a partir de la información analizada. complementando las restantes acciones de investigación y fiscalización que ejecuta la Administración Federal, afianzando la comunicación y de la relación Fisco-contribuyente.

Finalmente, se pone de resalto que la transferencia electrónica de datos y de archivos facilita a los contribuyentes y/o responsables el cumplimiento de sus

---

<sup>33</sup> Véase, entre otros SOLER, Osvaldo H. Fiscalización Electrónica Resolución General de la AFIP 3416 en [http://www.estudiosoler.com.ar/\\_2013/fiscalizacion\\_electronica\\_2013.pdf](http://www.estudiosoler.com.ar/_2013/fiscalizacion_electronica_2013.pdf)

obligaciones impositivas y que la posibilidad de interactuar con ese Organismo a través de servicios electrónicos garantizan la confiabilidad e inalterabilidad de las comunicaciones y documentación digital transmitida.

a) Inicio de Fiscalización. Notificación

El inicio del procedimiento de control es comunicado al contribuyente o responsable por alguna de las vías previstas en el Art. 100 de la Ley 11.683 (comunicación en el domicilio fiscal electrónico) en el domicilio fiscal denunciado ante el Organismo.

En caso de que tal procedimiento resulte negativo, la notificación se efectúa en un "domicilio alternativo" determinando mediante el mecanismo estipulado por el artículo 7 de la Resolución General 2109/06<sup>34</sup>. Tal comunicación se realiza por vía postal.

Para el caso particular de los empleados en relación de dependencia se dispone expresamente que en el caso de no poder ser notificados en el domicilio fiscal, serán notificados en el domicilio informado por su último empleador.

Concretada la notificación, se tiene por iniciado el procedimiento al que se le confiere un número de Fiscalización Electrónica.

b) Plazo. Prueba, Prórroga

Una vez iniciado el proceso, el contribuyente y/o responsable sometido a fiscalización debe contestar el requerimiento fiscal electrónico dentro del plazo de diez días hábiles ingresando con Clave Fiscal a la página del Organismo. Puede además adjuntarse en formato "PDF" la prueba documental de la que se intente valerse y que no se encuentre en poder de la Agencia. Una vez cumplida la transmisión electrónica de datos, el sistema emite un acuse de recibo como comprobante de cumplimiento.

El plazo para contestar el requerimiento es prorrogable por única vez por un término similar a pedido del interesado.

---

<sup>34</sup> Artículo 7 Res. General 2.109/06: Art. 7º - Cuando se verifiquen los supuestos previstos en el segundo párrafo del artículo 5º y en el artículo 6º, y esta Administración Federal tuviere conocimiento, a través de datos concretos colectados conforme a sus facultades de verificación y fiscalización, de la existencia de un domicilio o residencia distinto al domicilio fiscal del responsable, podrá declararlo mediante resolución fundada, como domicilio fiscal alternativo. Las notificaciones que se practiquen en este último tendrán plena validez, sin perjuicio de aquellas que se realicen en el domicilio fiscal del responsable.

c) Sanción por la imposibilidad de notificación

Para el caso en que no se pueda notificar el inicio de la "Fiscalización electrónica" se dispone la suspensión de la utilización de la Clave Única de Identificación Tributaria hasta tanto se regularice la situación con relación al domicilio fiscal. Esta sanción se pone en conocimiento de las entidades regidas por ley N° 21.526 de Entidades Financieras y se publica en la propia página web del Organismo un listado con los domicilios fiscales denunciados en los cuales no se hayan podido realizar las notificaciones.

. Adicionalmente, se contempla la posibilidad de denunciar un "domicilio autodeclarado" para que se le practiquen las notificaciones pudiéndose en tal supuesto restablecerse la vigencia de la CUIT. De no procederse de este modo se dispone en forma inmediata la fiscalización en forma presencial.

d) Sanciones por incumplimiento en la contestación

Según se indica, incumplir con el requerimiento hace pasible al contribuyente o responsable de las siguientes sanciones y penalidades:

Aplicación de las multas previstas en el Art. 39 de la Ley 11.683 y, en caso de corresponder, el régimen sancionatorio agravado previsto en los puntos 3. y 4. del citado artículo.

Encuadramiento en una categoría distinta a la que posee en el "Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)" y que refleje un grado creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo previsto en la RG 1974/05.

Exclusión o suspensión de los Registros Especiales Tributarios o Registros Fiscales a cargo de esta Administración Federal en los cuales estuviere inscripto.

Consideración del incumplimiento como una inconsistencia asociada a su comportamiento fiscal.

Las sanciones y demás medidas enunciadas anteriormente podrán aplicarse en forma conjunta o indistinta. El listado no es taxativo pues, en forma paralela el contribuyente también podrá ser sancionado por incumplimiento de los deberes materiales relacionados con la falta de ingreso de los tributos, sea por una conducta culposa o dolosa.

e) Carácter de la información brindada por el contribuyente:

El artículo décimo de la norma bajo análisis indica que toda la información suministrada como también los datos y documental que se ingresen por vía electrónica revisten el carácter de declaración jurada.

### **III.3.2. Aspectos críticos de la Resolución General AFIP 3416/12**

Desde la entrada en vigencia de la disposición bajo análisis ha recibido diversos señalamientos en relación al diseño normativo implementado. En particular se cuestiona el eventual cercenamiento al debido proceso y derecho de defensa que le asisten al contribuyente, como así también la violación al principio de legalidad y de no autoincriminación en el que se habría incurrido por excesos reglamentarios <sup>35</sup>.

Si bien es unívoca la postura que resalta la importancia de que el Fisco despliegue sus facultades de verificación y fiscalización con la finalidad de poder controlar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias -para lo cual el avance de la tecnología es una herramienta que debe ser utilizada- no debe perderse de vista que el contribuyente cuenta con derechos y garantías que deben ser respetadas en toda clase de proceso de fiscalización.

Siguiendo la opinión de los citados autores a continuación se expondrán las principales observaciones realizadas.

#### **III.3.2.1. Inicio de la fiscalización. Notificación, modalidades. Efectos de la imposibilidad de su realización**

La Resolución General AFIP N° 3416/12 dispone que el inicio del proceso se notificará a los contribuyentes y responsables a través de las vías previstas por el artículo 100 de la ley N° 11.683 en el domicilio fiscal denunciado. Esta previsión legal tiende a garantizar que el contribuyente tenga conocimiento efectivo del inicio de la inspección. La notificación es necesaria para que el acto administrativo tenga validez y eficacia.

Si agotadas las vías alternativas previstas no se puede realizar la notificación, la utilización de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) se suspende hasta que el contribuyente regularice su situación fiscal. La suspensión se informará a las entidades reguladas por la Ley de Entidades Financieras N° 21.526. Además,

---

<sup>35</sup> Ver : LOS TRAMITES ON LINE. PROCESOS ELECTRÓNICOS Y EL DERECHO DE DEFENSA. en <http://www.tributariolocal.com.ar/PDFs/TRAMITESWEBYELDERECHODEDEFENSADELCONTRIBUYENTE.pdf> Patricia A. Cozzo Villafañe; Límites al accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos.. <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2020/07/L%C3%8DMITES-AL-ACCIONAR-FISCAL-A-LA-LUZ-DE-PRINCIPIOS-CONSTITUCIONALES-Y-RECURSOS-A.-Bello.pdf> Dr. Alberto M. Bello; Soler, ob.cit.



se publicará una lista de domicilios fiscales denunciados en los que no se logró la notificación en el sitio web de la AFIP.

Es aquí donde radica una de las mayores críticas respecto al régimen implementado. Es que, el organismo recaudador carece de facultades para dictar normas de carácter represivo, ámbito exclusivamente reservado a la normativa emanada del Poder Legislativo.

En modo alguno las prescripciones del artículo 7 del Decreto 618/97 -que es la norma que el último párrafo del Considerando de la Resolución General bajo análisis menciona como fuente de las facultades que la AFIP se atribuye- habilita a dicho organismo a dictar normas de contenido represivo.

La Resolución General N° 3416 es una norma reglamentaria que establece una sanción encubierta que no está prevista en la Ley 11.683 ni en ninguna otra ley, afectando el principio de legalidad en materia penal.

La suspensión de la CUIT puede acarrear diversas consecuencias colaterales generadoras de eventuales efectos irreparables para el contribuyente. Así, a tenor de la normativa que regula el ejercicio de la actividad de las entidades financieras - ley 21526- una vez que el AFIP comunique la suspensión de la CUIT, el sujeto bajo inspección se verá privado de operar en el sistema. De este modo el contribuyente puede ver afectado su derecho a trabajar y ejercer industria lícita

Como se observa, los disvaliosos efectos bajo análisis pugnan con derechos y garantías consagrados por la Constitución Nacional, entre los que destacan el derecho a ser oído, el de ofrecer y producir pruebas y el que manda que la decisión administrativa debe ser fundada y no arbitraria, así como la garantía de legalidad y razonabilidad de la actuación administrativa.

Resulta inadmisibles -y por tanto objeto de tutela- que con el pretexto de obtener la regularización de la situación fiscal del contribuyente, se vulneren derechos y garantías constitucionales.

Es necesario que cualquier sanción administrativa respete el debido proceso y los derechos del contribuyente para evitar decisiones arbitrarias y, como ya se expresara, la norma mencionada en el texto, el artículo 7° del decreto 618/97, no da poder a la AFIP para dictar normas represivas.

La resolución en análisis se aparta en forma indebida de las previsiones del artículo 21 de la Ley 19.149 de Procedimientos Administrativos, que establece que la Administración podrá declarar unilateralmente la caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumpliera las condiciones fijadas en el mismo, pero deberá

mediar previa constitución en mora y concesión de un plazo suplementario razonable al efecto de subsanar el defecto u omisión.

Debido a las graves consecuencias de la suspensión de la C.U.I.T. para el contribuyente, la notificación de mora es un requisito obligatorio. Si no se puede realizar la notificación por medios comunes, es necesario utilizar la alternativa prevista en el artículo 100 de la Ley 11.683, que establece la publicación de un edicto durante 5 días en el Boletín Oficial. La publicación periódica en el sitio web institucional de la AFIP no sustituye la obligación de notificación por edicto establecida en el artículo 100 de la Ley 11.683.

### **III.3.2.2 Notificación del inicio de la inspección: Requisitos y marco jurídico aplicable**

El inicio de la inspección por parte de la AFIP debe ser notificado al contribuyente determinando en forma específica los impuestos y el período fiscal que serán inspeccionados. La notificación limita el alcance de las facultades investigativas de la inspección.

Los requerimientos de información deben cumplir con las normas establecidas por la ley 25.326, incluyendo la información previa al titular sobre la finalidad, destinatarios, obligatoriedad o consecuencias de proporcionar los datos. La notificación de la AFIP es formalmente necesaria para garantizar el ejercicio de los derechos del inspeccionado.

La información recopilada puede ser utilizada como prueba en caso de existencia de infracciones, por lo que el contribuyente debe ser informado de tal posibilidad para que pueda ejercer su derecho a no declarar contra sí mismo. Este derecho es un atributo constitucional que protege al imputado de incriminarse a sí mismo.

El artículo 4º de la Ley de Habeas Data exige que los datos recogidos para su tratamiento deben ser precisos, apropiados y relevantes, y no excesivos en relación al ámbito y el objetivo para el cual se han obtenido, sin que se puedan utilizar para fines distintos o incompatibles con los que motivaron su obtención.

El contribuyente no está obligado a proporcionar datos que no tienen importancia fiscal y que son privados. La información y documentación requerida debe estar "vinculada al hecho imponible previsto por las leyes correspondientes", según lo dicta el inciso a) del artículo 35º de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998).

### **III.3.2.3. Carácter de “declaración jurada” de la información aportada**

La resolución General en cuestión establece que la información y documentación proporcionados a través de los servicios "AFIP - FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA" en el sitio web institucional serán considerados como declaraciones juradas. Severos cuestionamientos se han realizado al respecto, en particular cuando puedan convertirse en una confesión con consecuencias penales, lo cual viola el derecho a no autoincriminarse, derivado del principio de inocencia, la garantía constitucional de la incoercibilidad del imputado como fuente de prueba según el artículo 18 de la Constitución es un límite contra la coerción administrativa.

#### **III.3.2.4 Plazo y modo de contestación del requerimiento efectuado por el Organismo**

La Resolución General 3416 otorga un plazo de 10 días hábiles para que el contribuyente responda al requerimiento fiscal electrónico mediante el acceso a la "AFIP - FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA" en el sitio web institucional. Este plazo puede ser prorrogado una vez por un término similar, siempre y cuando se haga antes de su vencimiento. No se permitirá una prórroga que supere los 10 días hábiles.

Sin embargo, el plazo máximo de 20 días hábiles podría ser insuficiente para recopilar la información solicitada. Por ello, se debería ser más flexible con respecto a los plazos para responder al requerimiento fiscal y considerar el tiempo razonable necesario para recopilar la información. El organismo fiscal también debería aplicar el criterio de razonabilidad y otorgar un plazo adecuado a cada caso, minimizando los inconvenientes para el contribuyente.

Además, los contribuyentes sometidos a fiscalización electrónica están en una situación más desfavorable que aquellos sometidos a fiscalización presencial, ya que las normas actuales no prevén una limitación en los plazos para responder a los requerimientos. Esto va en contra del principio de igualdad en las cargas públicas.

#### **III.4 Factura electrónica**

La factura electrónica es un documento digital utilizado para registrar una transacción comercial. Se emite por un emisor y se envía electrónicamente a un receptor, generalmente a través de internet. La factura electrónica incluye información detallada sobre el producto o servicio vendido, el precio, el impuesto y otros cargos relevantes. Además, es segura y confiable gracias a la utilización de tecnologías de firma digital y grabación. La factura electrónica es más eficiente y sostenible que la factura en papel y contribuye a una gestión más eficiente de los documentos y registros comerciales. El Organismo recaudador se encuentra abocado a la instrumentación de medidas tendientes a prevenir operaciones, procedimientos y estrategias que conduzcan o posibiliten la evasión de los tributos a su cargo.

Las facturas o documentos equivalentes reflejan la existencia y magnitud de los hechos o actos jurídicos con contenido económico, financiero o patrimonial, configurando el sustento documental de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la Administración Federal.

Es objetivo de la Administración Federal intensificar el uso de recursos tecnológicos destinados a facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como optimizar las funciones de fiscalización de los gravámenes a su cargo.

"Comprobantes en Línea" es un servicio al cual se deberá acceder con CUIT y clave fiscal con un nivel mínimo de seguridad 3, que permite confeccionar los comprobantes en línea, generando el respectivo archivo ".pdf", siendo la numeración de los comprobantes suministrada administrada por la AFIP.

### **III.5. Clave fiscal**

Según se expresa en los considerandos de la Resolución General que incorpora el sistema se entendió necesario implementar el servicio con Clave Fiscal denominado "Presentaciones Digitales", para realizar electrónicamente presentaciones y/o comunicaciones en el ámbito de las Direcciones Generales Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social, sin necesidad de concurrir a las dependencias del Organismo".

La Clave Fiscal (CAF) es un sistema de autenticación y validación de datos implementado por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) con el objetivo de regularizar y controlar las obligaciones fiscales de los contribuyentes. La CAF establece diferentes niveles de seguridad en función de la naturaleza de los datos y la información que deben ser transmitidos a través de ella.

El primer nivel de seguridad, conocido como Clave Fiscal Nivel 1, se utiliza para la transmisión de información básica y cotidiana, tales como el registro de facturas, pagos, y declaraciones de impuestos. Este nivel de seguridad es accesible a todas las personas que hayan registrado su CUIT en el sistema de AFIP.

El segundo nivel de seguridad, conocido como Clave Fiscal Nivel 2, se utiliza para la transmisión de información sensible, tales como la presentación de declaraciones juradas y la solicitud de certificados fiscales. Este nivel de seguridad requiere la autenticación de la identidad del contribuyente mediante la utilización de un certificado digital.

El tercer nivel de seguridad, conocido como Clave Fiscal Nivel 3, se utiliza para la transmisión de información crítica, tales como la presentación de declaraciones de impuestos y la solicitud de autorizaciones fiscales. Este nivel de seguridad requiere la autenticación de la identidad del contribuyente mediante la utilización de un certificado digital y la firma electrónica avanzada.

Es importante destacar que la utilización de la CAF es obligatoria para los contribuyentes que deseen realizar trámites y operaciones fiscales a través del sistema electrónico de AFIP. La falta de cumplimiento con las normas establecidas por la AFIP en cuanto a la utilización de la CAF puede resultar en sanciones y multas.

### **III.6. Certificado digital y firma electrónica avanzada**

El Certificado Digital y la Firma Electrónica Avanzada son herramientas tecnológicas implementadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) con el objetivo de garantizar la seguridad, integridad y autenticidad de las operaciones y trámites fiscales realizados a través del sistema electrónico de AFIP.

El Certificado Digital es un documento electrónico que acredita la identidad de una persona o entidad y permite la realización de operaciones y trámites fiscales a través del sistema electrónico de AFIP. Este documento es emitido por una entidad autorizada por AFIP y debe ser utilizado por el contribuyente para autenticarse en el sistema.

La Firma Electrónica Avanzada es un mecanismo de seguridad que permite garantizar la autenticidad e integridad de los documentos electrónicos que son transmitidos a través del sistema electrónico de AFIP. La Firma Electrónica Avanzada utiliza un certificado digital y una clave privada para generar un sello digital que permite verificar la autenticidad e integridad de los documentos.

La utilización de estas herramientas tecnológicas es obligatoria para aquellos contribuyentes que deseen realizar trámites y operaciones fiscales a través del sistema electrónico de AFIP. La falta de cumplimiento con las normas establecidas por la AFIP en cuanto a la utilización de estas herramientas puede resultar en sanciones y multas.

### **III.7. Domicilio electrónico**

El domicilio electrónico es una dirección electrónica asignada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a los contribuyentes y permite recibir notificaciones y comunicaciones de la entidad en forma digital.

Según la normativa, el domicilio electrónico es un medio válido y eficaz de notificación para todos los efectos legales.

La Resolución que lo dispone establece que los contribuyentes tienen la obligación de actualizar su domicilio electrónico en el sistema de AFIP, con el fin de asegurar que las comunicaciones se reciban de manera oportuna y efectiva. La falta de actualización o el incumplimiento de esta obligación puede tener consecuencias legales, incluyendo sanciones e intereses moratorios.

En términos generales, el domicilio electrónico se utiliza para la recepción de información relevante relacionada con el cumplimiento de obligaciones fiscales, como por ejemplo, la notificación de deudas, la información sobre el estado de los trámites y la recepción de resoluciones y comunicaciones en general.

### **III.8. Registro de contratos de alquiler**

El Registro de los Contratos de Alquiler tiene como finalidad garantizar la transparencia en las operaciones de alquiler y facilitar el control fiscal y la recaudación de impuestos relacionados con este tipo de contratos.

Según la normativa vigente, todos los contratos de alquiler de bienes inmuebles, ya sean de uso residencial o comercial, deben ser registrados en el sistema de AFIP.

La Resolución que los regula establece que los contribuyentes tienen la obligación de declarar y registrar los contratos de alquiler en el plazo de 10 días hábiles a partir de la fecha de celebración del contrato, incluyendo la información requerida en el formulario específico proporcionado por AFIP. La falta de registro o el incumplimiento de esta obligación puede tener consecuencias legales, incluyendo sanciones e intereses moratorios.

En términos generales, el Registro de los Contratos de Alquiler permite a AFIP controlar y fiscalizar los contratos de alquiler, verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y recaudar los impuestos correspondientes. También es una herramienta valiosa para los inquilinos y los propietarios, ya que permite verificar la existencia y el estado de los contratos de alquiler y garantiza la transparencia y la legalidad de las operaciones.

### **III.9. Compilación de fallos**

La fiscalización electrónica y el uso de otros medios informáticos por parte del organismo recaudador se han convertido en herramientas fundamentales en la lucha contra la evasión fiscal y la elusión de impuestos.

La compilación jurisprudencial intentada tiene por principal objetivo sistematizar resoluciones de los Tribunales referidas a la temática bajo observación, con especial atención a lo resuelto sobre aquellos aspectos normativos que han sido analizados en forma crítica desde la doctrina y a los que se ha hecho referencia durante el decurso de este informe.

a) Cancelación de la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T). Sin dictado de acto administrativo. Procedencia del amparo como vía idónea para restituirla.

Sumario:

*“... se advierte que mediante la cancelación de la C.U.I.T. a la firma actora se la suspende su vinculación con la clave fiscal, viéndose imposibilitada la misma de ejercer cualquier acto con trascendencia tributaria, siendo esto llevado a cabo por parte de la demandada sin contar con acto administrativo que así lo disponga, lo que nos haría suponer que la AFIP ha desplegado comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucional, expresamente prohibidas por el art. 9 de la Ley N° 19.549. Con su accionar presuntamente arbitrario, afecta el derecho de la parte actora al debido proceso adjetivo, derecho a ser oída y a una decisión fundada conforme lo establecido por el art. 1° inc. f) de la ley de procedimiento administrativo”. “Ceralia SRL c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/amparo Ley 16.986”, Cámara Federal de Córdoba, Sala “A”, sentencia del 27 de agosto de 2013. Cita: IJ-LXX-858.*

En igual sentido:

Sumario:

*“... el peligro en la demora se advierte en forma objetiva si se consideran los diversos efectos que podría provocar la suspensión del C.U.I.T. de la empresa actora ... así consideramos suficientemente acreditado dicha exigencia dado que cualquier reparación ulterior además de tardía e insuficiente, no tendría entidad para compensar el perjuicio infringido”. “Alder Argentina c/ AFIP-DGI s/acción declarativa-medida cautelar”, Cámara Federal de Posadas, sentencia del 9 de agosto de 2013. Cita: IJ-LXX-948.*

Sumario:

*“ ... mantener inactiva la CUIT por más de siete meses y sin fecha de vencimiento, implicaría “... una suerte de muerte civil que no es admisible en nuestro derecho” y que resultó una vía de hecho que afectó derechos constitucionales y protegidos por Tratados internacionales.”Lunati, Pablo c/ AFIP-DGI s/amparo”, Cámara Federal de San Martín, Sala II, sentencia del 14 de noviembre de 2013. Cita: JU-LXXi-476.*

Sumario:

*“1.- ...se se debe determinar es si el accionar de Afip (baja de la CUIT e inclusión de la amparista en la base de contribuyentes no confiables e-Apoc) se encuentra o no legitimado por la normativa vigente, en conformidad al principio de legalidad que inviste el actuar de la administración pública.*

*2.- ... es criterio de este Tribunal que si bien el organismo recaudador cuenta con amplias facultades para efectuar procedimientos preventivos de verificación (dentro de los cuales se encuentran las medidas ut- supra mencionadas) las mismas deben ser precedidas de un acto administrativo expreso, fundado y notificado al contribuyente a fin de no violar su derecho a ser oído y su debido derecho de defensa.*

*3.- ... la existencia del acto administrativo que funde la medida adoptada por el fisco es condición sine qua non, antes y después de la reforma. La ley 27.430 viene a reconfirmar el marco legal de la RG. 3832/2016 ratificando la facultad con la que cuenta el Fisco para poder modificar la CUIT de los contribuyentes a fin de evitar los perjuicios que su mala utilización pueda generar pero también deja claramente dispuesto los recursos con los que cuentan los contribuyentes afectados por tal acción preventiva, estando plasmado los efectos de los mismos según el caso. Y particularmente para el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso se prevé ambos efectos.*

*4.- Es decir que, previo a la modificación efectuada a la ley 11.683 (por la ley 27.430), resultaba necesario la existencia del acto administrativo que disponga expresamente las medidas adoptadas por la AFIP, debiendo ser el mismo notificado al contribuyente, no cambiando dicha exigencia con posterioridad a la reforma. Otra interpretación sería contraria a lo que la norma expresamente contempla y a los derechos consagrados en nuestra Constitución.*

*5.- La mera circunstancia de que el contribuyente pueda estar incumpliendo parte de sus deberes u obligaciones en materia fiscal, no constituye razón suficiente para disponer la limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria, porque ésta medida, de carácter extremo, equivale a impedirle el ejercicio lícito de cualquier*



*actividad remunerada y obtener ingresos, en la medida en que comporta una restricción injustificada de los derechos constitucionales.*

*6.- La limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria, sin la existencia y el sustento de un acto administrativo previo que así lo hubiese dispuesto, se evidencia cuanto menos como manifiestamente arbitraria e ilegítima, en evidente violación del debido proceso y el derecho de defensa de la parte actora.*

*7.- los procedimientos administrativos se deben conducir asegurando el debido proceso adjetivo -además del sustantivo-, el cual comprende el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y a la obtención de una decisión fundada” "ROMANO, GRISELDA NOEMI c/ AFIP s/AMPARO LEY 16.986" (Cámara Federal de Tucumán, del 02/12/2019).*

En sentido contrario:

Sumario:

*“1.- Corresponde confirmar el rechazo de la acción de amparo promovida contra la Administración Federal de Ingresos Públicos y la declaración de inconstitucionalidad de la Res. General AFIP N° 3832/2016 y del art. 35 , Inc. h), de la Ley 11.683, en virtud de la cual la actora fue incluida en la Base de Contribuyentes No Confiables -base APOC- y se inhabilitó su Clave Única de Identificación Tributaria porque dichas decisiones fueron sustentadas y ratificadas por las actuaciones labradas en el marco de órdenes de intervención en las que se emitieron los informes finales de inspección que concluyeron en tal inclusión, en atención a que la contribuyente no había demostrado una capacidad económica tal que le permitiera llevar a cabo su actividad, todo lo cual no permite descartar que se trate de una sociedad ficticia.*

*2.-Siendo que la empresa actora no ha demostrado, ni el tribunal ha advertido el ejercicio de una actividad comercial lícita por parte de aquella, la ausencia de un perjuicio concreto en la decisión de la AFIP de incluirla en la Base de Contribuyentes No Confiables -base APOC- e inhabilitar su Clave Única de Identificación Tributaria, la ausencia de un perjuicio concreto conduce a descartar planteo relativo a que se deje sin efecto dichas decisiones por vía de la acción de amparo.*

*3.-Debe ser rechazado el planteo de inconstitucionalidad de la Res. General AFIP N° 3832/2016 y del art. 35, inc. h), de la Ley 11.683, si la actora no logró acreditar fehacientemente -en el supuesto concreto- el perjuicio que la normativa examinada pudo generarle, habida cuenta que ni siquiera probó mínimamente que las conclusiones a las que arribó el organismo recaudador mediante las diferentes fiscalizaciones que realizó -relativas a que la empresa no contaba con la capacidad*

técnico/económica para efectuar las prestaciones de servicios que decía realizar fueran inciertas.

4.-El carácter de vía procesal excepcional de la acción de amparo no ha sido alterado, sin más, por la inclusión en la reforma constitucional de 1994 del art. 43 pues esta norma, al disponer que 'toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo' mantiene el criterio de excluir la acción cuando por las circunstancias del caso concreto se requiere mayor debate y prueba y, por tanto, no se da el requisito de 'arbitrariedad o ilegalidad manifiesta' en la afectación de los derechos y garantías constitucionales, requisitos cuya demostración es imprescindible para la procedencia de aquella." Barbieri Electroingeniería S.A. c/ AFI | amparo ley 16.986. Cámara Federal de Apelaciones de San Martín.19-jun-2020. Cita:: MJ-JU-M-126469-AR | MJJ126469.

## Sumario

1.-La Ley N° 26.854 regula las medidas cautelares en las que es parte el Estado Nacional o sus entes descentralizados, y los requisitos para la procedencia de los distintos supuestos que contiene esta norma resultan aplicables a las acciones de amparo. Ello así, toda vez que las medidas precautorias no contienen regulación alguna en la Ley 16.986, por lo que en el marco de dicha acción debe acudirse a las prescripciones sobre el punto reguladas en el CPCCN. Ahora bien y conforme lo expuesto, dicho régimen -conforme el art. 18 de la ley- sólo es aplicable a medidas cautelares contra el Estado Nacional o sus entes descentralizados en la medida en que sean compatibles con las disposiciones de la ley de medidas cautelares y por lo tanto, con independencia del trámite de la causa, cualquier medida cautelar contra el Estado Nacional o entes descentralizados debe ser evaluada a la luz del régimen legal precitado.

2.-La Ley 26.854 prevé en su art. 15 que: 1. La medida de no innovar procederá cuando concurren simultáneamente los siguientes requisitos: a) Se acreditare sumariamente que la ejecución de la conducta material que motiva la medida, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; b) La verosimilitud del derecho invocado; c) La verosimilitud de la ilegitimidad de una conducta material emanada de un órgano o ente estatal; d) La no afectación de un interés público; e) Que la medida solicitada no tenga efectos jurídicos o materiales irreversibles. 2. Las medidas de carácter conservatorio no previstas en esta ley, quedarán sujetas a los requisitos de procedencia previstos en este artículo... .

3.-La verosimilitud del derecho traducida en la expresión latina *fumus bonis iuris* se encuentra estrechamente ligada con la fundabilidad y razonabilidad de lo demandado. De allí que la tarea del Juzgador se debe restringir a realizar un

*conocimiento periférico o superficial dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la asistencia del derecho discutido en dicho proceso.*

*4.-Según un cálculo de probabilidad, sea posible anticipar que en el proceso principal se declarara la certeza del derecho. Esta acreditación, se debe acompañar también del interés legítimo de la parte que lo invoca, traducido en la demostración de la necesidad de disponer de esta medida cuando de no proceder así, se haría inocua o ilusoria la sentencia que se dicte o bien se afectaría la igualdad de los litigantes.*

*5.-Para que el requisito de la verosimilitud del derecho sea procedente, se requiere que el derecho invocado por la peticionante sea claro, meridiano y palpable, de modo tal de poder revertir la presunción de legitimidad que contiene la actividad de la Administración*

*6.-La Clave Única de Identificación Tributaria no constituye un derecho personalísimo del contribuyente, sino que su mantenimiento depende del cumplimiento de las obligaciones y deberes que le asisten .*

*7.-A los fines de la procedencia de la medida de no innovar requerida por la actora en el marco de la acción de amparo intentada, debe quedar demostrado los efectos perjudiciales que podría tener la inhabilitación de la CUIT en la actividad profesional que desarrolla la actora ( peligro en la demora ), puesto que pasaron más de 3 años sin que la accionante presentara declaración jurada alguna ante la AFIP". Rossi Adrián Alberto c/ AFIP s/ amparo Ley 16986. Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba.Sala/Juzgado: A. Fecha: 3-ago-2016. Cita: MJ-JU-M-100960-AR*

b) Validez de las notificaciones cursadas al Domicilio Fiscal Electrónico

Sumario:

*"1 . Una vez registrado el domicilio fiscal electrónico, este produce en el ámbito administrativo, los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces las notificaciones que allí se practiquen, de allí que las argumentaciones del contribuyente sobre la falta de validez jurídica de dichos actos son insustanciales. Arballo Irrazabal, Joel s/ Apelación. Tribunal Fiscal de la Nación, sala A (TFiscal)(SalaA). 10/11/2021.Cita: TR LALEY AR/JUR/217518/2021*

*2.- Los argumentos del contribuyente dirigidos a impugnar las notificaciones realizadas en su domicilio fiscal electrónico, con sustento en que constituyó domicilio en sede administrativa, deben desestimarse, en tanto en su multinota no especifica que constituye domicilio especial sólo reitera su domicilio fiscal en el casillero*

correspondiente, por lo que el accionar fiscal se encuentra ajustado a derecho en tanto notificó la vista en su domicilio electrónico. La constitución de domicilio electrónica resulta obligatoria, en atención a la modificación introducida por la ley 27.430 a la ley 11.683. “Gavia S.A. s/ Recurso de apelación - Impuesto a las ganancias”, Tribunal Fiscal de la Nación, sala D,07/09/2021, Cita: AR/JUR/193927/2021.

c) Clave Fiscal: Exigencias contenidas en la Resolución General relativas a su habilitación en los casos de representación plural

Sumario:

*“1 . La medida cautelar solicitada por el socio gerente de una sociedad a efectos de que se condene al fisco nacional la entrega inmediata de una clave fiscal a su favor y/o el acceso inmediato al sistema a fin de poder cumplir con las obligaciones tributarias y cargas sociales, debe ser admitida, teniendo en cuenta que el peticionante tiene facultades suficientes para representar a la sociedad ante la AFIP, y que ésta última debe tener o tiene conocimiento sobre la situación impositiva irregular de la sociedad, que no ha sido controvertida, es decir, de la existencia de obligaciones formales y materiales pendientes, cabe tener por acreditado el requisito de la verosimilitud en el derecho invocado.*

*2 . Debe admitirse parcialmente la medida cautelar solicitada en cuanto a que, sin que se le requiera las gestiones del socio gerente que detenta la clave fiscal de la empresa y previa verificación de los restantes requisitos exigidos por la AFIP, se le otorgue al socio gerente peticionante una clave fiscal provisoria al solo efecto de regularizar las obligaciones tributarias pendientes, pues resulta atendible el argumento invocado por éste último relativo a los perjuicios que le ocasiona a la sociedad, y a sus empleados, la imposibilidad de acceder al portal de la AFIP, máxime si se tiene en cuenta que el objeto de su pretensión radica en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas y de la seguridad social; aspecto tampoco controvertido. Tales circunstancias permiten tener por acreditado el requisito del peligro en la demora.*

*3 . Las exigencias contenidas en la Resolución General 4503 y 3713/15 relativas a la habilitación de la clave fiscal en los casos de representación plural tienden a evitar las inexactitudes, contradicciones o irregularidades que podrían resultar en el caso de habilitar el uso de esa clave a más de un representante; pero las limitaciones formales tampoco pueden erigirse en un obstáculo para el oportuno y debido cumplimiento de las obligaciones fiscales; que en definitiva beneficia al organismo recaudador. Antar SRL c. EN-AFIP s/ inc. apelación. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala V*

(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaV). 15/07/2021. La Ley Online; Cita: TR LALEY AR/JUR/107513/2021

d) Firma Digital. Presunción de autenticidad:

Sumario:

*“1.-Corresponde confirmar el rechazo de la demanda de daños y perjuicios, pues si bien surge probado que hubo una relación de locación de servicios de diseño de publicidad entre las partes, no se desprende que haya sido pactada por tiempo indeterminado, por lo que la actora carece de derecho a reclamar daños derivados del incumplimiento del contrato.*

*2.-Si bien resulta viable ofrecer correos electrónicos como prueba en el proceso judicial en función del principio de libertad de medios expresamente consagrado en la ley del rito local, su valoración se encuentra sujeta en primer lugar a que pueda comprobarse su autenticidad.*

*3.-Cuando se ofrecen como prueba e-mails habrá que distinguir según haya sido enviado con firma digital o firma electrónica, a mérito de lo dispuesto por la ley 25.506 , que le asigna a los documentos digitales confeccionados bajo el procedimiento de firma digital la presunción de autoría y autenticidad salvo prueba en contrario.*

*4.-La utilización de la firma digital garantiza la identificación de una persona y la presunción de autenticidad de un documento, por lo que no es necesario solicitar judicialmente el reconocimiento de la firma de quien hubiere firmado digitalmente el documento.*

*5.-Si el correo ha sido remitido sin firma electrónica, el tribunal deberá ponderarlo en función de las reglas de la sana crítica racional, teniendo en cuenta si aquél ha sido reconocido o no por la parte contra quien se lo pretende hacer valer; en su caso, si se ha efectuado una pericia informática tendiente a demostrar su autenticidad e inalterabilidad determinándose la fecha de envío, remitente, destinatario, archivos adjuntos, etc.” Pisanu Juan Mauro c/ Carteluz S.R.L. | ordinario. otros. Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba. Sala/Juzgado: I. 22-may-2014- Cita: MJ-JU-M-86592-AR | MJJ86592*

d) Domicilio Electrónico. Exigibilidad de su constitución por parte del órgano recaudador:

Sumario:

*“ Es procedente rechazar la acción mediante la cual se pretende la declaración de ilegalidad del art. 38 de la Res. General (AFIP) 3.919 (B.O. 29/7/2016) en cuanto dispone la obligatoriedad de la constitución de domicilio electrónico como requisito inexcusable para acceder al beneficio del art. 85 de la Ley 27.260, pues no configura una arbitrariedad que a través de la citada normativa, se establezca que el contribuyente que quiera acceder a un beneficio fiscal deba cumplir con determinados requisitos que en el caso no se advierten como irrazonables.”* Gorosito Alberto Martín c/ Dirección General Impositiva | amparo ley 16.986. Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba Sala/Juzgado: B. 17-abr-2018. Cita: MJ-JU-M-112239-AR | MJJ112239

## **IV. TAREA IV: EXPERIENCIAS PROVINCIALES y CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES.**

### **IV.1. Introducción.**

En razón de la naturaleza Federal de nuestra forma de Estado, éste cuenta con tres niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal. Cada uno de ellos tiene, desde el punto de vista normativo, diferentes potestades tributarias. Se ha remarcado en varias ocasiones, y es tópico recurrente en el derecho tributario nacional, la variedad de normativas, experiencias, prácticas y la propia jurisprudencia que de ellas surge. Las fuentes legales y doctrinarias de tales situaciones son vastamente referidas en la literatura específica.

En el proceso de análisis de las herramientas y mecanismos incorporados por las legislaciones nacionales, por la configuración federal de nuestro país, es preciso realizar un examen sobre ciertas legislaciones provinciales que poseen relevancia como fuente para la posterior mirada sobre la Provincia de Santa Fe.

De la totalidad de provincias que componen la República Argentina, conjuntamente con la ciudad autónoma de Buenos Aires, se procederá a seleccionar un grupo reducido, conforme criterios de utilidad, y sobre aquellas elegidas se realizarán las preguntas generales que conforman esta sección acerca de sus legislaciones, su realidad normativa y las prácticas tributarias en relación a la incorporación, regulación y modificación de mecanismos de fiscalización electrónica, control tributario en general, y otras cuestiones de utilidad para los fines planteados.

### **IV.2. Administraciones comparadas. Criterios de selección.**

A raíz de la necesidad de limitar el universo de investigación, puesto que en este caso analizar todas las provincias se tornaría por un lado demasiado extenso, y por otro lado inútil, toda vez que en razón de la heterogeneidad y extensión de nuestro país no todas serían de igual valor a la investigación, se plantea la cuestión metodológica acerca cuáles provincias seleccionar a los fines de cumplir la tarea diseñada y por qué.

Se ha elaborado un conjunto compuesto por *dos grupos* distintos de provincias, en función de sendos criterios respectivos, que otorgan la posibilidad de realizar una búsqueda direccionada y concreta, así como nos permite limitar el número de fuentes de información, aunque las precisiones aquí señaladas no son limitativas de que se pueda examinar otras no incluidas por cuestiones particulares.

De la totalidad de provincias argentinas y la ciudad autónoma de Buenos Aires se tomarán prioritariamente las que se expresan, correspondientes a los siguientes criterios:

#### **IV.2.1. Región Centro: Entre Ríos y Córdoba.**

El primer criterio tiene en cuenta las demás provincias de Córdoba y Entre Ríos, que participan junto con Santa Fe del bloque de integración territorial subnacional llamado "Región Centro".

Dicho bloque fue creado a partir de las atribuciones establecidas en la Constitución Nacional y cuya *"finalidad es promover el desarrollo económico y social, el desarrollo humano, la salud, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura"*<sup>36</sup>

La región centro se ubica jurídicamente dentro de los "Pactos" de Estados Provinciales, constituida mediante el "Tratado de Integración Regional entre las Provincias de Córdoba y Santa Fe" del 15 de agosto de 1998 por el cual acuerdan *"Crear la Región Centro de la Argentina, integrada por las Provincias de Córdoba y Santa Fe, con el fin de promover el desarrollo económico y social en virtud de lo establecido en el Art. 124 de la Constitución Nacional y el desarrollo humano, la salud, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura de conformidad a lo estipulado en el Art. 125 de la referida Ley Suprema de la Nación."*<sup>37</sup>

El 6 de abril de 1999 *"La Provincia de Entre Ríos por este acto adhiere a los términos del TRATADO DE INTEGRACIÓN REGIONAL que suscribieran los Señores Gobernadores de las Provincias de Córdoba y Santa Fe el día 15 de agosto de 1998, que se agrega formando parte del presente. -*

*Como consecuencia de la adhesión a este TRATADO interprovincial, la Región Centro de la Argentina, creada por el Artículo Primero del mismo, estará integrada por las Provincias de Córdoba, Santa Fe y Entre Ríos.*<sup>38</sup>

Esa conformación de bloque regional de desarrollo y fortalecimiento constituye la situación de importancia en su selección. No solo es relevante la comunicación y conocimiento con sus Administraciones Provinciales a los fines de nutrir el proyecto a través de sus experiencias e información, sino también no perder de vista un objetivo

---

<sup>36</sup> <http://www.regioncentro.gob.ar/institucional/>

<sup>37</sup> "Tratado de Integración Regional entre las provincias de Santa Fe y Córdoba" **Artículo primero.**

<sup>38</sup> Tratado "Acta de integración de la Provincia de Entre Ríos al Tratado de Integración Regional" **Primera y segunda cláusula.**



secundario en tanto sea posible fortalecer y converger los criterios a los fines de potenciar la zona de desarrollo constituida.

#### **IV.2.2. Magnitud e importancia socioeconómica. Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.**

Por niveles de actividad económica y población, por ser las provincias o estados de mayor participación en el producto nacional y la actividad económica, y además complementan tal situación con las del grupo anterior –región centro-conforman la región productiva y socioeconómica más importante del país.

Junto con Santa Fe y Córdoba, constituyen los dos territorios más poblados, como lo expresa el Censo INDEC 2022.

**Imagen 1: Población total por jurisdicción.**

Población total por jurisdicción			
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	3.120.612	Mendoza	2.014.533
Buenos Aires	17.569.053	Misiones	1.280.960
Catamarca	429.556	Neuquén	726.590
Chaco	1.142.963	Río Negro	762.067
Chubut	603.120	Salta	1.440.672
Córdoba	3.978.984	San Juan	818.234
Corrientes	1.197.553	San Luis	540.905
Entre Ríos	1.426.426	Santa Cruz	333.473
Formosa	606.041	Santa Fe	3.556.522
Jujuy	797.955	Santiago del Estero	1.054.028
La Pampa	366.022	Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur <sup>(2)</sup>	190.641
La Rioja	384.607	Tucumán	1.703.186

**Fuente:** INDEC. Censo Nacional de Población, Hogares y Viviendas 2022.

Si bien no hemos podido encontrar datos actualizados hasta el momento en fuentes oficiales nacionales, según estimaciones privadas, ambas provincias generan aproximadamente más del 50% del PIB nacional.<sup>39</sup>

<sup>39</sup> <https://eleconomista.com.ar/2017-11-la-pba-la-caba-se-genera-mas-del-50-del-pib-nacional/>.

Conforme el INDEC al año 2004 el Producto Interno Bruto por provincia al año 2004 en miles de pesos, nos da una pauta de la magnitud económica de ambos territorios.

En el cuadro comparativo se ubican junto a las provincias de la región centro. Santa Fe y Córdoba conforman las siguientes provincias con mayor participación, y Formosa, que en dicho esquema aparece con la menor participación sobre el PIB.

**Cuadro 10: Participación de cada jurisdicción en el PIB.**

C.A.B.A	Buenos Aires	Santa Fe	Córdoba	Entre Ríos	Formosa
<b>154.863.803</b>	<b>292.689.868</b>	<b>81.588.690</b>	<b>69.363.739</b>	<b>20.743.409</b>	<b>3.807.057</b>

Fuente: Elaboración propia en base a datos del INDEC

La posibilidad de extraer conclusiones con respecto a los modos y experiencias en que han legislado cuestiones relativas a la fiscalización y control del cumplimiento tributario mediante mecanismos tecnológicos, ameritan su inclusión y análisis diferenciado.

**IV.3. Fiscalización electrónica de impuestos y otros tributos en la Provincia de Córdoba.**

El régimen tributario de la provincia de Córdoba está compuesto esencialmente por el Código Tributario de la Provincia; Ley 6006, su decreto reglamentario Nro.321/2020 y la Ley impositiva Anual. Las mismas se encuentran modificadas y en vinculadas con múltiples normas que se ha sancionado en los últimos años, en consonancia con la búsqueda de los gobiernos provinciales de adaptarse a las nuevas realidades socio económicas que las actuales prácticas económicas han generado, y por otro lado, en el intento de aprovechar los recursos tecnológicos en la gestión gubernamental en general, y la fiscalización tributaria en particular.

### **IV.3.1 Ley de simplificación y modernización de la administración.**

En la misma línea que la Nación y la Ciudad de Buenos Aires, la provincia de Córdoba ha sancionado un instrumento normativo general como base para la modernización y adopción de las nuevas prácticas administrativas y su relación con la ciudadanía.

Esta norma provincial, de carácter general sancionada en el año 2019, impacta de lleno en el régimen tributario provincial toda vez que constituye el instrumento normativo principal por el cual la provincia de Córdoba intenta adaptar sus procedimientos a las realidades tecnológicas del Siglo XXI.

La misma expresa en su artículo 1º lo siguiente: *“Objeto. Las disposiciones contenidas en la presente ley establecen las bases para la simplificación, racionalización y modernización administrativa, con la finalidad de propender a la economía, celeridad, eficacia y espíritu de servicio de la Administración, garantizando una pronta y efectiva respuesta a los requerimientos de la ciudadanía y una eficiente gestión de los recursos públicos.”* Luego en su artículo 2º extiende su ámbito de aplicación a toda la actividad cumplida en ejercicio de la función administrativa, en los términos del artículo 1 de la ley 5350, es decir la propia ley provincial de Procedimiento Administrativo.

La ley contiene algunos principios fundamentales que impactan de lleno en la Administración Tributaria y la relación Fisco Contribuyente, y de manera particular influyen en todo lo atinente a los nuevos procesos de Fiscalización Electrónica, así como la incorporación de recursos tecnológicos en el ámbito del control; a saber.

- a) **Administración electrónica**, tal como lo expresa en el objeto mismo de la norma, esto implica desenvolver la actividad administrativa a través de la utilización de tecnologías de información y comunicaciones (TICs), por medio electrónicos y/o digitales. Ello da lugar a una mayor trazabilidad y disponibilidad de información.
- b) **Expediente Digital**, eliminando el papel como soporte de las actuaciones administrativas facilitando el envío, recepción y contralor de documentación digital.

- c) **Identidad Digital**, establece el concepto de “Ciudadano Digital” (CiDi), esta nueva personalidad permite actuar ante la Administración Pública evitando la presencia física.
- d) **Firma Electrónica y digital**, con la misma eficacia y valor probatorio, como modo de agilizar las actuaciones digitales.
- e) **Domicilio Electrónico**, concepto de importancia capital en la relación tributaria y en la fiscalización electrónica.
- f) **Gestión a distancia**, en conjunción con la Ciudadanía Digital específicamente, habilita los trámites no presenciales.
- g) **Protección a personas vulnerables**: Criterio importante para que la implementación electrónica no configure en algunos casos el efecto contrario de exclusión de aquellos sectores impedidos o cuyo acceso a tales recursos es dificultoso.
- h) **Inter operatividad e interconectividad**: Unificación de datos e intercambio de información. Recurso central para la fiscalización electrónica.
- i) **Notificación electrónica**, conjuntamente con el domicilio electrónico, establece condiciones básicas para un procedimiento administrativo digital.

#### **IV.3.2 Inteligencia Fiscal.**

Otra de las cuestiones estructurales adoptadas por la Provincia de Córdoba se encuentra la vinculada a las tareas de control e inspección en el cumplimiento de las actividades gravadas, las obligaciones tributarias, y sus declaraciones, la provincia modificó su antiguo organismo, llamado “Dirección de Policía Fiscal de la Provincia”, pasando a denominarlo “**Inteligencia Fiscal**”.

Dicho cambio operó en el marco de la ley provincial 10.679, que en su artículo 60 determina lo siguiente: “*Modifícase la denominación de la Dirección de Policía Fiscal en todo el texto de la ley N°9.187 y sus modificatorias, y en las demás normas reglamentarias, complementarias o que hagan referencia a ese organismo, por el de **Dirección de Inteligencia Fiscal***”.

Aquella denominación es consecuente con los nuevos procedimientos y nociones dentro de las tareas de fiscalización a nivel mundial, tal como se ha desarrollado en la parte general del presente estudio, al momento inicial del examen de los distintos métodos y modalidades de fiscalización históricamente empleados, incluyendo las últimas tendencias en las administraciones tributarias.

La complejidad creciente de las relaciones comerciales y transacciones, conjuntamente con la sofisticación evasiva y elusiva llevó a algunas Administraciones Tributarias a crear verdaderas unidades de Inteligencias Fiscal que puedan adaptarse a esa dinámica y realizar investigaciones y fiscalizaciones eficaces mediante la adopción de modelos avanzados de prevención e investigación en la evasión y fraude impositivo.

En concordancia con lo expuesto, la nueva denominación de **Inteligencia Fiscal** ha sido adoptada por las autoridades como consecuencia natural del proceso de evolución que viene experimentado la institución, con el objetivo general de modernizar y simplificar tanto el cumplimiento como las conductas tributarias en general.

En el mismo sentido, mediante la ley provincial de diciembre de 2022, Nro. 10853 se aprobaron modificaciones al Código Tributario Provincial. A ese respecto es destacable el artículo 3° del Título II de aquella ley, que expresa “TÍTULO II MODIFICACIÓN DE OTRAS LEYES TRIBUTARIAS Artículo 3°.- Modifícase la Ley N° 9024 y sus modificatorias, de la siguiente manera: **Artículo 3°.-** Modifícase la Ley N° 9187 y sus modificatorias, de la siguiente manera: 1. SUSTITÚYESE el artículo 3°, por el siguiente: “Artículo 3°.- Objetivos y facultades. La Dirección de Inteligencia Fiscal tendrá como objetivo principal la planificación y ejecución de los procesos de contralor sistémico de las políticas y acciones de verificación y/o fiscalización y

determinación de la materia tributaria, en todo el ámbito de la Provincia. A tales fines podrá desarrollar y/o ejecutar programas y gestiones de inteligencia fiscal respecto de obligaciones tributarias que fueran establecidas en el Código Tributario Provincial y demás normas tributarias especiales, tanto en el ámbito local como aquellas de naturaleza interjurisdiccional.” 2. SUSTITÚYESE el inciso 6) del artículo 4º, por el siguiente: “6) Efectuar cruces sistémicos de información que se encuentre relacionada con el contribuyente y/o responsable y, a la vez, vinculado en forma directa o indirecta con los hechos imposables de los distintos tributos establecidos por la Provincia de Córdoba, a los fines de establecer acciones de fiscalización y, en su caso, determinación de tributos.”

### **IV.3.3. Regímenes de información.**

#### **IV.3.3.1 Registro Único Tributario (RUT):**

La provincia de Córdoba se encuentra adherida al sistema de *intercambio seguro de información - Registro Único Tributario - Padrón Federal (RUT)*:

Este Registro Único Tributario - Padrón Federal (RUT), basado en la tecnología Blockchain e Implementado en Argentina a través de las RG (AFIP) 4624/2019 y RG (COMARB) 5/2019 ya se ha descrito en capítulos anteriores,

La Provincia de Córdoba se encuentra adherida al RUT tanto para el Convenio Multilateral como para los contribuyentes locales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Facilitando la fiscalización del impuesto.

#### **IV.3.3.2. SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias)**

Es un sistema para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras. También es aplicable a contribuyentes locales de Ingresos Brutos de aquellas jurisdicciones que han adherido a esos efectos al Sistema.

#### **IV.3.3.3. Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra (SIRTAC)**

Administrado por la COMARB, simplifica y unifica las retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre operaciones de comercio electrónico abonadas con medios de pagos digitales.

#### **IV.3.3.4. SIRCAR (Sistema de Recaudación y Control de Agentes de Recaudación)**

Es un sistema especial de Recaudación y Control de Responsables como Agentes de Recaudación (Retenciones y/o Percepciones) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Permite la generación y presentación para el pago en sede única de las Declaraciones Juradas Determinativas de las Retenciones y Percepciones practicadas en cada jurisdicción, conforme a los regímenes y normas que cada una de las jurisdicciones tienen establecidas.

#### **IV.3.3.5. SIRPEI (Sistema del Régimen de Percepciones de Importaciones)**

Es un sistema de recaudación de las percepciones que deben practicarse en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las operaciones de importación definitiva a consumo de mercaderías que ingresen al territorio aduanero, efectuadas por contribuyentes del gravamen y registrados por el Sistema Informático Malvina (Resolución General AFIP 3560/2013.), de la Dirección General de Aduanas dependiente de la AFIP.

#### **IV.3.3.6. SIFERE Sistema Federal de Recaudación**

A través del mismo los contribuyentes del Convenio Multilateral realizan la presentación, pagos y consultas de sus declaraciones juradas mensuales y anuales. El mismo está compuesto de dos módulos a los cuales se accede con clave fiscal AFIP:

*SIFERE WEB - Módulo DDJJ.*

Por el cual se utiliza para realizar las declaraciones juradas, presentarlas y generar el pago.

*SIFERE WEB - Módulo Consultas*

Permite realizar consultas sobre las declaraciones juradas mensuales y anuales presentadas, los pagos realizados, los datos de padrón registrados, y las deducciones factibles de incluir en las mismas, en base a la información de los agentes.

#### **IV.3.4 Incorporaciones en el código tributario de la provincia.**

Una vez observadas las modificaciones estructurales operada en la provincia de Córdoba en relación a la modernización e incorporación tecnológica en la gestión administrativa estatal, se recorren las principales medidas adoptadas directamente para los procedimientos de fiscalización electrónica, así como otros recursos tecnológicos para el control de las obligaciones tributarias en el Código Tributario a través de respectivas modificaciones administrativas, mencionando cada una de las leyes que lo reformaron.

##### *A) DECLARACIÓN JURADA PROFORMA. CRUCE DE INFORMACIÓN. DECLARACIONES JURADAS WEB.*

Ley 10593 – Art. 1 – Inc. 4: Incorpora entre las facultades de la Dirección la de poner a disposición del contribuyente la declaración jurada de Ingresos Brutos proforma, determinada por la propia Dirección en base a información puesta a disposición o generada por el contribuyente ante ella o ante otros organismos tributarios.

De esta manera, en línea con la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Administración Provincial queda facultada para implementar la elaboración automática de declaraciones juradas, en base a la información disponible, a la que el contribuyente deberá conformar o modificar. Esta medida se incluye dentro de una política general de cruce de información entre el ente nacional y la Administración Provincial.

En el mismo sentido Ley 10724 – Art. 1 – Inc. 19: Establece que las declaraciones juradas ya deberán ser presentadas a través del sitio web de la Dirección o de aplicativos que permitan su confección y posterior transferencia electrónica por internet.

##### *B) DOMICILIO ELECTRÓNICO.*

El requisito del domicilio electrónico constituye un elemento importante en el esquema de fiscalización electrónica, en ese sentido el Código Tributario ha incorporado distintas situaciones:



Ley 10411 – Art. 1 – Inc. 8: Determina algunos casos en que la Dirección puede exigir la constitución del domicilio fiscal electrónico.

Ley 10724 – Art. 1 – Inc. 16: Posibilidad de exigir a ciertos contribuyentes y a terceros que lleven sus libros por medio electrónicos, plataformas web y similares, independientemente de los libros exigibles por ley.

Ley 10724 – Art. 1 – Inc. 29: Establece que los documentos digitales presentados ante la Dirección tienen el carácter de declaración jurada e idéntico valor probatorio que la documentación impresa. También deberán conservarla y exhibirla ante su requerimiento.

Ley 10508 – Art.1 – Inc. 7 y 11: La Dirección podrá comunicar intimaciones, notificaciones y citaciones al domicilio fiscal electrónico (DFE). Además, el contribuyente deberá responder requerimientos y pedidos de informes a través del mismo.

Ley 10593 – Art. 1 – Inc. 30 y 32: En el juicio de ejecución fiscal, la Dirección podrá realizar notificaciones al DFE del deudor. Además, si el ejecutado ofrece el pago de las sumas embargadas, la liquidación y el pago podrán ser realizados por medios informáticos, sin la intervención del fisco.

Ley 10724 – Art. 1 – Inc. 8: Posibilidad de exigir la comparecencia de los responsables por medios tecnológicos/virtuales a fin de requerirles informes o comunicaciones.

#### **IV.4. Fiscalización electrónica de impuestos y otros tributos en la Provincia de Entre Ríos.**

La provincia de Entre Ríos posee un régimen tributario constituido por el Código Fiscal Provincial; Ley Nro 6505, su decreto reglamentario Nro.321/2020 y la Ley impositiva Anual Nro. 9622 (T.O 2022) con diversas modificaciones a través de decretos para los valores del año 2023.

##### **IV.4.1. Modernización del Estado.**

La provincia no posee un instrumento normativo de jerarquía de ley, a partir de la cual se instrumente un proceso de modernización y simplificación de la gestión administrativa. No obstante, cuenta con el **Decreto de Modernización del Estado**

Nro. 3133 del 25 de septiembre de 2017, que aprueba y regula un *Plan de modernización del estado*.

Dicho decreto establece en su artículo 2º que el ámbito de aplicación del mencionado plan: “*Comprende: Administración Central, Organismos Descentralizados, Entes Autárquicos, Empresas y Sociedades del Estado*” (Art. 2 Decreto 3133/2017) de allí su aplicación sobre la gestión integral impositiva ejecutada en la provincia por la *Administradora Tributaria de Entre Ríos -ATER-*.

Los ejes de esta modernización, en lo que a concierne la fiscalización electrónica y aplicación de medios tecnológicos al control de obligaciones tributarias en general, se pueden enumerar en los siguientes:

a) **Innovación:** Mencionando cuestiones pertinentes como *estandarización de procesos de digitalización, despapelización y resguardo de documentación pública*. También aquí se incluye el impulso de acciones para *consolidar* la infraestructura tecnológica provincial.

b) **Calidad:** Sobre este punto se destacan las referencias a desarrollo de sistemas para optimizar las capacidades de gestión, sistematizando las acciones de organismos públicos, así como optimizar las capacidades tecnológicas de las organizaciones públicas.

#### **IV.4.2. Firma digital.**

La provincia de Entre Ríos adhirió a la Ley Nacional N° 25.506 de firma digital a través de la Ley Provincial N° 10.425, reglamentada por Decreto N° 3.825/16 MGJ. El Artículo N° 8º de dicho decreto dispone que la Autoridad de Aplicación sea el Ministerio de Gobierno y Justicia en la provincia de Entre Ríos, y la Autoridad de Registro (AR) la Secretaría de Modernización en el ámbito de la administración pública provincial.

#### **IV.4.3. Regímenes de información a los que se encuentra adherida la Provincia de Entre Ríos.**

- Registro Único Tributario (RUT):

La Provincia se encuentra adherida al RUT para el Convenio Multilateral pero no para los contribuyentes locales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias)
- Sistema de Recaudación sobre Tarjetas de Crédito y Compra (SIRTAC)
- Sistema SIRCAR (Sistema de Recaudación y Control de Agentes de Recaudación).
- SIRPEI (Sistema del Régimen de Percepciones de Importaciones)
- SIFERE (Sistema Federal de Recaudación)

A través del mismo, los contribuyentes del Convenio Multilateral realizan la presentación, pagos y consultas de sus declaraciones juradas mensuales y anuales. El mismo está compuesto de dos módulos a los cuales se accede con clave fiscal AFIP:

#### **IV.4.4. Incorporaciones en el Código Tributario de la provincia.**

##### *A) DOMICILIO ELECTRÓNICO.*

La ley 10446, Incorporó y reguló en el Código Fiscal el instituto del Domicilio Fiscal Electrónico, luego la Ley 10557 – Art. 6 Define, regula e impone el deber del domicilio fiscal electrónico y sustituye el artículo 21 del Código Fiscal (t.o 2014) cuya nueva redacción en su parte pertinente expresa: ARTICULO 21º.- *...Los contribuyentes y responsables deberán constituir además un domicilio fiscal electrónico en función de las disposiciones establecidas en el presente artículo. La constitución de este domicilio no excluye a dichos sujetos del deber de cumplimiento de las obligaciones definidas en el párrafo precedente operando, en estos casos, ambos domicilios en forma conjunta para todos los fines que se dispongan. Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y obligatorio registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía.*

*El deber de constitución y la forma, la implementación y el cambio del domicilio fiscal electrónico se efectuará conforme con las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administradora, quién deberá evaluar que se cumplan las condiciones antes expuestas y la viabilidad de su implementación tecnológica con relación a los contribuyentes y responsables. Las notificaciones en el domicilio electrónico se considerarán perfeccionadas con la puesta a disposición del archivo, o registro que la contiene, en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente o responsable. La fecha y hora quedarán registradas en la transacción y serán las del servidor, debiendo reflejar la hora oficial argentina.*

Asimismo la ley 10446 modificó el artículo 108 en la sección **“NOTIFICACIONES”**: *Las notificaciones sólo podrán efectuarse válidamente por los siguientes medios: ... h) **Domicilio electrónico**. Las Resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones o decidan Recursos y el requerimiento de pago para la iniciación del cobro ejecutivo, deberán notificarse al interesado o a su representante en el domicilio fiscal debidamente constituido, pudiendo ser eficaces en el domicilio electrónico o en las oficinas de la Administradora. En este último caso, se perfeccionará la notificación entregándole al notificado copia de la Resolución que debe ser puesta en conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación del día, hora y lugar en que se haya practicado.*

#### **B) INTERMEDIACIÓN A TRAVÉS DE PLATAFORMAS ELECTRÓNICAS.**

Por su parte, la ley 10856 incorpora y determina reglas para gravar con Ingresos Brutos la intermediación de servicios, así como la actividad del Juego a través de medios o plataformas digitales, tecnológicas y similares, de los sujetos radicados o domiciliados fuera de la provincia.

#### **IV.5. Fiscalización electrónica de impuestos y otros tributos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.**

Constitución de la Nación Argentina Artículo 129. *“La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad....”*.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires fue creada por la reforma de la Constitución Nacional Argentina en 1994. Esta reforma estableció la autonomía de la

Ciudad de Buenos Aires y le otorgó el poder de dictar su propia Constitución y elegir sus propias autoridades.

La creación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) se erige en un hito histórico en el proceso de descentralización y autonomía de las provincias argentinas. La CABA se constituyó en entidad federativa autónoma con facultades legislativas propias, esto es, posee capacidad para dictar su propia constitución y para dictar sus propias leyes en las materias que no sean delegadas al Gobierno Federal, siempre que no sean contrarias a la Constitución Nacional ni a las leyes nacionales que en su consecuencia se dicten.

La creación de la CABA y la facultad de dictar sus propias leyes han implicado un avance en la democratización y la participación ciudadana, ha permitido una mayor agilidad y eficacia en la gestión de los asuntos locales, lo que se traduce en un mejor servicio a la comunidad.

Se estableció un marco institucional que le permitió a la ciudad contar con sus propias instituciones y órganos de gobierno.

La facultad de dictar sus propias leyes ha permitido a la Ciudad de Buenos Aires desarrollar políticas públicas específicas y adaptadas a las necesidades y demandas de su población sobre temas relevantes para su desarrollo social, económico, cultural y ambiental.

A continuación, se procederá a describir y a analizar la normativa que por su vinculación con la materia bajo análisis resulta relevante. Se destacan asimismo alguno de los resultados obtenidos a través de su implementación y operatividad como también, a resaltar algunos de los cuestionamientos de que han sido objeto.-

#### **IV.5.1. Modernización del Estado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.**

La Ley de Modernización del Estado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sancionada el 26 de noviembre de 2009 y publicada en el Boletín Provincial el 7 de enero de 2010 ha sido un instrumento clave en el proceso de transformación y

actualización de la administración pública de la capital argentina. Esta legislación ha buscado promover la eficiencia, transparencia y calidad en la gestión estatal, con el objetivo de brindar mejores servicios a los ciudadanos y fomentar el desarrollo socioeconómico de la región.

La Ley de Modernización del Estado ha promovido cambios significativos en la gestión administrativa de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se han implementado procesos de simplificación y agilización de trámites, lo que ha permitido reducir la burocracia y mejorar los tiempos de respuesta a los ciudadanos.

Asimismo, se ha fomentado el uso de tecnologías de la información y la comunicación, lo que ha facilitado la digitalización de procedimientos y la creación de plataformas en línea para la realización de trámites y consultas.

Otro aspecto destacado es su enfoque en promover la transparencia y garantizar el acceso a la información por parte de los ciudadanos. Se han implementado medidas para fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas y garantizar la publicidad de los actos de gobierno. Se han establecido portales de transparencia que brindan información sobre el presupuesto público, la ejecución de proyectos y programas, y los datos estadísticos relevantes. Esto ha contribuido a fortalecer la confianza de los ciudadanos en las instituciones estatales y a fomentar una participación ciudadana más informada y activa.

La modernización del Estado no solo implica cambios en los procesos y la tecnología, sino también en el recurso humano que conforma la administración pública. La ley ha promovido la capacitación y formación constante de los empleados públicos, con el fin de mejorar sus habilidades y competencias para enfrentar los desafíos actuales. Se han implementado programas de desarrollo profesional y se han establecido criterios de evaluación del desempeño para garantizar la eficiencia y la calidad en el trabajo de los funcionarios.

Además, la ley ha impulsado la profesionalización de los cargos directivos, promoviendo la selección basada en méritos y competencias. Esto ha permitido garantizar una gestión más eficiente y eficaz. Asimismo, se ha promovido la igualdad

de género y la diversidad en la administración pública, buscando garantizar la representatividad y la inclusión en todos los niveles.

Sin embargo, desde una perspectiva tributaria, esta ley presenta algunos aspectos cuestionables que podrían afectar negativamente a los contribuyentes y al sistema fiscal en general.

En primer lugar, la ley establece que el gobierno de la CABA podrá implementar medidas de simplificación y digitalización de los trámites y procedimientos administrativos, así como de los sistemas de recaudación e información tributaria. Si bien estas medidas pueden resultar beneficiosas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y reducir los costos operativos, también pueden generar riesgos de vulneración de los derechos y garantías de los contribuyentes, tales como el derecho a la intimidad, el secreto fiscal, el debido proceso y la defensa en juicio. Por ejemplo, la ley autoriza al gobierno de la CABA a acceder a datos personales y bancarios de los contribuyentes sin necesidad de orden judicial o consentimiento expreso, lo que podría implicar una invasión a la privacidad y una violación al principio de reserva de la ley en materia tributaria.

En segundo lugar, la ley prevé que el gobierno de la CABA podrá establecer incentivos fiscales para promover el desarrollo económico, social y ambiental de la ciudad. Sin embargo, estos incentivos no están sujetos a criterios claros y objetivos, sino que quedan a discreción del poder ejecutivo, lo que podría generar arbitrariedades, desigualdades y distorsiones en el sistema tributario. Por ejemplo, la ley no especifica qué actividades o sectores se consideran prioritarios o estratégicos para otorgarles beneficios fiscales, ni tampoco establece los requisitos, las condiciones y los plazos para acceder a los mismos. Además, la ley no contempla mecanismos de control y evaluación de la eficacia y eficiencia de estos incentivos, ni tampoco prevé su impacto en las finanzas públicas y en la distribución de la carga tributaria.

#### **IV.5.1.2. Resolución N° 503 / AGIP / 2016.**

La implementación de la fiscalización electrónica de tributos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha impulsado una transformación tecnológica en la administración tributaria. Mediante la aplicación de sistemas informáticos y herramientas digitales, se busca mejorar la eficiencia, precisión y transparencia en el proceso de recaudación y control tributario.

La fiscalización electrónica de tributos se apoya en diversas tecnologías de vanguardia que permiten el procesamiento y análisis de información de manera eficiente. Entre las tecnologías clave se encuentran:

- a) **Sistemas de gestión tributaria:** Estos sistemas integran y automatizan los procesos relacionados con la recaudación y control tributario. A través de bases de datos centralizadas, se gestionan declaraciones y liquidaciones tributarias, además de habilitar el seguimiento de obligaciones fiscales.
- b) **Herramientas de análisis de datos:** El uso de técnicas de análisis de datos, como la minería de datos y la inteligencia artificial, permite identificar patrones, tendencias y posibles incumplimientos fiscales. Estas herramientas facilitan la detección de inconsistencias y la realización de auditorías eficientes mediante el cruce de información.
- c) **Sistemas de intercambio de información:** La fiscalización electrónica se beneficia de los sistemas de intercambio de información entre distintas instituciones, como la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP), que posibilitan el intercambio de datos relevantes para el control tributario.

#### **IV.5.1.2.1. Procedimiento implementado. Características salientes del sistema.**

Mediante la publicación en el Boletín oficial de la Resolución General 503/2016 en fecha 04 de noviembre de 2016, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) implementó el procedimiento de fiscalización electrónica de contribuyentes y/o responsables concebida como un esquema donde se exhibe las



inconsistencias en el cumplimiento de las obligaciones fiscales que permite al contribuyente reconocer o aclarar su situación y regularizarla de modo expeditivo.

Según se expresa, el dictado de la resolución se realizó en uso de las facultades de fiscalización otorgadas a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos en el artículo 3ro. del Código Fiscal (T.O. 2016).

Se destaca en sus considerandos que el proceso de modernización de la gestión pública requiere optimizar su capacidad operativa y de control a los efectos de lograr un incremento en la celeridad, sencillez, economía y eficacia en la recaudación de los tributos a su cargo y que en ese sentido resulta conveniente desarrollar modalidades de fiscalización que impliquen un proceso de cambio y modernización en la prestación de servicios a los contribuyentes y/o responsables, ampliando la posibilidad de interactuar a través de servicios electrónicos afianzando la relación fisco-contribuyente.

En busca de esos fines se establece el procedimiento cuyo objetivo central es el de maximizar la explotación de los recursos informáticos del Organismo, realizando cruces de datos colectados a efectos de inducir al contribuyente a declarar correctamente, o a corregir los desvíos y discrepancias detectadas en relación a sus obligaciones fiscales correspondientes.

a.- Inicio del procedimiento:

Según lo indica la norma, el procedimiento se iniciará con una notificación al contribuyente y/o responsable mediante alguna de las formas habituales establecidas en el artículo 32 del Código Fiscal (t.o. 2016) en el domicilio fiscal declarado. Posteriormente se efectuarán algunas precisiones al respecto en razón de las modificaciones de las que ha sido objeto tal cuerpo normativo, en particular con la incorporación y reglamentación del denominado domicilio electrónico.

b.- Plazo para contestar:

El contribuyente y/o responsable que haya sido notificado del inicio de la fiscalización bajo esta modalidad, debe dentro de un plazo de diez días contestar el cuestionario que se encuentre en la Página web del organismo, ingresando el número de fiscalización electrónica.

c.- Información al contribuyente:

La referida aplicación permite al sujeto que se encuentra bajo fiscalización electrónica consultar el detalle de las inconsistencias y/o desvíos detectados por la AGIP, en función de los cruces de datos efectuados, con indicación del tipo de inconsistencias observadas, períodos involucrados con sus respectivos montos de diferencias e importe del impuesto estimado.

d.- Opciones del obligado. Reconocimiento parcial o total, desconocimiento de la pretensión del fisco:

El contribuyente y/o responsable podrá reconocer total o parcialmente la pretensión fiscal, respondiendo el "cuestionario electrónico". En caso que el contribuyente reconozca total o parcialmente la pretensión fiscal, la misma se concretará respondiendo el "cuestionario electrónico" y presentando las declaraciones juradas originales o rectificativas que correspondan.

Asimismo, la aplicación permite al contribuyente o responsable acceder al beneficio de reducción de pleno derecho de multas que establece el artículo 116 del Código Fiscal (t.o. 2016), reducción por la cual las multas se fijan en el 5% o 10% del impuesto regularizado, según sea la forma en que opte por hacerlo.

Para los casos en que no se presentaren las declaraciones juradas o se presentaran, pero no se cancelaran, la norma prevé que se perseguirá judicialmente el cobro del monto del impuesto producto de ese reconocimiento.

Si por el contrario el contribuyente no reconoce la pretensión fiscal o lo hace en forma parcial, deberá dentro de los 10 días de notificado, responder el

"cuestionario electrónico" y aportar la información que haga a su descargo. La norma aclara que dicha respuesta tendrá el carácter de declaración jurada.

e) Ausencia de contestación. Sanciones:

Transcurrido el plazo de diez (10) días hábiles sin que el contribuyente efectivice ninguna de dichas opciones, la falta de respuesta al "cuestionario electrónico" se considerará infracción a los deberes fiscales de orden formal, pudiendo la AGIP evaluar la ampliación del cargo, y siendo pasible de ser considerado contribuyente de alto riesgo fiscal.

De tal modo, si bien la omisión señalada, es decir la falta de respuesta al requerimiento electrónico, no importará consentir una eventual deuda fiscal que pudiera reclamarse por esta vía, ello sí daría a la posible aplicación de una multa por infracción formal en las condiciones precedentemente indicadas y la inclusión del sujeto como contribuyente de alto riesgo fiscal.

#### **IV.5.1.2.2. Aspectos críticos de la Resolución 503/AGIP/2016:**

Desde su entrada en vigencia la disposición bajo análisis ha recibido diversos señalamientos en relación al diseño normativo adoptado. En particular, se puede vulnerar el derecho de defensa al no permitir el acceso a las fuentes de información utilizadas por la AGIP para realizar los cruces de datos. También se puede afectar el principio de razonabilidad al establecer un plazo muy breve para contestar el cuestionario electrónico que se formula al inicio del procedimiento y la imposibilidad de su prórroga. Asimismo, se puede generar una situación de indefensión al no prever la posibilidad de impugnar o recurrir las determinaciones o liquidaciones que se realicen en base a la fiscalización electrónica. El método tasado de defensas esgrimibles señala el eventual cercenamiento al derecho de defensa que le asiste al contribuyente. También se le endilga la posible violación al principio de no autoincriminación en razón del carácter de declaración jurada que se le otorga a la información brindada.

La mayor eficiencia obtenida mediante la automatización de los procesos y la utilización de tecnologías avanzadas, la mayor precisión y reducción de errores en el procesamiento de datos y cálculos tributarios y las mejoras que se obtienen en relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales en modo alguno debe hacer perder de vista que el contribuyente cuenta con derechos y garantías que deben ser respetadas en toda clase de proceso de fiscalización.

El basamento de las tales críticas es equivalente al desarrollado sobre esos mismos puntos al momento de analizar la normativa nacional por lo que a tales argumentaciones nos remitimos.

Por último, cabe señalar además que la implementación del sistema también enfrenta desafíos técnicos y operativos:

- a) Seguridad de la información: La protección de los datos personales y tributarios es fundamental en la fiscalización electrónica. Se requiere establecer sistemas de seguridad sólidos que garanticen la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información.
- b) Integración de sistemas: La interoperabilidad entre distintos sistemas de gestión tributaria y herramientas de análisis de datos representa un desafío, ya que se deben establecer estándares y protocolos de comunicación para una integración eficiente.
- c) Adaptación a cambios tecnológicos: La rápida evolución tecnológica demanda una constante adaptación de los sistemas y procesos de fiscalización electrónica, así como una actualización de las capacidades técnicas del personal involucrado.

#### **IV.5.2. El Domicilio Fiscal Electrónico en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.**

El domicilio fiscal electrónico se ha convertido en una herramienta clave en la gestión tributaria de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Mediante su implementación, se busca modernizar y agilizar los procesos relacionados con la

comunicación entre la administración tributaria y los contribuyentes. Atento la relevancia que adquiere en la temática bajo análisis se procederá a su conceptualización para luego analizar sus aspectos técnicos, así como sus beneficios y desafíos.

a. Definición y alcance:

Según lo dispone el artículo 40 del Código Fiscal ley 6505 (T.O. 2022): El domicilio fiscal electrónico es el sitio informático personalizado otorgado por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de notificaciones, emplazamientos y comunicaciones de cualquier naturaleza. Dicho domicilio reviste carácter obligatorio y produce en el ámbito administrativo y judicial los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen.

b.- Su reglamentación. Resolución N° 267/AGIP/ 2021

La norma datada en 26 de noviembre de 2021 con vigencia a partir del día 1° de diciembre de 2021, regula los alcances, excepciones, modalidades, requisitos y condiciones del domicilio fiscal electrónico en uso de las facultades que le fueran otorgadas por ley a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos.

En primer término, se determinan los contribuyentes para los que su constitución es obligatoria, a saber: Contribuyentes y/o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y sellos, los agentes de recaudación de cualquier tributo y para cualquier otro contribuyente que adhiera a planes de facilidades de pago.

En cuanto a sus efectos, la norma dispone que producirá en el ámbito administrativo y judicial los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen.

Se indica que los documentos digitales ingresados a través del aplicativo “Domicilio Fiscal Electrónico” gozarán de plena validez y eficacia jurídica a todos los efectos legales y reglamentarios, constituyendo medio de prueba suficiente de su existencia y de la información contenida en ellos.

El acto administrativo comunicado informáticamente se considerará notificado en el día si el contribuyente y/o responsable procede a la apertura del documento digital que contiene la comunicación, o los martes y viernes inmediatos posteriores a la fecha en que las notificaciones o comunicaciones se encontraran disponibles.

La Administración asume la responsabilidad de adoptar las medidas técnicas que resulten necesarias para garantizar la seguridad y confidencialidad de las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones en general, de modo de evitar su adulteración, pérdida, consulta o tratamiento no autorizado.

#### c.- Características técnicas del domicilio fiscal electrónico:

El domicilio fiscal electrónico se basa en el uso de tecnologías de la información y la comunicación para establecer un canal de comunicación seguro y confiable entre la administración tributaria y los contribuyentes. Algunas características técnicas relevantes son:

a) Certificados digitales: Los contribuyentes deben obtener un certificado digital que les permita autenticar su identidad y garantizar la confidencialidad de las comunicaciones.

b) Plataformas electrónicas: Se utilizan plataformas electrónicas o portales web específicos para gestionar las comunicaciones y notificaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes.

c) Firmas digitales: Las comunicaciones y documentación enviada a través del domicilio fiscal electrónico deben ser firmadas digitalmente para garantizar su autenticidad e integridad.

#### d.- Beneficios del domicilio fiscal electrónico:

La implementación del domicilio fiscal electrónico en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha generado una serie de beneficios técnicos que así pueden resumirse:

- a) Agilidad y eficiencia en la comunicación: El uso de medios electrónicos permite una comunicación instantánea y directa entre la administración tributaria y los contribuyentes, eliminando los retrasos asociados con el correo tradicional.
- b) Reducción de costos: Al eliminar el uso de papel y correo físico, se reducen los costos asociados con la comunicación y notificaciones tributarias.
- c) Mayor seguridad y confidencialidad: El uso de certificados digitales y firmas electrónicas garantiza la seguridad y confidencialidad de las comunicaciones, evitando posibles fraudes y suplantaciones de identidad.

#### e.- Desafíos del domicilio fiscal electrónico:

A pesar de los beneficios mencionados, la implementación del domicilio fiscal electrónico también enfrenta desafíos técnicos y operativos:

- a) Adopción y capacitación: Es necesario promover la adopción y capacitación de los contribuyentes en el uso del domicilio fiscal electrónico, ya que algunos pueden tener dificultades en la adaptación a esta nueva forma de comunicación.
- b) Infraestructura tecnológica: Es fundamental contar con una infraestructura tecnológica sólida que soporte el volumen de comunicaciones y garantice la disponibilidad de los sistemas en todo momento.
- c) Seguridad de la información: Se deben establecer mecanismos robustos de seguridad de la información para proteger los datos personales y tributarios de los contribuyentes.

#### **IV.6. Fiscalización electrónica de impuestos y otros tributos en la Provincia de Buenos Aires.**

En la búsqueda continua de formas más eficientes y efectivas de administrar los recursos fiscales en la era de la digitalización y la automatización, la Provincia de Buenos Aires incorporó a partir del año 2015 una plataforma tecnológica destinada a la gestión integral de fiscalización electrónica de determinados tributos orientada a lograr el incremento de la recaudación tributaria utilizando la mayor capacidad de gestión, disminuyendo costos y optimizando recursos.

El sistema se destaca por su capacidad para recopilar, almacenar y analizar de forma rápida y precisa grandes cantidades de datos fiscales, lo que permite a las autoridades detectar más fácilmente posibles fraudes e irregularidades. Al poner a disposición herramientas de análisis de última generación se fortaleció la capacidad de control y supervisión de las autoridades tributarias.

Mediante el dictado de la Resolución Normativa n° 15/2015 se puso en función la primera etapa del “Sistema de Fiscalización Remota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (FIRE)” que funciona a través del sitio oficial de Internet de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

En el entendimiento de que el proceso de modernización de la gestión pública requiere dotar a la actividad administrativa de recursos que dinamicen su accionar, la ARBA incorporó nuevas tecnologías y procedimientos electrónicos con el objeto de lograr una mayor eficiencia en la tramitación de las actuaciones administrativas y en las tareas de recaudación y fiscalización desarrolladas, facilitando a la vez el debido cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes y responsables.

A través de la puesta en función del sistema en esa primer etapa, se procuró identificar a aquellos contribuyentes y responsables con inconsistencias o desvíos detectados, ya sea en su actuación como contribuyentes directos, o como agente de recaudación del mismo tributo, en relación a las operaciones en las que haya actuado o debido actuar como tales, para una posterior conversión de aquellas inconsistencias



en deudas líquidas y exigibles para el caso de no mediar regularización o no desvirtuarse el reclamo comunicado.

La norma destaca en sus considerandos que los nuevos mecanismos no resultan sustitutivos, sino previos y complementarios de los procedimientos de fiscalización individualizada y de determinación de oficio, establecidos en el Título VIII del Libro Primero del Código Fiscal –Ley N° 10397 (T.O. 2011) y modificatorias.

En cuanto al esquemas jurídico que permite a ese Organismo el dictado de la disposición y su puesta en funcionamiento, se recuerda que conforme lo dispone el artículo 34 del citado Código Fiscal los contribuyentes y demás responsables deben cumplir los deberes que dicho cuerpo normativo y sus respectivas reglamentaciones establecen, con el fin de permitir o facilitar la recaudación, fiscalización y determinación de los gravámenes, y que el incumplimiento a requerimientos de información, fiscalización y determinación, es sancionado con multa.

Por último y en relación a su funcionamiento se señala que el sistema se apoya en la certeza de la información a analizar, presentada por el propio obligado o bien por terceros con una vinculación económica o jurídica con el mismo, brindando al contribuyente y/o responsable la posibilidad de reconocer la pretensión fiscal o, en su caso, justificar la inconsistencia, respondiendo a un cuestionario secuencial y automatizado, adaptado a cada tipo de desvío constatado, acompañado de un requerimiento de información que debe ser cumplimentada con carácter de declaración jurada.

Se analizará a continuación el sistema implementado por la ARBA en busca del reemplazo de las liquidaciones y actuaciones efectuadas en forma presencial por la utilización de una plataforma web. La normativa en cuestión ha sido objeto de diversas modificaciones y sucesivas ampliaciones en lo que refiere a su ámbito de operatividad. A ellas posteriormente haremos referencia.

La lectura integral del dispositivo permite sostener que se procura brindar a los contribuyentes y responsables soluciones ágiles y definitivas, otorgándoles la posibilidad de reconocer total o parcialmente las diferencias intimadas a través de la

aplicación informática FIRE, con el carácter y los efectos de una declaración jurada del impuesto.

La reforma impulsada resulta complementaria de una serie de medidas tendientes a la simplificación de los trámites que alcanzan a los distintos sujetos obligados, a la par que propende a la regularización espontánea de la situación del contribuyente o responsable deudor que registre incumplimientos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

#### **IV.6.1. La norma Resolución Normativa ARBA 15/2015. Funcionamiento del Sistema. Sus modificaciones e incorporaciones.**

Tal como se dijo, mediante la Resolución Normativa ARBA 15/2015 se aprobó e implementó la Primera Etapa del “Sistema de Fiscalización Remota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (FIRE)”. Según se dispone, esta primera etapa comprende: a) La notificación, a contribuyentes y agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del inicio de la Fiscalización Remota, por haberse detectado inconsistencias en el citado impuesto por parte de la Agencia y b) La posibilidad de realizar el reconocimiento total o parcial de la pretensión fiscal por parte de los contribuyentes o bien, en su defecto, la presentación de la información de descargo que estimen corresponder, a través del envío de la información requerida de modo automatizado.-

Se dispone que tal comunicación se realice en el Domicilio Fiscal Electrónico de los contribuyentes y agentes de recaudación.

Éstos deben acceder a la aplicación denominada “FIRE”, disponible en el sitio web del Organismo donde podrá consultar el detalle de las inconsistencias y desvíos observados, con indicación del tipo de inconsistencia detectada, períodos involucrados con sus respectivos montos de diferencias e importe de impuesto estimado, de corresponder.

Desde la aplicación y dentro del plazo de quince (15) días hábiles administrativos, el contribuyente o responsable puede reconocer total o parcialmente

la pretensión fiscal. A tales efectos deberá responder una serie secuencial de preguntas y respuestas automatizadas, conforme al tipo de inconsistencia o desvío detectado, y manifestar su reconocimiento total o parcial respecto de la pretensión fiscal. La información que se transmita tendrá el carácter de declaración jurada.

De modo adicional, el contribuyente o responsable puede formalizar su acogimiento al régimen de facilidades de pago vigente y/o liquidar multas.

La normativa prevé que el reconocimiento de la pretensión fiscal se perfeccionará a través de la presentación de las declaraciones juradas originales o rectificativas que correspondan, siendo ello condición necesaria para que la inconsistencia o desvío quede sin efecto, dándose de baja en el Sistema.

En caso de no producirse el reconocimiento de la pretensión fiscal, los obligados deben en igual plazo responder un cuestionario disponible en la aplicación a través del cual se requerirá la información de descargo. La información así transmitida también tendrá el carácter de declaración jurada. En su defensa, solo se podrá alegar una sola causa de justificación. No obstante a ello, el sistema permite generar descargos por uno o varios períodos que tengan idéntica causal de justificación.

El resultado del reclamo será informado al interesado, en forma automática e instantánea, a través de la misma aplicación. A partir de su presentación, ARBA ratificará o rectificará, total o parcialmente, y según corresponda, las inconsistencias y desvíos que se hubieran comunicado al contribuyente o responsable a través de la aplicación "FIRE".

Transcurrido el plazo de 15 días hábiles administrativos sin que el contribuyente o agente de recaudación efectivice ninguna de las opciones previstas en el artículo anterior, se considerará configurada la infracción establecida en el art. 60, segundo párrafo, del Código Fiscal – Ley 10397 (T.O. 2011) y modificatorias.

#### **IV.6.2. Resolución Normativa ARBA 33/2017**

El día 24 de agosto de 2017 comenzó a regir en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires esta nueva Resolución Administrativa que modifica el texto y luego deroga la resolución por la que se dio inicio al procedimiento de fiscalización electrónica en esa jurisdicción.

Sus considerandos recuerdan que el artículo 180 de la Ley N° 14880 (impositiva para ese ejercicio fiscal), encomendó a la Agencia de Recaudación continuar con el impulso de la digitalización de aquellos trámites y procedimientos en los que intervenga.

Que el artículo 47 del Código Fiscal faculta a la Administración para valerse de una serie de presunciones a los fines de estimar la cuantía de las ventas, prestaciones de servicios u operaciones de los contribuyentes o responsables del impuesto sobre los ingresos Brutos cuya conducta denote una reticencia fiscal y que el artículo 58 del mismo Código establece que se podrá requerir el producido de esa estimación por vía de apremio y a cuenta del gravamen que en definitiva les sea debido abonar

Con sustento en esa normativa se implementó la Segunda Etapa del “Sistema de Fiscalización Remota del impuesto sobre los ingresos Brutos (FIRE)”, tendiente a regular la sustanciación digital del procedimiento previsto en los párrafos sexto y siguientes del artículo 58 del Código Fiscal, respecto de aquellos contribuyentes del tributo que se encuentren comprendidos en el artículo 47 del mismo cuerpo normativo.

Asimismo, se sistematizó en un único texto toda la normativa hasta allí vigente. En consecuencia, solo aquí se destaca la incorporación normativa perteneciente a esta segunda etapa.

Segunda Etapa de la Fiscalización Remota. Contribuyentes reticentes. Reclamo del pago a cuenta. Artículos 47 y 58 del Código Fiscal:

Según se señala, esta Segunda Etapa de las tareas de fiscalización alcanza a los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que hayan sido notificados de desvíos o inconsistencias en más de una oportunidad, que no hubieran

regularizado los mismos –en su totalidad o en una parte- o no hubieran presentado descargo suficiente para desvirtuar total o parcialmente la pretensión fiscal, y que revistan el carácter de reticentes de acuerdo a lo previsto en el artículo 47 del Código Fiscal y su reglamentación.

La sustanciación del procedimiento implementado prevé:

- a) La notificación de la liquidación practicada y sus fundamentos;
- b) La posibilidad de regularizar el monto liquidado mediante el o los regímenes de regularización de deudas que se encuentren vigentes;
- c) La presentación del descargo pertinente por parte del contribuyente, el ofrecimiento y acompañamiento de la prueba de la que intente valerse para desvirtuar total o parcialmente la pretensión fiscal, el dictado de los actos administrativos que correspondan y la generación, sustanciación y resolución de los recursos previstos.

#### **IV.6.3. Resolución Normativa ARBA 28/2018 y sus modificatorias.**

Mediante este dispositivo legal se amplía el marco de fiscalización a los sujetos enmarcados en las operaciones incluidas en el tercer párrafo del artículo 44 del Código Fiscal –párrafo sustituido por Ley N°14394– que establece: “Cuando en la declaración jurada el contribuyente o responsable compute contra el impuesto determinado conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones o percepciones, pagos a cuenta, saldos a favor y/o cuando aplique alícuotas que no se correspondan con las establecidas en la Ley Impositiva del período que se trate para la actividad declarada, la Autoridad de Aplicación procederá a intimar al pago del tributo que resulte adeudado, sin necesidad de aplicar el procedimiento de determinación de oficio establecido en el presente Título”;

Se señala que su dictado se realiza en pos de una adecuada administración tributaria y en uso de las facultades que le son propias al Organismo en razón de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 104 del Código Fiscal establece que señala: “Asimismo se podrá ejecutar por vía de apremio la deuda por gravámenes y

sus intereses, comprendidos en las intimaciones a que se refiere el último párrafo del artículo 44 de este Código”;

En cumplimiento con los objetivos de debida información a los interesados y de sistematización de normas se aprobó un nuevo texto ordenado de la Resolución Normativa N°33/17 del Sistema de Fiscalización Remota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (FIRE).

Se destaca lo dispuesto en su artículo 18 en el que con la modificación introducida por Resolución Normativa 35/2020 (t.o. del 22/06/2020) se señala que vencido el plazo mencionado sin que el sujeto obligado hubiera presentado descargo suficiente o reconocido totalmente la pretensión fiscal y abonado o regularizado el importe de la misma, la Agencia de Recaudación queda habilitada para emitir el pertinente título ejecutivo por el monto que corresponda e instar, sin más trámite, el inicio de las acciones de apremio. Que la misma habilitación procederá cuando el reconocimiento y el consecuente pago o regularización fueren parciales, respecto de la porción no reconocida ni abonada o regularizada. Si el sujeto hubiera presentado descargo, el organismo recaudador sólo emitirá el pertinente título ejecutivo e instará el inicio de acciones de apremio en tanto se encuentre debidamente notificada la Resolución de rechazo -total o parcial- de dicho descargo, en la que se intime nuevamente al pago conforme la liquidación resultante.

#### **IV.6.4. Resolución Normativa ARBA 15/2021.**

Publicada el 02/6/2021 y con vigencia a partir de esa misma fecha, la disposición incorpora modificaciones al Sistema de Fiscalización Remota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (FIRE)" y sus diferentes Etapas en particular al redefinir quienes serán considerados como contribuyentes reticentes del impuesto sobre los ingresos brutos, ampliando su universo.

Asimismo faculta a los contribuyentes y responsables perfeccionar el reconocimiento de la pretensión fiscal sin necesidad de presentar las declaraciones juradas originales o rectificativas que correspondan, a través de la aplicación informática "FIRE".

**Cuadro 2: Adhesión de las provincias a sistemas de información y/o armonización provincial para simplificación y control de sistemas tributarios locales.**

<b>Sistema</b>	<b>CÓRDOBA</b>	<b>ENTRE RÍOS</b>	<b>C.A.B.A.</b>	<b>BUENOS AIRES</b>
<b>Monotributo Unificado</b>	Adherido	Adherido	No adherido	Adherido
<b>RUT</b>	Adherido	Adherido	No adherido	No adherido
<b>SIRCRESB - Convenio Multilateral-</b>	Adherido	Adherido	Adherido	Adherido
<b>SIRCRESB - Local-</b>	Adherido	Adherido	Adherido	No adherido
<b>SIRTAC</b>	Adherido	Adherido	No adherido	No adherido
<b>SIRPEI</b>	Adherido	Adherido	Adherido	Adherido
<b>SIRCAR</b>	Adherido	Adherido	No adherido	No adherido
<b>SIFERE -CM-</b>	Adherido	Adherido	Adherido	Adherido
<b>SIFERE - Alícuota Integrada-</b>	Adherido	No adherido	No adherido	Adherido

**Fuente:** Elaboración propia.

## **V. RESOLUCIÓN GENERAL AFIP 5364/2023**

### **V.1. Aclaración preliminar. Metodología adoptada**

La dinámica propia de la materia tributaria, expuesta a constantes modificaciones normativas que intentan adaptarse a la cambiante realidad socio-económica, ha generado que una las normas previamente examinadas y que regía hasta ese entonces el procedimiento de fiscalización electrónica en el ámbito nacional haya sido derogada y reemplazada por una nueva regulación. Según lo dispone el artículo 14 de la norma que le da título al presente apartado, a partir de su entrada en vigencia, se aboga la Resolución General 3416/12.

Se considera pertinente entonces incorporar en este informe final una explicación formal sobre el cambio regulatorio acaecido y la necesidad metodológica de analizar la nueva norma en reemplazo de la anterior.

En tal sentido, se opta por la inclusión de un apartado específico dado que todo estudio de normas requiere analizar la legislación actualizada; la derogación de una de las regulaciones previamente estudiadas obliga metodológicamente a incorporar el examen de la norma que la reemplazó. Si bien esto no pudo preverse al elaborar los informes parciales ya aprobados, resulta un paso necesario para que las conclusiones del estudio se encuentren debidamente fundamentadas en el corpus legal aplicable al momento de finalizar la investigación.

En función de ello, en el presente informe final se procede a efectuar una reseña de las disposiciones de la nueva normativa, destacando las modificaciones introducidas y su impacto respecto de la regulación derogada. Este análisis permitirá una mejor comprensión del estado actual de la cuestión objeto de estudio.

### **V.2. Descripción general de la norma**

La Resolución General de la AFIP N° 5364, publicada en el Boletín Oficial del 31 de mayo de 2023 y vigente desde el 30/05/2023, estableció el “Sistema de Acciones de Control Electrónico” (SIACE). Esta resolución sustituye en su totalidad la resolución 3416 del año 2012 a la que toma como antecedente. Determina su operatividad y el régimen sancionatorio.

El sistema implementado sostiene y profundiza la tendencia de reemplazar las inspecciones presenciales por la verificación y control realizadas por el organismo fiscal mediante el requerimiento al contribuyente de información por vía informática.



Sus considerandos indican que la norma fue dictada en la prosecución de optimizar la capacidad operativa y de control del Organismo, contribuyendo de ese modo a obtener una mayor eficiencia en la gestión de los tributos a su cargo.

Se estima conveniente desarrollar modalidades de fiscalización que permitan inferir anticipadamente la magnitud de las obligaciones fiscales maximizando la explotación de los recursos informáticos del Organismo y realizando cruces sistémicos inteligentes de los datos colectados a través de los distintos regímenes de información vigentes.

Se indica que el procedimiento establecido tiende a inducir a los contribuyentes y/o responsables a cumplir con sus obligaciones tributarias y a corregir, en forma temprana, los desvíos detectados a partir de la información analizada, complementando de este modo las restantes acciones de investigación y fiscalización que ejecuta la Administración Federal.

Finalmente, se resalta la modificación introducida a la Resolución General N° 3.832 y sus modificatorias, a efectos de incorporar dentro de los controles periódicos que se efectúan para la determinación de los estados administrativos de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), el cumplimiento al citado “Sistema de Acciones de Control Electrónico”.

### **V.2.1. Definición y Alcance**

Según lo expresa el artículo primero de la norma en análisis, se estipula un procedimiento integral de control de cumplimiento de las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social de los contribuyentes y/o responsables denominado “Sistema de Acciones de Control Electrónico”. Comprende las acciones de verificación y control -v.gr. inducciones, comunicaciones, requerimientos, fiscalizaciones, entre otras- tendientes a promover el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de los administrados.

### **V.2.2. Inicio de Fiscalización. Notificación**

El inicio del procedimiento de control es comunicado al contribuyente o responsable con una notificación en el Domicilio Fiscal Electrónico (RG 4280), identificando en la misma un “Código de Acción de Control Electrónico”. Todas las acciones de control electrónico individualizan un área y/o dependencia de la Administración Federal con indicación del respectivo canal de contacto.

Así se modifica y actualiza el procedimiento ya que el régimen anterior indicaba que la notificación inicial se realizaba por alguna de las vías previstas en el Art. 100 de la Ley 11.683 en el domicilio fiscal denunciado ante el Organismo lo que ahora solo se habilita con carácter excepcional (art 9°).

### **V.2.3. Plazo. Prueba. Prórroga**

Iniciado el proceso, y cuando corresponda brindar una respuesta a la acción de control electrónico, el contribuyente y/o responsable sometido a fiscalización está obligado a su cumplimiento dentro del plazo fijado en la notificación respectiva -de entre tres y quince días hábiles administrativos contados a partir del día siguiente de acaecida la misma- en función de la naturaleza, el objeto y carácter de la referida acción de control. Tal plazo es prorrogable a solicitud del interesado por única vez por idénticos períodos a los inicialmente conferidos (art. 10°).

Se debe contestar el requerimiento ingresando con Clave Fiscal a la página del Organismo. Puede además adjuntarse en formato "PDF" la prueba documental de la que se intente valerse y que no se encuentre en poder de la Agencia. Una vez cumplida la transmisión electrónica de datos, el sistema emite un acuse de recibo como comprobante de cumplimiento.

### **V.2.4. Carácter de la información brindada por el contribuyente. Finalización del procedimiento**

El artículo sexto de la norma bajo análisis indica que toda la información suministrada como también los datos y documental que se ingresen por vía electrónica revisten el carácter de declaración jurada.

Analizada la documental aportada, se comunica al contribuyente la conclusión del proceso con una notificación en su Domicilio Fiscal Electrónico (RG 4280).

### **V.2.5. Sanciones por incumplimiento en la contestación**

Según se indica, incumplir con el requerimiento hace pasible al contribuyente o responsable de las siguientes sanciones y penalidades:

- Aplicación de las multas previstas en el Art. 39 de la Ley 11.683 y, en caso de corresponder, el régimen sancionatorio agravado previsto en los puntos 3. y 4. del citado artículo.
- Encuadramiento en una categoría distinta a la que posee en el "Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)" y que refleje un grado creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo previsto en la RG 3985.
- Exclusión o suspensión de los Registros Especiales Tributarios o Registros Fiscales a cargo de esta Administración Federal en los cuales estuviere inscripto.

- Limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) con los alcances previstos en la Resolución General N° 3.832 y sus modificatorias.
- Habilitación de emisión de comprobantes clase "M" (punto 2. del artículo 2° de la Resolución General N° 4.132).
- Consideración para la valoración en el Sistema de Capacidad Económica Financiera (CEF) en los términos de la Resolución General N° 4.294.

Las medidas citadas pueden aplicarse en forma conjunta o indistinta conforme la gravedad y reiteración de los incumplimientos y la acción de control emitida.

Se prevé la posibilidad de reducción o eximición de sanciones en el caso de que el contribuyente regularice sus incumplimientos como consecuencia de las acciones efectuadas en el marco del "SIACE" y resulte alcanzado por las previsiones del primer párrafo del artículo 49 y/o artículo 50, ambos de la Ley N° 11.683.

### **V.3. Aspectos críticos de la Resolución General AFIP 5364/23**

*"La informatización de la relación fisco-contribuyente es una tendencia y una necesidad a nivel mundial, pero la relación es y será siempre de índole jurídica. El uso de la tecnología tiene como ventaja la corrección temprana de desvíos y la posibilidad de un control masivo de obligaciones fiscales. Sin embargo, de ninguna manera puede aceptarse que, con la excusa de utilizar nuevas tecnologías, la Administración se atribuya facultades que no le otorga la ley, menos aún la vulneración de derechos y garantías de los contribuyentes. La utilización de la tecnología siempre debe realizarse con un estricto apego a la ley vigente."*<sup>40</sup>

Al momento de examinar la Resolución General abrogada por la normativa en análisis se sostuvo que aquella había sido objeto de diversas críticas doctrinarias. Se cuestionaba su diseño normativo, en particular el eventual cercenamiento al debido proceso y derecho de defensa, como también la violación a los principios de legalidad y de no autoincriminación.

---

<sup>40</sup> Nueva fiscalización electrónica (SiACE), los mismos vicios ámbito.com | Martín R. Caranta  
<https://www.ambito.com/novedades-fiscales/nueva-fiscalizacion-electronica-siace-los-mismos-vicios-n5744256>

La Resolución General 5364/23 dista de haber corregido tales inconsistencias técnicas, antes bien exacerba la problemática. El SiACE presenta vicios similares a la fiscalización electrónica abrogada.<sup>41</sup>

Sigue siendo unívoca la postura que enfatiza la importancia de que el Órgano Administrador despliegue sus facultades de verificación y fiscalización con el propósito de supervisar el cumplimiento adecuado de las obligaciones bajo su órbita. En la prosecución de tal objetivo resulta crucial el aprovechamiento y utilización de las herramientas dadas por el progreso tecnológico. Sin embargo, no debe perderse de vista que el contribuyente posee derechos y garantías que deben ser respetadas en toda clase de proceso de fiscalización.

En consonancia con la opinión de los citados autores, a continuación se expondrán las principales observaciones realizadas.

### **V.3.1. La Ausencia de Acto Administrativo y su Impacto en el Accionar Fiscal**

En el ámbito de las relaciones entre el Estado y los ciudadanos, es de suma importancia garantizar un marco de legalidad y rigorismo formal en todas aquellas acciones en las que el aquel ingrese en la esfera íntima de un individuo. Esta premisa se convierte en un principio rector cuando se trata de asuntos tributarios, donde la seguridad jurídica del contribuyente debe ser salvaguardada en todo momento.

El accionar estatal debe manifestarse por medio del dictado de un acto administrativo que, como tal debe ajustarse al principio de legalidad (art. 17 de la Constitución Nacional)(3).

A esos fines resulta determinante que -en lo particular- tal acto administrativo se ajuste acabadamente a la normativa que los rige la ley de procedimiento tributario (Ley 11683) y la ley de procedimiento administrativo (Ley 19549).

El contribuyente no solo tiene el derecho a un proceso fiscal justo y transparente, sino también a la emisión de un acto administrativo que inicie de manera formal las actuaciones fiscales correspondientes. La conjunción del debido proceso y la seguridad jurídica se presenta como una barrera infranqueable en el ámbito de los Estados modernos que buscan recaudar con eficacia y respeto a la legalidad.

La demanda en este sentido es clara: el proceso de fiscalización debe llevarse a cabo siguiendo los cánones y principios del Derecho Tributario y del Derecho Administrativo. Esto implica que para iniciar una proceso fiscalizador debe

---

<sup>41</sup> Gómez, Teresa opiniones sobre el sistema de acciones de control electrónico según la rg (afip) 5364 doctrina tributaria errepair (dte) XLIV Junio 2023 EOLDC107900A

obligatoriamente dictarse una Orden de Intervención (F 8000) según lo establecido en el artículo 36 bis de la ley 11683.

La Orden de Intervención, un acto administrativo esencial, debe ser emitida por un funcionario competente antes de iniciar cualquier procedimiento de fiscalización y notificarse de manera fehaciente al contribuyente bajo escrutinio.

El procedimiento implementado por la normativa en análisis (SiACE) evade tal obligación. Esta situación se vuelve aún más seria al considerar que la Ley 27.430 otorgó estatus legal a la Orden de Intervención, imponiendo la responsabilidad a la AFIP de regular el procedimiento aplicable a las tareas de verificación y fiscalización que tienen su origen en dicho acto administrativo.

Tal responsabilidad sigue incumplida y crea una disparidad entre lo que establece la ley y la realidad administrativa.

### **V.3.2. Sobre el Sistema de Inducción en el Contexto Normativo**

El análisis detenido de la disposición normativa revela la complejidad inherente a las cuestiones de inducción fiscal. En este sentido, es de fundamental importancia contextualizar las implicancias de la "inducción" a la luz de las facultades otorgadas a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) por la Ley 11.683.

La citada norma confiere a la AFIP un espectro amplio de poderes, conforme se explicita en el encabezado del artículo 35. En este contexto, se establece claramente que el organismo posee la autoridad para llevar a cabo verificaciones en cualquier momento y, notablemente, respecto a períodos fiscales en curso. Este mandato implica que, a través de sus funcionarios y empleados, la AFIP está facultada para asegurar el cumplimiento por parte de los obligados o responsables de las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, con el objetivo de fiscalizar la situación de cualquier individuo potencialmente responsable.

Sin embargo, es en este punto donde surge un punto de notoria discordancia. El Reglamento General 5364, a pesar de su alcance y envergadura, omite por completo la mención o referencia a las facultades de verificación y fiscalización otorgadas expresamente por la Ley 11.683. Esta omisión resulta llamativa y plantea interrogantes sustanciales acerca de la coherencia y conformidad de la normativa con el marco jurídico existente. Puede incluso conducir a un terreno de incertidumbre legal y suscitar dudas sobre la validez y legitimidad de las acciones emprendidas en virtud de esta norma.

### **V.3.3. Procedimiento, plazos y condiciones en análisis**

Un escrutinio exhaustivo del t3pico muestra que la norma presenta un incumplimiento manifiesto de uno de los requisitos generales establecidos en el 3mbito del procedimiento administrativo, como lo dispone la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo (LPA). Este requisito conlleva la necesidad imperante de otorgar un plazo m3nimo de diez (10) d3as, en aras de garantizar el debido proceso y el derecho a una defensa adecuada.

En consonancia con este punto, se revela otra infracci3n a un requisito fundamental previsto por la LPA: la promoci3n del informalismo en beneficio del administrado. La naturaleza sensible de las cuestiones tributarias y administrativas exige un marco que permita al contribuyente ejercer sus derechos de manera eficiente y sin barreras burocr3ticas innecesarias. La omisi3n de este principio es un punto de preocupaci3n, ya que pone en tela de juicio la accesibilidad y equidad del proceso.

La inclusi3n de la demanda de un "car3cter de declaraci3n jurada" es un elemento que merece un an3lisis detenido. Cabe destacar que esta exigencia parece emanar en exceso de la RG 3416. Es esencial resaltar que la rigurosidad de un "car3cter de declaraci3n jurada" es pertinente y justificada en el caso de declaraciones juradas determinativas, dado que responde al imperativo de asegurar la precisi3n y veracidad de la informaci3n proporcionada. No obstante, esta misma exigencia no es aplicable de manera equitativa y pertinente a la contestaci3n de informaci3n solicitada en ausencia de una Orden de Intervenci3n.

#### **V.3.4. Incumplimientos: Implicaciones Legales y Efectos Sancionatorios**

El an3lisis detallado de las disposiciones relacionadas con los incumplimientos tributarios revela que la Administraci3n Federal de Ingresos P3blicos (AFIP) excede ampliamente las facultades otorgadas por la ley al adoptar medidas que van m3s all3 de lo dispuesto por la normativa vigente. Este exceso se manifiesta en la creaci3n de sanciones que carecen de sustento legal o su implementaci3n sin previo aviso al sujeto involucrado, lo que acarrea la privaci3n de su derecho a la defensa. La omisi3n de la sustanciaci3n de un acto administrativo, que es condici3n sine qua non para cualquier intervenci3n del organismo que afecte la situaci3n de un individuo, subraya la irregularidad de esta actuaci3n. Es imperativo recalcar que la mayor3a de las medidas carecen de una base legal s3lida y fundamentada.

En lo que refiere a las sanciones se destaca que no pueden ser otras que aquellas contempladas y legisladas en el Cap3tulo VI de la Ley 11.683, que se refiere a "Intereses, Il3citos y Sanciones". Como tales -conforme los pronunciamientos del M3ximo Tribunal de la Naci3n- adquieren la calidad de il3cito.

Bajo este paradigma, resulta imprescindible que exista una conducta t3pica, antijur3dica y culpable, antes de poder aplicar una sanci3n correspondiente, que puede manifestarse en una multa o una clausura. Sin embargo, la RG (AFIP) 5364 no sigue

este principio de taxatividad. En lugar de ello, describe de manera enunciativa que el incumplimiento a la acción de control electrónico que requiera respuesta llevará consigo no sólo las sanciones que pudieran corresponder en virtud de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sino también consecuencias adicionales. La ausencia de claridad y taxatividad penal, requisitos esenciales en el ejercicio del "ius puniendi" del Estado, es manifiesta.

La segunda parte del tópico está dedicada a las denominadas "medidas" derivadas del incumplimiento, las cuales incluyen a) el agravamiento del Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER); b) la exclusión o suspensión del Sistema Registral; c) la limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT); d) la restricción a la emisión de comprobantes Clase A, con el uso forzado de comprobantes Clase M; e) la valoración en el Sistema de Capacidad Económica Financiera (CEF), según RG (AFIP) 4294. Estas medidas guardan una notable similitud con aquellas ya legisladas en el artículo 35, inciso h), de la Ley 11.683. En el marco jurídico, estas son consideradas "medidas preventivas para evitar la consumación de maniobras de evasión".

Sin embargo, estas "medidas" sólo son aplicables cuando el contribuyente se encuentra bajo inspección, como indica el artículo 35 de la Ley 11.683. Para estar bajo inspección, es requisito indispensable la previa emisión de una Orden de Intervención, rubricada por un funcionario autorizado y que contenga los datos específicos del superior de área, el supervisor y el inspector designado. Nada de esto está previsto en la normativa en análisis.

En cuanto a la viabilidad de estas sanciones, es fundamental señalar que pueden aplicarse de manera conjunta o separada, tal como dispone la Resolución 3416 del año 2012. Cabe destacar que esta normativa introduce mejoras y precisiones en términos de sanciones para los contribuyentes que incumplen, pero también incorpora aspectos novedosos. Por ejemplo, la limitación de la CUIT, que es una novedad en este contexto, puede restringir significativamente la operación de los contribuyentes.

## **VI. TAREA V: RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA PROVINCIA DE SANTA FE Y FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA**

### **VI.1. Introducción**

Una vez realizado el examen por las provincias seleccionadas en función de los criterios de importancia descriptos, corresponde enfocarnos en la Provincia de Santa Fe, bajo la misma mirada y estructura, como destino original del presente trabajo.

El ordenamiento jurídico de la Provincia de Santa Fe en materia tributaria se compone de un conglomerado normativo que gira en derredor del Código Fiscal ley Nro. 3456 (t.o 2014).

Como complemento de esta norma central, encontramos la Ley Impositiva Anual (Ley 3450 y sus modificatorias y actualizaciones) donde se establecen cuotas y alícuotas de los diferentes impuestos, tasas y contribuciones, y el Apéndice al Código Fiscal que, como parte accesorio, contiene Leyes especiales y Normas relacionadas a los distintos impuestos provinciales.

A ese esquema básico, debemos sumarle otras leyes provinciales que por regular cuestiones impositivas particulares y/o del régimen de la Administración Provincial causan efectos directos o indirectos en cuestiones del sistema tributario provincial.

Es menester tener presentes también, a este mismo efecto, toda normativa Nacional que en áreas de su competencia regulen situaciones de fondo y/o forma, pues también influyen en la relación jurídico tributaria Fisco - Contribuyente en el ámbito provincial.

Complementan decretos provinciales y resoluciones generales de la Administración Provincial de Impuestos, de acuerdo a sus competencias.

Finalmente, dictámenes e informes de varios organismos con distinto grado de conocimiento e intervención en materia tributaria (Tribunal de cuentas, Comisión arbitral, Dirección Técnica Jurídica de la Administración Provincial de Impuestos, etc.) completan el cuadro normativo en forma exhaustiva.



## **VI.2. Análisis de antecedentes normativos importantes. Estado actual del sistema impositivo provincial acerca de la fiscalización electrónica y la implementación de herramientas digitales por parte de la Administración Tributaria**

Teniendo en cuenta las regulaciones más importantes adoptadas por la provincia, tendientes a incorporar o facilitar la fiscalización electrónica encontramos las siguientes:

### **VI.2.1. Compromiso Federal para la Modernización del Estado presentado por el presidente de la Nación.**

En el año 2017, la provincia de Santa Fe suscribió con el Gobierno Nacional este compromiso destinado a promover políticas de estado adoptando los principios de **transparencia y gobierno abierto** para que haya más prosperidad, bienestar y dignidad humana en nuestro país, con el objetivo central, expresado en dicho convenio, de “Construir un Estado que responda a las necesidades del siglo XXI”.

El acuerdo incluía “cinco compromisos, cuyos planes de acción se preveían para el período 2017/2019”: desburocratizar el Estado, simplificando y agilizando los trámites para hacer más sencilla y práctica la vida de los ciudadanos; jerarquizar el empleo público para brindar más y mejores servicios a la ciudadanía; transparentar la gestión y fomentar la innovación para brindar información pública y asegurar la participación ciudadana; fortalecer la gestión por resultados y la calidad de los servicios y políticas públicas; y por último, ***incorporar la infraestructura tecnológica necesaria para favorecer la inclusión digital de toda la ciudadanía en forma segura.***

En función de dichos objetivos, en el año 2019 se dicta el decreto Nro. 3070/19 denominado Plan provincial de Gobierno Abierto, para todo el Poder Ejecutivo de la Provincia, con el objeto de garantizar la transparencia activa e incentivar la participación social, materializando su implementación a través de la Plataforma de Acceso, Búsqueda y Disposición Accesible de Datos Públicos denominada PORTAL DE GOBIERNO ABIERTO DE LA PROVINCIA DE SANTA FE ([www.santafe.gob.ar/gobiernoabierto](http://www.santafe.gob.ar/gobiernoabierto)).

### **VI.2.2. Regímenes de información federal a los cuales la Provincia de Santa Fe se encuentra adherida.**

- a. Registro Único Tributario (RUT):

Este Registro Único Tributario - Padrón Federal (RUT), basado en la tecnología Blockchain e Implementado en Argentina a través de las RG (AFIP) 4624/2019 y RG (COMARB) 5/2019 ya se ha descrito en capítulos anteriores y se detalló cuáles de las provincias analizadas comparativamente en este estudio se encuentran adheridas este y los demás regímenes de información enumerados en esta sección.

b. SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias): Tanto local como Convenio multilateral.

c. SIRCAR (Sistema de Recaudación y Control de Agentes de Recaudación)

d. SIRPEI (Sistema del Régimen de Percepciones de Importaciones)

c. SIFERE Sistema Federal de Recaudación

### **VI.2.3. Incorporaciones al Régimen Tributario de la Provincia de Santa Fe**

Además de las cuestiones de fondo en torno a las innovaciones tecnológica adoptadas por la provincia de Santa Fe en su marco regulatorio general, como fundamento de la posterior inclusión en la administración tributaria, existen otras medidas incorporadas para los procedimientos de fiscalización electrónica y otros recursos tecnológicos en el control de las obligaciones tributarias directamente en el régimen impositivo provincial.

#### ***A) DECLARACIÓN JURADA WEB PARA CONTRIBUYENTES LOCALES.***

Esta declaración web se encuentra aprobada por medio de la Resolución General de la Administración Provincial de Impuestos (API) N° 0025/2021 y está vigente desde el 28/04/2021.

El fundamento de esta medida, al igual que en el resto de las legislaciones provinciales comparadas y la nacional, es incorporar los recursos tecnológicos disponibles para agilizar, facilitar, simplificar y asegurar a los sujetos obligados el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Mediante este aplicativo, se permite a los contribuyentes locales del régimen general realizar la presentación y pago de declaraciones juradas mensuales, y la presentación de las DDJJ Anuales. Se encuentra prevista para los contribuyentes locales del impuesto sobre los Ingresos Brutos habilitados para su uso.

## B) DOMICILIO ELECTRÓNICO.

El requisito del domicilio electrónico constituye un elemento importante en el esquema de fiscalización electrónica, en ese sentido el Código Tributario en su **Título Cuarto. Capítulo I “Domicilio fiscal”** Artículo 29 a 34. Luego de definir y regular la noción de “Domicilio Fiscal”, *Introduce el concepto de “Domicilio Electrónico” y el ámbito de su validez.*

Este texto fue incorporado en el Código a través de la modificación de la Ley 13875, mediante su art. 58 – publicada en el B.O. 28/12/201.

Expresa el artículo 34 acerca de este domicilio *“Su constitución, su implementación, funcionamiento y/o cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Provincial de Impuestos, quien deberá evaluar que se cumplan las condiciones antes expuestas y la viabilidad de su implementación tecnológica con relación a los contribuyentes y/o responsables.”*

En relación al domicilio fiscal electrónico si bien la reglamentación fue propuesta por expte se ha manifestado que *“faltaría la definición del desarrollo informático”*. Por lo tanto se encuentra legislado pero no operativo hasta el momento.

### **VI.2.4. Estado actual de la implementación de herramientas digitales**

Teniendo en cuenta lo detallado anteriormente se debe remarcar que la provincia no cuenta con un marco regulatorio suficiente para la implementación sostenida y seria de herramientas digitales en la gestión tributaria, en comparación con las demás provincias analizadas. Aún carece de algunos instrumentos normativos de base para el régimen tributario, circunstancias y propuestas que se analizan, por una cuestión de orden metodológico, en el siguiente título de este trabajo.

## **VII. TAREA VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **VII.1. Introducción**

A lo largo del desarrollo de este trabajo de investigación, se fueron ejecutando una serie de tareas para realizar un abordaje a la fiscalización electrónica y a otros recursos de contralor en la Provincia de Santa Fe. En pos de esta finalidad, se comenzó por realizar un relevamiento de los distintos medios de fiscalización existentes en el mundo previos a los mecanismos electrónicos y digitales. Consecuentemente, se prosiguió con un análisis de las distintas tecnologías disponibles en la actualidad con el potencial de contribuir a la fiscalización de los sujetos obligados por medios electrónicos, con especial énfasis en cómo podrían utilizarse y en los beneficios que aportarían.

Posteriormente, se continuó con un estudio de la experiencia nacional en fiscalización electrónica, realizando un relevamiento de la normativa pertinente, así como también se profundizó en las experiencias de ciertas provincias y/o jurisdicciones que, por los motivos oportunamente expuestos, resultan de especial interés para este trabajo: Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Provincia de Buenos Aires, Provincia de Córdoba y Provincia de Entre Ríos. A continuación, se realizó un análisis similar para la Provincia de Santa Fe, identificando y analizando la normativa provincial que, de manera directa o indirecta, incide en los procesos de fiscalización, obteniendo así una evaluación del estado actual del sistema impositivo provincial en cuanto a la fiscalización electrónica y el uso de herramientas digitales por parte de la Administración Provincial de Impuestos.

Se exponen a continuación, con un criterio preeminentemente normativo/jurídico, las observaciones, conclusiones y propuestas a las que se han arribado una vez desarrolladas las actividades antes mencionadas, constituyendo esta última tarea el cierre del trabajo realizado.

### **VII.2. Análisis sobre el trabajo realizado. Conclusiones generales**

El financiamiento del Estado es una cuestión de importancia trascendental, tanto en el nivel nacional como en el provincial y municipal, dado que es a partir de la obtención de recursos del sector privado que el sector público puede afrontar las erogaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines.

El aumento en el gasto público, derivado de un incremento en las funciones del Estado y también de decisiones políticas sostenidas en el tiempo, ha producido consecuentemente una mayor presión tributaria sobre los contribuyentes. Sin embargo, la recaudación nunca ha logrado ser suficiente ya que las necesidades son infinitas mientras que los recursos económicos son escasos.

En pos de lograr un mayor ingreso en las arcas públicas, a lo largo del tiempo se han producido constantes modificaciones en los modos de percepción de los ingresos y en la estructura y gestión de los agentes de recaudación, posteriormente devenidos en las actuales Administraciones Tributarias.

Es así que se ha transitado desde los orígenes de la fiscalización y recaudación de tributos en la edad antigua, en los que ciertos agentes recaudadores privados o arrendatarios adelantaban el ingreso a la autoridad imperante y luego se ocupaban de cobrárselo de los súbditos, luego se pasó por un sistema de recaudación basado en el feudo en la edad media, para desembocar a partir del siglo XV en el surgimiento de las naciones-estado, las cuales posteriormente evolucionaron en los Estados modernos que se conocen actualmente, con una estructura burocrática con funciones claramente definidas, dentro de las cuales se encuentran las de recaudación, verificación y fiscalización, actualmente a cargo de las Administraciones Tributarias.

Estas instituciones cuentan desde hace tiempo con diversos métodos de contralor que requieren un uso muy bajo y básico de recursos tecnológicos. Entre los más tradicionales se encuentran las citaciones, las verificaciones y las inspecciones.

Más allá de las bondades de estos mecanismos, el contexto imperante mundialmente de revolución tecnológica ha creado nuevas oportunidades, modelos de negocios y desafíos, y dichos cambios no pueden ser inobservados por las Administraciones Tributarias. Es por ello que surge la necesidad de una mayor eficiencia en la gestión, con su consecuente ahorro de costos y tiempos para ambas partes de la relación jurídica-tributaria, todo lo cual es posible mediante el uso intensivo de recursos informáticos y medios virtuales, los cuales no excluyen a los métodos tradicionales, sino que los vuelven más eficientes y/o complementan.

La limitación de los métodos tradicionales y la necesidad de adoptar medios informáticos quedó especialmente evidenciada durante la reciente emergencia sanitaria que atravesó el país (y el mundo) durante la pandemia de COVID en el año 2020, impidiendo el traslado y contacto físico entre las personas, con sus consecuentes efectos en la actividad económica en general y en la recaudación tributaria.

Como se expuso oportunamente al analizar las posibles tecnologías que permitirían una fiscalización electrónica más eficiente, eficaz y transparente (blockchain, big data e inteligencia artificial), existe una tendencia internacional, principalmente en los países más desarrollados, a valerse cada vez en mayor proporción de los últimos avances tecnológicos en las Administraciones Tributarias.

En la misma sintonía, del estudio de la experiencia nacional y de las demás jurisdicciones especialmente seleccionadas para este trabajo, surge que en Argentina este proceso de adopción de nuevas tecnologías y medios virtuales ya se ha iniciado.

Empero, la Provincia de Santa Fe en general y la Administración Provincial de Impuestos (API) en particular, se encuentran atrasadas en este aspecto, siendo necesarias modificaciones tanto de carácter normativo como en términos técnico-tecnológicos, con su consecuente impacto en la estructura organizativa de las instituciones y en sus procedimientos internos. Algunas de estas cuestiones, así como sus posibles inconvenientes, se analizan en los puntos siguientes.

### **VII.3. Propuestas y aspectos que merecen una atención especial. Conclusiones particulares**

En razón de la importancia crucial que representan para la implementación del instituto de la fiscalización electrónica y de ser consideradas las primeras medidas que deben llevarse a cabo para lograr tal objetivo, se detallan a continuación ciertos aspectos particulares que ameritan un análisis más detallado.

#### **VII.3.1. Sitio web institucional**

Al momento de realizado este trabajo, la Administración Provincial de Impuestos de Santa Fe (API) no cuenta con un sitio web institucional propio. En el actual contexto de digitalización de las Administraciones Tributarias, esto resulta sumamente necesario; parece poco probable que una institución que no cuenta con un sitio web propio se encuentre en vías de incorporar las últimas tecnologías potencialmente aplicables a sus funciones (blockchain, big data, etc).

Existen varios motivos por los cuales se aconseja que API cree un sitio web propio, entre los que se destacan:

- Accesibilidad: la gran adopción de internet en los últimos años hace que la información publicada en un sitio web sea accesible las 24 horas del día, todos los días del año, sin importar la ubicación geográfica de quienes quieran acceder a ella;
- Transparencia y seguridad: un sitio web sirve como un medio de comunicación centralizado para toda comunicación oficial que desee realizar el fisco. Esto, a su vez, implica que los responsables puedan confiar en la información que allí se encuentre. Por ejemplo, cambios en la fecha de vencimientos de impuestos, incorporación de un nuevo medio de pago, exenciones vigentes;
- Asistencia al contribuyente: el sitio web podría incluir una sección de consultas frecuentes, normativa vigente, un asistente virtual disponible a toda hora, información de contacto oficial (teléfono, correo electrónico, dirección física), así como la posibilidad de gestionar turnos para atención presencial;

- Nuevos servicios web: posibilidad de consultar estado de deuda, cálculo de intereses, presentar declaraciones juradas y pagar los tributos que correspondiere en un único sitio, acceder a planes de pago y moratorias vigentes, entre otros;
- Mejora de la imagen institucional, dando mayor seriedad a API al presentarse de manera oficial frente a quienes visiten su sitio web, con la posibilidad de ofrecer una interfaz profesional y amigable para los usuarios

En términos generales, incorporar un sitio web propio es una medida indispensable en el contexto actual, aportando ventajas tanto para la Administración como para los contribuyentes, tales como mejores servicios, transparencia, seguridad, eficiencia y aumento del nivel de cumplimiento de los obligados.

### **VII.3.2. Domicilio Fiscal Electrónico**

El domicilio de una persona es aquel que la ley instituye como su asiento a los fines de la producción de determinados efectos jurídicos. En el ámbito tributario en particular, dichos efectos hacen referencia principalmente a la determinación de la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria, al cumplimiento de las obligaciones resultantes y la comunicación de distintas notificaciones.

Una consecuencia de la relación jurídica tributaria consiste en la necesidad de la Administración de contar con una determinada localización del administrado para poder realizar válidamente las notificaciones. De allí la relevancia, tanto su efectiva determinación como su eventual modificación.

El domicilio fiscal se encuentra regulado en el Código Fiscal de Santa Fe en el Libro Primero: Parte General, Título Cuarto: Domicilio Fiscal y Notificaciones. En los Arts. 29 y 30 se establece la obligación de los contribuyentes y responsables de constituir un domicilio fiscal y los criterios para hacerlo. El Art. 34, por su parte, define al domicilio fiscal electrónico como “sitio informático seguro, personalizado y válido, registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza”. Aclara, a su vez, que dicho domicilio producirá los efectos del domicilio fiscal así constituido, siendo válidas todas las notificaciones allí realizadas.

En la era digital, los beneficios del domicilio fiscal electrónico son evidentes, entre los cuales se resaltan:

- Ahorro de tiempo, al permitir a los responsables recibir y responder, de manera inmediata, comunicaciones y requerimientos, sin necesidad de desplazarse físicamente;

- Ahorro de costos, ya que no requiere traslado, ni personal dedicado a la entrega de notificaciones ni a la recepción de sus respuestas;
- Simplicidad, agilidad y accesibilidad, ya que sólo se necesita de acceso a internet para acceder a las comunicaciones;
- Impacto ambiental positivo, al eliminar la necesidad de traslados, con el consiguiente ahorro de combustibles y contaminación, de imprimir papel, ahorro de energía por la no utilización de impresoras

En el marco de una fiscalización electrónica, resulta lógico y necesario que las comunicaciones, intimaciones y requerimientos realizados por el organismo recaudador, así como las respuestas y evidencias aportadas por los responsables, sean realizadas también de manera electrónica.

Un aspecto que debe ser tenido en cuenta en este tema es el de la seguridad; las comunicaciones tienen que llegar fehacientemente a destino y debe poder verificarse que el remitente es quien dice serlo. Al respecto, resultan oportunas las medidas previstas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, mencionadas en el desarrollo de la tarea 4, en cuanto al uso de certificados digitales para confirmar la identidad del usuario, y en cuanto a la firma digital, para garantizar la autenticidad e integridad de la comunicación.

A pesar de lo expuesto anteriormente, y más allá de estar previsto en el Código Fiscal, actualmente en la Provincia de Santa Fe no se encuentra operativo el domicilio fiscal electrónico. Resulta evidente que este es uno de los puntos indispensables que deben ser solucionados en pos de mejorar el funcionamiento de los procesos de API y de poder llevar adelante una fiscalización electrónica de manera eficaz y eficiente.

### **VII.3.3. Utilización de nuevas tecnologías**

Como fue señalado durante el desarrollo de la Tarea II, el contexto de constante revolución tecnológica existente desde hace ya varias décadas ha tenido un fuerte impacto en la vida diaria de la población, en la manera de relacionarse, de hacer negocios y ha posibilitado nuevas actividades económicas.

Al mismo tiempo que los avances tecnológicos crean nuevas oportunidades surgen también nuevos desafíos a ser afrontados por las autoridades, entre ellas las Administraciones Tributarias, quienes no pueden permanecer ajenas a esta situación.

De todas las herramientas innovadoras disponibles en la actualidad de las cuales la Administración Provincial de Impuestos (API) podría valerse, tres han sido seleccionadas por su especial aptitud para contribuir a la función de fiscalización electrónica:



- *blockchain*, en tanto registro transparente e inmutable de información;
- *big data*: conjunto o combinaciones de conjuntos de datos que, debido a su tamaño y complejidad, no pueden ser tratados mediante herramientas tradicionales;
- *inteligencia artificial*, tecnología que potencialmente permite realizar tareas de manera similar a la cual lo haría un ser humano

Entre los muchos beneficios por los cuales sería deseable que API incorpore estas tecnologías se destacan los siguientes:

- Transparencia, dado que todo el proceso de fiscalización queda debidamente asentado en registros digitales que no pueden ser adulterados;
- Reducción de costos, debido a la reducción de la intervención humana en el proceso fiscalizador y a la comunicación entre las partes por medios electrónicos, eliminando así el uso de papel, correo, teléfono, etc;
- Eficiencia, debido a la automatización de diversas tareas relacionadas a la fiscalización, disminuyendo el margen de error así como los tiempos necesarios para recolectar y procesar datos, liberando así recursos para otras funciones;
- Aumento del grado de cumplimiento, en razón de que los obligados perciben un mayor riesgo de que sus infracciones sean detectadas, como así también debido a que un mayor grado de transparencia incentiva el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y demás responsables

Otra razón para utilizar estas tecnologías es que dicho uso puede ser simultáneo al de otras herramientas ya analizadas, tales como factura electrónica, smart contracts o contratos inteligentes, criptomonedas, asistentes virtuales, algoritmos de clasificación de contribuyentes, machine learning, entre otros.

Resulta oportuno destacar que, si bien las recomendaciones y observaciones realizadas a lo largo de este trabajo se encuentran dirigidas específicamente al fisco de Santa Fe, las mismas resultan válidas para Administraciones Tributarias de distintos lugares del mundo. Esto es así debido a que el mencionado contexto de revolución tecnológica y digitalización de las instituciones no es un fenómeno local sino global.

Como ejemplo de lo expresado anteriormente, se cita lo señalado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) “Las tendencias

actuales de la administración tributaria digital en Europa están relacionadas con el uso de la tecnología para mejorar los sistemas y procesos, mejorar la experiencia del contribuyente al interactuar con la administración tributaria y racionalizar los recursos (poder hacer más con menos). La atención se centra en mejorar los servicios electrónicos (utilizar las TI para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias), desarrollar el cumplimiento electrónico (hacer que el cumplimiento sea en tiempo real y utilizar la tecnología para identificar e inspeccionar a los contribuyentes/transacciones de alto riesgo) y mejorar la recaudación de ingresos mediante herramientas digitales”.<sup>42</sup>

En definitiva, se considera que los incentivos para implementar las tecnologías analizadas en este trabajo en el marco del desarrollo de un proceso de fiscalización electrónica son considerables y que los beneficios que esto generaría, tanto para la Administración Provincial de Impuestos (API) como para los contribuyentes, superan ampliamente los costos que su puesta en marcha podrían implicar.

#### **VII.3.4. Cuestiones normativas**

Dado el marco actual en la Provincia de Santa Fe de la fiscalización en general, y de la fiscalización electrónica en particular, el cual fue evaluado en el desarrollo de la Tarea V, resulta evidente que las demás jurisdicciones estudiadas cuentan con normas de carácter tanto general como específico que inciden en cuestiones relativas a la fiscalización, mientras que nuestra provincia carece de ellas.

##### **VII.3.4.1. Ley de Simplificación y Modernización de la Administración Pública**

En primer lugar, a diferencia de las jurisdicciones oportunamente analizadas, Santa Fe no cuenta con una norma de carácter general sobre Modernización y Simplificación de la Administración Pública. Este tipo de ley provee un marco normativo integral que abarca a las distintas instituciones que conforman la Administración Pública, con el fin de sentar las bases para lograr una gestión pública de calidad, brindando así a los ciudadanos servicios y bienes públicos de manera equitativa y transparente.

Una norma de tales características debería también fijar entre sus objetivos la adopción de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en todos los organismos alcanzados por sus disposiciones, en pos de lograr una pronta respuesta a las solicitudes de los ciudadanos y una gestión eficiente de los recursos públicos.

---

<sup>42</sup> OECD (2023), Apoyo a la digitalización de las administraciones tributarias de los países en desarrollo, OECD, París, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/apoyo-a-la-digitalizacion-de-las-administraciones-tributarias-de-los-paises-en-desarrollo.pdf>.

Algunos de los instrumentos que deberían considerarse en este proceso de modernización son:

- Expedientes digitales;
- Domicilio electrónico;
- Audiencias virtuales;
- Gestión a distancia;
- Identidad digital y firma electrónica;
- Intercambio de datos entre las distintas instituciones alcanzadas por la ley

A su vez, la norma debería incluir diversos preceptos tendientes al control del cumplimiento de los objetivos allí planteados, así como canales de asesoramiento técnico y asistencia para los organismos públicos y para sus funcionarios y empleados.

Contar con una norma integral de estas características proveería a la Administración Provincial de Impuestos (API) de un marco general para que luego pueda avanzar en la implementación de medidas específicas tendientes a implementar la fiscalización electrónica y todas las herramientas de contralor digital disponibles en general.

#### **VII.3.4.2. Resolución General de API - Procedimiento de Fiscalización Electrónica**

En segundo lugar, API no posee una resolución general que regule el procedimiento de fiscalización electrónica de los contribuyentes y demás responsables. Como se expuso en el punto anterior, idealmente esto debería hacerse luego de contar con una ley de modernización y simplificación en Santa Fe, la cual establecería una guía general para la sanción de una Resolución General por parte de API.

En esta resolución deberían preverse, como mínimo, los siguientes puntos: 1) Inicio del procedimiento, mediante la notificación al contribuyente; 2) Plazo de contestación; 3) Información sobre las inconsistencias u omisiones observadas por el fisco; 4) Opciones que posee el sujeto fiscalizado (reconocimiento total o parcial o desconocimiento de la pretensión fisco).

Al momento de elaborarse esta Resolución General, existen ciertos aspectos potencialmente conflictivos que deberían considerarse para asegurar que API no exceda sus atribuciones, para que la norma creada no colisione con otras de igual o

mayor jerarquía y que al mismo tiempo, siga la tendencia nacional y de las demás jurisdicciones en la materia, todo esto en pos de sancionar una norma moderna y en armonía con el régimen tributario vigente.

Uno de los puntos que, en base a las experiencias nacionales y provinciales, aparece como conflictivo es el del carácter que se le otorga a la información ofrecida por el fisco; otorgarle el carácter de declaración jurada, como sucede en otras jurisdicciones, podría afectar el principio de no autoincriminación. Los plazos para efectuar las contestaciones a los requerimientos del fisco deben ser razonables y acordes a la Ley de Procedimiento Fiscal 11.683, permitiendo al sujeto fiscalizado aportar las pruebas que considere oportunas, asegurando así su debido derecho a defensa.

Otro aspecto importante que no puede ser inobservado es el de la limitación de los datos requeridos al fiscalizado, los cuales deben circunscribirse a los relativos al hecho imponible en cuestión, dejando de lado datos privados o que no sean de relevancia fiscal.

Por otro lado, debe tenerse especial cuidado en no establecer, de manera explícita ni implícita, sanciones no contempladas en la Ley 11.683 ni en ninguna otra norma de jerarquía superior; hacerlo implicaría violar el principio de legalidad en materia penal, con las graves consecuencias jurídicas que ello implicaría. Por último, es necesario también asegurar que la fiscalización electrónica no ponga a los sujetos fiscalizados en situación desfavorable respecto a aquellos que sean fiscalizados de manera tradicional, respetando así el principio de no discriminación.

En suma, existen varias cuestiones potencialmente conflictivas que deben ser observadas previo a la sanción de una Resolución General. Si bien la fiscalización electrónica representa un instituto que permitiría una recaudación más eficiente y transparente, es menester tener presente que los contribuyentes y demás sujetos obligados cuentan con derechos y garantías que deben ser respetados en un proceso de fiscalización.

#### **VII.3.4.3. Unidad de Inteligencia Fiscal**

Finalmente, las dinámicas socio-económicas actuales, las cuales presentan cada vez una mayor complejidad en las operaciones y transacciones económicas, debido a los nuevos modelos de negocios existentes y también a las crecientes planificaciones fiscales agresivas por parte de los contribuyentes y demás responsables, entendiendo como tales a diversas estrategias destinadas a reducir al máximo posible el tributo a pagar, han derivado en la creación de unidades o direcciones de Inteligencia Fiscal.

Esto obedece a la necesidad de que las Administraciones Tributarias sean dotadas de las más modernas herramientas y técnicas de contralor para acompañar los citados cambios socio-económicos.

La función principal que desarrollan estas unidades es la de planificar y ejecutar las políticas y procesos de verificación y fiscalización de los tributos, mediante el uso de modelos avanzados para la prevención y detección de la evasión y las maniobras de elusión.

En concordancia con el contexto descrito, en la vecina Provincia de Córdoba, la cual al igual que Santa Fe integra la Región Centro, se ha creado una Dirección de Inteligencia Fiscal. A pesar de compartir un entorno de características similares, en la Provincia de Santa Fe no se cuenta con una unidad de estas características.

En razón de los motivos expuestos, sería aconsejable dotar a API de los más modernos instrumentos, recursos y medios que la inteligencia fiscal puede aportar en los procesos de fiscalización; esto permitiría contar en la Provincia de Santa Fe con una Administración Tributaria eficiente y moderna, adaptada a la realidad del Siglo XXI, capaz de hacer frente a las necesidades y desafíos que los avances tecnológicos, sociales y económicos plantean.

#### **VII.4. Observaciones finales**

- A pesar de que se ha intentado presentar las propuestas tendientes a la adopción de la fiscalización electrónica en la Provincia de Santa Fe de modo lógico y cronológico, en cuanto al orden en que tales modificaciones deberían realizarse, debe quedar en claro que plantear una estrategia integral de modernización que posibilite la ejecución de la citada fiscalización electrónica no se limita a una simple lista de pasos a seguir;
- Del análisis efectuado al estudiar las experiencias de otras jurisdicciones surge que tanto la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como la Provincia de Córdoba, en razón de su modernidad y de sus características similares respectivamente, representan los modelos más idóneos a seguir para efectuar las modificaciones propuestas en esta tarea;
- Si bien el objeto de estudio del presente trabajo es la fiscalización electrónica, y allí se han centrado las tareas desarrolladas, es importante destacar que la misma forma parte de un proceso aún más amplio: la modernización y digitalización de la Administración Pública en general, y de la Administración Provincial de Impuestos en particular;
- Dado el contexto de constante revolución tecnológica imperante y los cambios socio-económicos que se vienen sucediendo, cada vez más profundos y

sofisticados, la introducción de las últimas tecnologías y técnicas de fiscalización y control disponibles en la gestión de la Administración Provincial de Impuestos (API) es de importancia trascendental; esto aportaría beneficios en términos de celeridad, eficiencia y transparencia tanto al fisco como a los contribuyentes y demás responsables.

## VIII. BIBLIOGRAFÍA

- Acevedo, Rodolfo, "La auditoría digital en la mira de la Administración Tributaria", Buenos Aires (2018)
- Alurralde, A. M., "Sinopsis de derecho tributario provincial", Rosario, ed. Juris. 2005.
- Asociación de Bancos Argentinos (ADEBA), (02/08/2022), "Impacto de los impuestos sobre el costo del financiamiento en Argentina". Disponible online en <https://www.adeba.com.ar/impacto-de-los-impuestos-sobre-el-costo-del-financiamiento-en-argentina/>
- BBVA, "Claves para entender la tecnología blockchain". Disponible online en <https://www.bbva.com/es/claves-para-entender-la-tecnologia-blockchain/>
- Bello, Alberto M. Límites al accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos. <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2020/07/L%C3%8DMITES-AL-ACCIONAR-FISCAL-A-LA-LUZ-DE-PRINCIPIOS-CONSTITUCIONALES-Y-RECURSOS-A.-Bello.pdf>
- Bitcoin Argentina, "¿Qué es blockchain?". Disponible online en <https://bitcoinargentina.org/que-es-blockchain/>
- Caranta, Martín R Nueva fiscalización electrónica (SiACE), los mismos vicios ámbito.com <https://www.ambito.com/novedades-fiscales/nueva-fiscalizacion-electronica-siace-los-mismos-vicios-n5744256>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT "50 años del quehacer tributario latinoamericano", CIAT, Panamá, 2017.
- Chain Analysis, "The 2022 Global Crypto Adoption Index: Emerging Markets Lead in Grassroots Adoption, China Remains Active Despite Ban, and Crypto Fundamentals Appear Healthy" (2022)
- Collosa, Alfredo "Fiscalizaciones simultáneas: Una forma de cooperación entre Administraciones Tributarias que debería potenciarse", CIAT, marzo de 2021. Disponible en <https://www.ciat.org/ciatblog-fiscalizaciones-simultaneas-una-forma-de-cooperacion-entre-administraciones-tributarias-que-deberia-potenciarse/>
- Collosa, Alfredo (14/06/2021), "Blockchain en las administraciones tributarias". Disponible online en <https://www.ciat.org/blockchain-en-las-administraciones-tributarias/#:~:text=Su%20objetivo%20es%20brindar%20m%C3%A1s,saludable%20y%20justo%5B10%5D>

- Collosa, Alfredo (21/09/2020), "Inteligencia artificial en Administraciones Tributarias Beneficios/Riesgos". Disponible online en <https://www.mercojuris.com/34868/inteligencia-artificial-en-administraciones-tributarias-%E2%80%93-beneficios-riesgos-%E2%80%93-dr-alfredo-collosa/>
  
- Cozzo Villafañe, Patricia A. Los trámites on line. Procesos electrónicos y el derecho de defensa. en <http://www.tributariolocal.com.ar/PDFs/TRAMITESWEBYELDERECHODEDEFENSADELCONTRIBUYENTE.pdf>
  
- Cripto 247 (06/03/2020), "China implementa la facturación blockchain". Disponible online en <https://www.cripto247.com/comunidad-cripto/beijing-implementara-facturacion-blockchain-188669>
  
- Distéfano, Bárbara (12/08/2022), "Buenos Aires prepara sistema de identidad en blockchains". Disponible online en <https://www.criptonoticias.com/comunidad/adopcion/buenos-aires-prepara-sistema-identidad-blockchains/>
  
- Dulaney, Chelsey (30/09/2019), "EU inches toward blockchain in fight against VAT fraud". Disponible online en <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/eu-inches-toward-blockchain-in-fight-against-vat-fraud-1>
  
- El Economista (11/08/2022), "Estamos incorporando la tecnología blockchain y el uso de criptomonedas a la administración pública". Disponible online en <https://eleconomista.com.ar/politica/estamos-incorporando-tecnologia-blockchain-uso-criptomonedas-administracion-publica-n55394>
  
- El Economista (25/04/2022), "En CABA se podrán pagar impuestos con criptomonedas". Disponible online en <https://eleconomista.com.ar/cryptos/en-caba-podran-pagar-impuestos-criptomonedas-n52636>
  
- Fernández de Lis, Santiago y Gouveia, Olga, "Monedas digitales emitidas por bancos centrales: características, opciones, ventajas y desventajas" (2018).
  
- GAO. United States General Accounting Office "Tax Compliance. 1994. TaxPayer Compliance Measurement Program" Statement of Jennie S. Stathis, Director Tax Policy and Administration Issues General Government Division, Washington, 1995.
  
- Garcia Belsunce Horacio A y Diaz Vicente O (Directores) "Historia de la tributación Argentina (1810-2010)" Errepar, Bs. As, 2010.



- Garcia Vizcaíno Catalina "Manual de Derecho Tributario" Abeledo-Perrot, Bs. As, 2017.
- Gavilán, Ignacio (10/03/2021), "Explicabilidad de la Inteligencia Artificial ¿Qué es lo que queremos explicar?". Disponible online en <https://ignaciogavilan.com/explicabilidad-de-la-inteligencia-artificial-que-es-lo-que-queremos-explicar/>
- Giuliani Fonrouge Carlos M "Derecho Financiero" 10ma. Edición Actualizada por Navarrine y Azorei, La Ley, Bs. As., 2011.
- Gomez Teresa y Folco Carlos M. "Procedimiento Tributario" 10 Edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2020.
- Gómez, Teresa OPINIONES SOBRE EL SISTEMA DE ACCIONES DE CONTROL ELECTRÓNICO SEGÚN LA RG (AFIP) 5364 Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) XLIV Junio 2023 EOLDC107900A
- Gonzalez, Darío La Fiscalización de las Grandes Empresas: la estrategia del gato y el ratón o el Modelo de Monitoreo Horizontal (HTM), CIAT, 2010. Disponible en <https://www.ciat.org/ciatblog-la-fiscalizacion-de-las-grandes-empresas-la-estrategia-del-gato-y-el-raton-o-elmodelo-de-monitoreo-horizontal-htm>
- Guillén Torres, Beatriz (04/09/2016), "El verdadero padre de la inteligencia artificial". Disponible online en <https://www.bbvaopenmind.com/tecnologia/inteligencia-artificial/el-verdadero-padre-de-la-inteligencia-artificial/>
- iProUp (26/08/2022), "Cuál es la primera provincia que implementó el pago de impuestos con criptomonedas". Disponible online en <https://www.iproup.com/economia-digital/33883-esta-provincia-permite-el-pago-de-impuestos-con-criptomonedas>
- iProUp (31/10/2022), "Criptomonedas: Argentina cerca de entrar al top 10 de países con mayor uso de divisas digitales". Disponible online en <https://www.iproup.com/economia-digital/35550-argentina-crece-la-adopcion-de-criptomonedas-en-el-pais>
- Jarach Dino "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" Cuarta Edición al cuidado de Roberto Daniel Jarach, Abeledo-Perrot, Bs.As., 2013.
- López, R. (10/03/2020), "Pekín probará una plataforma blockchain para luchar contra las facturas fraudulentas". Disponible online en <https://www.anti-lavadodenedinero.com/pekin-probara-una-plataforma-blockchain-para-luchar-contra-las-facturas-fraudulentas/>

- Maldonado, José (09/02/2023), "Smart contracts: ¿Qué son, cómo funcionan y qué aportan?". Disponible online en <https://academy.bit2me.com/que-son-los-smart-contracts/>
- Maldonado, José (17/07/2015), "¿Qué es blockchain, la tecnología de la cadena de bloques?". Disponible online en <https://academy.bit2me.com/que-es-cadena-de-bloques-blockchain/>
- Moreira, Ada C. "La tributación en el nuevo milenio. Los desafíos jurídicos que presenta la implementación de Blockchain y otras DTLs", Buenos Aires (2019)
  
- Novoa, Eugenia Z., "Los smart contracts como alternativa para la modernización de la recaudación tributaria en Ecuador". Revista Iuris DICTIO N° 26, Quito (2020)
  
- OCDE "El Proyecto BEPS y los países en desarrollo: De la consulta a la participación", OCDE, Noviembre 2014. Disponible en [www.oecd.org/tax/beps-and-developing-countries.htm](http://www.oecd.org/tax/beps-and-developing-countries.htm)
- Oliver Cuello, Rafael, "Big data e inteligencia artificial en la administración tributaria", Revista de Internet, Derecho y Política N°33, Cataluña, 2021
  
- Organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE), "OECD AI Principles overview". Disponible online en <https://oecd.ai/en/ai-principles>
  
- Power Data, "Big Data ¿En qué consiste? Su importancia, desafíos y gobernabilidad". Disponible online en <https://www.powerdata.es/big-data>
  
- PriceWaterhouseCoopers (PWC), "Making sense of bitcoin, cryptocurrency and blockchain". Disponible online en <https://www.pwc.com/us/en/industries/financial-services/fintech/bitcoin-blockchain-cryptocurrency.html>
  
- Reyna, María S. "Auditoría de sistemas computarizados en escenario Blockchain. Aspectos Fiscales", Córdoba (2021)
  
- Ruiz de Castilla Ponce de León Francisco J. "Fiscalización Tributaria". Revista Boliviana de Derecho. 2008; (5):187-197. ISSN: 2070-8157. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=427539905010>
  
- Solé, Roberto (11/07/2021), "CBDC: La digitalización del dinero fiduciario". Disponible online en <https://www.profesionalreview.com/2021/07/11/que-es-cbdc/>
  
- Soler, Osvaldo H. Fiscalización Electrónica Resolución General de la AFIP 3416 en [http://www.estudiosoler.com.ar/\\_2013/fiscalizacion\\_electronica\\_2013.pdf](http://www.estudiosoler.com.ar/_2013/fiscalizacion_electronica_2013.pdf)
  
- Toro, Jonathan (03/05/2021), "Seis países en el mundo ya cuentan con monedas digitales de sus bancos centrales". Disponible online en <https://www.larepublica.co/globoeconomia/seis-paises-en-el-mundo-ya-cuentan-con->

monedas-digitales-de-sus-bancos-centrales-3162921

- Universidad Nacional del Litoral, "¿Qué es la tecnología?". Disponible online en <http://www.unl.edu.ar/ingreso/cursos/cac/21ot/>

- Vanci, Marianella (30/12/2022), "Bitcoin sería moneda de curso legal en paradisíacas islas del Pacífico Sur". Disponible online en <https://www.criptonoticias.com/comunidad/adopcion/bitcoin-moneda-curso-legal-paradisias-islas-pacifico-sur/>

- Villegas, Héctor Belisario "Curso de Finanzas, derecho financiero y Tributario" 9 Ed., Astrea, Buenos Aires, 2005.

- Webber, Max Historia Económica General, Fondo de Cultura Económica, Madrid, 1974.

## IX. ANEXO

**Imagen 1. CBDC vs Bitcoin.**

	CBDC	Bitcoin
Creación	Estados, bancos centrales o empresas	Cualquiera
Desarrollo	Estados, bancos centrales o empresas	Comunidad
Emisión de monedas	Variable según necesidades de los creadores	Fija y predecible
Estructura	Centralizada	Descentralizada
Privacidad	Nula	Muy alta
Accesibilidad	Se requiere permiso	No se requiere permiso
Usabilidad	Podría estar limitada	Ilimitada
Código	Cerrado y solo accesible a autorizados	Abierto y accesible a cualquiera
Trazabilidad	Nula para los usuarios	Total para los usuarios
Censura	Se podría dar	Imposible, la tecnología blockchain lo impide

Fuente: Profesional Review

## Imágen 2: Indicadores socioeconómicos de Santa Fe

Indicador	Periodo	U.M.	Indicador	Part. A nivel nacional
Producto Bruto Geográfico (PBG)	2019	M \$ const	59.798	10,3%
PGB Per cápita	2019	\$ ctes.	521.918	//
Resultado financiero del Sector Público	2020	M \$ ctes.	18.051	//
Stock de deuda provincial (s/ deuda flotante)*	mar-21	M \$ ctes.	43.044	2,6%
Asalariados registrados del sector privado	feb-21	Miles	484,5	8%
Tasa de desempleo aglom. Gran Rosario	IV Trim 2020	%	13,6	//
Tasa de desempleo aglom. Gran Santa Fe	IV Trim 2020	%	7,8	//
Superficie de uso agropecuario y forestal	2018	M ha	10,9	5%
Producción de soja**	2019/20	M Tn	9,4	19%
Molienda de soja	2019/20	M Tn	33,4	88%
Producción de maíz**	2019/20	M Tn	7,4	13%
Producción de trigo**	2019/20	M Tn	4,2	21%
Molienda de trigo	2019/20	M Tn	0,9	14%
Producción de leche	2020	M Lts	2412	22%
Producción de automóviles	2019	Uds.	24378	8%
Exportaciones con origen provincial	2020	M US\$	10.785,10	19,7%
Exportaciones por aduana de origen provincial	2020	M US\$	22.047,40	40,2%

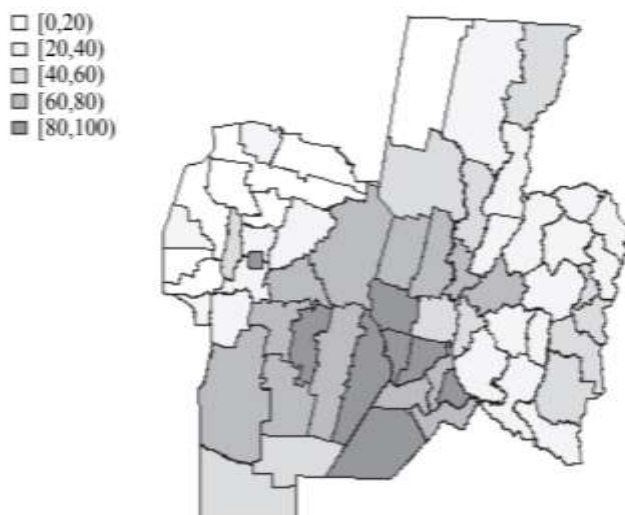
@BCRmercados en base a datos de INDEC, MAGyP, IPEC, Fundación Libertad y Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social

\*Comparación nacional respecto a stock de deuda del conjunto de provincias.

\*\*Los datos se analizan siguiendo las campañas comerciales para cada cultivo.

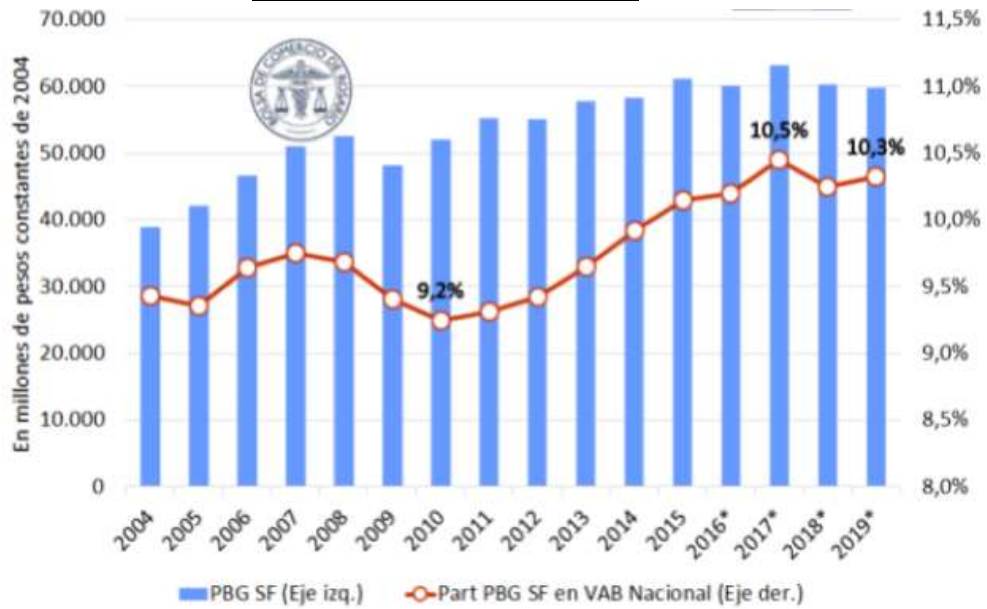
Fuente: Bolsa de Comercio de Rosario

## Imágen 3: Distribución departamental – Región Centro – Año 2010



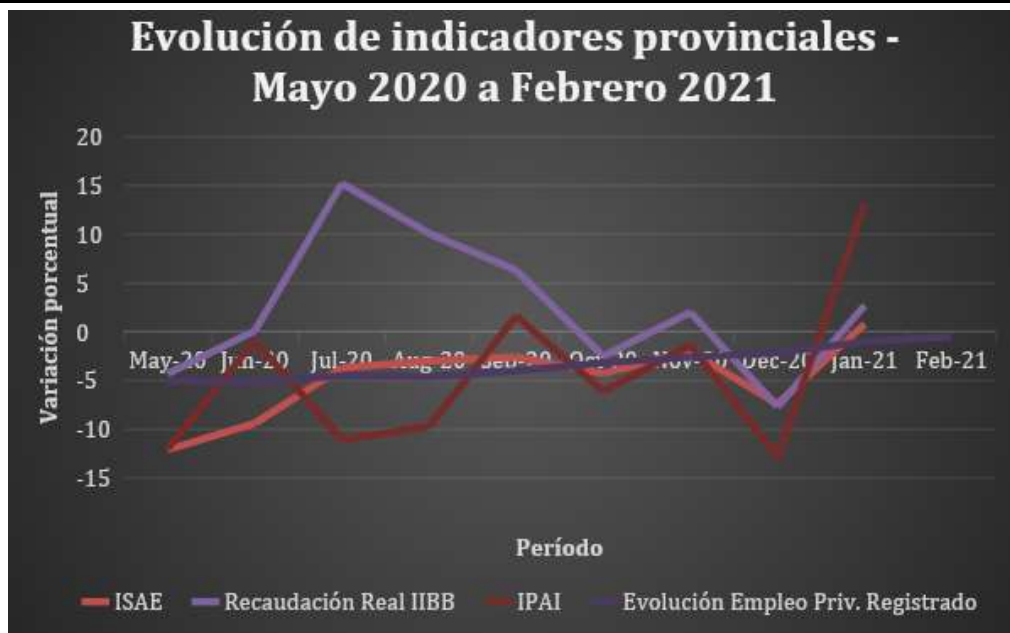
Fuente: Revista Estudios Económicos – N° 70

**Gráfico 1: Evolución del PBG de Santa Fe y participación en el Valor Agregado Bruto Nacional**



Fuente: Bolsa de Comercio de Rosario

**Gráfico 2: Evolución de indicadores provinciales - Mayo 2020 a Febrero 2021**



Fuente: Elaboración propia

**Cuadro 1: Evolución de variables económicas – Mayo/20 a Febrero/21**

Indicador	05/20	06/20	07/20	08/20	09/20	10/20	11/20	12/20	01/21	02/21
ISAE	-12,1	-9,4	-3,7	-3	-2,6	-4,3	-2	-7,4	0,8	
Recaudación Real IIBB	-4,3	0,1	15,2	10,1	6,3	-2,5	2	-7,7	2,7	
IPAI	-12	-0,9	-11,1	-9,7	1,6	-6,1	-1,4	-12,9	13,1	
Evolución Empleo Priv. Registrado	-5	-5,2	-4,5	-4,6	-4	-3,2	-2,6	-2,2	-1	-0,5

Fuente: Elaboración propia en base a cuadros de la Bolsa de Comercio de Rosario

**Cuadro 2: Población total de Argentina por jurisdicción - Año 2022**

Jurisdicción	Total de viviendas particulares	Total de viviendas colectivas	Total de población	Población en viviendas particulares	Población en viviendas colectivas <sup>(1)</sup>	Población en situación de calle (vía pública)
<b>Total</b>	<b>17.780.210</b>	<b>25.501</b>	<b>46.044.703</b>	<b>45.767.858</b>	<b>273.883</b>	<b>2.962</b>
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	1.638.764	1.946	3.120.612	3.092.942	26.767	903
Buenos Aires	6.695.273	6.535	17.569.053	17.450.899	117.193	961
24 Partidos del Gran Buenos Aires	3.714.607	1.383	10.865.182	10.817.508	46.877	797
Resto de partidos de la Provincia de Buenos Aires	2.980.666	5.152	6.703.871	6.633.391	70.316	164
Catamarca	158.989	449	429.556	427.415	2.139	2
Chaco	401.658	443	1.142.963	1.137.027	5.877	59
Chubut	236.010	1.123	603.120	599.568	3.508	44
Córdoba	1.630.356	3.548	3.978.984	3.946.235	32.658	91
Corrientes	406.480	555	1.197.553	1.195.538	1.977	38
Entre Ríos	559.398	1.159	1.426.426	1.416.324	9.963	139
Formosa	212.941	232	606.041	604.278	1.763	///
Jujuy	276.222	326	797.955	797.009	864	82
La Pampa	163.805	437	366.022	364.556	1.462	4
La Rioja	149.910	272	384.607	383.128	1.479	///
Mendoza	708.354	1.744	2.014.533	2.001.281	13.231	21
Misiones	466.850	652	1.280.960	1.275.142	5.792	26
Neuquén	273.685	392	726.590	723.663	2.920	7
Río Negro	295.502	910	762.067	758.001	4.066	///
Salta	478.433	766	1.440.672	1.431.838	8.590	244
San Juan	265.047	387	818.234	814.856	3.357	21
San Luis	201.271	339	540.905	539.868	1.033	4
Santa Cruz	131.395	486	333.473	331.707	1.766	///
Santa Fe	1.458.652	1.928	3.556.522	3.535.792	20.521	209
Santiago del Estero	348.705	353	1.054.028	1.050.218	3.760	50
Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur <sup>(2)</sup>	67.091	137	190.641	189.785	856	///
Tucumán	555.419	382	1.703.186	1.700.788	2.341	57

<sup>(1)</sup> Incluye la población en situación de calle censada en refugios o paradores.

<sup>(2)</sup> Las islas Malvinas, Georgias del Sur, Sandwich del Sur y los espacios marítimos circundantes forman parte integrante del territorio nacional argentino. Debido a que dichos territorios se encuentran sometidos a la ocupación ilegal del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República Argentina se vio impedida de llevar a cabo el Censo 2022 en esa área. Estas islas pertenecen al departamento Islas del Atlántico Sur. Del departamento Antártida Argentina fueron censadas las bases antárticas permanentes que pertenecen a la República Argentina.

Fuente: INDEC



**Cuadro 3: Población de Santa Fe por departamento - Año 2022**

Departamento	Total <sup>(1)</sup>	Sexo		
		Mujer / Femenino	Varón / Masculino	X / Ninguna de las anteriores
<b>Total</b>	<b>3.536.001</b>	<b>1.833.015</b>	<b>1.702.342</b>	<b>644</b>
Belgrano	48.693	24.641	24.037	15
Caseros	87.471	45.012	42.450	9
Castellanos	192.517	98.340	94.162	15
Constitución	93.597	48.038	45.535	24
Garay	24.853	12.554	12.287	12
General López	204.128	104.812	99.301	15
General Obligado	197.544	101.501	95.997	46
Iriondo	74.132	38.104	36.012	16
La Capital	570.732	299.470	271.096	166
Las Colonias	116.020	59.086	56.928	6
9 de Julio	31.371	15.877	15.494	-
Rosario	1.334.636	698.548	635.868	220
San Cristóbal	72.574	37.046	35.515	13
San Javier	33.936	17.293	16.639	4
San Jerónimo	84.189	43.174	40.987	28
San Justo	47.061	24.141	22.918	2
San Lorenzo	196.568	100.866	95.673	29
San Martín	69.426	35.425	33.986	15
Vera	56.553	29.087	27.457	9

<sup>(1)</sup> Incluye la población en situación de calle censada en la vía pública.

Fuente: INDEC

**Cuadro 4: Hogares con acceso a bienes y servicios de las TIC - Cuarto trimestre 2021**

Aglomerado	Computadora			Internet		
	Sí	No	Ns/Nr	Sí	No	Ns/Nr
<b>Gran Santa Fe</b>	61,30%	38,60%	0,1%	87,90%	12,00%	0,1%
<b>Gran Rosario</b>	57,00%	43,01%	-	79,00%	21,00%	-
<b>San Nicolás - Villa Constitución</b>	50,80%	49,20%	-	80,10%	19,90%	-

Fuente: Elaboración propia en base a la EPH del INDEC

**Cuadro 5: Población de 4 años y más en hogares, por utilización de bienes y servicios de las TIC – Cuarto trimestre 2021**

Aglomerado	INTERNET			COMPUTADORA			CELULAR		
	Sí	No	Ns/Nr	Sí	No	Ns/Nr	Sí	No	Ns/Nr
<b>Gran Santa Fe</b>	80,40 %	19,60 %	-	44,90%	55,10 %	-	83,60 %	16,40%	-
<b>Gran Rosario</b>	80,00 %	20,00 %	-	39,80%	60,10 %	0,1 %	90,20 %	9,80%	-
<b>San Nicolás - Villa Constitución</b>	83,60 %	16,40 %	-	28,60%	70,90 %	0,5 %	87,10 %	12,90%	-

Fuente: Elaboración propia en base a la EPH del INDEC



**Cuadro 6: Hogares y población de referencia por aglomerado – Cuarto trimestre 2021**

Aglomerado	Hogares Totales	Población Total	Población de 4 años o más que utilizó:		
			Internet	Computadora	Celular
Gran Santa Fe	178.000	540.000	417.000	233.000	434.000
Gran Rosario	471.000	1.333.000	1.014.000	505.000	1.144.000
San Nicolás - Villa Constitución	67.000	196.000	0	53.000	161.000

Fuente: Elaboración propia en base a la EPH del INDEC

**Cuadro 7: Índice de bancarización – Año 2010**

Provincia	Media	Coefficiente de Variación (%)
Córdoba	43,6	60,4
Entre Ríos	37,8	29,2
Santa Fe	60,8	39,5
<b>Total</b>	<b>47,3</b>	<b>50,7</b>

Fuente: Revista Estudios Económicos – N° 70

**Imagen 4: Población total por jurisdicción.**

Población total por jurisdicción			
Ciudad Autónoma de Buenos Aires	3.120.612	Mendoza	2.014.533
Buenos Aires	17.569.053	Misiones	1.280.960
Catamarca	429.556	Neuquén	726.590
Chaco	1.142.963	Río Negro	762.067
Chubut	603.120	Salta	1.440.672
Córdoba	3.978.984	San Juan	818.234
Corrientes	1.197.553	San Luis	540.905
Entre Ríos	1.426.426	Santa Cruz	333.473
Formosa	606.041	Santa Fe	3.556.522
Jujuy	797.955	Santiago del Estero	1.054.028
La Pampa	366.022	Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur <sup>(2)</sup>	190.641
La Rioja	384.607	Tucumán	1.703.186

Fuente: INDEC. Censo Nacional de Población, Hogares y Viviendas 2022.

**Cuadro 8: Participación de cada jurisdicción en el PIB.**

C.A.B.A	Buenos Aires	Santa Fe	Córdoba	Entre Ríos	Formosa
<b>154.863.803</b>	<b>292.689.868</b>	<b>81.588.690</b>	<b>69.363.739</b>	<b>20.743.409</b>	<b>3.807.057</b>

Fuente: Elaboración propia en base a datos del INDEC.

**Cuadro 9: Adhesión de las provincias a sistemas de información y/o armonización provincial para simplificación y control de sistemas tributarios locales.**

<b>Sistema</b>	<b>CÓRDOBA</b>	<b>ENTRE RÍOS</b>	<b>C.A.B.A.</b>	<b>BUENOS AIRES</b>
<b>Monotributo Unificado</b>	Adherido	Adherido	No adherido	Adherido
<b>RUT</b>	Adherido	Adherido	No adherido	No adherido
<b>SIRCRESB - Convenio Multilateral-</b>	Adherido	Adherido	Adherido	Adherido
<b>SIRCRESB - Local-</b>	Adherido	Adherido	Adherido	No adherido
<b>SIRTAC</b>	Adherido	Adherido	No adherido	No adherido
<b>SIRPEI</b>	Adherido	Adherido	Adherido	Adherido
<b>SIRCAR</b>	Adherido	Adherido	No adherido	No adherido
<b>SIFERE -CM-</b>	Adherido	Adherido	Adherido	Adherido
<b>SIFERE - Alícuota Integrada-</b>	Adherido	No adherido	No adherido	Adherido

Fuente: Elaboración propia.

### Cuadro 10. Resumen recopilación normativa.

NORMA	Nro	Órgano	Materia
Constitución Nacional		Convención constituyente	Constitución Nacional
Decreto	320/2021	P.E. Córdoba	Decreto Reglamentario Código Tributario Provincial de Córdoba
Decreto Nacional	1397	Poder Ejecutivo Nacional	Procedimiento Fiscal
Decreto Nacional	434	Poder Ejecutivo Nacional	Plan de Modernización del Estado
Decreto Nacional	891	Poder Ejecutivo Nacional	Aprobación de las Buenas Prácticas en Materia de Simplificación
Decreto Nacional	618	Poder Ejecutivo	Administración Federal Ingresos Públicos
Decreto Provincial	3133/2017	Poder Ejecutivo Provincial	Procedimiento y gestión administrativa
Decreto Provincial	4481/2014	Poder Ejecutivo Santa Fe	General
Decreto Provincial	3070/19	Poder Ejecutivo Santa Fe	Modernización de la Administración
Ley CABA	3304	Legislatura Ciudad de BsAs	Modernización del Estado
Ley CABA	541	Legislatura Ciudad de BsAs	Código Fiscal
Ley Nacional	11683	Congreso de la Nación	Procedimiento Fiscal
Ley Nacional	16986	Congreso de la Nación	Ley de amparo
Ley Nacional	19549	Congreso de la Nación	Ley de procedimientos administrativos
Ley Nacional	21526	Congreso de la Nación	Ley de Entidades Financieras
Ley Nacional	25326	Congreso de la Nación	Ley de protección de datos personales
Ley Nacional	25506	Congreso de la Nación	Ley de firma digital
Ley Nacional	26854	Congreso de la Nación	Cautelar contra el Estado
Ley Nacional	27430	Congreso de la Nación	Impuestos
Ley Provincial	6006	Legislatura de Córdoba	Código Tributario Provincial de Córdoba
Ley Provincial	10679	Legislatura de Córdoba	Modificaciones al Código Tributario. Organismos de Control
Ley Provincial	10854	Legislatura de Córdoba	Ley Impositiva Anual 2023
Ley Provincial	10853	Legislatura de Córdoba	Modificaciones Código Tributario y otras leyes
Ley Provincial	10678	Ley Provincial	Procedimiento Administrativo
Ley Provincial	5350	Ley Provincial	Procedimiento Administrativo
Ley Provincial	10397	Legislatura Provincia Bs. As.	Código Fiscal
Ley Provincial	10593	Legislatura de Córdoba	Fiscalización electrónica de tributos
Ley Provincial	10724	Legislatura de Córdoba	Fiscalización electrónica de tributos
Ley Provincial	10411	Legislatura de Córdoba	Fiscalización electrónica de tributos
Ley Provincial	10508	Legislatura de Córdoba	Fiscalización electrónica de tributos
Ley Provincial	10593	Legislatura de Córdoba	Fiscalización electrónica de tributos
Ley Provincial	6505	Legislatura de Entre Ríos	Código Fiscal
Ley Provincial	9622	Legislatura de Entre Ríos	Ley Impositiva Anual
Ley Provincial	10425	Legislatura de Entre Ríos	Firma Digital
Ley Provincial	10446	Legislatura de Entre Ríos	Domicilio Electrónico
Ley Provincial	10856	Legislatura de Entre Ríos	IIBB
Ley Provincial	3456	Legislatura de Santa Fe	General
Ley Provincial	3450	Legislatura de Santa Fe	General
Ley Provincial	13875	Legislatura	General
<b>NORMA</b>	<b>Nro</b>	<b>Órgano</b>	<b>Materia</b>
Resolución	28	A.R.B.A.	Fiscalización electrónica de tributos
Resolución	35	A.R.B.A.	Fiscalización electrónica de tributos
Resolución	15	A.R.B.A.	Fiscalización electrónica de tributos
Resolución	33	A.R.B.A.	Fiscalización electrónica de tributos
Resolución General	100	A.F.I.P.	Emisión de comprobantes
Resolución General	1415	A.F.I.P.	Emisión de comprobantes
Resolución General	1702	A.F.I.P.	Emisión de comprobantes
Resolución General	2109	A.F.I.P.	Domicilio Fiscal Electrónico
Resolución General	2574	A.F.I.P.	Domicilio Fiscal Electrónico
Resolución General	3003	A.F.I.P.	Domicilio Fiscal Electrónico
Resolución General	3416	A.F.I.P.	Fiscalización electrónica
Resolución General	3685	A.F.I.P.	Duplicados electrónicos de comprobantes
Resolución General	3832	A.F.I.P.	Estados Administrativos de la C.U.I.T.
Resolución General	3985	A.F.I.P.	Sistema de perfil de riesgo
Resolución General	4026	A.F.I.P.	Datos biométricos
Resolución General	4132	A.F.I.P.	Régimen de control de emisión de comprobantes
Resolución General	4173	A.F.I.P.	Domicilio Fiscal Electrónico
Resolución General	4176	A.F.I.P.	Domicilio Fiscal Electrónico
Resolución General	4280	A.F.I.P.	Domicilio Fiscal Electrónico

Resolución General	4290	A.F.I.P.	Comprobantes electrónicos
Resolución General	4291	A.F.I.P.	Comprobantes electrónicos
Resolución General	4294	A.F.I.P.	Capacidad Económica Financiera
Resolución General	4592	A.F.I.P.	Regímenes de emisión y registración de comprobantes
Resolución General	4624	A.F.I.P.	Sistema Registral
Resolución General	4699	A.F.I.P.	Datos biométricos
Resolución General	4727	A.F.I.P.	Procedimiento. Clave Fiscal
Resolución General	4776	A.F.I.P.	Presentaciones digitales
Resolución General	4851	A.F.I.P.	Fiscalización electrónica
Resolución General	4820	A.F.I.P.	Domicilio Fiscal Electrónico
Resolución General	4997	A.F.I.P.	Clave Fiscal
Resolución General	5126	A.F.I.P.	Presentaciones digitales
Resolución General	5048	A.F.I.P.	Clave Fiscal
Resolución General	5186	A.F.I.P.	Domicilio Fiscal Electrónico
Resolución General	5196	A.F.I.P.	Régimen especial de emisión electrónica
Resolución General	5364	A.F.I.P.	Sistema de acciones de control electrónico
Resolución General	503	A.G.I.P.	Fiscalización electrónica de tributos
Resolución General	267	A.G.I.P.	Domicilio electrónico
Resolución General	62/2010	A.P.I	IIBB
Resolución General	25/2021	A.P.I	DDJJ WEB