

DOCTRINA

La auditoría tributaria por sistemas electrónicos frente a los derechos de los contribuyentes: Un estudio comparado en América Latina

*The tax audit for electronic systems in opposition to the rights of taxpayers:
A comparative study in Latin America*

Antonio Faúndez-Ugalde

Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile

Rachid Osman-Hein

Universidad Nacional Andrés Bello, Chile

Mario Pino-Moya

Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile

RESUMEN Estudios han establecido que la adopción de sistemas de declaración electrónica reduce los costos de cumplimiento tributario, como también la frecuencia de las empresas visitadas por funcionarios de la administración del Estado. Esto ha derivado en que países de América Latina implementen auditorías tributarias conectándose directamente a los sistemas electrónicos de los contribuyentes. Sin embargo, este tipo de auditorías oculta un conflicto más complejo frente a la vulneración de los derechos de los contribuyentes. Por ello, el presente artículo entrega un análisis sistemático y técnico sobre la forma en que los países en estudio han desarrollado procedimientos de auditoría tributaria a través de sistemas electrónicos, cuyas evidencias demuestran asimetrías en la regulación normativa frente a los derechos de los contribuyentes.

PALABRAS CLAVE Auditoría tributaria, sistemas electrónicos, derechos de los contribuyentes.

ABSTRACT Studies have established that adopting e-filing systems reduces the costs of tax compliance, as well as the frequency of firms being visited by officials of the State administration. This has led Latin American countries to implement tax audits by connecting directly to the electronic systems of taxpayers. Nevertheless, this type of audits

conceals a more complex conflict in the face of the violation of the rights of taxpayers. Thus, the present article provides a systematic and technical analysis on how the countries under study have developed tax audit procedures through electronic systems, whose evidences show asymmetries in the normative regulation vis-à-vis the taxpayers' rights.

KEYWORDS Tax audit, electronic systems, taxpayers' rights.

Introducción

Las nuevas tecnologías han dado lugar a cambios críticos en la política internacional con respecto a la tributación, como la reducción de costos de recopilar información y hacer transacciones, la disminución de fricciones del mercado y el impulso significativo al proceso de ampliación de los mercados mundiales (Bardopoulos, 2015: 29; Natrass, Wakeford y Muradzikwa, 2003: 309). Como destacó la OCDE (2016), todas las organizaciones, incluidas las autoridades fiscales, enfrentan el desafío de seguir el ritmo de la evolución tecnológica y, en la medida de lo necesario, deben reconsiderar la forma de cambiar los servicios y la distribución para la mejor utilización de esa tecnología. Esto ha dado énfasis al desarrollo de nuevos mecanismos de control fiscal destinados a disminuir los índices de evasión tributaria, lo que ha llevado a los países a implementar sistemas electrónicos de fiscalización que han facilitado la mejor gestión de riesgos fiscales (OCDE, 2017: 19).¹ Esto, además, es una medida de transparencia global que ha marcado tendencia en el ámbito internacional, especialmente en lo que se refiere al intercambio automático de información de antecedentes de los contribuyentes (Huang, 2018: 225). Por la misma razón, la OCDE (2017: 19) ha reportado que las administraciones tributarias han reforzado la seguridad de la información de los contribuyentes estableciendo tecnologías biométricas para asegurar que con la persona o entidad que se encuentran tratando sea efectivamente el contribuyente.

Así, estudios demuestran que la utilización de tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en países en desarrollo es mayor en puestos de trabajo del sector público en comparación con el sector privado (Banco Mundial, 2016: 6). Esto permite a los países que han invertido mucho en gobierno electrónico (también denominado e-gobierno o administración electrónica)² mejorar la movilización del ingreso y la preparación y ejecución del presupuesto (Kochanova, Hasnain y Larson, 2017: 2).

1. Por ejemplo, en el Reino Unido, el Gobierno está considerando sus aplicaciones para rastrear mejor los ingresos fiscales, mientras que el Gobierno de Australia está llevando a cabo una revisión exhaustiva destinada a potenciar los servicios gubernamentales (O'Neill, 2017: 167).

2. En España, la expresión «administración electrónica» ya ha tenido un perfil definido en la propia legislación (Oliver Cuello, 2011).

Sin embargo, a nivel de comercio electrónico internacional el panorama sigue siendo complejo, en especial en la aplicación de procedimientos de auditoría tributaria para fiscalizar el impuesto al valor agregado (IVA) de contribuyentes localizados en una jurisdicción distinta de la entidad fiscal. Incluso, las jurisdicciones pueden profesar los mismos principios generales, pero al presentar diferencias interpretativas, pueden dar lugar a conclusiones contradictorias (Sprague y Boyle, 2001: 26). Se han debatido diversas soluciones para hacer frente a estos problemas transfronterizos, entre ellas, encargar a un tercero la gestión de imponer, recaudar y administrar el IVA generado por dichas transacciones, lo que permitiría disminuir los costos de administración sin exceder los ingresos fiscales que reporta dicho tributo (Bardopoulos, 2015: 348).³

En cambio, cuando el contribuyente se encuentra localizado en la misma jurisdicción de la autoridad fiscal, facilita los mecanismos de auditoría tributaria a través de sistemas electrónicos, lo que reduce las interacciones cara a cara entre los contribuyentes y los inspectores, contribuye a la disminución de los costos de cumplimiento tributarios y, eventualmente, permite aumentar los ingresos tributarios para los Gobiernos (Kochanova, Hasnain y Larson, 2017: 3).

Así la auditoría tributaria, entendida como un procedimiento destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes,⁴ ha impactado de manera positiva frente a las nuevas tecnologías en la mayoría de los países de América Latina integrándose en sus planes de desarrollo estratégicos.⁵ Ahora bien, que la auditoría tributaria se desarrolle por sistemas electrónicos no significa que ha cambiado su finalidad. El objetivo es el mismo, lo que cambia es el tipo de procedimiento y, por lo tanto, puede impactar directamente en el costo de cumplimiento. En efecto, no se debe perder de vista que un procedimiento de auditoría tributaria por sistemas electrónicos implica, por un lado, que los contribuyentes asuman no solo un costo en bienes de capital, sino también la inversión en tiempo, esfuerzo y recursos para aprender a utilizar las declaraciones electrónicas de manera adecuada y eficiente (Yilmaz y Coolidge, 2013), lo que incluso puede producir un considerable desperdicio fiscal (Banco Mundial, 2016: 17). Por otro lado, dichas auditorías conllevan una carga normativa destinada a velar por el respeto de

3. Las últimas recomendaciones de la Comisión Europea (2018) y de la OCDE (2018) van en la línea de establecer un sistema común de impuesto que grave los ingresos resultantes de la prestación de servicios digitales.

4. «Procedimiento de auditoría», Circular 58 del Servicio de Impuestos Internos, 21 de septiembre de 2000, disponible en <http://bit.ly/2Q9b3K1>.

5. En el caso de Chile, la autoridad tributaria ha asumido los procesos de fiscalización en base a la caracterización del riesgo de incumplimiento de las obligaciones tributarias (SII, 2018: 25). En México se ha asumido el mismo modelo optimizando la percepción de riesgo ante el incumplimiento del contribuyente (Mancilla Rendón, 2010: 480).

los derechos de los contribuyentes, puesto que algunos países de la región —como se verá— no han regulado expresamente dichos derechos de acuerdo con las nuevas necesidades tecnológicas. En tal sentido, e-gobiernos que no cuenten con acceso a servicios de internet confiables pueden poner en riesgo la información que el contribuyente ponga a disposición de la autoridad fiscal, lo que afectaría el deber de reserva de los antecedentes tributarios. Al ser así, la tutela de derechos fundamentales en el ámbito de la tributación no es solamente una cuestión de que el texto legislativo los estatuya de manera expresa, sino que implica el deber del Estado de garantizar su respeto frente al uso de TIC.

Así, la presente investigación comprende el análisis sistemático y técnico de la normativa que regula los procesos de auditoría tributaria a través de sistemas electrónicos desarrollados en Chile, México, Brasil, Perú, Bolivia, Argentina, Venezuela, Ecuador, Colombia, Uruguay y Paraguay, contrastando dicha normativa con los derechos de los contribuyentes que los países en estudio deben tutelar en el ejercicio de sus facultades de fiscalización de los impuestos desde el inicio de la auditoría tributaria, velando por la integridad de la información y certificando su acceso, hasta la notificación del término de ella, lo que da cuenta de la destrucción de la información copiada.

Los derechos de los contribuyentes

La vida en sociedad política importa, desde un punto de vista del derecho tributario, desarrollar una función de recaudación para financiar el gasto público, como también velar por el cumplimiento de deberes por parte de los contribuyentes para el logro del bien común. En tal escenario, la gestión y administración del Estado debe considerar aquellos medios que permitan a los contribuyentes facilitar el cumplimiento de los referidos deberes, evitando, de esa forma, que los actos de la autoridad fiscalizadora se constituyan en arbitrarios o ilegales. Al ser así, el establecimiento de dichos medios implica reconocer el ejercicio legítimo de los derechos de los contribuyentes.

Romero Michel y Cruz Bentura (2016: 191) definen los derechos de los contribuyentes como las obligaciones o los deberes que debe cumplir el Estado, a través de su oficina de administración tributaria, ante las personas contribuyentes en cuanto a las funciones de recaudación, control y educación tributaria. Campos Fischer (2010: 127) posiciona los derechos fundamentales del contribuyente dentro del doble carácter de las normas constitucionales limitadoras del poder tributario, esto es, al mismo tiempo en que son normas que auxilian la limitación de competencias de la potestad tributaria, son, también, normas definidoras de derechos y garantías fundamentales.

Hay legislaciones —como la chilena—⁶ que reconocen un catálogo que declara los

6. Véase artículo 8 bis del Código Tributario (Decreto Ley 830 de 1974).

derechos del contribuyente, entre los que se encuentran: el derecho a ser informado del inicio de todo acto de fiscalización, el derecho a ser asistido en el ejercicio de sus derechos, el derecho a ser escuchado, el derecho a un trato respetuoso, el derecho a petición, el derecho a la confidencialidad y protección de datos, el derecho a la autocorrección fiscal, el derecho a la presunción de buena fe y el derecho a una administración ágil y eficiente, entre otros. Sin embargo, la circunstancia de que un país no consagre en su legislación un catálogo expreso de derechos de los contribuyentes no significa que éstos quedan excluidos de protección frente a los actos de la administración tributaria. Incluso, muchos de estos derechos encuentran un reconocimiento en distintas partes del ordenamiento jurídico, como ocurre, por ejemplo, en el caso de España, en donde la ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos (Ley 11 de 2007) reconoce su derecho a relacionarse con la administración del Estado de forma electrónica, lo cual no está consagrado en la Ley General Tributaria. En tal situación, Oliver Cuello (2015: 8) plantea que el legislador es muy claro y categórico a la hora de reconocer la mayoría de los derechos incluidos en el artículo 6 de la Ley 11 de 2007, por lo que no se necesita una interpretación sistemática para determinar su ámbito de aplicación.

Ahora bien, si una legislación contempla un catálogo de derechos de los contribuyentes, puede dar paso al gran debate sobre el fundamento de los derechos humanos o de los derechos fundamentales, análisis que excede los objetivos de este trabajo, aunque vale la pena dejarlo establecido en lineamientos generales.

Siguiendo a Aldunate (2008: 78), al respectivo derecho se le da certeza en la escritura y una protección normativa reforzada en su ubicación como elemento del orden fundamental. De esta forma, muchos de los derechos reconocidos a los individuos no son susceptibles de ser considerados, bajo ningún respecto, como atributos de la persona y mucho menos innatos; esto es lo que ocurre, precisamente, con los derechos de los contribuyentes, los que se conciben en una específica relación con la autoridad. Esto permite distinguir a Aldunate (2008: 77) que, en el ámbito de los derechos fundamentales, la garantía es un instrumento al servicio de la concreción fáctica de la promesa normativa. Por su parte, Díez-Picazo (2003: 69) sostiene que la expresión «garantía», aunque carece de un significado técnico jurídico, hace referencia al conjunto de medios que el ordenamiento jurídico prevé para la protección, tutela o salvaguarda de los derechos fundamentales. Por lo tanto, si bien los derechos de los contribuyentes pueden estar dispersos en el ordenamiento jurídico, esto podría afectar los mecanismos destinados a la protección efectiva de esos derechos y, en particular, en el ejercicio de las facultades de fiscalización por medios electrónicos.

Lo anterior tampoco se libera de la amplia discusión relacionada con la tipicidad iusfundamental en la dogmática de los derechos fundamentales, especialmente en los casos de países que no cuenten con un catálogo de derechos del contribuyente. Aldunate (2008: 136) plantea que el carácter lapidario de los preceptos iusfundamentales

otorga al juzgador una muy débil referencia a partir de la cual fundar las afirmaciones sobre su sentido normativo, lo que puede llevar a fórmulas amplias, casi ilimitadas, capaces de soportar las más atrevidas construcciones sobre el contenido iusfundamental. En tal sentido, la principal tarea de la dogmática iusfundamental es proponer herramientas necesarias para un manejo disciplinado de fórmulas de texto escuetas, en vistas a acceder a un nivel razonable de certeza que haga posible conocer y distinguir lo comprendido y lo no comprendido por la protección constitucional otorgada a un derecho (Aldunate, 2008: 137).

Además, no se puede descuidar la tensión permanente frente a la colisión de derechos fundamentales, en especial, entre el derecho tributario material y el procedimiento a través del cual se ponga en ejercicio la facultad fiscalizadora de la autoridad administrativa. Así, por ejemplo, la facultad de las autoridades públicas para almacenar documentación electrónica como parte de un registro o archivo puede producir conflicto entre el derecho de acceso a dicha información pública y el derecho de mantener la confidencialidad de datos de los contribuyentes. En este caso, la garantía de almacenamiento electrónico por parte de las autoridades públicas de los documentos que pertenecen a un archivo o registro constituye evidencia del trabajo que un legislador debe hacer para combatir la presunta vulnerabilidad de los sistemas de soporte digital (Oliver Cuello, 2015: 15). Si bien la forma más básica de tutela de los derechos está constituida por la propia norma del derecho material (Marinoni, 2007: 174), nos hacemos partícipes de los que postulan que la protección de los derechos no puede quedar limitada a normas de derecho tributario material, sino que el proceso también constituye un mecanismo efectivo de tutela (De Oliveira, 2008: 176; 2009: 185; Marinoni, 2007: 278; Vallespín, 2002: 142). Por lo tanto, si bien el proceso es autónomo respecto del derecho tributario material, no significa que pueda ser neutro o indiferente a las distintas situaciones de derecho sustancial.

Los criterios o fórmulas de solución frente a la colisión de derechos fundamentales no han sido uniformes, y han transitado desde aquéllos que establecen un orden de prelación (Cea, 1999: 172) hasta los que plantean una ponderación de derechos en un caso concreto (Alexy, 1993: 89). También cabe destacar la idea de concordancia práctica (Hesse, 1992: 45), que busca establecer los límites que permitan lograr un óptimo de protección para los derechos en antinomia.⁷ Sin embargo, nos distanciamos de la disputa teórica que pueda existir en esta materia, lo que puede extrapolar los objetivos propuestos en el presente trabajo, considerando, en tal circunstancia, las doctrinas más respetadas o el pensamiento tradicional sobre el asunto.

Así, entonces, puede que la mayoría de los derechos de los contribuyentes encuentren una debida protección en el ordenamiento jurídico de manera dispersa o en un

7. Para un mayor análisis sobre las formas de solución de colisión de derechos fundamentales, véase Aldunate (2005).

catálogo de forma expresa; sin embargo, como se analizará, algunos de estos derechos necesitan una regulación más específica como límite a las facultades de fiscalización de la autoridad tributaria. De esta forma, un correcto ejercicio de dicha facultad a través del uso de sistemas electrónicos debería considerar mecanismos que auxilien, por lo menos, los siguientes derechos de los contribuyentes: resguardo de la capacidad técnica del contribuyente, notificación del inicio de la fiscalización, integridad de la información a la que accede la autoridad administrativa, certificación del acceso a la información requerida, levantar acta que especifique la información recibida por parte de la autoridad fiscal, dar cuenta al contribuyente del proceso de destrucción de la información copiada una vez finalizada la fiscalización, notificar el término de la fiscalización, y la prohibición para los funcionarios de la autoridad administrativa de divulgar la información a la que tuvo acceso. Estos derechos serán analizados en el siguiente acápite de acuerdo con la legislación de los países de la región en estudio.

Chile

En Chile, desde hace más de diez años que el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha introducido innovaciones tecnológicas, especialmente en su página web, y se reconoce en el Código Tributario la posibilidad de que los contribuyentes opten llevar la información contable tributaria por vía electrónica mediante un software comercial estándar o diseñado a la medida, mientras que el SII puede exigir la misma obligación respecto de los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares.⁸

La Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, introdujo modificaciones al Código Tributario chileno con la finalidad de mejorar la eficiencia de la labor fiscalizadora. Para hacerlo, incorporó un nuevo artículo 60 bis, en virtud del cual el SII puede examinar la información contable y tributaria de los contribuyentes accediendo o conectándose directamente a los sistemas tecnológicos que sirvan de soporte a dicha información, incluyendo aquéllos que permiten la generación de libros o registros impresos en hojas sueltas. Esta nueva facultad posibilita a la administración tributaria revisar la integridad de los sistemas informáticos de los contribuyentes que digan relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, además de permitirle conectarse a dichos sistemas, incluso en forma remota, en un procedimiento de auditoría, o para solicitar determinados antecedentes a los contribuyentes para obtener información.

8. Véase artículo 17 del Código Tributario (Decreto Ley 830 de 1974). Asimismo, desde el 1 agosto de 2017, el SII implementó el registro de compras y ventas, que liberó a los contribuyentes de la carga de enviar mensualmente el libro de compras y ventas; y desde el 1 de febrero de 2018, todos los contribuyentes deben emitir sus facturas en formato electrónico, a partir de un proceso de aplicación gradual que comenzó en 2014.

A fin de velar por el cumplimiento de los derechos del contribuyente, en especial el derecho de ser informado en todo momento del inicio de un proceso de fiscalización, como también sobre la naturaleza y materia a revisar (numeral 4 del artículo 8 bis del Código Tributario), se estableció en el inciso primero del artículo 60 bis del Código Tributario que el SII deberá notificar al contribuyente sobre el periodo en que se ejecutará el examen. La Circular 59 de 2015 del SII⁹ imparte como instrucción que en la referida notificación se deberá informar al contribuyente que los perfiles de acceso o privilegios solicitados no deben permitir ingresar, eliminar, ocultar o modificar en forma alguna la información, registros y parámetros, entre otros, de los sistemas tecnológicos o aplicaciones informáticas de los contribuyentes. En esta misma línea, el SII deberá certificar al contribuyente el hecho de que ha dado cumplimiento al requerimiento y, además, debe hacer entrega al contribuyente de un acta con la constancia detallada de la información a que se tuvo acceso y la que fue copiada, así como de los sistemas que fueron revisados o fiscalizados tecnológicamente.

Resulta de suma importancia el resguardo de la información extraída desde los sistemas contables de los contribuyentes. En tal sentido, la Resolución Exenta 56 de 2017 del SII¹⁰ instruye un procedimiento de destrucción de la información copiada, caso en el cual, una vez concluida la revisión, los funcionarios actuantes se encuentran obligados a eliminar la información a la que han accedido, emitir un acta de destrucción y dar cuenta al contribuyente de este hecho.

Con todo, el artículo 60 bis del Código Tributario dispone que serán aplicables las normas sobre prohibición de divulgación de la información tributaria del contribuyente, esto es, aquéllas que se desprenden del artículo 35 del mismo texto legal, que alcanza a los funcionarios que participen en el procedimiento de fiscalización electrónica, incluidos aquéllos que accedan, reciban, procesen y administren la información recopilada. En el mismo tenor se encuentra el número 5 del artículo 101 del Código Tributario, al disponer sanciones a los funcionarios de hasta la destitución en caso de quebrantar la obligación de reserva de las declaraciones de los contribuyentes. Igual obligación de reserva se establece en la letra c) del artículo 40 de la Ley Orgánica Constitucional del SII (Decreto con Fuerza de Ley 7 de 1980).

Conforme a lo antes expuesto, se puede establecer en el caso chileno que tanto el texto legal estatuido como los pronunciamientos e instrucciones de la administración tributaria propenden a la protección del derecho a la información que tienen los contribuyentes respecto de cualquier acto de fiscalización; además, establecen la obligatoriedad de reservar la información y su posterior destrucción una vez terminada la

9. Circular 59, Departamento de Asesoría Jurídica del SII, 3 de julio de 2015, disponible en <https://bit.ly/2rjpm6E>.

10. Resolución Exenta 56, Servicio de Impuestos Internos, 19 de junio de 2017, disponible en <https://bit.ly/2Rs2zKB>.

auditoría tributaria. Sin embargo, puede existir una colisión de derechos en el evento de que el contribuyente no pueda dar cumplimiento al requerimiento del SII, pero por motivos ajenos a su voluntad. Cabe recordar que un procedimiento de auditoría tributaria por sistemas electrónicos implica que los contribuyentes asuman no solo un costo en bienes de capital, sino también de inversión en tiempo, esfuerzo y recursos para aprender a utilizar los medios electrónicos de manera adecuada y eficiente (Yilmaz y Coolidge, 2013). Por lo tanto, puede que las exigencias del SII, en la puesta en marcha de la fiscalización electrónica, no se cumplan por los contribuyentes por razones de falta de capacidad técnica en el uso o desarrollo de dicha tecnología, lo que debe ser analizado en cada caso, especialmente frente a la aplicación de eventuales sanciones por entramamiento o interferencia en la fiscalización.¹¹

México

Tras la reforma fiscal del año 2014, que modernizó la administración tributaria mexicana, se estableció la obligatoriedad de la contabilidad electrónica y su envío en forma mensual al Servicio de Administración Tributaria (SAT). Además, se instituyó la creación de un buzón electrónico y la automatización de procesos de revisión electrónica, lo que permitió a la autoridad fiscal conocer las operaciones comerciales de los contribuyentes y sus posibles incidencias tributarias casi en tiempo real.

Esta reforma fiscal llevó a México a posicionarse como uno de los países más avanzados en la era de gobierno digital; sin embargo, no estuvo exenta de debate, ya que se presentaron diversos recursos de amparo ante la Suprema Corte de Justicia por vulneración de los derechos constitucionales de los contribuyentes.¹²

Así, la impugnación al mecanismo mensual de contabilidad electrónica regulado en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación se sustentó en la vulneración del derecho fundamental a la privacidad, argumento que fue desechado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuya sentencia dictaminó que

las normas mencionadas no vulneran el derecho fundamental a la privacidad, en su dimensión de controlar la difusión de la información personal, [...] información que está relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, no así con aspectos confidenciales o de su vida privada. Máxime que el derecho de los contribuyentes a decidir la información que proporcionan no es absoluto,

11. Sobre entramamiento o interferencia en la fiscalización, véase la Circular 30, Departamento de Asesoría Jurídica del SII, 10 de mayo de 2016, disponible en <https://bit.ly/2Ueupf8>.

12. El 28 de octubre de 2016, la Segunda Sala del Máximo Tribunal publicó 29 sentencias sobre casos de vulneración de derechos frente a los nuevos mecanismos de fiscalización a través de buzón tributario, contabilidad y revisiones electrónicas. El listado se encuentra en el Semanario Judicial de la Federación, disponible en <http://bit.ly/2Piz6Rt>.

al estar limitado al cumplimiento de disposiciones de orden público, como aquéllas que tienen por objeto verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; de no ser así, se llegaría al absurdo de considerar que la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario está supeditado a la voluntad del contribuyente.¹³

Si bien se comparte el argumento de la Suprema Corte en cuanto a que se trata de normas de orden público que no pueden quedar supeditadas a la voluntad del contribuyente, se aprecia en esta obligación mensual una exigencia que podría generar un perjuicio en los administrados en, por lo menos, dos aspectos. Primero, la obligación de ingresar mensualmente la información contable a través de la página de internet del SAT puede producir un aumento en los costos de cumplimiento tributario para los contribuyentes, a pesar de que es evidente que no todos están en una situación financiera que les permita asumir más costos en bienes de capital, capacitación o un mayor gasto en asesores, etcétera.

Segundo, si se revisa el artículo 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el SAT puede exigir al contribuyente poner a su disposición el equipo y los diagramas en donde se encuentra almacenada la contabilidad electrónica, todo lo cual se encuentra desprovisto de un procedimiento que asegure una correcta manipulación de los datos, de los perfiles de acceso a los equipos técnicos y de computación, y la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización. Sin este procedimiento se puede generar colisión con el deber de reserva que ampara a los contribuyentes.

Finalmente, la facultad de revisiones electrónicas se encuentra establecida en el artículo 42.9 del Código Fiscal de la Federación. Este mecanismo también fue objeto de impugnación ante la Suprema Corte de Justicia, la que declaró que

el ejercicio de esta facultad no vulnera la seguridad jurídica, ya que ese proceder, por sí, no afecta derecho alguno de los contribuyentes, provisional ni precautoria-mente, sino solo cuando se advierte alguna irregularidad, ya que, en dicho supuesto, de no optar por regularizar su situación fiscal, se les sujeta a un procedimiento de fiscalización, habida cuenta que durante su tramitación pueden solicitar un acuerdo conclusivo, lo que es acorde con el nuevo modelo de relación cooperativa.¹⁴

Se aprecia que la revisión electrónica tiene sustento en el análisis de la información y documentación que obre en poder del SAT, lo que no implica una conexión directa con los sistemas informáticos del contribuyente. Por lo tanto, en dicha revisión no es

13. Sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 19 octubre de 2016, Tesis 2a./J. 145/2016 (10a.), disponible en <http://bit.ly/2PhkBoz>.

14. Sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 19 octubre de 2016, Tesis 2a./J. 152/2016 (10a.), disponible en <http://bit.ly/2PgGuNp>.

necesario notificar al contribuyente, lo que solamente ocurrirá cuando la autoridad administrativa identifique irregularidades en sus declaraciones, resguardando, con ello, la legítima defensa del contribuyente.

Brasil

En este país se presenta un sistema particular de auditoría tributaria electrónica denominada *arquivos digitais*, el que es solicitado por el auditor-fiscal de la Secretaria Receita Federal (SRF) a través del sistema de validación y autenticación de archivos digitales (SVA). Así, el SVA confirma el contenido del archivo digital dependiendo de si se trata de un contribuyente que se rige por el derecho público o el derecho privado. En el caso de las empresas privadas, el archivo digital deberá contener información fiscal (proveedores y clientes, documentos fiscales, comercio exterior, relación insumo-producto), contable, patrimonial (control de inventario, control patrimonial) e información de trabajadores. Si es una persona jurídica bajo el amparo del derecho público, debe presentar información financiera y presupuestaria, además de información de los servidores y trabajadores.

El procedimiento de este tipo de auditoría se encuentra regulado en el manual normativo de archivos digitales (MANAD), aprobado por la Instrucción Normativa MPS/SRP 12 del año 2006 del SRF,¹⁵ el que consagra obligaciones y también derechos de aquéllos que hemos calificado como propios de los contribuyentes. Así, una vez entregada la información a SVA, éste generará un código de identificación utilizando el algoritmo MD5 (*message-digest algorithm 5*), el que permitirá consultar en cualquier momento la autenticidad de los archivos suministrados. El punto 3 y 4 del MANAD define, de manera muy detallada, las especificaciones técnicas del archivo digital, mientras que el apartado 1.12 previene que cualquier alteración promovida en los archivos digitales implicará hacer una nueva autenticación y, consecuentemente, generará un nuevo código de identificación. De acuerdo con lo establecido en la letra a) del punto 2.3 del MANAD, se debe entregar al contribuyente un recibo que identificará los archivos digitales, lo que está en concomitancia con el artículo 196 del Código Tributario Nacional (Ley 5.172 de 1966), que establece la obligación de la autoridad fiscal de documentar el inicio del procedimiento. Sin embargo, no se aprecia un mecanismo que asegure la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización, ni tampoco las instancias de notificación al contribuyente de cada una de las etapas del procedimiento.

Desde el año 2006, algunos estados de Brasil comenzaron a implementar un sistema de contabilidad electrónica denominado «Sistema Público de Escrituração Di-

15. «Arquivos digitais: Auditoria fiscal de empresas», Receita Federal, Ministério da Fazenda, 26 de febrero de 2018, disponible en <http://bit.ly/2PesC6k>.

gital» (SPED), el que fue estatuido, finalmente, por Decreto 6.022 del año 2007, cuya obligatoriedad comenzó a regir desde 2018, relacionado con las operaciones contabilizadas durante el ejercicio 2017, según Instrucción Normativa RFB 1.774 de 2017.¹⁶ De acuerdo con el artículo 2 del Decreto 6.022, el SPED es un instrumento que unifica las actividades de recepción, validación, almacenamiento y autenticación de libros y documentos que integran la escrituración contable y fiscal, manteniendo el deber de reserva de acuerdo con lo señalado en el artículo 4 y 6 del mismo texto, lo que es una garantía para el contribuyente para evitar un mal uso de la información.

En cuanto al procedimiento, la Instrucción Normativa RFB 1.774 de 2017 establece la obligación de confeccionar una versión de *escrituração contábil digital* (ECD), la que debe ser remitida al SPED hasta el último día del mes de mayo del año siguiente del año calendario a que se refiere la escrituración. De esta manera, la información quedará a disposición inmediata de la SRF sin necesidad de ser requerida, lo que puede producir un primer inconveniente: si bien el procedimiento constituye un gran avance en la aplicación de nuevas tecnologías en la auditoría tributaria, esto debe ir de la mano del derecho del contribuyente de ser informado del inicio de cualquier procedimiento de fiscalización; si es así, un primer paso es que la SRF reciba la ECD y, segundo, tomar la decisión de iniciar una auditoría tributaria a un contribuyente determinado, lo que debe notificar previamente.

Por último, cabe destacar que el artículo 10 de la Instrucción Normativa RFB 1.774 de 2017 establece que la información registrada en el SPED será mantenida por el plazo de seis años, lo que asegura que las acciones de la autoridad fiscalizadora sean ejercidas dentro de los plazos de prescripción, aunque no se aprecia un mecanismo que asegure la forma en que será destruida la información una vez que se cumpla el plazo.

Perú

El Código Tributario de Perú (Decreto Supremo 133 de 2013), en su artículo 61, establece dos tipos de procedimientos de fiscalización: la definitiva y la parcial. La fiscalización definitiva tiene por finalidad determinar, de manera concluyente, el monto de la obligación tributaria relacionada con un determinado tributo y periodo tributario. El inciso cuarto del citado artículo 61 indica que la fiscalización definitiva debe ocurrir en el plazo de un año computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento. En cambio, la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o alguno de los elementos de la obligación tributaria, la que debe concretarse

16. «Instrução Normativa RFB 1774», Sistema Normas, 22 de diciembre de 2017, disponible en <http://bit.ly/2Pijrlp>.

en el plazo de seis meses, salvo que exista complejidad o evasión fiscal, entre otras causas.

La fiscalización parcial puede ser electrónica de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 62-B del Código Tributario, y se debe efectuar dentro de un plazo de treinta días hábiles, contados a partir del día en que surte efecto la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización. La Resolución 303 de 2016,¹⁷ emitida por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), indica que este procedimiento tiene como sustento la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la Sunat almacena, archiva y conserva en sus sistemas, debiendo notificar al contribuyente una liquidación preliminar del tributo a regularizar. Además, el inciso final del propio artículo 62-B deja de manifiesto que en la fiscalización parcial electrónica no tendrá aplicación lo dispuesto para el procedimiento de la fiscalización definitiva.

Además de la fiscalización parcial electrónica, el Código Tributario peruano consagra otros procedimientos de fiscalización a través de mecanismos electrónicos, como es el contemplado en el número 2 del artículo 62, relacionado con aquellos contribuyentes que registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos. En estos casos, la Sunat puede exigir copia de microformas,¹⁸ información del software fuente, diseño y programación utilizados,¹⁹ o el uso de equipo técnico y de computación para la ejecución de tareas de auditoría tributaria. Nos interesa, particularmente, este último medio de fiscalización, en el que la Sunat establecerá la forma y plazos en que debe cumplirse esta obligación.

Núñez Ponce (1995: 224) señala que la facultad de uso de equipo técnico y de computación se hace generalmente en forma de comodato y de acuerdo con las características de cada empresa. Sin embargo, si bien el artículo 62 del Código Tributario

17. «Resolución de Superintendencia 303-2016/SUNAT», Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria del Perú, 21 de noviembre de 2016, disponible en <https://bit.ly/2E1lt7e>.

18. La microforma es la imagen reducida y condensada, o compactada, o digitalizada de un documento, que se encuentra grabado en un medio físico técnicamente idóneo, que le sirve de soporte material portador, mediante un proceso fotoquímico, informático, electrónico, electromagnético, o que emplee alguna tecnología de efectos equivalentes, de modo que tal imagen se conserve y pueda ser vista y leída con la ayuda de equipos visores o métodos análogos y pueda ser reproducida en copias impresas, esencialmente iguales al documento original. «Carta 120-2005-SUNAT/2B0000», Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 28 de diciembre de 2005, disponible en <http://bit.ly/2Pjl9my>.

19. Es importante precisar que la información de un programa o software fuente puede estar sujeta a contratos de confidencialidad entre el contribuyente y un tercero dueño de los derechos de autor, frente a lo cual la autoridad fiscal deberá contar con las autorizaciones correspondientes.

indica expresamente que las facultades de la Sunat son discrecionales, es importante considerar que la referida facultad de uso de equipo técnico y de computación es parte de una secuencia organizada de actos que dan forma a un procedimiento, bajo la responsabilidad de un ente administrativo (Schmidt-Assmann, 2004: 358) que debe cumplir con un estándar de razonabilidad que asegure la objetividad tanto en la sustanciación del procedimiento como en las decisiones que adopte la entidad administrativa (Bermúdez, 2014: 187) respetando, asimismo, el derecho de contradictoriedad que tiene el administrado.

En atención a lo anterior, el procedimiento de fiscalización a través del uso de equipo técnico y de computación no puede constituir una limitación a los derechos fundamentales del contribuyente, por lo que debe estar conformado de tal manera que sea adecuado a la finalidad que se persigue, sin que el ciudadano sufra el ejercicio de medidas desmesuradas o innecesarias (Bermúdez, 2014: 189). Así, se observa que el citado texto del artículo 62 del Código Tributario no regula de manera específica las garantías mínimas que debe resguardar el procedimiento de uso de equipo técnico y de computación. Sin embargo, en base a una interpretación sistemática del artículo 62 respecto de lo establecido en la letra e) del artículo 92 del mismo cuerpo normativo, que declara el derecho de los contribuyentes a conocer el estado de tramitación de los procedimientos de fiscalización, podría exigir, entre otros derechos: que exista una constancia indubitada de lo obrado en el procedimiento levantando la correspondiente acta, que se evite una mala manipulación o destrucción de los datos, que se resguarden los perfiles de acceso a los equipos técnicos y de computación, y que se asegure la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización.

Bolivia

El artículo 79 del Código Tributario boliviano (Ley 2.492 de 2003) dispone que la facturación, las declaraciones juradas, el envío de la información contable y la conservación de dicha información, así como las comunicaciones y notificaciones de la administración tributaria, podrán efectuarse por cualquier medio tecnológico disponible en el país según la normativa aplicable a la materia. La misma disposición prescribe que estos medios tecnológicos deberán permitir la identificación de quien los emite, garantizar la verificación de la integridad de la información y datos en ellos contenidos de forma tal que cualquier modificación ponga en evidencia su alteración, y cumplir los requisitos de pertenecer únicamente a su titular y encontrarse bajo su absoluto control.

La disposición final cuarta de la Ley 812 de 2016 establece que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) desarrollará e implementará una plataforma virtual que permita hacer gestiones tributarias y la notificación de las actuaciones administra-

tivas mediante medios electrónicos, lo que fue reglamentado mediante Resolución Normativa de Directorio 10170000005 de 2017. Así, la administración tributaria boliviana ha ingresado a la era del gobierno digital, y obtenido una gran cantidad de información de las operaciones de los contribuyentes a través del envío anual de los estados financieros en formato digital, la memoria anual, el informe de un auditor externo (para contribuyentes con ingresos brutos mayores a un 1.200.000 bolivianos) y la facturación electrónica, entre otros.

Conforme con lo anterior, se aprecia que la auditoría tributaria electrónica se encuentra en armonía con los derechos de los contribuyentes declarados en el artículo 68 del Código Tributario. Sin embargo, el procedimiento no identifica un mecanismo que asegure la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización. En tal sentido, el resguardo debe ser desde el inicio de la fiscalización hasta su conclusión, y debe ser informado el contribuyente sobre el alcance de dicha fiscalización y de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones, como lo reconoce el número 8 del citado artículo 68.

Argentina

La Resolución General 3.416 de 2012 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) establece el procedimiento tributario de fiscalización electrónica, destinado a controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, cuyo inicio requiere notificar al contribuyente un requerimiento fiscal electrónico por alguna de las formas establecidas en el artículo 100 de la Ley 11.683 del año 1998.

De acuerdo con lo anterior, el requerimiento fiscal tendrá como sustento información que la AFIP mantenga en su propia base de datos, con lo que evita que el contribuyente concurra a las oficinas de la administración tributaria. Así, notificado el requerimiento fiscal electrónico, el contribuyente debe dar respuesta en línea dentro del plazo de diez días ingresando al sitio web de la AFIP con su respectivo número de fiscalización electrónica, para lo cual puede adjuntar documentación.

El artículo 5 de la misma resolución señala que la contestación brindada al requerimiento fiscal electrónico se encontrará a disposición del contribuyente, en forma permanente, en la página web de la AFIP. Sin embargo, nada dice sobre el derecho del contribuyente de conocer, en cualquier momento, el estado del expediente administrativo, aunque ha sido la propia AFIP la que ha declarado como derecho de los administrados conocer los antecedentes de una inspección.²⁰ También se observa como defecto de este procedimiento el hecho de no establecer mecanismos destinados a evitar una mala manipulación de la información, aunque se reconoce como

20. Véase «Derechos y obligaciones de los contribuyentes y usuarios aduaneros», Administración Federal de Ingresos Públicos, disponible en <http://bit.ly/2PiQ2Yn>.

norma general del artículo 101 de la Ley 11.683 de 1998 el secreto de las declaraciones, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presenten ante la AFIP. Con todo, no hay una regulación específica sobre la destrucción de los datos, como tampoco asegura la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización.

Venezuela

El Código Orgánico Tributario de Venezuela (Decreto 1.434 de 2014) faculta al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) a requerir copia de la totalidad o parte de los soportes magnéticos, así como la información relativa a los equipos y aplicaciones utilizados, características técnicas del hardware o software, sin importar que el procesamiento de datos se desarrolle en equipos propios o arrendados, o que el servicio sea prestado por un tercero, según estipula el número 8 del artículo 137. Asimismo, el número 9 de dicho artículo faculta a la administración tributaria a utilizar programas y utilidades de aplicación en auditoría fiscal que faciliten la obtención de datos contenidos en los equipos informáticos de los contribuyentes o responsables, y que resulten necesarios para el procedimiento de fiscalización y determinación.

Si bien la fiscalización de los soportes magnéticos que establece el citado artículo 137 no contempla un procedimiento que resguarde los derechos de los contribuyentes, un análisis sistemático del Código Orgánico Tributario permite lograr dicha protección. Así, de acuerdo con lo señalado en el artículo 171, la notificación es requisito necesario para la eficacia de los actos emanados de la administración tributaria, debiendo, además, indicar con toda precisión al contribuyente los elementos constitutivos de la base a fiscalizar, identificación de los funcionarios actuantes y cualquier otra información que permita individualizar las actuaciones fiscales (artículo 188). El parágrafo único del artículo 138 indica que se debe levantar un acta en la que se especificará lo retenido.

Una vez iniciada la fiscalización, los contribuyentes tienen derecho a conocer en cualquier momento el estado de las actuaciones (véase el artículo 161). Además, el artículo 136 hace visible el derecho a que la información del contribuyente mantenga carácter de reservada, lo que ratifica el artículo 149 al establecer que los funcionarios de la administración tributaria estarán obligados a guardar reserva en lo concerniente a las informaciones y datos suministrados por el contribuyente. Por último, según establece el número 10 del artículo 137 y el artículo 138, el Seniat, con el fin de conservar la documentación exigida, puede adoptar las medidas administrativas necesarias para impedir la desaparición, destrucción o alteración de archivos, documentos o equipos electrónicos de procesamiento de datos que puedan contener la documentación requerida.

Ecuador

A diferencia de los países anteriores, la legislación ecuatoriana no define formalmente un procedimiento de auditoría tributaria por sistemas electrónicos. Sin embargo, si se considera la facultad general del Servicio de Rentas Internas (SRI) para la determinación tributaria en forma directa, de conformidad con lo establecido en el artículo 91 del Código Tributario (Codificación 2005-09), podría sustentar diferencias de impuestos en información del propio contribuyente o de terceros obtenida por sistemas informáticos o digitales. Es más, dicha facultad se extiende cuando se hace una determinación tributaria presuntiva, caso en el cual se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo. Así, por ejemplo, a partir del año 2011, el SRI lanzó una validación masiva de las declaraciones de renta de los contribuyentes utilizando la mayor cantidad de fuente de información que disponía, sea por información propia, de terceros proveniente de anexos o por convenios de información (Chiliquinga y Ramírez, 2017: 15).

De esta manera, la circunstancia de que la legislación ecuatoriana no contemple expresamente un procedimiento de auditoría tributaria electrónica no significa que su eventual aplicación esté liberada de resguardar los derechos fundamentales de los contribuyentes. Ahora bien, la legislación de Ecuador tampoco contempla un catálogo de derechos de los contribuyentes, pero el SRI desarrolló un instructivo sistemático de dichos derechos sobre la base de distintos artículos dispersos en el Código Tributario.²¹ Así, en el supuesto de que el SRI desarrolle una fiscalización de la documentación electrónica del contribuyente, debe considerar, a lo menos, lo establecido en el artículo 85 del Código Tributario, esto es, notificar todo acto administrativo a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones.²² Los cuestionamientos podrían surgir si no se establece un mecanismo de constancia indubitada de lo obrado en el procedimiento, que no se resguarden los perfiles de acceso a los equipos técnicos y de computación, y que no se asegure la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización.

21. Véase «¿Qué derechos tengo como contribuyente?», Servicio de Rentas Internas del Ecuador, disponible en <http://bit.ly/2PjhlhX>.

22. El artículo 105 del Código Tributario define notificación como el acto por el cual se hace saber a una persona el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales. Por su parte, el número 6 del artículo 103 del mismo Código establece que es deber de la administración tributaria notificar los actos y las resoluciones que expida a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella.

Colombia

Tal como sucede con Ecuador, la legislación colombiana no explicita un procedimiento de auditoría tributaria por sistemas electrónicos. A pesar de esto, el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) otorga a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) una amplia facultad de fiscalización e investigación según lo establecido en el artículo 684, por lo que puede solicitar de manera directa o a través de terceros la información del contribuyente que sea necesaria para validar la consistencia de sus declaraciones. Con la reforma tributaria estructural vivida en el país durante el año 2016 (Ley 1.819), se adicionó al citado artículo que, en el desarrollo de las facultades de fiscalización, la administración tributaria podrá solicitar la transmisión electrónica de la contabilidad, de los estados financieros y demás documentos e informes, de conformidad con las especificaciones técnicas, informáticas y de seguridad de la información que establezca el director general de la DIAN.

Precisamente, las especificaciones técnicas, informáticas y de seguridad deben estar acorde con los derechos de los contribuyentes, lo que la legislación colombiana ha declarado en el artículo 193 de la Ley 1.607 de 2012, esto es, el deber de la administración tributaria de resguardar la información (número 4 del artículo 193) en su almacenamiento y manipulación, de manera de evitar que sea modificada o eliminada; reconocer al contribuyente el derecho de acceder, en cualquier momento, al expediente administrativo (número 2 del artículo 193); y asegurar la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización, lo que es parte del debido proceso en todas las actuaciones de la autoridad (número 6 del artículo 193). Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 565 del Estatuto Tributario establece el deber de la DIAN de notificar al contribuyente cualquier actuación administrativa.

Uruguay

El artículo 68 del Código Tributario de Uruguay señala que «la administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá [...]». De lo anterior se desprende una facultad ampliada y un catálogo no taxativo de situaciones especiales, entre las que no se contempla la posibilidad de hacer auditorías electrónicas, ya sea en forma presencial o a distancia. Sin embargo, esto no inhibe a la Dirección General Impositiva (DGI) para decretar dichas auditorías electrónicas invocando la facultad ampliada, pero podría derivar en colisión con derechos fundamentales de los contribuyentes al no existir un procedimiento debidamente reglamentado.

El Código Tributario uruguayo tampoco reconoce un catálogo de derechos de los contribuyentes, aunque del análisis de dicho cuerpo normativo es posible reconocer algunos de ellos. Así, el artículo 46 dispone el derecho a un debido proceso y a la

información; el artículo 47 se refiere al deber a guardar secreto a los funcionarios de la DGI de las informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales, estableciéndose que la violación de esta norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente; y el artículo 68 reconoce el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Paraguay

La administración tributaria de Paraguay recae en la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET), organismo encargado de la aplicación y administración de todas las disposiciones legales referentes a tributos fiscales, su percepción y fiscalización. Las facultades de fiscalización de la SET fueron reconocidas a través de la Ley 125 de 1991, en cuyo artículo 189 se otorgan amplias facultades de administración y control, estableciendo la facultad de dictar normas relativas a la forma y condiciones a las que se ajustarán los administrados en materia de documentación y registro de operaciones.

La referida Ley 125 fue modificada por la Ley 2.421 de 2004, de Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal, la que distinguió entre las tareas de fiscalización puntuales e integrales, e incorporó, además, el deber de los contribuyentes con una facturación anual igual o superior a 6.000 millones de guaraníes de contar con dictamen impositivo de una auditoría externa reglamentada por la SET. Así, el 30 de abril de 2014, la SET emitió la Resolución General 25, que reglamentó las tareas de fiscalización en integrales, puntuales, de control interno, de control masivo y de control preventivo. En dichas tareas de fiscalización no se reconoce la posibilidad de la utilización de técnicas de auditoría y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, sino que solamente se incorpora la notificación por correo electrónico a través de un buzón denominado *marandu*.

Por lo tanto, hasta la fecha en Paraguay no existen técnicas de auditorías por medios electrónicos, así como tampoco la obligatoriedad de que los contribuyentes lleven su información contable a través de medios digitales. Sin embargo, nada impide que la SET pueda materializar procedimientos de fiscalización electrónico en un contexto de fiscalización integral, situación que, al no estar regulada de manera específica, podría afectar los mecanismos destinados a la protección efectiva de los derechos de los contribuyentes frente al ejercicio de las facultades de fiscalización.

Conclusiones

El análisis sistemático y técnico de la normativa que regula los procesos de auditoría tributaria a través de sistemas electrónicos, desarrollados en los países en estudio, demuestra un tratamiento asimétrico en las distintas etapas de dicho procedimiento frente a los derechos de los contribuyentes. Primero, solamente contemplan este tipo

de auditorías Chile, México, Brasil, Perú, Bolivia, Argentina y Venezuela, mientras que en los demás países no se inhibe la posibilidad de aplicar este tipo de procedimiento recurriendo a la normativa general, aunque causaría eventuales problemas frente a los derechos de los contribuyentes, especialmente en lo que se refiere a la obligación de levantar un acta de la información a que tuvo acceso la autoridad fiscal, resguardar la integridad de dicha información y proceder a su destrucción una vez finalizada la fiscalización. Cabe precisar que los derechos de los contribuyentes se conciben dentro de una específica relación con la autoridad tributaria, pero al estar dispersos en el ordenamiento jurídico se podrían afectar los mecanismos destinados a la protección efectiva de esos derechos frente al ejercicio de las facultades de fiscalización por medios electrónicos.

Segundo, ninguna de las legislaciones en estudio establece como eximente de responsabilidad la falta de capacidad técnica del contribuyente para implementar los sistemas tecnológicos que requiera la autoridad administrativa. Como sostienen Yilmaz y Coolidge (2013), este tipo de procedimiento implica para los contribuyentes costos en bienes de capital, inversión en tiempo, esfuerzo y recursos para aprender a utilizar los medios electrónicos de manera adecuada y eficiente. Sin perjuicio de que actualmente internet es una herramienta que está al alcance de todos, es necesario que los sistemas de auditorías por medios electrónicos reconozcan los posibles costos de implementación para el contribuyente, lo que debe ser analizado en cada caso, en especial frente a la aplicación de eventuales sanciones.

Tercero, los países que cuentan con regulación expresa de auditoría tributaria por medios electrónicos reconocen el derecho de los contribuyentes a ser notificados de la primera gestión de fiscalización, salvo el caso de Brasil, en donde la obligación de informar se convierte en un deber del contribuyente en entregar su situación contable una vez al año de manera electrónica; en tal caso, la autoridad fiscal de dicho país podría iniciar una fiscalización indirecta sin notificar al contribuyente, lo que generaría colisión con el derecho fundamental antes señalado.

Cuarto, en cuanto al resguardo de la integridad de la información y levantamiento de un acta de los antecedentes que autoridad fiscal tuvo acceso, dentro de los países que contempla la auditoría tributaria electrónica, solo Argentina no regula expresamente dichas situaciones.

Quinto, respecto del derecho del contribuyente a ser notificado del proceso de destrucción de la información copiada por la autoridad administrativa emitiendo la correspondiente acta de destrucción, Chile es el único caso en donde se encuentra regulación expresa.

Finalmente, la prohibición de los funcionarios de la autoridad fiscal de divulgar la información a la cual tuvieron acceso es reconocida por todos los países en estudio, por lo que es un criterio unificado a nivel regional.

Referencias

- ALDUNATE, Eduardo (2005). «La colisión de derechos fundamentales». *Derecho y Humanidades*, 11: 69-78. DOI: 10.5354/0719-2517.2011.17052.
- . (2008). *Derechos fundamentales*. Santiago: Legal Publishing.
- ALEXYS, Robert (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- BANCO MUNDIAL (2016). *World development report 2016: Digital dividends*. Washington D.C.: World Bank.
- BARDOPOULOS, Anne (2015). *eCommerce and the effects of technology on taxation*. Cham: Springer. DOI: 10.1007/978-3-319-15449-7.
- BERMÚDEZ, Jorge (2014). *Derecho administrativo general*. Santiago: Thomson Reuters.
- CAMPOS FISCHER, Octavio (2010). «Direitos fundamentais dos contribuintes: Breves considerações». *Nomos*, 30 (1): 125-160. Disponible en <http://bit.ly/2Piw3bX>.
- CEA, José (1999). *El sistema constitucional de Chile: Síntesis crítica*. Valdivia: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile.
- CHILQUINGA, Diana y José RAMÍREZ (2017). «Impacto de las declaraciones sugeridas del impuesto a la renta de personas naturales: Evidencia de un diseño experimental». Documento de trabajo del Centro de Estudios Fiscales, Quito.
- COMISIÓN EUROPEA (2018). «Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales». Nota explicativa. Disponible en <https://bit.ly/2RG2VgM>.
- DE OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro (2008). *Teoría y práctica de la tutela jurisdiccional*. Lima: Communitas.
- . (2009). «El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva desde la perspectiva de los derechos fundamentales». *Revista de Derecho (Valdivia)*, 22 (1): 185-201. DOI: 10.4067/S0718-09502009000100009.
- DÍEZ-PICAZO, Luis (2003). *Sistema de derechos fundamentales*. Madrid: Civitas.
- HESSE, Konrad (1992). *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- HUANG, Xiaoqing (2018). «Ensuring taxpayer rights in the era of automatic exchange of information: EU data protection rules and cases». *Intertax*, 46 (3): 225-239. Disponible en <http://bit.ly/2PixCXB>.
- KOCHANOVA, Anna, Zahid HASNAIN y Bradley LARSON (2017). «Does e-Government improve Government capacity? Evidence from tax compliance costs, tax revenue, and public procurement competitiveness». *The World Bank Economic Review*. DOI: 10.1093/wber/lhx024.
- MANCILLA RENDÓN, María Enriqueta (2010). «Auditoría tributaria de los precios de

- transferencia de las multinacionales en México». *Cuadernos de Contabilidad*, 11 (29): 473-492. Disponible en <http://bit.ly/2PfVoUd>.
- MARINONI, Luiz (2007). *Derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva*. Lima: Palestra.
- NATRASS, Nicoli, Jeremy WAKEFORD y Samson MURADZIKWA (2003). *Macroeconomics theory and policy in South Africa*. Ciudad del Cabo: David Philip.
- NÚÑEZ PONCE, Julio (1995). «Tributación e informática: Un enfoque jurídico informático del régimen tributario vigente». *Informática y Derecho*, 8: 219-234. Disponible en <http://bit.ly/2PIEJi9>.
- OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2016). *Technologies for better tax administration: A practical guide for revenue bodies*. París: OCDE Publishing. DOI: 10.1787/9789264256439-en.
- . (2017). *Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. París: OCDE Publishing. DOI: 10.1787/tax_admin-2017-en.
- . (2018). «Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional 2018». Nota explicativa. Disponible en <https://bit.ly/2RG2VgM>.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2011). «La seu electrònica de l'Agència Estatal d'Administració Tributària». *Revista d'Internet, Dret i Política*, 12: 44-54. Disponible en <http://bit.ly/2EgHgIn>.
- . (2015). «The taxpayer's right to electronic communication with the tax authorities». *Revista d'Internet, Dret i Política*, 21: 1-19. DOI: 10.7238/idp.vo121.2736.
- O'NEILL, Claire (2017). «Using digital delivery to enhance the integrity of tax systems». En OCDE (compilador), *Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies* (pp. 163-168). París: OCDE Publishing. DOI: 10.1787/tax_admin-2017-16-en.
- ROMERO MICHEL, Jessica CRISTINA y Mario CRUZ BENTURA (2016). «Acceso al derecho a la justicia con la implementación del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en la tutela de los derechos del contribuyente». *Ciencia Jurídica*, 5 (10): 189-217. DOI: 10.15174/cj.v5i2.197.
- SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard (2004). *La teoría general del derecho administrativo como sistema*. Madrid: Marcial Pons.
- SII, Servicio de Impuestos Internos de Chile (2018). *Plan estratégico 2018-2022*. Santiago. Disponible en <https://bit.ly/2KVOTVY>.
- SPRAGUE, Gary y Michel BOYLE (2001). «Taxation of income derived from electronic commerce». En *Cahiers de droit fiscal international*. Rotterdam: Kluwer for the International Fiscal Association.
- VALLESPÍN, David (2002). *El modelo constitucional de juicio justo en el ámbito del proceso civil*. Barcelona: Atelier.

YILMAZ, Fatih y Jacqueline COOLIDGE (2013). «Can e-filing reduce tax compliance costs in developing countries?». *Policy Research Working Paper*, 6.647: 1-57. DOI: 10.1596/1813-9450-6647.

Sobre los autores

ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE es abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas por la Universidad Arturo Prat, Chile. Magíster en Gestión mención Tributación Internacional y doctor en Derecho, ambos por la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile. Se desempeña como profesor investigador asociado de la Escuela de Comercio de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Su correo electrónico es antonio.faundez@pucv.cl.

RACHID OSMAN HEIN es abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas por la Universidad Austral de Chile. Magíster en Derecho Tributario de la Universidad de Chile. Actualmente se desempeña como abogado del Servicio de Impuestos Internos de Chile y es profesor adjunto de la Universidad Nacional Andrés Bello, Chile. Su correo electrónico es rosmanhein@gmail.com.

MARIO PINO MOYA es licenciado en Comercio y Ciencias Económicas con mención en Finanzas de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile. Se desempeña como ayudante de investigación del área de tributación de la Escuela de Comercio de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Su correo electrónico es pinomoyamario@gmail.com.

La *Revista de Chilena de Derecho y Tecnología* es una publicación académica semestral del Centro de Estudios en Derecho Informático de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, que tiene por objeto difundir en la comunidad jurídica los elementos necesarios para analizar y comprender los alcances y efectos que el desarrollo tecnológico y cultural han producido en la sociedad, especialmente su impacto en la ciencia jurídica.

EDITOR GENERAL

Daniel Álvarez Valenzuela
(dalvarez@derecho.uchile.cl)

SITIO WEB

rchdt.uchile.cl

CORREO ELECTRÓNICO

rchdt@derecho.uchile.cl

LICENCIA DE ESTE ARTÍCULO

Creative Commons Atribución Compartir Igual 4.0 Internacional



La edición de textos, el diseño editorial
y la conversión a formatos electrónicos de este artículo
estuvieron a cargo de Tipografía
(www.tipografica.cl).