**RESPONSABILIDAD DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL FRENTE A ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN CHILE**

**Andrés Francisco Durán Rodríguez**

*“(…) Cuando se hicieron criminales, inventaron la justicia,  
prescribiéndose a sí mismos códigos enteros para custodiarla;  
y con el fin de salvaguardar su vigencia, impusieron la guillotina”.*- F. Dostoyevski[[1]](#footnote-1).

**1.- INTRODUCCIÓN.**

La capacidad de la Inteligencia Artificial de generar daños tipificados como ilícitos ha sido abordaba por la doctrina a partir de diferentes consideraciones entorno a su funcionamiento y autonomía. Sin embargo, la discusión entorno a la posible afectación en materia tributaria no ha sido discutida en la realidad nacional chilena, por lo cual, se busca mediante el presente trabajo generar una primera aproximación a esta problemática.

**2.- ESTADO DE RESPONSABILIDAD ACTUAL EN MATERIA DE DELITOS TRIBUTARIOS.**

La norma tributaria chilena ha buscado constantemente extender la responsabilidad por la comisión de irregularidades o delitos tributarios no solo al contribuyente que se encuentra obligado al cumplimiento de sus obligaciones principales y accesorias[[2]](#footnote-2), sino que a otros agentes que pueden participar en la confección de actos de terceros considerados por la ley como evasivos o elusivos de impuestos. Estos, son los casos de los artículos 100 y 100 bis del Código Tributario, que establecen el denominado “delito del contador” y la sanción por elusión del “planificador tributario”, respectivamente.

En este sentido, la primera de las normas indicadas, artículo 100 del Código Tributario, busca sancionar a los contadores que incurran en falsedad o actos dolos al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance de un contribuyente o sean encargados de la contabilidad de estos, o que, por otro lado, sean identificados como coparticipes del delito que sea cometido por un contribuyente respecto del cual desempeñan el cargo de contador; todo lo anterior, por la identificación de la comisión de delitos tributarios que necesariamente se identifican con figuras de evasión de impuestos y que se encuentran tipificados en los números 1 y 2 del artículo 97 N° 4 del Código indicado. La particularidad del delito comprendido en este artículo es que requiere de un sujeto activo especial, esto es, una persona que tenga la profesión de contador[[3]](#footnote-3). Por otra parte, la segunda norma enunciada, artículo 100 bis del Código Tributario, sanciona por la vía de la elusión a la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, comprendiendo, por tanto, esta figura una hipótesis más amplia que la anterior ya que extiende la responsabilidad a cualquier persona que haya participado en la planificación de actos que se determinen como constitutivos de elusión.

Así, podemos entonces afirmar que la norma tributaria chilena basa sus consideraciones de responsabilidad en torno a personas que participan de la confección de actos que alteran las obligaciones tributarias de contribuyentes principales, delimitando un margen legal en el cual se podrá sancionar, según lo ya expuesto, no solo al contribuyente sino a quienes de forma accesoria y adicional tomaron parte en hechos elusivos o ilícitos.

En virtud del escenario planteado cabe entonces preguntarnos, como una primera aproximación a la problemática del presente: ¿qué pasaría si la toma de decisiones para la comisión de un delito tributario, o la planificación elusiva que se confiere a un tercero, son cometidas u originadas mediante softwares automatizados? ¿podría un software o Inteligencia Artificial proponer a un contribuyente mecanismos para la comisión de un ilícito tributario o de una planificación elusiva con el efecto de alterar la carga tributaria de este?, y en caso de responder de forma afirmativa la pregunta anterior, ¿quién resultaría responsable por la confección o resultados que emanen de un software de esta naturaleza? ¿sería posible extender los criterios de responsabilidad que se consideran en las normas del artículo 100 y 100 bis a una especie de asesor contable automatizado?

Responder las interrogantes planteadas en el párrafo anterior no resulta fácil a la luz de la normativa vigente en Chile, y en atención a la enorme complejidad adicional que acarrea comprender el funcionamiento de softwares automatizados y de Inteligencia Artificial, por lo cual, a efectos de vislumbrar una pequeña ruta que pueda eventualmente abrir un camino para comprender la responsabilidad de estos sistemas en este tipo de operaciones, debemos buscar, en primer lugar, comprender como se configuran estos y cómo podemos delimitar nociones legales que puedan servir para los efectos propuestos.

**3.- NOCIONES ENTORNO A LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL.**

¿Puede tener una máquina conciencia de sus actos? Esta pregunta ha sido abordada por distintos autores y filósofos en la historia, y responder a ella podría comprender el primer paso para determinar si un sistema de software podría resultar responsable de dirigir a un contribuyente a alterar de forma indebida su carga fiscal. Vittorio Frosini, planteaba respecto a esta pregunta que *“en el futuro, el desarrollo de los calculadores electrónicos aportará la necesidad de un condicionamiento siempre mayor de la actividad mental del hombre a la funcionalidad de la máquina y la posibilidad de una transferencia o más aún, quizás de un intercambio posible de la conciencia mecánica entre el hombre y la máquina, sin que por ello sustituya una conciencia artificial a la “natural”* (Frosini, 2019: 90).

La noción anterior, implicaría que necesariamente los resultados de la ejecución de un sistema como el propuesto dirigido a materias de impuestos, se configuraría a partir de nociones humanas que previamente han delimitado sus actos en torno a nociones ya determinadas, es decir, un software de esta naturaleza, capaz de diseñar modelos elusivos o evasivos para un contribuyente, respondería bajo criterios que previamente han sido diseñados por la mente humana para ello. Se comprende así que en la actualidad *“lo que tenemos ahora son inteligencias adicionales específicas (Narow Artificial Intelligence), que pueden ejecutar funciones precisas para las cuales han sido programadas o modeladas (…) no son capaces de realizar otras tareas distintas de aquellas para las cuales han sido modelados”* (Amunategui, 2021: 39-40).

Lo anterior, permite entonces comprender, en una primera conclusión, que la delimitación de una posible responsabilidad estará directamente relacionada con el grado de autonomía que pueda ejecutar un software. Según lo expuesto, podemos señalar que el resultado de la ejecución de sistemas de Inteligencia Artificial no se encuentra dotado de una capacidad que pueda ser asimilada a actos conscientes como los provenientes de la naturaleza humana, puesto que todo su margen de acción se encuentra previamente delimitado por quien habría configurado dicho sistema. Cabe señalar, sin embargo, que esta conclusión se complejiza entorno al constante desarrollo de sistemas de Deep Learning *“que funcionan de forma autónoma, es decir, no existe un control humano de ellos, y que, además, son imprevisibles (…) gracias al procedimiento de deep learning, un sistema de inteligencia artificial puede desarrollar un código de conducta propio más allá del que se le impuso en un principio al ser programado. No podría, por ende, caberle responsabilidad penal al desarrollador o al fabricante, porque no desplegó ninguna conducta punible. No podría considerársele tampoco autor, ni cómplice, ni encubridor en el hecho delictivo”* (Araya, 2020: 268).

Así, según lo expuesto, como un segundo paso debemos hacer una distinción entre la noción de un sistema que podría determinar planificaciones evasivas y elusivas, que serían finalmente ejecutadas por un contribuyente final, y aquellos que podrían ser capaces de ejecutar por sí mismos los actos ilícitos en materia tributaria. Esto, por cuanto según lo expuesto, la determinación de escenarios evasivos o elusivos estaría directamente relacionado a si el software que ha entregado estos medios de acción resultaron o no imprevisibles para un programador, ya que en caso de provenir de una acción directa o indirecta de éste podría extenderse su participación ya sea como coautor de un delito o como planificador de actos elusivos, situación que no podría suceder en caso de que la Inteligencia Artificial desarrolle un grado de autonomía entregando resultados imprevisibles, ya que en dicho caso podría concluirse que recaería de forma exclusiva responsabilidad solo en el contribuyente que finalmente ejecutase dichos actos.

Ahora bien, de acuerdo con este segundo paso expuesto, cabe entonces preguntarnos ¿qué pasaría si un sistema de software es capaz de ejecutar por si mismo actos evasivos o elusivos? Consideremos en este escenario que actualmente en Chile todas las declaraciones de impuestos y emisión de documentos tributarios se realiza de forma electrónica, por lo que queda abierta la interrogante frente a la eventual de responsabilidad en una situación tal como en la que un contribuyente autorizase la emisión de documentos y realización de declaraciones juradas a un software automatizado[[4]](#footnote-4) y este emitiese masivamente documentos y realizara declaraciones a efectos de alterar la carga tributaria de este o de más contribuyentes.

La respuesta a la interrogante anterior podría encontrarse directamente relacionada a la respuesta dada en el paso anterior, esto es, la posibilidad de autonomía de funcionamiento de un software, ya que en caso de estimarse que no existe una conciencia voluntaria o eventual de causar un daño, se generarían problemas procesales y teóricos entorno a la determinación del dolo y responsabilidad de estas conductas. En efecto, la *“falta de autonomía hace que la actuación de del Derecho penal sea posible, dirigida a personas físicas (o aun jurídicas) que han decidido el diseño, la programación o el uso de la IA (…) las estructuras de imputación propias del Derecho penal (…) podrían ser aplicadas a las entidades de IA. Es posibilidad es directamente proporcional a la emulación por dichas entidades de las competencias, habilidades y destrezas humanas”* (Navarro-Dolmestch y Vidal-Tamayo, 2021: 278).

**4.- CRIMEN, CASTIGO E INTELIGENCIA ARTIFICIAL.**

Conforme ha sido previamente planteado, la posibilidad de que a través de la Inteligencia Artificial se generen actos que puedan transgredir el orden público económico y erario fiscal resguardado en la normativa tributaria, es un tema que no ha sido tratado en la doctrina chilena, por lo que resulta necesario reflexionar si la extensión de las figuras normativas vigentes en la norma chilenapuede dar respuesta a esta interrogante.

El establecimiento de nuevas tecnologías busca entregar soluciones a distintos escenarios que requieren respuestas eficientes. Sin embargo, según se ha señalado, la posibilidad de que se genere la toma de decisiones o proposición de acciones por parte de un ente artificial comprende una gran dificultad frente al derecho, en especial, cuando se advierte que este tipo de sistemas podrían promover, auxiliar o cometer directamente actos que transgredan los bienes jurídicos protegidos en las leyes.

La cita de Dostoyevski que encabeza el presente, debemos comprenderla a la luz de lo indicado por don Vittorio Frosini, que indica que *“las posibilidades de aplicación de la tecnología, entendida como proceso de racionalización operativa, constituyen las manifestaciones de un mundo en el cual la humanidad está desarrollando una nueva fisonomía espiritual, tanto que la mentalidad tecnológica se presenta como una segunda y renovada naturaleza suya”* (Frosini, 2019: 39). Así como el autor ruso plantea que a medida que los hombres en su historia, luego de comprender su capacidad para transgredir la bondad y volverse criminales nació la necesidad de la justicia sancionatoria, la Inteligencia Artificial sigue en la evolución lógica normativa la misma suerte, pues en cuanto se van detectando los campos de posibles transgresiones jurídicas que se pueden generar con su uso, se va generando el cuerpo normativo sancionatorio que busca prevenir y castigar los hechos cometidos en función de ésta.

**5.- LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL FRENTE A LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL.**

Para efectos de comprender el marco legal sobre el cual se debe evaluar la posible imputación de responsabilidad a la inteligencia artificial, es necesario, en primer lugar, delimitar conceptualmente los conceptos de evasión y elusión fiscal.

Es posible precisar, entonces, que la evasión *“consiste en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida”* (Ugalde y García, 2010: 109). Por otra parte, la elusión comprende un concepto que no conlleva la comisión de un delito, sino que será *“ilícita cuando existe una norma general antielusión establecida en el ordenamiento jurídico, pues, en tales casos, la planificación tributaria que verifique los presupuestos aplicativos del abuso de las formas jurídicas no será aceptada por el Derecho tributario. Se trata de una ilicitud no en el sentido del Derecho penal o del Derecho administrativo sancionador, sino en el entendido de conducta que no es admitida por el Derecho tributario”* (Navarro, 2018: 172); es decir, son conductas que no están tipificadas como delitos en la norma chilena, pero que bajo una lógica civil administrativa son meritorias de sanción por la afectación fiscal negativa que sus efectos generan.

De esta forma, el fenómeno la evasión fiscal se entiende relacionada a la configuración de ilícitos tributarios en cuanto estos comprenden una afectación directa a las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes. Por su parte, la elusión comprende una determinación administrativa que sanciona a los contribuyentes mediante un procedimiento especial por incurrir en actos comprendidos en las figuras que la ley ha buscado evitar en materias de planificación tributaria, estas son, el abuso de las formas y la simulación.

Siguiendo lo expuesto, se debe enfatizar que la sanción a la evasión fiscal, al comprender la configuración de delitos tributarios conlleva necesariamente en su determinación la presencia del elemento subjetivo del dolo, situación que no se presenta en la sanción de las figuras que han sido determinadas por el legislador como elusivas, ya que basta con la calificación realizada por la autoridad administrativa para dar lugar a la eventual sanción por elusión. Por su parte, la extensión de estas sanciones se extiende tanto a los coautores o al contador en el caso de la sanción de figuras evasivas que configuran delitos, como para quien ha accedido a realizar planificaciones tributarias para otro contribuyente, en el caso de la elusión, sancionando con ello a toda *“persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación (…)”,* conforme a lo indicado en el artículo 100 bis del Código Tributario“.

Esta distinción resulta importante para efectos de determinar la posible responsabilidad que se puede atribuir al uso malicioso de Inteligencia Artificial para ejecutar actos evasivos o elusivos, puesto que para la dimensión subjetiva escapa de la eventual determinación de planificaciones tributarias elusivas. Igualmente, el artículo referido al planificador de actos elusivos se dirige, según disposición expresa de la norma, en contra de la persona natural o jurídica que haya accedido a esta planificación, lo cual descartaría, como primera aproximación, la eventual sanción de una Inteligencia Artificial al no estar esta dotada de personalidad alguna, manteniendo, por otro lado, la eventual posibilidad de sancionar a quien haya participado en la elaboración de estos mecanismos automatizados.

En este punto, cabe igualmente tener en consideración que no se cuestiona en este análisis una posible sanción de la Inteligencia Artificial en los denominados delitos tributarios clásicos[[5]](#footnote-5), ya que al no tener la Inteligencia Artificial personalidad jurídica alguna malamente podría encausarse en la definición de contribuyente[[6]](#footnote-6) de nuestro Código Tributario y ser objeto de declaraciones y obligaciones tributarias. El centro de interés de la presente comprende la asistencia de estos sistemas a la comisión de figuras evasivas o elusivas, en razón de lo dispuesto en las figuras del artículo 100, para el caso de delitos, y 100 bis, para el caso de elusión.

**6.- PREVENCIÓN DE LA ELUSIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN CHILE.**

Junto con lo señalado previamente, cabe mencionar que la autoridad administrativa tributaria chilena, Servicio de Impuestos Internos, entrega en uso de sus facultades un catálogo anual[[7]](#footnote-7) que contiene información de distintos esquemas societarios y actos jurídicos que podrían ser determinados como elusivos, los cuales se formulan a partir de las respuestas a consultas que contribuyentes realizan. Este catálogo comprende solo escenarios elusivos, puesto que todo lo referente a la evasión se enmarca en los elementos del tipo penal que deben verificarse para su configuración, según se ha señalado.

De esta forma, la información que entrega el Servicio de Impuestos puede traducirse en un conjunto de distintos datos que son dispuestos de forma pública, buscando con ellos advertir a los contribuyentes que planifican su cumplimiento tributario de situaciones que podrían, bajo determinadas condiciones, configurar escenarios que alterasen de manera irregular sus cargas tributarias siendo, por tanto, eventuales objeto de sanción por la vía de la elusión. Como hemos señalado, esta información se compone de datos, cuya noción *“está intrínsecamente relacionada con el procesamiento al cual se puede someter con el objetivo de extraer información para tomar decisiones al respecto”* (Dunstan, Maass y Tobar, 2022: 17), siendo, por tanto, posibles de incorporar a sistemas de toma de decisión automatizada que puedan generar, con ello, el efecto adverso que se pretende evitar, es decir, sistemas que a través del procesamiento de esta información propongan y entreguen a los contribuyentes propuestas elusiva, obrando con ello a través de un sistema computacional de la forma en que puede obrar una persona natural o jurídica según lo indicado en el artículo 100 bis del Código Tributario.

Continuando lo expuesto, pudiendo indicarse que la información referida comprende serie de datos que da cuenta de eventuales escenarios sancionables bajo la norma anti elusiva, resulta necesario entonces plantear la interrogante respecto a qué pasaría si se utilizara y procesara esta información de forma maliciosa para efectos de generar mecanismos preestablecidos o autónomos de aprendizaje automático que pudiesen entregar a contribuyentes opciones elusivas para efectos de que estos estructurasen sus negocios o afectasen su carga tributaria.

**7.- CONCLUSIONES.**

Según se ha indicado, el derecho se ve enfrentado en la actualidad a buscar mecanismos de sanción frente a las situaciones irregulares que pueden generarse mediante el uso de Inteligencia Artificial. Si bien en la actualidad no se encuentra establecido un régimen de responsabilidad y personalidad para entidades de procesamiento de datos o Inteligencia Artificial, existen avances en esta materia en el derecho comparado, entre ello, el Parlamento Europeo ha planteado *“la creación de una nueva categoría de personalidad para los SIA más avanzados, autónomos, en el marco de la responsabilidad civil derivada de sus actos (…) que, entienden, debe ser objetiva”* (Ortego, 2021: 45). Lo anterior, por cuanto *“los agentes artificiales no son capaces ni de culpa ni de dolo, toda vez que ellos, en sí mismos, no son más que mecanismos inconscientes de manipulación de símbolos. Sin conciencia, es difícil estimar que pueden tener intención, y mucho menos calificarse tal estado volitivo como malicioso”* (Amunategui, 2021: 87).

Atendido lo anteriormente expuesto, se comprende entonces que no existe una autonomía funcional de la Inteligencia Artificial que habilite actualmente a sancionar estas por su participación en la configuración de planificaciones elusivas o comisión de ilícitos tributarios. Como primera conclusión, podemos afirmar entonces que, junto con la necesidad de determinar si la Inteligencia Artificial será objeto de algún tipo de personalidad jurídico o capacidad de actuación separada de sus desarrolladores, es necesario identificar los márgenes de autonomía con los que operan estos sistemas, y con ello determinar si quienes desarrollan estos sistemas pueden ser responsables de las decisiones y acciones que generen, ya que al no considerarse una autonomía funcional como posible deben evaluarse sistemas de responsabilidad objetivos, tales como los indicados en la normativa anti elusiva.

Cómo segunda conclusión, podemos concluir igualmente que una posible solución para evitar las situaciones enunciadas es que la implementación de sistemas de toma de decisiones mediante Inteligencia Artificial debe igualmente ser evaluada y sometida a análisis conforme a eventuales factores de riesgo. Esta noción, no dista de aquella que se encuentra comprendida en la propuesta de Reglamento[[8]](#footnote-8) presentada a la Unión Europea en septiembre del año 2022, en que se pretende poder determinar la responsabilidad de desarrolladores ante potenciales riesgos y daños generados.

**BIBLIOGRAFÍA.**

Amunategui, Carlos (2021): Arcana Technicae (Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia).

Araya, Carlos (2020): "Desafíos legales de la inteligencia artificial en Chile", en *Revista de Derecho y Tecnología* (Universidad de Chile), vol. 9, núm 2, pags. 257-290.

Dostoyevski, Fiódor (2011): El sueño de un hombre ridículo (Alianza, Madrid).

Dunstan, J., Maas, A., Tobar, F. (2022): Una Mirada a la era de los datos (Universitaria, Santiago).

Frosini, Vittorio (2019): Cibernética, Derecho, Internet y Sociedad (Ed. Olejnik, Santiago).

Navarro, M. (2018): “La evolución en la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema en la concepción de la elusión fiscal”, en *Revista de Estudios Tributarios*, vol. 20, pags. 169-191.

Navarro-Dolmestch, Roberto y Vidal-Tamayo, Iván (2021): “Sobre la justificación de aplicar el derecho penal a las entidades de inteligencia artificial”, en Azuaje, M. y Contreras P. (Coord), Inteligencia Artificial y Derecho (Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia).

Ortego, Miguel (2021): “Inteligencia Artificial y personalidad”, en Azuaje, M. y Contreras P. (Coord.), Inteligencia Artificial y Derecho (Tirant Lo Blanch, Valencia).

Ugalde, R. y García, J. (2010): Elusión, planificación y evasión tributaria (Legal Publishing, Santiago).

Viveros, Marcela y Ramírez, Edmundo (1997): Delito Tributario (Ediciones Jurídicas Congreso, Santiago).

1. Dostoyevski, 2011: 39. [↑](#footnote-ref-1)
2. Los cuales tendrán responsabilidad por hechos constitutivos de delitos en virtud de lo dispuesto en el artículo 99 del Código Tributario. [↑](#footnote-ref-2)
3. *“Estos delitos, en doctrina penal, se denominan “delitos propios”, se caracterizan porque sólo pueden ser cometidos por una persona que esté colocada en determinada condición, en este caso en el delito previsto, sólo puede ser sujeto activo un contador. Para estos efectos Contador es el profesional habilitado para el ejercicio de esa profesión”* (Viveros y Ramírez, 1997: 169). [↑](#footnote-ref-3)
4. Este escenario no es lejano a nuestra realidad actual, ya que existen empresas que han habilitado proveedores de facturación independiente que funcionan solicitando a sus trabajadores o dependientes autorizar a un software automatizado a emitir por ellos los documentos tributarios en su nombre. [↑](#footnote-ref-4)
5. Comprendidos comúnmente en el artículo 97 N° 4 y 5 del Código Tributario. [↑](#footnote-ref-5)
6. Artículo 8, número 5, Código Tributario. [↑](#footnote-ref-6)
7. Es posible revisar el presente catalogo en: https://www.sii.cl/destacados/catalogo\_esquemas/index.html. [↑](#footnote-ref-7)
8. Disponible en: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/1\_1\_197605\_prop\_dir\_ai\_en.pdf. [↑](#footnote-ref-8)