

Nuevos relacionamientos entre las sociedades y los fiscos globales en la era de la Inteligencia Artificial

Adolfo Antonio Iriarte Yanicelli¹

1.- Introducción

En las páginas que siguen analizaré los nuevos relacionamientos entre las Administraciones Fiscales globales con las Sociedades en la era de la inteligencia artificial, haciendo hincapié en el uso de las nuevas tecnologías para mejorar el control tributario y la fluidez de las declaraciones de impuestos.

2. ¿Hacia un cambio de paradigmas en las relaciones tributarias?

El Derecho tributario moderno abarca un enfoque integral que promueve el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, subrayando la importancia de la interacción basada en principios de concertación, cooperación, colaboración y *compliance*, entre las sociedades y los fiscos a nivel global y nacional.

En este marco, se intenta ahora configurar una relación de cooperación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes que, de algún modo, podría servir para superar la tensión tradicionalmente existente entre las dos partes de la relación jurídicotributaria. Se trata de reestablecer un clima de mutua confianza entre la Administración y el contribuyente, con frecuencia roto debido a la aparición de conflictos en la interpretación y aplicación de las normas tributarias².

El *Compliance By Design* o cumplimiento por diseño es un proceso de desarrollo de los sistemas de *software* que gestiona un proceso empresarial y comercial, de tal manera que por medio de este tipo de sistemas se determina la capacidad de cumplimiento con las normas específicas, además de los requerimientos específicos de cumplimiento legales estandarizados. Los métodos formales suelen estar involucrados para automatizar la verificación de las reglas de cumplimiento. Sistemas que pueden ser interconectados con la utilización del *Big Data* y las herramientas de inteligencia artificial.

¹ (Doctor en Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Prof. Adjunto Regular a Cargo de la Cátedra C de Derecho tributario y Financiero de la Fac. Der. UNT, Prof. Adjunto a Cargo de Información Pública, Transparencia y Control de la Corrupción. Juez Civil en Cobros y Apremios PJTuc)

² SOLER ROCH, María Teresa (2012). “Tax Administration versus taxpayer - a new deal?”, *World Tax Journal*, vol. 4, nro. 3, ps. 291 y ss. IRIARTE YANICELLI, Adolfo A. (2021), “Las transformaciones de las relaciones tributarias en la era de la inteligencia artificial: ‘La administración tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes y la justicia en la cuarta revolución industrial’”, en Matinata, Jorge S. (dir.), *Tratado de derecho tributario. procedimientos y administración tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2021, t. I, pp. 413-480. Ribes Ribes, Aurora (2020), “La inteligencia artificial al servicio del *compliance* tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nro. 188, octubre - diciembre, 2020, p. 127.

La idea de *Tax Compliance By Design* y *Big Data*, el uso de *inteligencia artificial* y otras *herramientas tecnológicas de la información y comunicación (TIC)*³, tienen una conexión con la idea del “*Towards Seamless Taxation*”³, a los efectos de consolidar un cumplimiento *más aceitado, sin fisuras y fluido* por parte de la Sociedades, solventado en las tecnologías referidas precedentemente, que se puede llegar asociar con el cumplimiento por diseño.

Aplicado el *Compliance by Design* a la tributación obtendríamos lo que suele denominarse como *Tax Compliance by Design* desarrollado en el marco de la OCDE. La idea está referida a un sistema integrado y único, ofreciéndose un sistema que simplifica el control tributario de las sociedades, que reduce costos de cumplimiento, en la gestión impositiva como para las Agencias Tributarias⁵, en las funciones de control de rentas empresariales, tributos corporativos, precios de transferencia, impuesto de sociedades, entre otros.

Resulta destacable que en el año 2020 la Comisión Europea adoptó un ambicioso plan de acción que tuvo como finalidad concebir una fiscalidad más equitativa y sencilla con una mejor adaptación a las tecnologías modernas y emergentes. La normativa tributaria debe promover, al mismo tiempo, el cumplimiento tributario y reducir los costes de cumplimiento. Al mismo tiempo, debe adaptarse el marco fiscal a fin de reflejar mejor las realidades de una economía digitalizada, lo que conlleva la digitalización de la Administración Tributaria⁴.

El informe de la OCDE (2014), *Tax Compliance by Design, Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, indica que las Administraciones Tributarias hace años que han reconocido la importancia de asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas. El problema está dado en que dentro de las Administraciones Tributarias existen recursos limitados. El grueso de los recursos se destina en la fiscalización de las grandes empresas, en fiscalizaciones de naturaleza internacional y en casos complejos.

Si se pudiera lograr, dentro de la gestión tributaria, tener controladas a las empresas grandes (*multinacionales*) con esquemas a los que nos hemos referido (*Compliance tributario*) como sucede con la ICAP⁵ y a las PyMEs, mediante sistemas de *software*

³ OCDE (2022), *Towards Seamless Taxation - Supporting SMEs to Get Tax Right*. OECD Publishing, Paris.

⁵ OCDE (2014), *Tax Compliance by Design, Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, OECD Publishing, Paris, en: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-complianceby-design/executive-summary_9789264223219-3-en

⁴ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, COM(2021) 251 final, “La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI”, Bruselas, 18/5/2021. En: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX%3A52021DC0251&from=ES&fbclid=IwAR2YNtIrdBs2EHcJvZv8FsUSPXRNYIo01Yn-9zik4ZNw6smkKmFhGzP2C0>.

⁵ El Programa Internacional de Aseguramiento del Cumplimiento (ICAP, por sus siglas en inglés) es una iniciativa voluntaria y multilateral diseñada para proporcionar a los grupos empresariales multinacionales (*MNE groups*) una mayor certeza fiscal respecto a actividades y transacciones específicas a través de un proceso cooperativo de evaluación de riesgos. Aunque el ICAP no ofrece la certeza legal que podría proporcionar, por ejemplo, un acuerdo previo de precios de transferencia (*APA*), sí brinda tranquilidad y aseguramiento cuando las administraciones tributarias participantes consideran que los riesgos cubiertos son de bajo riesgo. Si se identifican áreas que necesitan mayor atención, las evaluaciones realizadas en el marco del ICAP pueden mejorar la eficiencia de las acciones subsiguientes fuera del programa. Inicialmente

³ HURTADO PUERTA, Javier (2020), “Big Data y la gestión tributaria”, en: en: *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era Digital*. Director Fernando Serrano Antón. Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, pág. 167 y ss.

públicos de gestión de procesos tributarios, similares aquellos que están acostumbradas las empresas, de tal manera que por medio de este tipo de sistemas se determine la capacidad de cumplimiento con las normas fiscales específicas, requerimientos específicos de cumplimiento legales tributarios estandarizados y métodos formales asociados para automatizar la verificación de las reglas de cumplimiento tributario, se obtendría mayor eficiencia en las auditorías tributarias y las AT ahorrarían recursos.

Si avanzamos hacia esos esquemas de relaciones tributarias, los sistemas de control podrían estar integrados por *inteligencia artificial, Big Data y analítica de avanzada*, podrán lograrse un mayor control y un cumplimiento más fluido. Claro, siempre y cuando, se respeten algunos derechos de las sociedades que describiremos a modo conclusivo.

En este marco podrían reducirse los costes de la gestión tributaria para las sociedades, además de los costes indirectos asociados con el cumplimiento. De esa forma los recursos de las Agencias Tributarias podrán ser mejor distribuidos frente al necesario recorte del gasto público imperante en todo el mundo.

A estas alturas es importante partir de las ideas que las Administraciones Tributarias avanzan sobre crear un flujo o cadena segura, clara, uniforme y continua de información relevante para los fiscos (*Secured chain approach*). Por otro lado, establece “*Centralised data approach*”, relacionada con la centralización de los datos tributarios, a los fines de ser analizados y crear información de valor agregado. Se busca crear una cadena de información derivada de los datos dentro de ecosistemas digitales, que además sean perfectamente trazables y seguros. Que generen declaraciones tributarias automáticas, derivadas de la información de la propia empresa que el sistema capta. El papel de las administraciones estará representado por dotar al sistema informático de *gestión tributaria* la captación de datos e información de manera automática, minuto a minuto, en tiempo real, segura e íntegra. Además, conformar un nuevo tipo de *intercambio de información en la nube*, inclusive sobre los reportes que se realicen por medio de la inteligencia artificial sobre “*perfiles artificiales*” en base de una capacidad contributiva esperada de los contribuyentes, que podríamos denominar como “*capacidad contributiva artificial o sintética*”⁶, derivada de una liquidación o determinación “*máquina*”.

Con respecto al *Towards Seamless Taxation* o *hacia una tributación fluida e integrada*, y desde esa mirada, se pretende apoyar a las PYMES para que se paguen los tributos correctos, dada la importancia de las PYMES para la economía en general. Lograr el objetivo de la tributación fluida es uno de los objetivos fundamentales de las Administraciones tributaria modernas, que debe ser acompañado desde el Derecho financiero y tributario, desde las modernas concepciones de la relación jurídica tributaria digital y desde los modernos derechos de los contribuyentes.

La idea del *Towards Seamless Taxation* implican un conjunto de nuevas habilidades que se requerirán para el desarrollo y la operación de una Administración tributarias

lanzado en enero de 2018 con un piloto que incluyó ocho administraciones tributarias, el ICAP se expandió para incluir a 19 administraciones tributarias en un segundo piloto anunciado en marzo de 2019. El manual

⁶ IRIARTE YANICELLI, Adolfo A. (2020), “Derechos y garantías de los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial”, IMP –Práctica Profesional 2020– LXXII, p. 36.

transformada digitalmente dentro sus sistemas tributarios, con una intervención humana menos frecuente y con el apoyo cada vez mayor de procesos vinculados con la *Big Data*

que detalla las operaciones del ICAP, basado en las experiencias de estos pilotos, se actualiza continuamente como un documento en proceso que refleja nuevas experiencias de las administraciones tributarias y los grupos MNE. OECD (2021), International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-taxadministration/publications-and-products/international-compliance-assuranceprogramme-handbook-fortax-administrations-and-mne-groups.htm Se observa que la argentina integra la nómina de países adheridos al programa ICAP.

y la inteligencia artificial. También implica certeza tributaria en tiempo real. Las herramientas y algoritmos de inteligencia artificial respaldarán la caracterización y evaluación de los pasivos y respaldarán cada vez más la toma de decisiones. Los objetivos señalados se concretan con acelerar la digitalización total de los organismos fiscales, el apoyo de la *Big Data*, *tax analytics*, y *herramientas de inteligencia artificial* aplicables a todas las funciones de la Administración tributaria, *las perspectivas futuras del intercambio de información*, a los fines de controlar y fiscalizar las rentas ocultas y promover el cumplimiento tributario voluntario⁷.

3.- Las evidencias globales y locales del uso de IA por parte de los fiscos

Un concepto moderno de administración tributaria no puede disociarse del concepto de *Big Data*, *Data Analytics* y de *Inteligencia Artificial* aplicada a la recaudación de tributos y al control del fraude fiscal, tanto en la gestión tributaria como en la fiscalización y en recaudación tributaria. Las herramientas mencionadas, sumado al *aprendizaje automático*, representan las nuevas dimensiones de las administraciones tributarias dentro de una relación jurídica tributaria totalmente inteligente y digitalizada⁸.

En un futuro no tan lejano, las fiscalizaciones o inspecciones tributarias automáticas, instantáneas, solventadas en sistemas de inteligencia artificial, autónomos y automatizados, con importantes modificaciones en las técnicas de intercambio de información. Los datos de contenido tributario y otros datos no tributarios, particulares y generales, la información y la nueva información de valor agregado generada por los organismos tributarios, será evaluada y ponderada minuto a minuto, en tiempo real, con el control de la evasión por parte de las administraciones tributarias al instante y el pago de los tributos dentro de sistemas de *blockchain* sobre la base de *Smart Contracts* de naturaleza tributaria, donde se conformarán verdaderas *cadena de bloques tributarias con base en libros de registros tributarios descentralizados* desde un concepto global de impuestos inteligentes (*Smartaxes*) y administraciones tributarias globales interconectadas y cooperantes, con la variación que la gestión se dará integralmente en la nube (*Cloud Computing*). El Internet de las cosas cobrará un rol relevante en la captación automática de datos que por los sistemas de IA se transformarán en información tributaria

⁷ OECD (2022), Towards Seamless Taxation: Supporting SMEs to Get Tax Right, OECD Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/656c89ab-en>.

⁸ En este contexto Zhuowen Huang expone que “(s)i bien actualmente se cree que los robots de IA que actúan como contadores fiscales son poco probables, pueden desempeñar varias funciones, como ayudar a los auditores fiscales a detectar errores, clasificar cuentas y transacciones, evaluar los riesgos de auditoría fiscal y proponer cada vez más estrategias fiscales favorables en el marco de complejas leyes” (HUANG, Zhuowen (2018), “Discussion on the development of artificial intelligence in taxation”, *American Journal of Industrial and Business Management*, 8/8/2018, pág. 1817)

por demás de relevante a la hora del control tributario. Al igual que las plataformas con respecto a la información que brindarán a las agencias tributarias⁹.

En un contexto global de transformación digital acelerada, las Administraciones tributarias han emprendido procesos de modernización que buscan una mayor eficiencia, transparencia y simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias¹². El informe Administración Tributaria 3.0 de la OCDE de 2020 planteó una visión de la

administración tributaria futura, donde los procesos actuales se rediseñan para aprovechar al máximo las oportunidades que ofrece la tecnología (OCDE, 2020)¹³, lo que implica una verdadera revolución dentro de las Administraciones Tributarias.

Los datos disponibles muestran que el 98% de las Administraciones Tributarias están inmersas en un ecosistema digital e inteligente, que incluyen herramientas de analítica y ciencia de datos en todos los aspectos de la Hacienda Pública y de la tributación. El 97,8% de las AT emplea técnicas de vanguardia para aprovechar los datos y generar información de valor agregado. En este marco se estima que alrededor del 70% de las Administraciones Tributarias emplean herramientas inteligentes, mientras que más del 54,4% están utilizando inteligencia artificial propiamente dichas¹⁴.

Las Administraciones tributarias también están gestionando una gama cada vez mayor de datos que recopilan electrónicamente, incluidos los de un número cada vez mayor de organizaciones de terceros. Esto está facilitando un cambio hacia un uso más inteligente de los datos y declaraciones precompletadas más completas, impulsadas cada vez más por el uso de la inteligencia artificial y el aprendizaje automático, entre otros sistemas tecnológicos. La creciente disponibilidad de datos y la introducción de sofisticados modelos analíticos e inteligencia artificial permiten a las administraciones identificar mejor las declaraciones y reclamaciones o transacciones que podrían requerir un examen más detallado o ser fraudulentas. Además, estos modelos, muchos de los cuales pueden funcionar en tiempo real, permiten a las administraciones realizar controles electrónicos automatizados sobre todas las declaraciones o sobre transacciones de un tipo particular¹⁵.

Un tema preocupante y recurrente es la falta de *transparencia* y *explicabilidad* de este tipo de sistemas aplicables a la fiscalidad local, nacional e internacional, que podrían alterar y controvertir una relación jurídica cada vez más digital e inteligente, y podrían generar nuevos conflictos. Además, el aumento de la digitalización, la adopción de tecnologías como la inteligencia artificial, la *Big Data*, el *Blockchain* en las Administraciones Tributarias permiten mejorar la eficiencia y la eficacia de la gestión, fiscalización y recaudación tributaria, combatir la evasión y el fraude fiscal nacional e internacional. Pero deben estar acompañadas por una mejor *transparencia*, *explicabilidad* y *accountability* dentro de las instituciones gubernamentales.

⁹ IRIARTE YANICELLI, Adolfo A. (2021), “Las transformaciones de las relaciones tributarias en la era de la inteligencia artificial: ‘La administración tributaria, los derechos y garantías de los contribuyentes y la justicia en la cuarta revolución industrial’”, en Matinata, Jorge S. (dir.), *Tratado de derecho tributario. procedimientos y administración tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2021, t. I, págs. 413-480. ¹²

OCDE (2025), “*Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives*”, OECD Publishing, Paris.

4.- A modo conclusivo: ¿hacia nuevos derechos de los contribuyentes globales?

Frente a la propuesta de los nuevos relacionamientos Fiscos – Sociedades en materia fiscal, en donde la idea es usar IA, Big Data y Tecnologías emergentes para controlar minuto a minuto a las empresas en el marco de los programas de cumplimiento voluntarios, es necesario empezar a pensar en los derechos de los contribuyentes: socios, sociedades, accionistas, personas físicas. En la era de la *inteligencia artificial*, el *blockchain* y la *economía tokenizada (BitEconomy)*, la cuestión a resolver estará referida

¹³ OCDE (2025), Administración tributaria 3.0: De la visión a la estrategia, OCDE, París (<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/taxadministration/tax-administration-30-from-vision-to-strategy.pdf>).

¹⁴ OECD ET AL, *Tax Administration 2023, Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing, Paris, 2023 (<https://doi.org/10.1787/900b6382-en>)

¹⁵ OECD et al (2024), *Tax Administration 2024, Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. Publishing, Paris.

a cómo salvaguardar los derechos de los contribuyentes frente al cambio de paradigma en la relación jurídico-tributaria, hoy conceptualizada como relación tributaria digitalizada.

Estas cuestiones deben ser asumidas por el Derecho tributario moderno, que resumimos en la siguiente y que sirven de disparadores para futuras investigaciones:

a) Compatibilidad de los algoritmos con el modelo de derechos humanos; b) Prevención/Precaución a la hora de aplicar IA a procedimientos y procesos tributarios c) Autodeterminación algorítmica derivado de la autodeterminación informativa, d) Transparencia algorítmica y la imparcialidad del validador, d) La explicabilidad como fundamento de la motivación algorítmica, e) Trazabilidad o rastreabilidad, f) Máximo acceso, de oposición e impugnación y rectificación de la información de valor agregado generado por la IA Fiscal, g) no discriminación algorítmica, entre otras nociones fundamentales a la luz de principios éticos (*Soft Law*) internacionalmente asumidos, para proponer una especial regulación en nuestra materia. Frente al avance de uso de la IA en los entornos fiscales – política y jurídicamente correctos, por cierto- surge como prioritario preguntarnos sobre si es necesario contar con una *IA tributaria explicable* y sobre su proyección desde la óptica de los derechos de los contribuyentes.

Es por ello, una IA Fiscal debe ser definida como aquella que se base en los principios éticos y jurídicos, centrada en derechos fundamentales, y en aquellos que surgen de los nuevos Derechos regulatorios a nivel europeo como la explicabilidad y transparencia¹⁰, asumida desde los principios tradicionales de la tributación: legalidad, igualdad, capacidad contributiva (real, no artificial), generalidad, no arbitrariedad, territorialidad, entre muchos otros.

Para cerrar la propuesta, traemos a colación las ideas de Borges, expresadas en La máquina de pensar de Raimundo Llull (Lulio) aquella máquina ilusa que funcionaba de abrumadoramente y que anticipó la lógica computacional y en Funes el memorioso, que retrató la incapacidad de abstracción pese a recordarlo todo. Ambas metáforas pueden trasladarse a los sistemas inteligentes, a la Big Data, a la inteligencia artificial, que, si bien

¹⁰ GÓRSKI, Ł., KUŹNIAK, B., ALMADA, M., TYLIŃSKI, K., CALVO, M., ASNAGHI, P. M., ALMADA, L., IÑIGUEZ, H., RUBIANES, F., PERA, O., & NIGRELLI, J. I. (2024). *Exploring explainable AI in the tax domain. Artificial Intelligence and Law*. <https://doi.org/10.1007/s10506-024-09395-w>

no están aún en este mundo, empiezan a condicionarnos, más allá de su eficiencia y eficacia, y a su abrumadora exactitud. Por ello no podemos perder de vista la complejidad ética y jurídica a la cual nos enfrentamos, la IA debe estar al servicio de los seres humanos, del bien común, de los derechos de los contribuyentes en este caso de estudio, frente a los avances automatizados de las Administraciones globales.
