

ANATOMÍA Y TRANSFORMACIÓN DE LA PRUEBA ANTE LA IRRUPCIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL. SU IMPACTO EN MATERIA TRIBUTARIA

ANATOMY AND TRANSFORMATION OF EVIDENCE IN THE FACE OF THE EMERGENCE OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE: ITS IMPACT ON TAX MATTERS

Sandra Patricia Maruccio¹; Bernardina Torres Bilbao²

RESUMEN:

Partiendo del carácter polisémico de la prueba, se examinan sus tres nociones —actividad probatoria, medios y valoración— y la transformación que en cada una de ellas puede generar la irrupción de la Inteligencia Artificial. En este marco, se destaca que las tecnologías basadas en Inteligencia Artificial pueden aportar eficiencia a la gestión probatoria, aunque también plantean dilemas críticos en relación con la garantía del debido proceso, especialmente en el ámbito tributario.

ABSTRACT

Starting from the polysemic nature of evidence, this article examines its three dimensions -evidentiary activity, means, and evaluatio- and the transformation that the emergence of Artificial Intelligence may generate in each of them. Within this framework, it highlights that AI-based technologies can contribute to greater efficiency in evidentiary management, while also raising critical dilemmas regarding the guarantee of due process, particularly in the tax domain.

¹ Abogada (UNLP). Especialización en Derecho Administrativo (UNLP). Gerente General de Técnica Tributaria y Catastral en la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Representante ante la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral. Autora de diversas publicaciones en derecho constitucional, administrativo y tributario. Ex docente en Derecho Constitucional y Administrativo (UNLP y UCALP). ORCID ID: 0009-0005-6113-4349

² Abogada (UNLP). Escribana (UNLP). Posgrado en Administraciones Tributarias Subnacionales (UNTREF). Especialización en Tributación Local (UNTREF). Ex docente en Derecho Internacional Privado (UDE). ORCID ID: 0009-0003-3412-7632.

PALABRAS CLAVE: inteligencia artificial - garantías constitucionales - debido proceso - prueba - procedimiento tributario

KEY WORDS: artificial intelligence - constitutional guarantees - due process - evidence - tax procedure.

I. Introducción

La expresión "Cuarta Revolución Industrial" que se ha vuelto de uso frecuente y abordaje habitual en el ámbito jurídico, desde su literalidad y sonoridad, interpela, genera interés, porque remite inmediatamente a un nuevo proceso de transformación estructural que se revela como un desafío y, ciertamente, como una sensación de amenaza a la estabilidad y seguridad que proporciona el conocimiento ya adquirido y asentado.

En ese escenario, la Inteligencia Artificial actúa como catalizador de la transformación a la que asistimos como actores y espectadores, generando en el ámbito del jurídico reacciones de entusiasmo, pero también de resistencia, lo que es natural porque la finalidad de dicha disciplina es la de establecer un sistema de certezas.

Para los operadores del derecho que participan en la creación del marco normativo, la irrupción de la Inteligencia Artificial implica un desafío frente a la necesidad de evitar que las soluciones, que a través del mismo se ofrecen, se disocien de la realidad que deben captar y se transformen en la "hoja de papel", metáfora que rememora a Ferdinand Lasalle cuando, en el Siglo XIX, al preguntarse qué es una Constitución, advirtió sobre la posibilidad de que la norma de vigencia formal no refleje la realidad política y social y se vuelva un texto abstracto, sin efectividad, susceptible de ser ignorado o mutado.³

También se presenta como un desafío para quienes peticionan el reconocimiento de un derecho y para aquéllos que deben resolver esas peticiones dilucidando los conflictos interpretativos que puedan generarse. Así, particularmente en este último marco, la aparición de sistemas automatizados de recolección y explotación de material probatorio plantea interrogantes sobre sus aptitudes y beneficios, su fiabilidad, su control de constitucionalidad para determinar su compatibilidad con el debido proceso, especialmente en lo que concierne a la defensa en juicio, todo lo que presupone integrar las tecnologías sin sacrificar garantías fundamentales, puesto que no habría un avance real, si no se busca como objetivo central, lograr una decisión justa que, en conceptos de Michele Taruffo, se define a través de la corrección del procedimiento, la justa interpretación y aplicación de la ley sustantiva y la veracidad de la determinación de los hechos.⁴

Desde esta perspectiva, es decir, desde el logro de una decisión justa, la prueba sobre la existencia de los hechos que generan la obligación tributaria es especialmente importante, porque a partir de la certeza de la verificación de aquellos se derivan consecuencias jurídicas trascendentes, como el nacimiento de deberes formales o materiales, el impacto patrimonial de un pago debido, el impulso de procedimientos coactivos para generar su ingreso y otros efectos.

Este panorama impone transitar, de manera previa y obligada, el camino de nociones

³ LASALLE, Ferdinand (1946). *¿Qué es una Constitución?*, Siglo Veinte, Buenos Aires. P. 46.

⁴ TARUFFO, Michele (2008). *La prueba*. Ed. Marcial Pons. Madrid - Barcelona - Buenos Aires. P. 235 y 236.

generales que, por elementales, constituyen el punto de partida y apoyo para explorar la anatomía y transformación de la prueba en el ámbito tributario ante la irrupción de la Inteligencia Artificial.

II. La Inteligencia Artificial: Noción. Normativización de su uso

1. Noción

El Diccionario de la Real Academia Española define el término "Inteligencia" (del latín *intelligētia*) en sus diferentes acepciones, como la "*Capacidad de entender o comprender*", la "*Capacidad de resolver problemas*" y precisa a la expresión "*Inteligencia Artificial*" como la "*Disciplina científica que se ocupa de crear programas informáticos que ejecutan operaciones comparables a las que realiza la mente humana, como el aprendizaje o el razonamiento lógico*".⁵

El material que aborda las distintas conceptualizaciones de la Inteligencia Artificial es prolífico, excediendo su profundización los márgenes del tema que nos ocupa. Sólo para denotar que no se trata de una expresión reciente, traemos como cita a la definición elaborada por Richard E. Bellman, en el año 1978, quién al plantearse si pueden pensar las computadoras, la definió como "*La automatización de actividades que asociamos con el pensamiento humano, actividades como la toma de decisiones, la resolución de problemas, el aprendizaje*".⁶

Por ello, nos permitimos, a modo de licencia reflexiva, acudir a la propia herramienta para conocer su autopercepción y, en este sentido, el chatbot de Inteligencia Artificial desarrollado por OpenAI (ChatGPT) ante la solicitud de que proporcione una definición precisa y jurídica de Inteligencia Artificial aplicada al Derecho, explicó que "*La inteligencia artificial aplicada al Derecho consiste en el uso de sistemas informáticos capaces de simular procesos de razonamiento humano —como la interpretación normativa, la predicción de decisiones judiciales o la gestión de grandes volúmenes de información jurídica— con el objetivo de asistir o automatizar tareas jurídicas. Esta aplicación puede abarcar desde funciones administrativas hasta la valoración probatoria, pasando por la redacción de documentos legales o la detección de conflictos normativos, siempre en el marco del respeto a los principios del debido proceso, la legalidad y los derechos fundamentales.*"

Y, ahondando en su descripción funcional, se autorretrató como "*Soy una herramienta de lenguaje: estoy diseñada para comprender y generar texto, responder preguntas, ayudar con tareas, ofrecer ideas, traducir, explicar conceptos, etc. No tengo ego, género ni deseos: aunque puedo hablar de mí en primera persona ("yo") para que la conversación sea más natural, eso no significa que tenga una identidad propia. Mi "identidad" depende del contexto: puedo adoptar diferentes estilos, voces o perspectivas según la situación (formal, coloquial, empática, analítica, etc.). En resumen, si tuviera que usar una metáfora: soy como un espejo del lenguaje humano —reflejo lo que se me pide, guiada por patrones, conocimiento y objetivos, pero no por una autopercepción*".

Desde esta sencilla descripción de la herramienta, puede advertirse entonces, que el

5 <https://dle.rae.es/inteligencia> (última consulta: 14 de agosto de 2025).

6 Bellman, Richard E. (1978) "RE Introducción a la inteligencia artificial: ¿Pueden pensar las computadoras?". Boyd & Fraser Publishing Company, en cita por Nunung Nurul Qomariyah. (2020) "Definición de Inteligencia Artificial". <https://international.binus.ac.id/computer-science/2020/11/09/artificial-intelligence-definition/> (última consulta: 14 de agosto de 2025).

uso de algoritmos avanzados que permiten el aprendizaje automático (*machine learning*) tiene la aptitud de generar la inevitable adaptación del derecho a los nuevos tiempos. Sin embargo, esa potencialidad no está exenta de dilemas críticos en torno a la transparencia, el control humano y la preservación de las garantías esenciales del orden jurídico.

2. Normativización de su uso

Reconociendo las repercusiones profundas y dinámicas de la Inteligencia Artificial, se advirtió la necesidad de contar con regulaciones que guíen su utilización frente a los riesgos de falta de transparencia, algoritmos que mutan y se transforman de forma autónoma pudiendo producir información veraz pero no verídica, inventar datos y presentar o incrementar sesgos.

Y en ese marco, se comenzaron a establecer pautas de desarrollo y utilización de sistemas inteligentes, dando lugar a la emisión de distintos instrumentos en el ámbito internacional.

Así, los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), junto a otros no miembros, como el caso de Argentina, a través del Consejo de dicha Organización aprobaron, el 22 de mayo de 2019, una Recomendación sobre Inteligencia Artificial que comprende los siguientes cinco principios, que son complementarios y deben ser considerados en su conjunto: crecimiento integrador, desarrollo sostenible y bienestar; respeto del Estado de Derecho, los derechos humanos y los valores democráticos como la equidad y la privacidad; transparencia y explicabilidad; robustez, seguridad y protección; a fin que no se planteen riesgos de seguridad irrazonables, garantizando la trazabilidad y rendición de cuentas.⁷

También en esa línea, la Conferencia General de la Organización de Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) adoptó, el día 23 de noviembre de 2021, una Recomendación sobre la Ética de la Inteligencia Artificial, como instrumento normativo elaborado con un enfoque mundial basado en el derecho internacional, centrado en la dignidad humana, para ofrecer una orientación responsable en su uso.⁸ En la misma se receptan una serie de principios que, en lo que aquí interesa, refieren a la proporcionalidad e inocuidad del método de Inteligencia Artificial elegido; la seguridad y protección para prevenir y evitar daños; la equidad y no discriminación para que la tecnología tenga un enfoque inclusivo; la sostenibilidad y monitoreo de los efectos de los avances y resultados logrados; el derecho a la intimidad y la protección de datos; asegurar que el sistema de Inteligencia Artificial no reemplace la responsabilidad final de los seres humanos en las decisiones adoptadas y su obligación de rendir cuentas; la transparencia para garantizar la impugnación de decisiones basadas en resultados producidos por estos sistemas y evitar la vulneración del derecho a un juicio imparcial y a un recurso efectivo; la explicabilidad que supone hacer inteligibles los resultados del sistema; la responsabilidad y rendición de cuentas a través de mecanismos adecuados de supervisión y evaluación del impacto y diligencia debida; la sensibilización y educación abierta y accesible respecto de las tecnologías de Inteligencia Artificial; la gobernanza y la colaboración con enfoque inclusivo.

7 OCDE, *Recomendación del Consejo sobre Inteligencia Artificial*, 22 de mayo de 2019, disponible en: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LÉGAL-0449> (última consulta: 14 de agosto de 2025).

8 UNESCO, *Recomendación sobre la Ética de la Inteligencia Artificial*, adoptada por la Conferencia General en su 41^a reunión, 23 de noviembre de 2021, disponible en: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000381137> (última consulta: 14 de agosto de 2025).

Por su parte, recientemente, la Unión Europea aprobó la Ley de Inteligencia Artificial (Reglamento UE 2024/1689) que fue publicada en el Diario Oficial el 12 de julio de 2024, siendo la primera de esa naturaleza a nivel global, en cuanto introduce una tipología normativa con un enfoque basado en el riesgo del uso de los sistemas, a los que agrupa en cuatro categorías según el nivel de amenaza para los derechos fundamentales y la seguridad, a saber: riesgo inaceptable (sistemas que usan técnicas de manipulación cognitiva, vigilancia biométrica en tiempo real, scoring social); alto riesgo (sistemas aplicados en sectores sensibles como específicamente es el de justicia); riesgo limitado (sistemas conversacionales -chatbot- o generadores de contenidos sintéticos -deepfakes-), y riesgo mínimo o sin riesgo (filtros de spam o juegos). Esa regulación refleja una arquitectura de intervención normativa que decrece en la misma medida que lo hace la categoría de riesgo, hasta reducirse a regulaciones mínimas o meras recomendaciones.⁹

En esa misma lógica, en el ámbito nacional se viene desarrollando una estructura regulatoria mixta de políticas públicas, recomendaciones éticas, programas institucionales y proyectos legislativos para implementar el uso de la Inteligencia Artificial de manera responsable y alineada con los estándares internacionales mencionados.¹⁰

III. La prueba en clave constitucional: sus distintas nociones

La incorporación de la Inteligencia Artificial debe estar orientada, como ya dejamos expuesto, a consolidar los principios fundamentales del ordenamiento jurídico, lo que implica receptar el uso de las nuevas tecnologías, amalgamando la realidad con la normativa. Y, desde ese enfoque, para abordar la aplicación de la Inteligencia Artificial respecto de la prueba en el campo tributario, es imprescindible delimitar previamente los significados que ese polisémico término puede asumir dentro de la disciplina del derecho en general.

En este sentido, según el contexto, la “prueba” puede aludir a: (1) la actividad probatoria desarrollada por las partes que afirman o niegan un hecho relevante para la aplicación y los efectos de una norma jurídica; (2) los medios de prueba propiamente dichos; o bien (3) los sistemas de apreciación a través de los cuales el juzgador forma su convicción respecto de la existencia o inexistencia de determinados hechos.

9 Parlamento Europeo y Consejo de la Unión Europea. (2024, 13 de junio). *Reglamento (UE) 2024/1689 sobre inteligencia artificial. Diario Oficial de la Unión Europea. OfL*, “2024/1689”, 12 de julio de 2024. <https://data.europa.eu/eli/reg/2024/1689/oj>. (última consulta: 14 de agosto de 2025).

10 Estos instrumentos internacionales son la fuente en que se han inspirado distintos protocolos de buenas prácticas, emitidos para el uso de la Inteligencia Artificial generativa en el ámbito judicial. Así, el Superior Tribunal de la Provincia de Río Negro aprobó, por Acordada N° 15/2024, el “Protocolo de Buenas Prácticas para el uso de Inteligencia Artificial Generativa (IAGen)” dirigido a empleados y funcionarios para garantizar el uso ético de herramientas como ChatGPT, Gemini, Copilot, Claude y similares; la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de San Juan, mediante Acuerdo General N° 102/2024, dictó el “Protocolo de Uso Aceptable de la IA Generativa (IAGen)” para regir también el uso de las mencionadas herramientas; la Corte Suprema de la Provincia de Santa Fe aprobó, por Acuerdo de fecha 01/04/2025 la “Guía de Buenas Prácticas para el uso de la Inteligencia Artificial Generativa”; el Superior Tribunal de Jujuy aprobó la Acordada N° 31/2025 a los fines de establecer un “Protocolo para el uso de la IA en el Poder Judicial”, articulando su implementación a través del Laboratorio de Innovación Judicial (INLAB); el Tribunal Superior de Neuquén emitió en el año 2024 un conjunto de recomendaciones internas de modo informal. Asimismo, otras jurisdicciones, como la Provincia de Buenos Aires, junto con las ya mencionadas, forman parte de la iniciativa “Programa Piloto de Inteligencia Artificial Generativa (IAGen) coordinada por la Junta Federal de Cortes y Superiores Tribunales de Justicia de las Provincias Argentinas (JuFeJus) y el Ministerio de Justicia de la Nación.

En cuanto al ámbito de la administración pública nacional, pueden mencionarse las Recomendaciones para una IA fiable establecidas mediante la Disposición N° 2/2023 Subsecretaría de Tecnologías de la Información; la Comunicación “A” 7724 del Banco Central de la República Argentina sobre “Requisitos mínimos para la gestión y control de los riesgos de tecnología y seguridad de la información”; y la Guía para entidades públicas y privadas en materia de Transparencia y Protección de Datos Personales para una Inteligencia Artificial responsable elaborada por la Agencia de Acceso a la Información Pública, publicada en junio del año 2024.

En cualquiera de estos alcances, el vocablo “prueba” se vincula al debido proceso y es aquí donde radica su clave como garantía de orden sustancial y procedimental, receptada en los artículos 18 y 75 inciso 22) de la Constitución Nacional, en este último, a través de la remisión a los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos incorporados con rango constitucional mediante la reforma del año 1994.

Entre ellos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), en su artículo 8°, establece las garantías judiciales mínimas, como el derecho a ser oído por un juez imparcial, la presunción de inocencia, la posibilidad de ofrecer prueba y contradecir la presentada en su contra, reforzando la centralidad de la actividad probatoria en el proceso, al asegurar que su producción, apreciación y contradicción se realicen conforme a reglas que garanticen la tutela judicial efectiva y la protección de los derechos fundamentales.

Esas protecciones no se encuentran limitadas al ámbito judicial, pues es reconocida su expansión a todos los procedimientos y procesos, cualquiera fuera el ámbito de actuación o materia que se desenvuelva a través de ellos.¹¹ Y, en el campo de la relación tributaria, que genera una obligación de pago impuesta unilateral y coactivamente por parte del Estado, la prueba de su existencia y magnitud adquiere una especial importancia como garantía de, entre otros, el derecho de propiedad.

1. La actividad probatoria

La actividad probatoria, que es la primera de las nociones del término “prueba” que antes mencionamos, involucra las acciones tendientes a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos afirmados por cada una de las partes en defensa de sus respectivas pretensiones. En ese sentido, Michele Taruffo explica que la prueba es el instrumento que proporciona la información que se necesita para establecer si los enunciados sobre los hechos se fundan en bases cognoscitivas suficientes y adecuadas para ser considerados verdaderos.¹² Ello obedece a que, en la mayoría de los casos, los hechos alegados por las partes no pueden ser percibidos de modo empírico, pues han acaecido en un momento pretérito y requieren ser reconstruidos a través de la actividad probatoria.

Como refiere el mismo autor, es el derecho el que determina y selecciona los hechos que, desde el punto de vista jurídico, resultan relevantes para la decisión del caso y que, por ende, pueden ser objeto de prueba, excluyendo aquellos carentes de entidad o que no suscitan controversia por haber sido reconocidos por las partes o revestir el carácter de notorios.

Entonces, la acción de probar se orienta a producir en el juez administrativo o judicial un estado de certidumbre acerca la existencia o inexistencia de hechos jurídicamente relevantes que deben ser acreditados, o de la verdad o falsedad de proposiciones vinculadas a ellos.

11 En esa línea, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en fecha 02/02/2011, en el caso “*Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Fondo, Reparaciones y Costas*”, expresó que si bien el artículo 8° de la Convención se titula “garantías judiciales” no limita su aplicación a los recursos judiciales en sentido estricto, sino que refiere al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales para que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Agregando que, toda actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso debe respetar el debido proceso legal, atento a que las garantías mínimas se aplican a la determinación de derechos y obligaciones de carácter civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

12 TARUFFO, Michelle, IBAÑEZ, Perfecto Andrés y CANDAU PÉREZ, Alfonso. (2009). *Consideraciones sobre prueba y motivación*. Fundación Coloquio Jurídico Europeo. Madrid. P. 33.

Desde ese anclaje debe entenderse el derecho a ofrecer prueba el que, si bien constituye una garantía para las partes, debe ejercerse con las formas que las normas establecen y ajustarse a las reglamentaciones dictadas para hacerlo compatible con los demás derechos y con el interés social de lograr una justicia eficaz.¹³

En ese sentido, el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCCN) -cuyos lineamientos son seguidos por las legislaciones tributarias- prevé que *"incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción..."*. Sin embargo, esa regla clásica se flexibiliza en la práctica mediante la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba que impone que la actividad probatoria pese, especialmente, sobre quién se encuentra ubicado en una mejor posición para desarrollarla.

Así, trasladado al ámbito que nos ocupa, ello significa que una vez emitido un acto administrativo regular¹⁴ -como es, por ejemplo, el acto de determinación impositiva-, la presunción de legalidad que el mismo ostenta genere la inversión de la carga probatoria, debiendo entonces, quién pretende desvirtuarla, aportar los elementos para ello. No obstante, por efecto del principio de legalidad que atraviesa este campo, el Estado, en todo momento, mantiene un rol activo en la búsqueda de la verdad material.

Bajo estas premisas, la aplicación de la carga dinámica de la prueba en el campo tributario se presenta como un desplazamiento sucesivo de las intervenciones de las partes, condicionado tanto por la naturaleza del gravamen involucrado como por la etapa procesamental. Desde la perspectiva de las funciones de fiscalización —orientadas al control del cumplimiento de las obligaciones y deberes materiales y formales por parte de los sujetos pasivos— y de verificación —destinadas a constatar la existencia o no de un hecho imponible—, la obligación de acreditar hechos se transforma en un auténtico juego dialéctico. Así, en el caso de los tributos autodeclarados,¹⁵ la información suministrada por el contribuyente goza de presunción de certeza, sin que ello excluya su deber de aportar las pruebas que puedan serle requeridas, por ejemplo, en el marco de una fiscalización, con el fin de sustentar y respaldar la corrección de su declaración. Dentro del referido juego dialéctico, para detectar hechos imponibles omitidos, será la administración la que deberá desplegar una actividad probatoria más intensa, reafirmando su papel preponderante dentro del procedimiento.

Estas acciones se desarrollan a través de el procedimiento administrativo especialmente reglado, que puede tener por objetivo determinar la existencia de la obligación, su correcta declaración o su cuantía. El procedimiento culminará, como se señaló, con el dictado de un acto administrativo que, si reúne los elementos que le confieren los atributos

13 CSJN “*Madlener, Godofredo*”, 1939, Fallos 185:242; CSJN “*Schvartzman, Enrique*”, 1948, Fallos: 212:447; y CSJN “*Compañía Swift de La Plata, S.A.F.*”, 1973, Fallos: 286:257.

14 En este sentido, Agustín Gordillo explica que el acto administrativo regular es aquel dictado por autoridad competente, conforme al procedimiento establecido, con objeto y finalidad previstos en la norma y revestido de la forma exigida por el ordenamiento; y que solo cuando concurren todos esos requisitos el mismo se reputa válido y despliega plenamente sus efectos jurídicos. Agustín A. Gordillo. (2011) “*Tratado de Derecho Administrativo*”. Tomo 3: El acto administrativo, 10^a edición, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires.

15 En el ámbito nacional, a modo de ejemplo, el Impuesto a las Ganancias, Impuesto sobre los Bienes Personales, Impuesto al Valor Agregado y, en el ámbito de las jurisdicciones locales, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto de Sellos e Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

de regularidad, gozará de presunción de legalidad. Frente a ese acto, el *onus probandi* se trasladará nuevamente al contribuyente; sin embargo, la carga dinámica de la prueba, el compromiso del Fisco con la verdad material y el principio de legalidad que rige su actuación, no implica que el mismo asuma una postura meramente expectante, siendo ello lo que explica la previsión y habitual utilización de las medidas para mejor proveer, admitidas en todos los procedimientos tributarios.

En definitiva, dado que la finalidad de la actividad probatoria es aportar certidumbre sobre la existencia -o inexistencia- de hechos con trascendencia jurídica, debe asegurarse la paridad en el acceso a herramientas basadas en Inteligencia Artificial generativa, no sólo como una derivación del derecho a la igualdad y como una garantía esencial del debido proceso, sino también como vehículo para lograr una reconstrucción fidedigna de los hechos.

2. Fuentes y medios de prueba

La eficacia de la actividad probatoria descansa en dos pilares fundamentales que constituyen su sustrato indispensable: la fuente, que origina el conocimiento del hecho, y el medio, que permite su incorporación de forma válida al proceso o procedimiento. Sin la existencia de hechos o elementos previos que le den origen —la fuente—, ni el soporte, mecanismo u operación que asegure su correcta admisión —el medio—, no es posible concebir la actividad probatoria en sí misma. Es este último concepto el que nos conduce a la segunda noción del término “prueba”.

En dicho entramado, adquiere especial relevancia el principio de libertad probatoria, en virtud del cual las partes pueden valerse de cualquier medio de prueba, siempre que respeten las normas que regulan su producción. En otras palabras, lo que prevalece es la regla de amplitud probatoria, pero no la libertad irrestricta de formas, pues son precisamente estas últimas las que salvaguardan las garantías del debido proceso y el derecho de defensa en juicio, al establecer las pautas para la adecuada y oportuna inserción, en el trámite procesal, de los elementos que sirven de sustento a las afirmaciones o proposiciones fácticas de las partes.

El CPCCN -en la misma línea que las normas de procedimiento tributario- consagra este principio en su artículo 378, al prever que la prueba debe producirse a través de los medios expresamente previstos en la ley o mediante aquellos que disponga el juez; regulando también la posibilidad de utilizar otros que no cuentan con recepción legal específica, respecto de los cuales deberán aplicarse, por analogía, disposiciones semejantes o las que determine el juez, siempre con el límite de no recurrir a medios que afecten la moral, la libertad personal de los litigantes o terceros, o que estén expresamente prohibidos.

Podemos mencionar como medios probatorios a las pruebas documental (la que permite la representación de toda cosa o hecho producto de un acto humano); informativa (que aporta al proceso datos concretos acerca de actos o hechos resultantes de documentación, archivos y/o registros de terceros); de confesión (en cuanto manifestación voluntaria y expresa que efectúa una de las partes sobre hechos relevantes para el proceso); de testigos (como declaración efectuada por una persona, diferente a las partes, en base a sus percepciones o deducciones); pericial (que implica una declaración de ciencia hecha por un sujeto técnicamente idóneo -de acuerdo a su saber y experiencia- sobre hechos sometidos a su análisis); de reconocimiento (que aporta una identificación hecha

por una de las partes, testigo o perito, respecto de un objeto, lugar, persona o hecho con el cual tuvo contacto previo); y de inspección (como el examen personal realizado por el juez o funcionario administrativo en relación a un lugar, objeto o persona relevante para el proceso o procedimiento).

De manera adicional a esos medios y con el mismo objetivo de acreditar la existencia de los hechos que deben ser probados, es frecuente el uso de presunciones legales, *iuris tantum* o *iure et de iure*, o judiciales, que surgen de la inferencia o deducción lógica que hace el juez para determinar la existencia de un hecho desconocido, a partir de la existencia de otros conocidos o probados.

Ahora bien, la eficacia de esos distintos medios probatorios variará según la rama jurídica de que se trate. Específicamente, en el ámbito de las obligaciones impositivas, las distintas manifestaciones de capacidad contributiva —como por ejemplo, el ingreso, el patrimonio, la renta o el consumo— consideradas a los fines de la definición del hecho imponible, suelen dejar rastros, especialmente documentales (facturas, libros, declaraciones juradas, contratos, comprobantes bancarios, escrituras públicas, etcétera), siendo ello lo que explica la centralidad de la prueba documental que, en muchos casos, requiere el auxilio de la pericial para una adecuada valoración técnica.

Asimismo, es habitual que se recurra a la prueba informativa para la obtención de datos que se encuentran disponibles en registros de terceros, públicos, privados o mixtos, así como para verificar la correspondencia y autenticidad de aquellos datos aportados por los sujetos obligados.

En definitiva, es razonable afirmar que la prueba documental da el soporte objetivo, la pericial aporta el análisis técnico y la informativa permite la obtención y corroboración de antecedentes, conformando todas ellas el núcleo probatorio que permite arribar a soluciones acordes con la verdad material.

Ello no obsta a que, en determinadas especies de procedimientos que involucran también a la materia tributaria y, de acuerdo a la fase que estén transitando, otros soportes probatorios puedan adquirir una preeminencia singular, tal es el caso, por ejemplo, de la prueba de inspección, en el marco de los procedimientos de fiscalización o verificación que, en algunos casos, termina consolidándose en un instrumento de especial fuerza probatoria al dejar constancia de lo efectivamente constatado por la autoridad.

Tampoco es posible soslayar que ese andamiaje probatorio, en la era actual, marcada por un vertiginoso dinamismo y una creciente volatilidad, se enfrente a desafíos, pues una porción cada vez más significativa de esos medios documentales se origina en entornos digitales. Si bien ello puede aportar mayor trazabilidad y seguridad, también requiere de adaptación para preservar la autoría, autenticidad y fiabilidad de la prueba, ya que, solo así podrá integrarse de manera armónica a un sistema procesal concebido, en su origen, para soportes probatorios de distinta naturaleza. En definitiva, no solo es necesario la existencia de criterios claros de admisibilidad y protocolos de verificación, sino también la incorporación de estándares tecnológicos sólidos que aseguren que la prueba digital fortalezca —y no debilite— la eficacia del proceso.

3. Los sistemas de apreciación de la prueba

La valoración de la prueba, como tercera noción de dicho término, refiere a la operación intelectual destinada a determinar la aptitud de los medios de prueba para arribar a la certidumbre sobre la verdad o la falsedad de los hechos del caso y para posibilitar su encuadre en el marco normativo.

Existen métodos para ello, como el sistema de prueba legal, que se basa en la aplicación de reglas por las cuales el legislador le asigna, a priori y en términos generales, determinado valor a todas o algunas de ellas, pudiendo incluso excluir otras para la demostración de los hechos. Este sistema, al limitar el rol del juez en la valoración, descarta o reduce la visión subjetiva del mismo, simplificando la adopción de soluciones. No obstante, presenta rigideces que pueden obstaculizar el acceso a la verdad material.

En el devenir del proceso histórico, que se desarrolló de manera diversa en los sistemas que adoptaron el modelo de organización judicial europeo y en los que siguieron el norteamericano, la hegemonía de ese sistema fue cediendo frente al mayor entrenamiento y profesionalización de los jueces, que les permitió ganar estatus como decisores técnicos y neutrales. En ese marco, se abrió paso el sistema de libre valoración o de sana crítica, que deposita en el juzgador determinar racionalmente el valor probatorio de cada medio de prueba específico, siendo el más aplicado en la actualidad y el que se utiliza en la materia tributaria.

El CPCCN¹⁶ lo recepta, aunque sin descartar el uso de prueba tasada, ya que su artículo 386 dispone que *"salvo disposición en contrario, los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica"*.

Se trata de un método que no habilita la discrecionalidad, ni admite la arbitrariedad, lejos de ello, encuentra una serie de lineamientos que se deben observar en la operación lógica que conduce a la resolución de la controversia, en función de los principios de seguridad jurídica y debido proceso.

En este sentido, el Código Civil y Comercial de la Nación aporta directivas que, en tanto legislación de fondo, se proyectan a otras materias. Así es el caso, por ejemplo, de su artículo 2º, el cual establece que los jueces no podrán negarse a fallar bajo pretexto de silencio, oscuridad o insuficiencia de las leyes, lo cual implica que deben buscar la solución dentro del ordenamiento jurídico existente, y para ello dispone que la interpretación de la ley debe realizarse *"teniendo en cuenta sus palabras, sus finalidades, las leyes análogas, las disposiciones que surgen de los tratados sobre derechos humanos, los principios y los valores jurídicos, de modo coherente con todo el ordenamiento"*; y del artículo 3º que prevé que el juez debe resolver los asuntos que sean sometidos a su jurisdicción *"...mediante una decisión razonablemente fundada"*.

Cabe señalar que en la regulación del derecho tributario material es habitual encontrar reglas específicas de interpretación para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, como el principio de la realidad económica.¹⁷

16 Como señalamos, los lineamientos de la legislación procesal civil y comercial son, en general, las que siguen los ordenamientos tributarios.

17 El que debe aplicarse de en armonía con el principio de legalidad. CSJN "Autolatina Argentina S.A.", (1996), Fallos 319:3208.

Las normas procesales también guían la apreciación de la prueba y, en ese marco, el artículo 163 del CPCCN al establecer los requisitos que debe reunir la decisión, asegura que la misma no sea un acto inescrutable del juzgador, sino que explice y argumente su convicción y permita que sea susceptible de revisión. Así, a través de cada uno de sus incisos, contribuye a asegurar que la resolución no sea un acto volitivo caprichoso, sino el corolario de un proceso intelectual lógico y jurídico. La clave de la conexión con el sistema de la sana crítica reside especialmente en su inciso 5) que requiere que la decisión indique "*los fundamentos y la aplicación de la ley*". Es precisamente en el "fundamento" donde se revela el itinerario intelectivo del juez, ya que, debe mencionar los hechos que considera probados, por qué los considera acreditados y explicitar cómo cada pieza probatoria ha contribuido a formar su convicción. Por su parte, el inciso 6º del mismo artículo al exigir una "*decisión expresa, positiva y precisa, de conformidad con las pretensiones deducidas en el juicio, calificadas según correspondiere por ley...*" consagra el principio de congruencia, el cual limita el ámbito de valoración del juez, al imponerle la necesidad de resolver las cuestiones planteadas por las partes y solo ellas.

Es necesario entonces que en la sentencia el juez narre el desarrollo de la investigación y sus conclusiones de modo de demostrar la certeza que se ha adquirido en virtud de un procedimiento racional y controlable y así fundamentar su conclusión.

En ese marco, la Inteligencia Artificial generativa, como herramienta capaz de asistir en la identificación de patrones, la comparación de pruebas y la detección de inconsistencias, puede constituirse en un recurso que, además de simplificar y aportar celeridad en la valoración de la prueba, fortalezca el proceso intelectual y racional del juez, contribuyendo, de esta manera, a garantizar los referidos principios de fundamentación, congruencia y razonabilidad.

Ahora bien, en este punto, es necesario retomar la noción de Inteligencia Artificial proporcionada al comienzo, que nos permite advertir sobre la posibilidad de que, al entrenar al algoritmo, en tanto aprende de todo aquello que se le aporta a tal fin, se trasladen sesgos que el mismo pueda replicar o incluso ampliar. Por ello, no sólo la completitud de los datos sino su calidad son determinantes para lograr la objetividad y confiabilidad de los resultados.

Claro que la existencia de probados sesgos en la Inteligencia Artificial, no implica descartar de plano su uso, pues tampoco es mecánica la valoración que realizan los jueces administrativos o judiciales sin la asistencia de esta herramienta, porque en sus decisiones impactan diversos factores, como el entorno social, la ideología, la experiencia –vital y profesional–, las emociones, la memoria, la intuición y hasta la fatiga –mental y física–.

El desafío consiste entonces, en reconocer estos riesgos y frente a los mismos adoptar medidas para sortearlos. En ese sentido, han avanzado los instrumentos normativos que a modo de recomendaciones y protocolos se han ido emitiendo, en los que se hace hincapié, como ya señalamos, en la necesidad de la amplia publicidad y explicabilidad de los algoritmos, el control humano indelegable, el derecho de contradicción y el principio de proporcionalidad de medios y fines, para que los esperables cambios que operen no impliquen un corrimiento del eje central constituido por la garantía de los derechos fundamentales.

IV. Las tres dimensiones de la prueba tributaria ante la Inteligencia Artificial. Dilemas críticos

El recorrido que desarrollamos fue necesario para poder afirmar con basamento técnico, no solo intuitivamente que, en la anatomía de las tres nociones de la prueba tributaria, la Inteligencia Artificial genera transformaciones que pueden ofrecer beneficios como los que, en líneas generales, indicamos al abordarlas.

Ese mismo iter nos permite, a través de la caracterización de la herramienta, identificar el valor agregado que la misma ofrece para mejorar la calidad del discurso jurídico, asistiendo en la redacción de textos más claros, con lenguaje accesible que facilite la comprensión de la fundamentación y la transparencia de las decisiones. Esta propiedad es especialmente relevante en la materia que nos ocupa, pues siendo la obligación impositiva establecida por el sujeto activo de la misma, es decir, por el Estado, con la participación solo indirecta de los sujetos pasivos, a través de sus representantes en el ámbito legislativo, su formulación exige una mayor claridad.¹⁸

También nos demostró la capacidad para hacer más eficiente la recolección y el tratamiento de grandes volúmenes de datos y la detección de patrones e inconsistencias, lo que deriva, por la automatización de tareas, en una mayor celeridad para arribar a resoluciones.¹⁹ Ello podrá incluso provocar la redefinición del tiempo que debe insumir el proceso para resultar compatible con la garantía de plazo razonable receptada por el artículo 8º inciso 1) de la Convención Americana de Derechos Humanos.²⁰

Con todo ello podemos afirmar que la Inteligencia Artificial contribuye a ordenar lo complejo, detectar inconsistencias, revelar lo que permanece oculto y aportar mayores ísumos objetivos para lograr determinaciones de impuestos y decisiones, acordes a la realidad económica, la verdad material y que aseguren la legalidad, con mayor agilidad. Pero este camino también nos sitúa frente a un interrogante central que ya no refiere a la posibilidad de utilizar herramientas de Inteligencia Artificial en materia probatoria, sino que se vincula al dilema crítico de compatibilizar su aplicación preservando institutos cardinales del proceso tributario, tales como el secreto fiscal y la garantía del debido proceso, comprensiva de la igualdad de armas y el derecho de defensa, teniendo en cuenta los riesgos de la falta de transparencia, mutación de algoritmos, alucinaciones, la generación de relatos veraces pero no verídicos atravesados, aun de manera no manifiesta, por sesgos.

18 En este sentido, la Procuración General de la Nación en el Dictamen producido en el marco de la causa “PASA S.A. c/ ANA s/ acción de amparo”, al que remitió en su voto en disidencia el Dr. Zaffaroni (27/05/2004, Fallos: 327:1522), hizo hincapié en la necesidad de que se prescriban claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan ajustar sus conductas, ya que, a diferencia de las obligaciones asumidas mediante el acuerdo de partes, donde cada una de ellas es responsable de la oscuridad de las cláusulas redactadas en mancomún, cuando se trata de una obligación que surge de la ley, el contribuyente no participa en la redacción normativa y la responsabilidad por deficiencias en orden a la claridad del precepto debe ser exclusivamente del Estado, es decir, de quién creo la obligación.

19 Una de las experiencias alentadoras resulta de la implementación de “Prometea” en el ámbito de la Fiscalía General Adjunta en lo Contencioso Administrativo y Tributario del Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que, a través del uso de técnicas de Inteligencia Artificial, ha logrado ganancias significativas en materia de eficiencia, reduciendo los plazos, por ejemplo, en los procesos de requerimiento a juicio de 190 días a 42 días, para amparos habitacionales con citación de terceros de 160 días a 38 días, entre otros. ESTEVEZ, Elsa, LINARES LEJARRAGA, Sebastián y FILLOTTRANI, Pablo (2020). “PROMETEA: Transformando la administración de justicia con herramientas de inteligencia artificial”. <https://doi.org/10.18235/0002378>

20 La garantía de plazo razonable ha sido abordada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA – Resol. 169/05”, (2012), Fallos: 335:1126, entre otros.

1. Confidencialidad tributaria

El diseño de los registros y procedimientos que exploten herramientas de Inteligencia Artificial debe asegurar, desde su inicio, la transparencia y la protección de datos personales que hacen al derecho a la intimidad, el cual está orientado a la protección de la dignidad y la autonomía de los seres humanos (con base en los artículos 18, 19, 33 y 43 de la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos con igual jerarquía a que refiere el artículo 75 inciso 22 de la misma).

El secreto fiscal es una derivación del citado derecho que garantiza a los contribuyentes que la información que proporcionen al Fisco no será utilizada para fines distintos a los previstos por la ley, favoreciendo así el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias al asegurarse de que sus datos no sean divulgados ni utilizados indebidamente. Como es sabido, las tecnologías que aplican Inteligencia Artificial requieren grandes volúmenes de datos, los cuales, en nuestro ámbito, están vinculados con información sensible por resultar amparada por el mencionado secreto fiscal. Entonces, aquí se presenta uno de los dilemas críticos que exige extremar los recaudos para evitar que cualquier algoritmo que procese este tipo de información no lo haga con fines distintos a los originalmente previstos o que los datos sean accesibles a terceros sin respaldo legal. En consecuencia, todo acceso a información fiscal deberá dejar una huella digital que permita su trazabilidad y auditoría, sin eximir de responsabilidad al funcionario humano, quien siempre será el garante del secreto fiscal.

2. Debido proceso tributario: transparencia algorítmica, igualdad de acceso y control humano en la adopción de decisiones

El respeto de la garantía del debido proceso es uno de los dilemas que más íntimamente se vincula con la transformación de la prueba, la que incidida por la aplicación de la Inteligencia Artificial puede derivar en una mayor efectividad de esa garantía o en el menoscabo de la misma, generando, en este último caso, un retroceso en materia de igualdad y tutela judicial.

En efecto, la capacidad que ofrece esta herramienta que, como ya señalamos, posibilita optimizar la recolección y tratamiento de la información, automatizando tareas que aceleran y profundizan la detección de inconsistencias y desvíos, presenta como desafío evitar la opacidad en los criterios de análisis algorítmicos. Ello resulta crucial, ya que si la herramienta no expone de manera comprensible el fundamento de sus inferencias, el sujeto obligado puede desconocer cómo se extrae una determinada conclusión del medio de prueba aportado o incluso como se ha accedido al mismo, lo que podría desencadenar en la nulidad de todo el procedimiento y, por ende, de la decisión adoptada en su marco.

También el debido proceso exige atender a la desigualdad en el acceso y manejo de las tecnologías, es decir, la brecha digital. De allí que deban adoptarse medidas que aseguren el acceso equitativo a la información y a las herramientas tecnológicas, así como instancias de capacitación que permitan su aprovechamiento en paridad de condiciones, tanto para los agentes y funcionarios públicos como para los contribuyentes.

Otro de los puntos centrales que hacen a esta garantía constitucional se presenta en torno a la apreciación de la prueba porque, por ejemplo, si un juez humano fuera reemplazado por un sistema de Inteligencia Artificial, la noción de notoriedad de un hecho,

podría verse alterada. En efecto, el acceso instantáneo a volúmenes masivos de información puede llevar al sistema a considerar como “notorios” hechos que, en realidad, no forman parte del conocimiento común de la sociedad, sino que resultan apenas disponibles en repositorios o bases de datos especializados. Al mismo tiempo, las limitaciones en el diseño de la herramienta, en las fuentes de información que la alimentan o en la actualización de los datos, podría hacer que se soslayen hechos que sí son socialmente notorios.

En este marco, debe subrayarse que lo notorio no es lo simplemente “informado” ni lo “publicado”, sino aquello que la comunidad comparte como evidente. Una Inteligencia Artificial entrenada sobre grandes volúmenes de datos podría carecer de la sensibilidad cultural para distinguir entre lo que es información técnica especializada y lo que es saber generalizado (lo obvio para todos).

Hasta el presente, la calificación de la notoriedad ha dependido de la percepción social que el juez humano trae al proceso: su bagaje cultural, su experiencia y el sentido común compartido. Pero si la Inteligencia Artificial da por notorios hechos que no lo son para una persona común, se corre el riesgo de afectar el derecho de defensa, en virtud de que, el hecho notorio, justamente, está exento de prueba. Por el contrario, si omite reconocer la notoriedad de un hecho, podría arribar a una decisión carente de razonabilidad y susceptible de ser cuestionada o, incluso, tildada de absurda.

De esta manera, se refuerza, una vez más, la necesidad de mantener la supervisión activa y el control humano en la adopción de decisiones, garantizando que la tecnología actúe como apoyo y no como sustitutivo.

V. Reflexiones finales

La irrupción de la Inteligencia Artificial se presenta como una promesa de eficiencia en materia probatoria, pero su potencial debe explorarse y aprovecharse sin desviar la atención del resguardo del debido proceso. La celeridad y la simplicidad que esta herramienta puede aportar a las tres nociones de prueba no constituyen un valor en sí mismo, sino que deben orientarse a garantizar la plena efectividad de dicha protección.

Es claro que el desafío ya no reside en determinar si la Inteligencia Artificial debe o no intervenir en el proceso probatorio, sino en cómo abordar la transformación que en el mismo se genera. Esta redefinición afecta conceptos centrales como la transparencia, el control, las formas de obtención de los elementos de prueba y su valoración, así como la propia noción de hecho probado.

En el ámbito tributario, estas cuestiones adquieren especial relevancia, ya que la intervención estatal debe garantizar la legalidad, la igualdad, la imparcialidad y la seguridad jurídica para todos los contribuyentes.

La sensación de resistencia, contrapunto del entusiasmo que genera la Inteligencia Artificial, se comprende a partir de la tensión que implica modificar el statu quo, especialmente cuando emergen riesgos que amenazan garantías procedimentales y, en definitiva, derechos fundamentales. No obstante, no podrá evitarse el avance de las nuevas herramientas en el campo del derecho; por lo que la cuestión radica en considerar esas amenazas para superarlas.

En fin, la tarea actual de los operadores del derecho es la de hallar las formas para capitalizar las tecnologías de la Inteligencia Artificial generativa que como proceso natural de la evolución presenta retos como aquellos que se han tenido que atravesar en cada oportunidad en que se produjeron cambios paradigmáticos.

Referencias Bibliográficas

- ALCARAZ MEYER, María Victoria; RODRIGUEZ MAURIN, María José; PAREDES, Nancy Carolina y ZELARAYAN, Gabriela Mariana. (2025) *La inteligencia artificial y valoración de la prueba. Inteligencia Artificial y Derecho Procesal*. Rubinzel – Culzoni Editores. Buenos Aires. 1º edición Santa Fe. PP 11/32.
- BELLMAN, Richard E. (1978) "RE Introducción a la inteligencia artificial: ¿Pueden pensar las computadoras?". Boyd & Fraser Publishing Company, en cita por Nunung Nurul Qomariyah. (2020). <https://international.binus.ac.id/computer-science/2020/11/09/artificial-intelligence-definition/> (última consulta: 14 de agosto de 2025).
- ESTEVEZ, Elsa, LINARES LEJARRAGA, Sebastián y FILLOTTRANI, Pablo (2020). "PROMETEA: Transformando la administración de justicia con herramientas de inteligencia artificial".
- GORDILLO, Agustín A. (2011) "Tratado de Derecho Administrativo". Tomo 3: El acto administrativo, 10º edición, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires.
- LASALLE, Ferdinand (1946). *¿Qué es una Constitución?*, Siglo Veinte, Buenos Aires.
- MOLINA SANDOVAL, Santiago; PASTORE, Marianela Lucía; RIVAS Federico y RÍOS, Lucas. *La valoración de la prueba pericial a partir de sistemas basados en Inteligencia Artificial. Inteligencia Artificial y Derecho Procesal*. Rubinzel – Culzoni Editores. Buenos Aires. 1º edición Santa Fe. PP 59/108.
- TARUFFO, Michele (2008). *La prueba*. Ed. Marcial Pons. Madrid - Barcelona – Buenos Aires.
- TARUFFO, Michelle, IBAÑEZ, Perfecto Andrés y CANDAU PÉREZ, Alfonso. (2009). Consideraciones sobre prueba y motivación. Fundación Coloquio Jurídico Europeo. Madrid.