

INCIDENCIA DE LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA EN LA REDUCCIÓN DE LA  
EVASIÓN FISCAL

ELMER BEDOYA LÓPEZ  
LUIS CARLOS MOGOLLÓN

UNIVERSIDAD DE MANIZALES  
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN  
MANIZALES

2018

INCIDENCIA DE LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA EN LA REDUCCIÓN DE LA  
EVASIÓN FISCAL

ELMER BEDOYA LÓPEZ  
LUIS CARLOS MOGOLLÓN

Proyecto presentado para obtener el título de  
Magister en Tributación

JAIRO SERNA RESTREPO  
Tutor

UNIVERSIDAD DE MANIZALES  
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN  
MANIZALES

2018

## NOTA DE ACEPTACIÓN

---

---

---

---

---

---

Firma del Presidente del Jurado

---

Firma del Jurado

---

Firma del Jurado

Manizales, agosto de 2018

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios por permitirnos finalizar este proyecto de vida, por bendecirnos y dar la fuerza y salud necesaria para seguir adelante ante las adversidades.

A nuestras familias, madres y esposas por el apoyo incondicional, motivación y ejemplo de perseverancia y en especial, a nuestros hijos que son nuestra inspiración.

Al apoyo como grupo de trabajo, por no desfallecer ante los obstáculos y poder dar feliz término a este plan.

## CONTENIDO

	Pág.
AGRADECIMIENTOS	4
CONTENIDO	5
LISTA DE TABLAS	6
RESUMEN	8
ABSTRACT	10
INTRODUCCIÓN	11
1. GENERALIDADES	14
1.1 Planteamiento del problema	14
1.2 Objetivos de la investigación	19
1.2.1 Objetivo general	19
1.2.2 Objetivos específicos	20
1.3 Justificación	20
1.4 Aspectos metodológicos	21
1.4.1 Tipo de estudio	21
1.4.2 Fuentes de información	22
1.4.3 Delimitación y alcance de la investigación	22
1.4.4 Tratamiento de la información	23
1.4.5 Método de investigación	23
2. MARCO TEÓRICO	24
2.1 Antecedentes históricos de la factura electrónica en Colombia.	24
2.2 Antecedentes históricos de la factura electrónica en México.	32
2.3 Antecedentes históricos de la factura electrónica en Chile	38
2.4 La evasión fiscal	41
3. LA FACTURA ELECTRÓNICA Y CONTROL DE LA EVASIÓN	60
3.1 Describir el fenómeno de evasión en Colombia, sus principales causas, consecuencias y algunos mecanismos de control utilizados.	60
3.2 Aplicabilidad de la facturación electrónica.	60
3.3 La Facturación electrónica como mecanismo de control para la evasión	67
4. CONCLUSIONES	73
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	77

	6
ANEXOS	82

### **LISTA DE TABLAS**

	Pág.
Tabla 1. Tasa de evasión en el IVA para los países de América Latina, período 2000-2014	44
Tabla 2. Estimación de la evasión del IVA (MDP).	53
Tabla 3. Tasas de evasión del IVA e ISR	54
Tabla 4. Estimación de la tasa de evasión ISR personas morales	56

Tabla 5. Madurez del mercado de facturas electrónicas	61
Tabla 6. Beneficios facturación electrónica	68

## LISTA DE FIGURAS

	Pág.
Figura 1. Tasa de evasión en el IVA para los países de América Latina, período 2000-2014	45
Figura 2. Tasa de evasión del IVA.	53
Figura 3. Evasión estimada.	57
Figura 4. Grado de avance de facturación electrónica.	62

Figura 5. Modelo de facturación electrónica Colombiano.	63
Figura 6. Ciclo de vida de la factura electrónica.	64
Figura 7. Ciclo de vida de la factura tradicional.	64
Figura 8. Costos en el ciclo de la factura.	65

## **RESUMEN**

Hoy día son cada vez más los procesos empresariales que pasan del papel a lo digital, que se desligan del control humano, quedando exclusivamente bajo la automatización informática. El turno es para la factura, documento que respalda las operaciones de compra-venta y que por disposiciones que vienen haciéndose cada vez más evidentes, pasa de lo físico a lo electrónico.

Aunque por sí mismo no es una novedad, en el caso colombiano apenas se viene acogiendo plenamente dicha transición.

A través del presente texto se abordan los conceptos y definiciones en general relacionados con la factura, la evolución que ha tomado la normativa sobre este documento a nivel nacional y como referente, se analizan algunas características de la facturación electrónica en Chile y México con respecto a los avances en Colombia.

Además se describe la manera en que la implementación de esta nueva alternativa puede llegar a cambiar radicalmente los procesos de facturación de una entidad y afectar los costos de las organizaciones, por los cambios de un proceso eminentemente manual, físico y en papel, a uno automatizado que si bien es cierto, ahorra algunos consumos, también requiere de una serie de condiciones tecnológicas que pueden significar nuevas erogaciones para las empresas.

Finalmente se analiza si este cambio contribuiría en el caso colombiano, a la reducción de la evasión fiscal; retomando el referente de la experiencia e información obtenida de Chile y México, como países que ya cuentan con un desarrollo importante en el manejo de la factura electrónica.

Palabras clave: facturación electrónica, evasión fiscal, elusión, documento equivalente, e-factura, impuestos.

## ABSTRACT

Today they are more and more business processes that move from paper to digital, which is detached from human control, being exclusively under the computer automation. The shift is to the invoice document that supports the operations of buying and selling and, by provisions which are becoming more and more evident, passing the physical to electronics. Though by itself it is not a novelty in the Colombian case just fully this transition comes is welcoming.

Through the present text dealt with the concepts and definitions in general related to the invoice, the evolution that has taken the regulation on this document at the national level and, as a reference, some characteristics of the electronic invoicing are analyzed in Chile and Mexico with respect to advances in Colombia.

Describes the way in which the implementation of this new alternative can radically change an entity billing processes and affect the costs of the organizations, by changes in an eminently manual, physical process and on paper; one automated it is true, saving some consumption, also requires a series of technological conditions that can mean new expenses for businesses.

Finally discusses if this change would, in the case of Colombia, to the reduction of tax evasion; returning to the reference for the experience and information obtained from Chile and Mexico, countries that already have an important development in the management of the electronic invoice.

**Keywords:** electronic billing, tax evasion, elusion, equivalent document, e-billing, taxes.

## INTRODUCCIÓN

La factura de cualquier naturaleza, que puede ser emitida por computador, papel, pos o electrónica, corresponde al documento que respalda la venta de un producto o la prestación de un servicio y en la cual se obliga el vendedor, a la entrega del bien o servicio; y el comprador a pagar por estos dentro de los términos comerciales establecidos. Por regla general la factura debe ser emitida en original y copia, de tal forma que el primero (original) sea entregado al comprador del bien o servicio y por su parte, el vendedor, conserva la copia y se obliga a su archivo o almacenamiento que en principio, era del documento físico; pero ante la evolución tecnológica actual, dicho archivo se debe garantizar en medios electrónicos o digitales.

El rol de la factura electrónica, como documento sustitutivo de las tradicionales facturas en papel, se enmarca en el cumplimiento de los requisitos legales que implica la factura como tal en el respaldo de las transacciones de compra y venta de mercancías o servicios, además de garantizar el ciclo económico de generación, archivo, distribución e intercambio entre comprador y vendedor, a través de medios electrónicos. Los requisitos, cualidades y parámetros legales que debe cumplir la factura electrónica, son los mismos establecidos para cualquier tipo de facturación según las normas vigentes.

Una factura electrónica se genera de la misma forma como se elaboran las facturas tradicionales en papel, solo que estas, por sus características, quedan almacenadas mediante bases de datos, además se firman con el certificado digital, el cual es único para cada contribuyente añadiendo un sello digital garantizadas su integridad y autenticidad, al ser emitida directamente por parte de la persona natural o jurídica que la elaboró y firmó.

El emisor de la factura se la envía al cliente o receptor de la misma, mediante cualquier medio electrónico que garantice la autenticidad de esta.

La facturación electrónica es una herramienta clave en los países para lograr transparencia en la tributación de las empresas, así mismo, se percibe como un proceso que contribuye a la reducción de costos de una acción tan básica y plana pero no menos importante como la facturación de un negocio.

En el mundo ya son muchos los países que tienen leyes para regular la generación de documentos fiscales electrónicos que cuentan con la misma validez legal de un documento físico, validándose con firmas digitales o electrónicas que garantizan el cumplimiento legal de todos los parámetros establecidos en estos documentos, así como la veracidad e integridad los mismos, jurídicamente considerado como prueba de la realización de una transacción entre dos partes que se vinculan entre sí.

En su obra sobre facturación electrónica Palma (2014) expone lo siguiente:

Existen algunas normativas internacionales aplicables de forma general a la factura electrónica, aunque las Naciones Unidas, a través de UN/CEFACT han publicado recomendaciones tales como UNeDocs que definen plantillas para las facturas impresas y formatos EDI y XML para las modalidades electrónicas. En Europa, la facturación electrónica se regula en la Directiva 115/2001, que debía ser adoptada en cada país antes del 31 de diciembre de 2003. Hoy día la organización GS1 (antes EAN/UCC) a nivel mundial ha organizado comités internacionales de usuarios de 108 países miembro, para conformar las guías de facturación electrónica estándar a nivel mundial (p.3).

Este tema es importante para el desarrollo de los canales transaccionales electrónicos en Colombia, es decir, para estimular el crecimiento del comercio electrónico (e-commerce), contribuye a la competitividad de la nación frente a los procesos de modernización del Estado y propende por la disminución de los costos de la transacción que se presentan con la factura de papel. Sin embargo, la facturación electrónica sugiere nuevos procesos, como son: el que cada

empresa debe tener firmas digitales autorizadas, luego contar con una certificación digital, todo esto con el objetivo de garantizar la identidad inequívoca de quien usa un certificado, de quien expide facturas electrónica y la autenticidad de su contenido.

Por estas razones se aborda el tema, tratando de evidenciar algunas de sus virtudes, entendiendo que para Colombia es un tema relativamente nuevo y que la regularización al respecto, así como su uso, es algo aún desconocido en el medio.

Por esto se plantea. ¿Cómo el nuevo marco normativo que introduce la facturación electrónica en el ordenamiento jurídico colombiano, le contribuye al estado para, controlar y reducir la evasión fiscal? Y como objetivo principal analizar si el modelo de facturación electrónica en Colombia, podría contribuir al control de la evasión.

En el capítulo uno se plantea los temas del contenido del trabajo y las generalidades del mismo, como son el marco teórico, los objetivos de investigación y los aspectos metodológicos.

El capítulo dos expone el marco teórico y desarrolla, en una línea temporal, cada uno de los antecedentes históricos de la facturación electrónica y la evasión fiscal en los países objeto de estudio.

El capítulo tres, por su parte, presenta los resultados obtenidos durante el desarrollo de la investigación, abordándolos desde los objetivos específicos planteados y, por último, alcanzar el objetivo principal.

Al finalizar el capítulo cuatro describe las conclusiones de los investigadores.

## **1. GENERALIDADES**

### **1.1 Planteamiento del problema**

En el mundo los mercados fluctúan libremente, generando intercambio de bienes y servicios entre diferentes economías; para facilitar esto existen acuerdos como la CAN y los tratados de libre comercio (TLCs), que regulan las negociaciones bilaterales posibilitando la dinámica comercial. Para que estas transacciones económicas queden formalizadas, es necesario que existan ciertos tipos de documentos que respalden las operaciones, siendo la factura el medio por el cual se evidencia una transacción económica, en la cual se da la obligación de entregar un bien o prestar un servicio a cambio del compromiso que adquiere el beneficiario de los mismos de pagarlo en los términos y condiciones establecidos por las partes. En Colombia el Código de Comercio le da a la factura, la connotación de título valor que hace exigible una obligación a cargo del comprador.

La factura es el documento donde queda depositada toda la información del hecho económico realizado y de allí se desprende la obligación de pago y los tributos generados así como el control de todos los ingresos de los contribuyentes, personas naturales y jurídicas. Por esta razón, la expedición de este documento se encuentra en todos las fases de una operación económica como en las importaciones, exportaciones o la realización de los hechos económicos a nivel local, los cuales quedan legalizados con la factura de venta, con sus diversas denominaciones o tipos establecidos por las normas: papel, por computador, pos, electrónica y adicionalmente algunos equivalentes con la misma fuerza legal tales como entradas a cines, eventos culturales, conciertos o tirillas de compra.

La legislación colombiana se preocupó por definir claramente las características formales que debe tener este documento, como también los obligados a expedirlo; adicionalmente en los últimos años ha abordado de manera muy activa el desligamiento del control humano para pasar a la denominada facturación electrónica y el control electrónico de una gran cantidad de transacciones comerciales que realizan los entes económicos en un mercado comercial y financiero.

Los cambios tecnológicos hacen que las empresas y los entes de control, deban estar a la vanguardia en sus sistemas de información así como en los procesos internos de las compañías buscando la mejor manera de soportar sus operaciones optimizando costos, reduciendo riesgos de fraude o incluso mitigando la materialización de evasión fiscal.

Desde las experiencias de países latinoamericanos como Chile y México, la implementación de la factura electrónica les ha permitido a las empresas, aumentar en aspectos como competitividad, haciendo que los costos de facturación se reduzcan considerablemente, influyendo igualmente en la optimización de sus procesos y ahorros de tiempo; sin embargo, el mayor beneficio se percibe en cuanto a las administraciones de impuestos, dado que el sistema de facturación electrónica se ve reflejado en un mayor control de las operaciones realizadas por los entes económicos e implícitamente de la evasión, debido a las cualidades específicas de esta alternativa.

Según Gómez & Moran (2016):

Una estrategia que usan empresas multinacionales en América Latina, como las manufactureras, tiene que ver con la subfacturación de exportaciones y la sobrefacturación de importaciones con el fin de reducir los ingresos gravables y en otros casos los pagos de impuestos por comercio internacional, adicionalmente puede estar involucrando un tercer

país de baja o nula tributación haciendo de intermediario entre las empresas y generando triangulaciones de negocios que dificultan el control fiscal de dichas operaciones (p. 12).

Con este concepto se puede evidenciar la influencia de la facturación en el fenómeno de la evasión fiscal, aspecto que no solo está en el ámbito local, sino también sobrepasando las fronteras territoriales, por medio del comercio internacional y las diferentes figuras que se dan entre países, generado la necesidad de diseñar métodos de control como la e-factura.

A través del tiempo, los Estados y sus gobiernos han ejercido el poder tributario para solventar las necesidades implícitas en su función de redistribución y atención a las necesidades básicas; para ello, se regulan los aspectos sustantivos pero adicionalmente los aspectos formales que contribuyen al cumplimiento de los mismos como el caso de la facturación y sus requisitos esenciales. En Colombia, esta función le compete a la rama legislativa por autoridad derivada de la Constitución Política, sin embargo, a pesar de los esfuerzos por lograr la eficiencia en la imposición y el recaudo de las obligaciones estipuladas, se enfrenta a los altos niveles de evasión y elusión, lo que obliga a implementar medidas que se encuentren a la vanguardia tecnológica y a la evolución de los mercados para ejercer un adecuado control fiscal.

Es así como, desde el año 1995, se está emitiendo la normatividad que regula los documentos electrónicos, firmas digitales, entidades de certificación y comercio electrónico; en los primeros años de haber salido normatividad sobre el comercio electrónico y en lo concerniente a la factura electrónica no había sido posible masificar su uso ya que la regulación al respecto tenía ciertos interrogantes y vacíos, a través de las reformas tributarias que se dan entre el año 2012 y 2016 y todos sus decretos reglamentarios, el gobierno emite toda la regulación necesaria para que los documentos que soportan la compra y venta de mercancías o servicios se puedan hacer por medios tecnológicos electrónicos como en el caso de la factura.

En la última década se han desarrollado en el país políticas anti evasión que permiten a la Administración de Impuestos un mayor control de los ingresos y tributos de los contribuyentes; de manera muy importante se ha incursionado en desarrollos tecnológicos que contribuyen a la declaración y recaudo de los impuestos de una forma ágil y fácil para el contribuyente. Como ejemplo de esto, se ha creado la plataforma de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), para la presentación de las declaraciones, los formatos y validadores de la información exógena, todo debidamente regulado mediante resoluciones, contando además, con la plena validez y legalidad, ya que están firmados por medio de mecanismos digitales propios de cada contribuyente. Con estos cambios se ha logrado ir controlando el cumplimiento de las obligaciones fiscales con tendencia a disminuir la evasión, pero a la fecha no ha sido suficiente.

Hoy, se habla de otros modelos y desarrollos que le permitan a la Administración seguir controlando eficientemente los tributos, identificando la facturación electrónica como parte de los mismos, ubicándola a la vanguardia de la tecnología, la cual ayuda a la administración a controlar de una forma directa el ingreso y por ende el tributo, de una forma más ágil y eficiente a través de conexiones en línea que, en últimas, le permitirán obtener información en tiempo real consolidando los expedientes con los cuales la administración adelanta programas de fiscalización.

Específicamente, la facturación electrónica se viene implementando en Colombia, desde el año 1996 con el Decreto 1094 de ese año, por medio del cual se reglamenta la factura electrónica; dicha norma no tuvo éxito por existir impedimentos de tipo legal, aun así, fue el punto de partida de la facturación fiscal electrónica; posteriormente, se emitieron diversas regulaciones recogidas en normas como las siguientes: la Ley 527 de 1999 que reglamentó el envío de información mediante mensajes de datos, así como las definiciones de los elementos que integran el envío de mensajes de datos, comercio electrónico, firma digital, entidades de

certificación, intercambio electrónico de datos y sistemas de información. Con la Ley 962 de 2005, artículo 26, se da la posibilidad de hacer uso de la factura electrónica como medio legal para realizar transacciones mercantiles. El 29 de mayo de 2007 se expide el Decreto 1929 con el cual reglamenta el artículo 616-1 del Estatuto Tributario Nacional (ver Anexo A), haciendo definiciones de algunos elementos que deben contener las facturas electrónicas; en el año 2007, el Director de Impuestos y Aduanas, expidió la Resolución 14465 que incluye las características y contenido técnico de la factura electrónica así como de las notas créditos y débitos, además de otros aspectos relacionados con esta modalidad de facturación y adecúa el sistema técnico de control y en el artículo 1 del Decreto 2242 de 2015, se da el punto de partida al uso de la factura de forma voluntaria por parte de los contribuyentes cumpliendo con los requisitos legales y técnicos que regulan este tipo facturación.

El 22 de Noviembre de 2017 el Ministerio de Industria y Comercio emite la Resolución 2215 de la misma fecha, la cual reglamentó la expedición del manual de funcionamiento del administrador del registro de facturas electrónicas REFEL, le permite a todos los usuarios tener una guía del uso y registro de la facturación electrónica, para hacer uso del REFEL cada usuario deberá de haber cumplido con los siguientes requisitos:

- Crear una cuenta de usuario y subcuentas a solicitud del usuario.
- Que se haya diligenciado el formulario de inscripción inicial de la factura electrónica como título valor.
- Pagar los derechos de inscripción de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 de la presente resolución.
- Haber adjuntado la factura electrónica como título valor, en los términos de los artículos 2.2.2.53.5 y 2.2.2.53.6 del Decreto 1074 de 2015, único reglamentario del sector comercio, industria y turismo.

- Los demás requisitos técnicos y operativos señalados en el manual.

- Adjuntar la constancia digital de la recepción de la factura electrónica por parte del adquirente/pagador generada por el emisor o proveedor tecnológico.

Todas las normas mencionadas están en pro de ir preparando al país, para la utilización de mecanismos ágiles y eficientes que le ayuden a minimizar tiempo y recursos y brindar a la administración tributaria mayores herramientas de control, buscando reducir la evasión de los tributos.

La nueva tendencia del Estado es seguir controlando a través de estos mecanismos electrónicos y masificar su uso e imponer la obligatoriedad de facturar electrónicamente. Con estas normas se crea un marco de referencia donde el impacto esperado es la disminución de la evasión fiscal de los tributos obteniendo un mayor control de estos y de los contribuyentes, sin embargo, no se ha establecido si realmente la facturación electrónica en Colombia contribuirá directamente a la reducción de la evasión y la elusión en Colombia por lo que surge el estudio propuesto en este trabajo.

Es por esto que se plantea: ¿Cómo el nuevo marco normativo que introduce la facturación electrónica en el ordenamiento jurídico colombiano, le contribuye al Estado para, controlar y reducir la evasión fiscal?

## **1.2 Objetivos de la investigación**

### **1.2.1 Objetivo general**

Analizar cómo el modelo de facturación electrónica en Colombia, podría contribuir al control de la evasión.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- Describir el fenómeno de evasión en Colombia, sus principales causas, consecuencias y algunos mecanismos de control utilizados.
- Reconocer la evolución y aplicabilidad de la facturación electrónica en Colombia, de acuerdo con las normas vigentes y los estudios realizados sobre el tema.
- Determinar la contribución de la facturación electrónica como mecanismo de control de la evasión.

### **1.3 Justificación**

La evasión como fenómeno evidente en los contextos nacional e internacional delatado por estadísticas de organismos supranacionales, deteriora las finanzas públicas del Estado que, a su vez, no ha logrado consolidar sistemas eficientes para ejercer un control sobre la actividad económica de los contribuyentes a pesar de que en el caso colombiano, hace varias décadas se ha implementado el concepto de medios magnéticos, hoy información exógena, como estrategia a través de la cual se recoge información transaccional de un grueso número de empresas y o personas naturales colombianas; sin lograr atacar específicamente, el fenómeno mencionado.

Los avances tecnológicos se consolidan como el gran reto que tienen los organismos de vigilancia y control, para mejorar sus procesos y se percibe que la facturación electrónica podría ser una de esos grandes elementos a través de los cuales la DIAN logre un seguimiento en línea de las transacciones de compra-venta y por ende, impacte positivamente en el control de la evasión.

Con este trabajo de investigación se pretende hacer un análisis de la facturación electrónica en Colombia, como ha sido la evolución normativa a través del tiempo, así como la

tendencia del modelo de masificación a través del cual el Estado pretende mitigar en mayor proporción el alto índice de evasión fiscal que vive el país.

Dado que el modelo de facturación electrónica en Colombia es un tema relativamente nuevo que hoy se encuentra con todo un marco legal desarrollado y listo para ser aplicado, se justifica una investigación evaluando dos antecedentes cercanos como son Chile y México, países pioneros en estos sistemas y en los cuales se tienen algunos estudios y seguimientos con respecto a la disminución de la evasión fiscal de los tributos tanto de personas físicas y morales al proporcionar nuevos recursos a las administraciones tributarias para hacer procesos de fiscalización más eficientes y con respecto a la reducción de los costos de facturación para los contribuyentes como efecto colateral de las políticas asumidas.

Esta investigación se centra en reconocer si el modelo que se están utilizando le servirá al país para controlar las obligaciones tributarias y la evasión, contribuyendo además, a un mayor recaudo de los tributos, teniendo en cuenta la facturación electrónica como herramienta para hacer programas de fiscalización.

## **1.4 Aspectos metodológicos**

### **1.4.1 Tipo de estudio**

La investigación es de carácter histórico descriptivo; es descriptiva debido a que está fundamentada en el estudio normativo y de los actos administrativos: es histórica ya que analizó información de los años 1995 al 2016 y estuvo dirigida a realizar un análisis para describir la evasión como una realidad que afecta el recaudo de los tributos en Colombia; así mismo, a través de la sistematización de las experiencias de Chile y México determinar las posibilidades de

controlar la evasión por medio de la facturación electrónica, para posteriormente dar unas consideraciones en torno a la problemática enunciada en la investigación.

#### **1.4.2 Fuentes de información**

Las fuentes secundarias de información se toman de las páginas oficiales de las administraciones tributarias de los países en mención. Además se estudian trabajos investigativos desarrollados por entes extraterritoriales como la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (en adelante CEPAL) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE), así como artículos publicados en revistas científicas indexadas de universidades como la Universidad Militar Nueva Granada, la Universidad Libre de Colombia, el Instituto Tecnológico de Monterrey. También las normas emitidas en esta materia en los tres países.

Para el caso colombiano no se han encontrado trabajos ni estudios en los que se hayan realizado estadísticas sobre la evolución de la evasión fiscal, relacionada con la facturación electrónica a través del tiempo, dada la novedad en la implementación.

Por estas razones, este trabajo pretende realizar un análisis de los modelos de facturación electrónica en los países de estudio que permitan identificar cómo contribuyeron a la reducción de la evasión fiscal y si el modelo que se implementará en Colombia logrará el objetivo 3.3.

#### **1.4.3 Delimitación y alcance de la investigación**

Esta investigación presenta como delimitación espacial los países de Colombia, Chile y México, ya que se pretende analizar la normatividad y estudios en relación a la facturación electrónica, realizar un comparativo entre estos tres países respecto a su implementación y

aplicabilidad durante los años 2004 al 2016 y concluir cómo contribuye este modelo tecnológico como método de control de la evasión fiscal.

Se toman como referencia los países de Chile y México ya que estos desarrollaron el modelo de facturación electrónica, antes que los demás países de la región Latinoamericana, dando sustento adecuado al comparativo con el modelo colombiano.

#### **1.4.4 Tratamiento de la información**

Para determinar si el modelo de facturación electrónica que se está implementando en Colombia contribuirá a la reducción de la evasión fiscal, como se planteó en el objetivo del trabajo, se realizó una recopilación de la normatividad relacionada con el tema emitida en los tres países de estudio, así como las reglamentaciones realizadas por las administraciones de impuestos, también de trabajos en investigaciones de universidades reconocidas, publicaciones en revistas indexadas y trabajos de estudio de entes no gubernamentales. Posteriormente se hizo un análisis de la información recaudada y la relación con el tema de estudio y se organizó cronológicamente para facilitar su documentación en el trabajo.

#### **1.4.5 Método de investigación**

El método de investigación utilizado para este trabajo es deductivo, ya que se partió de una serie de juicios relacionados con la normativa existente en los países de análisis y específicamente en Colombia, con el fin de inferir si la facturación electrónica aporta de manera significativa en la disminución de la evasión fiscal.

## 2. MARCO TEÓRICO

### 2.1 Antecedentes históricos de la factura electrónica en Colombia.

En el caso colombiano cualquier transacción económica de compra, venta o prestación de servicios debe contar con un documento que las soporta, este documento es la prueba de la realización o materialización de un hecho económico por parte de un comprador y vendedor, que además, se encuentra en todo el ciclo económico, desde la óptica nacional e internacional.

El documento soporte o factura, debe contener todos los requisitos regulados en la ley, especialmente lo estipulado en el estatuto tributario, para que pueda ser emitida y aceptada por las partes involucradas.

Con la Ley 223 de 1995 en su artículo 37, fue incorporado al Estatuto Tributario en el artículo 616-1, la factura electrónica como un documento equivalente a la factura en papel y autorizó así a su vez, al gobierno nacional para la reglamentación del tema, por lo que se expide el Decreto 1094 en el año 1996. Con el paso del tiempo, considerando la realidad cambiante del país, se han realizado modificaciones a los requisitos y tipos de factura que sirven de soporte en las transacciones económicas, como ejemplo se puede mencionar:

-Pre-impresa (factura de papel) la cual es utilizada a través de talonarios; estas deben contener requisitos específicos detallados en la norma para que se ajusten a la ley y que se encuentra regulados por los artículos 617, 618 y 618-3 del Estatuto Tributario (ver Anexo A).

-La facturación tipo pos, consiste en un sistema de facturación realizado en puntos de venta mediante una máquina registradora se considera equivalente a la factura, se encuentra regulado, por el artículo 6 del Decreto 1165 de 1996, artículo 7 de la Resolución 3878 de 1996, artículo 5 de la Resolución 5709 de 1996. El artículo 76 de la Ley 488 de 1998 reglamentó el artículo 618

del Estatuto Tributario dando facultad al adquirente de bienes y servicios para exigir la factura o documento equivalente.

-Factura por computador, también se encuentra regulada por los artículos 617, 618 y 618-3 del Estatuto Tributario, es expedida electrónicamente o por computador pero se entrega de manera física, este tipo de factura tiene algunas ventajas: permite al software parametrizar los artículos, descuentos, precios, referencias e impuestos; el emisor no está obligado a conservar copias físicas ya que estas son depositadas directamente en el software.

Así, con la expedición de la Ley de Comercio Electrónico, Ley 527 de 1999, se empieza a preparar el espacio para la factura electrónica toda vez que presenta la base legal de este tipo de comercio abarcando aspectos como: el ámbito de aplicación, definiciones, requisitos jurídicos, valor probatorio en lo que a transacciones electrónicas se refiere además de la definición y reglamento al acceso y uso de los mensajes de datos y de las firmas digitales y se establecen las entidades de certificación además de otras disposiciones. Posteriormente, el artículo 4 del Decreto 522 de 2003, hace referencia a los requisitos de los documentos equivalentes a la factura. (ver Anexo A).

“El momento de expedir la factura, está regulado más comercialmente, excepto cuando se le vende un producto al consumidor final en un establecimiento abierto, donde existe una sanción tributaria de cierre de establecimiento por no expedirla inmediatamente” (Hoyos, 2017, p.21).

De la misma manera, la Ley 527 de 1999, pese a la derogatoria del Decreto 1094 de 1996 por el artículo 13 del Decreto nacional 1929 de 2007, con la normatividad generada, en la década de los noventa se van dejando bases claras y precisas del modelo de facturación electrónica y cómo debe ser la introducción de estos en el ámbito jurídico y legal, también se establecen cada uno de los requisitos que debe contener este tipo de facturación, así como las obligaciones y

deberes de los comerciantes en el momento que acojan el nuevo sistema de facturación electrónica.

En el año 2005 se expide la Ley 962 de 2005 (Ley antitrámites), con la cual se dio un impulso a la Factura Electrónica, señalando que para todos los efectos legales, podrá expedirse, aceptarse, archivarse y en general llevarse, usando cualquier tipo de tecnología disponible, siempre y cuando se cumplan los requisitos legales establecidos y la respectiva tecnología garantice su autenticidad e integridad desde su expedición y durante todo el tiempo de su conservación. Para concretar e impulsar la aplicación de la Factura Electrónica en el nuevo ámbito legal y considerando la función de control de la DIAN, el artículo 26 de la Ley 962 de 2005 define que la factura electrónica podrá expedirse, archivarse y en general se podrá realizar la facturación de venta de bienes y servicios por todos los canales electrónicos autorizados para tal fin. En el año 2007 se expide el Decreto 1929, en que se establecen: definiciones de factura electrónica y los sujetos que intervienen en el proceso; principios básicos de autenticidad e integridad; requisitos de contenido fiscal de la factura electrónica y las notas crédito; requisitos de compendio técnico de la factura electrónica y la nota crédito y débito; exhibición de la factura electrónica y su conservación; acuerdos para su expedición y aceptación; control de emisión; obligaciones generales; exclusiones y reconocimiento de la factura electrónica como soporte fiscal.

El 28 de noviembre de 2007, la DIAN expide la Resolución 14465 por medio de la cual se establecen las características y contenido técnico de la Factura Electrónica y otros aspectos fundamentalmente relacionados con el procedimiento para su efectiva aplicación y el cumplimiento del deber de informar, relacionados con esta modalidad de facturación. Por su parte, tanto el Decreto 1929 como la Resolución 14465 y las leyes de comercio electrónico y

antitrámites, tienen todas como marco las disposiciones tributarias de orden legal y reglamentario.

El artículo 944 del Código de Comercio, dice de forma expresa que el comprador tiene el derecho exigir del vendedor la información y una factura de entrega de mercancías vendidas, con todas las especificaciones legales vigentes para este tipo de documentos.

La Ley 1231 de 2008 expedida por el Congreso de la República, la cual modifica los artículos 772 al 778 del Decreto 410 de 1971, Código de Comercio (ver Anexo A), en su artículo 1 expresa: “La factura se constituye en título valor la cual debe ser entregada al beneficiario de la transacción o comprador”.

A raíz de los cambios presentados por esta ley, toda factura de venta presta mérito ejecutivo y el tenedor de esta se hace responsable del pago de la misma, también procede el endoso de una factura de venta y otorga el derecho a ser cobrada por el tenedor de la misma.

Según Romero, Fajardo & Vélez (2010):

Antes de la expedición de la Ley 1231 de 2008, se soportaba las operaciones comerciales mediante facturas de venta, facturas cambiarias de compraventa, facturas electrónicas y documentos equivalentes a factura de venta descritos en el Estatuto Tributario. Sin embargo, debido a las modificaciones que la Ley 1231 de julio 17 del 2008 introdujo a los artículos 772 a 774 y 777 a 779 del Código de Comercio, a partir de octubre 17 del 2008 (tres meses después de promulgada la ley), se dejaron de expedir las denominadas Facturas Cambiarias de Compraventa y de Transporte y le da el carácter de título valor a la Factura, la cual coexistirá junto con las facturas electrónicas y los documentos equivalentes a facturas de venta (p. 4)

De las leyes enunciadas se desprenden obligaciones y derechos, es por esto que el no cumplimiento de las disposiciones expresas en éstas configuran prácticas irregulares que muchas

veces se elevan a delitos, para este caso en concreto se habla de evasión de impuestos en la realización de hechos económicos sin los documentos de ley que los soportan.

Como lo menciona Romero, Fajardo, & Vélez (2010):

Dentro de este nuevo marco legal, la factura se constituye en título valor por la venta de bienes entregados real y materialmente, y de servicios efectivamente prestados, sin importar si se derivan de un contrato verbal o escrito y desde el 17 de octubre de 2008 según el artículo 1° inciso 2° de la Ley 1231, siempre que se realice una transacción de prestación de servicios o compra venta de bienes debe expedirse este documento (p.7).

Además el mismo autor expresa que las facturas, como cualquier título valor, cumplen con las siguientes características generales:

- Debe estar firmado por quien lo crea: el vendedor de mercancías o el prestador del servicio. Por lo cual, todas las facturas expedidas, pueden circular en el mercado y ser negociadas.

- Tener carácter documental: las facturas son documentos físicos necesarios para hacer efectivo el derecho que incorporan en sí.

- Incorporan un derecho, que en este caso es de carácter crediticio.

- El derecho de cada tenedor será autónomo, independiente de los de otros suscriptores.

En el 2012 la reforma tributaria Ley 1607, le da de nuevo facultades al Gobierno Nacional para crear tecnologías que le ayuden al control fiscal del tributo y que el fin de estas tecnologías es que sirvan de herramienta para combatir el fraude, la evasión y el contrabando, el contribuyente que no adopte las tecnologías para realizar las transacciones comerciales, estando obligado a ello se hará acreedor de las sanciones previstas en el artículo 657 del Estatuto Tributario, en lo pertinente al cierre del establecimiento de comercio en términos de días, por un uso inadecuado de los sistemas de facturación, acarreado diversas sanciones.

El 24 de noviembre de 2015 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, publica el Decreto 2242 de la misma fecha, siendo este uno de los marcos legales más actualizados de la facturación electrónica en Colombia, el cual reglamenta las condiciones de expedición e interoperabilidad de la factura electrónica con fines de masificación y control fiscal; este decreto en su artículo 2 vuelve a definir la factura electrónica de la siguiente manera: “1. Factura electrónica: es el documento que soporta transacciones de venta de bienes y/o servicios y que operativamente tiene lugar a través de sistemas computacionales y/o soluciones informáticas que permiten el cumplimiento de las características y condiciones que se establecen en el presente Decreto en relación con la expedición, recibo, rechazo y conservación. La expedición de la factura electrónica comprende la generación por el obligado a facturar y su entrega al adquirente”. El párrafo 2 del artículo 3 del Decreto 2242 de 2015 establece que se deben elaborar notas crédito o débito en el formato electrónico XML que establezca la DIAN, corresponder a un sistema de numeración propio de quien las expide y contener como mínimo la fecha de expedición, el número y la fecha de las facturas a las cuales se hacen referencia, cuando sea el caso; así mismo, el nombre o razón social y NIT del obligado a facturar y del adquirente, descripción de la mercancía, número de unidades, valor de los impuestos, valores unitario y valor total.

Las notas créditos y débitos también deben ser entregadas al adquirente y a la DIAN.

Sobre la conservación de estos documentos el artículo 632 del Estatuto Tributario, contempla un periodo mínimo de 5 años contados a partir del primero (1) de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo de estos documentos que se deben poner a disposición de la Administración de Impuestos cuando así lo requiera.

El uso de la factura electrónica se presentó como opcional, hasta el 29 de diciembre de 2017, ya que este día fue expedida la Resolución 072, en la cual se determinan los obligados a

facturar electrónicamente. Es importante resaltar que si bien la Resolución 072 tiene fecha de publicación del 29 de diciembre de 2017, su artículo 5° señala que la vigencia será a partir del tercer mes contado desde la fecha de su publicación, es decir el 29 de marzo de 2018 (ver Anexo A).

Ahora bien, si se trata de microempresas y pequeñas empresas que hayan solicitado dicho rango de numeración, deben cumplir con lo dispuesto en la Resolución; pero solo hasta tanto la DIAN ponga a disposición la solución gratuita prescrita en el párrafo del artículo 1.6.1.4.1.10 del Decreto Único Tributario y quien tome la opción de facturar en forma electrónica debe informar a la DIAN esa decisión y obtener antes la certificación de calidad del proceso además de la posterior autorización de numeración. Así las cosas, entonces se tiene libertad para optar o no por la factura electrónica si se cumple con los requisitos del Decreto 1929 de 2007 que precisa los procedimientos objeto de la certificación vigentes de calidad ISO 9001:2000 en el proceso de facturación (ver Anexo A).

El artículo 616-1 del Estatuto Tributario establece un plazo, para que a partir del primero de enero de 2019, todos los contribuyentes adopten este sistema y acojan todas las leyes que regulan este tipo de facturación electrónica. Así mismo el artículo 618 del Estatuto Tributario Nacional define:

A partir de la vigencia de la presente ley los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados a exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la Administración Tributaria debidamente comisionados para el efecto, así lo exijan.

Este artículo le da la facultad al adquirente de bienes y servicios para que, en el momento de realizar una transacción económica, exija el documento que legaliza la transacción, entiéndase

por documento legal una factura de venta de cualquier denominación, papel, electrónica, por computador, pos o documento equivalente que haga las veces de factura.

En Colombia, se optó por dejar en libertad a los usuarios para utilizar cualquier tipo de tecnología en el proceso de facturación, desde su expedición hasta su almacenamiento, siempre y cuando se garantice la autenticidad e integridad a lo largo del proceso; enmarcando lo anterior, en el ámbito de la ley de comercio electrónico y el principio de neutralidad tecnológica. El marco jurídico sobre el cual se apoya toda la reglamentación vigente obedece, como ya se ha expresado en este texto, se encuentra en la Ley 527 de 1999 (Comercio electrónico) y el Decreto 1929 del 2007 en cuanto a los principios básicos de autenticidad e integridad.

En resumen, quien opte por facturar electrónicamente debe asegurar que los principios de autenticidad e integridad se cumplen en los términos señalados en la ley, a lo largo del proceso de facturación, y en los procedimientos de expedición, entrega, aceptación y conservación, incluyendo el procedimiento de exhibición, con certificación ISO 9001: de 2000, o las normas que la sustituyan o adicionen, otorgada por organismos acreditados por la autoridad competente en Colombia para tal efecto. La autoridad certificadora debe establecer que efectivamente en el proceso de facturación se tienen implementados esos mecanismos, como garantía para las partes que intervienen en el mismo. Debe precisarse que tratándose de la factura en Colombia, como regla general, entre los requisitos de la misma, no se encuentra el de la firma electrónica. De este modo, la factura electrónica conforme a la ley de comercio electrónico, no requiere el equivalente respectivo, sin perjuicio de que libremente se opte por el mecanismo para asegurar los principios de autenticidad e integridad, que en todo caso deben estar presentes a lo largo de todo el proceso de facturación.

Es así como a través de los años las diversas normas siempre han creado el marco para que el gobierno cree formas de control de los tributos, utilizando programas de fiscalización con la

ayuda de la información que los contribuyentes depositan en los sistemas de información de la Administración tributaria, así como la implementación de mecanismos de firmas o mecanismos digitales que le den legalidad a la información que transmiten los contribuyentes.

## **2.2 Antecedentes históricos de la factura electrónica en México.**

En México, a través de la legislación tributaria se determinó que la factura electrónica podría ser voluntaria y se implementó un sistema de llaves o firmas electrónicas que garantizan la autenticidad de la misma una de estas es pública y permite verificar su autenticidad por parte del receptor del documento y la otra es privada que permite la interacción y certificación del documento ante la entidad administradora de los tributos. Las llaves, certificados o firmas digitales suelen asegurarse a través de entidades certificadoras de identidad digital, que vinculan al titular con su par de llaves, público, privado. Al igual que en Colombia las entidades certificadoras de identidad digital, pueden ser entidades privadas, certificadas por el Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT), pero con una diferencia y es que pueden ser certificadas por otro organismo estatal, que comercializan los certificados digitales.

El artículo número 29 del Código Fiscal de la Federación mexicana, publicado en el Diario Oficial de la Federación (en adelante DOF) del 5 de enero de 2004; estipula la obligación de expedir los comprobantes digitales por todas las actividades realizadas. Esta norma nos indica que estos documentos deben ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además que los que lleven su contabilidad de manera electrónica deberán expedir este documento con certificado expedido por el SAT y el titular debe ser la persona física o natural que expida los comprobantes. Entre los requisitos señalados para la emisión de los mismos están:

Solicitar rangos de folios al SAT; tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el Certificado de Sellos Digital (en adelante CSD); asignar número de folio a cada comprobante digital que expidan a través de un sistema electrónico; proporcionar mensualmente al SAT por medios electrónicos la información de los comprobantes expedidos en el mes inmediato anterior; proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así le sea solicitado; cumplir con las especificaciones informáticas que determine el SAT; adicionalmente, el SAT establece mediante reglas de carácter general publicadas en la Resolución Miscelánea Fiscal algunos aspectos y requisitos tanto normativos como de procedimientos que regulan y dan claridad a la operación del esquema (reglas I. 2. 15. 2., I. 2. 15. 3., II. 2. 20. 5., II. 2. 20. 6., II. 2. 20. 7., II. 2. 20. 9.). Adicionalmente, la Resolución Miscelánea Fiscal en su anexo 20, contempla requisitos técnicos, formato y tecnología que deben cumplir para la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales.

El SAT en México genera los Certificados de Firma Electrónica lo hace de manera gratuita y consiste en: fotografía del documento del contribuyente o representante legal; digitalización de documentos de identidad y/o constitución de la empresa; captura de huellas dactilares para verificar la no suplantación de identidad; digitalización de firma autógrafa. Las características de las firmas electrónicas son las siguientes: claves de tipo RSA de 1024 bits; clave pública bajo el estándar PKCS10 en formato DER; clave privada se almacenará en un archivo configurado de acuerdo al estándar PKCS8 en formato DER. Además con el certificado de Firma Electrónica Avanzada se solicitan certificados de uso particular denominados certificados de sello digital los cuales se utilizan para firmar los documentos digitales. El certificado de sello digital, como es idéntico en su generación a una Firma Electrónica Avanzada, otorga la misma seguridad y por tanto obtiene las características de las firmas digitales. Por tal motivo, estos documentos pueden

tener las siguientes características: infalsificable, no es reciclable, es detectable cualquier intento de modificación o fraude, no puede ser rechazada.

La legislación fiscal mexicana únicamente contempla la figura del comprobante fiscal en un ámbito general. No obstante, comercialmente son utilizadas las notas de crédito de cargo, facturas y pagos de honorarios, arrendamiento, donativos, entre otros. Esta clasificación comercial se integra a lo fiscal en la factura en papel, de esta forma el SAT controla los folios por tipo de comprobante. Sin embargo, en lo digital, no se realiza las clasificaciones por tipo de comprobante; se aprueba con folios de comprobantes fiscales digitales generales. El uso que cada contribuyente le da es determinado a través de un atributo que identifica si el comprobante representa un ingreso o una deducción para el emisor, y es responsabilidad del mismo que se le dé cumplimiento a lo estipulado en la norma y es requisito llevarla en medios electrónicos.

En este esquema, adicional a la emisión de un documento electrónico (XML), es posible generarlo de manera impresa lo que permite entregarla al receptor cuando este no tiene los medios tecnológicos y cuando esto sucede se está obligado a conservarla en sus registros contables. Las impresiones de los comprobantes fiscales digitales deben cumplir con los requisitos estipulados en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación según se describe a continuación: nombre, denominación o razón social del emisor; clave del Registro Federal de Contribuyentes (en adelante RFC) del emisor; domicilio fiscal de quien los expida; contener impreso el número de folio; lugar y fecha de expedición; clave del RFC de la persona a favor de quien se expida; cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen; valor unitario consignado en número e importe total consignado en letra; monto de los impuestos que deban trasladarse, desglosados por tasas; número y fecha del documento aduanero, y aduana por la cual se realizó la importación, para ventas de primera mano de mercancías de importación. Adicional a esto, en la Resolución Miscelánea Fiscal, existen otros requisitos del Comprobante

Fiscal Digital: la cadena original con la que se generó el sello digital; sello digital correspondiente al comprobante fiscal digital; número de serie del certificado de sello digital; número de referencia bancaria y/o número de cheque con el que se efectúe el pago (opcional); La leyenda “este documento es una impresión de un comprobante fiscal digital”; en su caso, incluir la serie; en caso de operaciones con público en general utilizarán el RFC genérico XAXX010101000; incluir, adicionalmente, los montos de los impuestos retenidos, en su caso; En caso de contener cantidad y clase de mercancía o descripción del servicio también deberá incluir la unidad de medida; el número y año de aprobación de los folios; monto de la tasa del impuesto trasladado. Adicionalmente la fracción III del artículo número 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece requisitos adicionales para que el comprobante sea deducible, este deberá incluir los datos de identidad y domicilio del receptor del comprobante.

Todo contribuyente que opte por la generación de CFD debe almacenar y conservar los documentos digitales de conformidad con lo siguiente según lo establece la misma ley para los emisores: conservar en medios electrónicos actualizados los CFD y tenerlos a disposición de las autoridades fiscales; proveer a la autoridad de una herramienta para la consulta de la información de los CFD y, para los receptores: conservar en medios electrónicos actualizados los CFD recibidos; proveer a la autoridad de una herramienta para la consulta de la información de los CFD; verificar el RFC y el nombre o razón social de los CFD recibidos. En todos los casos, los CFD se deberán almacenar en medios magnéticos y formato que establece la legislación fiscal.

Paralelamente, la Secretaría de Economía estableció la Norma Oficial Mexicana número 151 (NOM-151) para la certificación de los documentos almacenados. La Administración Tributaria considera que se cumple con los requisitos cuando los contribuyentes almacenen y conserven los citados comprobantes sujetándose estrictamente a lo dispuesto por la Secretaria de Economía en la NOM-151 vigente y además se mantengan en todo momento a disposición del SAT.

Quien opte por estos formatos, para las facturas electrónicas y para los reportes de información y su presentación, se encuentra obligado a soportarlo dando respuesta a las siguientes necesidades. Utiliza el estándar XML; el formato soporta la inclusión de información estructurada de interés tanto fiscal como comercial, archivos firmados con un certificado de sello digital; el formato es único y modular, de forma tal que puede adaptarse a las peculiaridades operativas de cada empresa y admite la automatización de sistemas con lo que el procesamiento y generación puede ser sumamente ágil y económico. La modularidad se da mediante complementos que permiten incorporar información específica para distintos esquemas de negocios; estos elementos definidos como “etiquetas” dentro de la estructura XML del comprobante permiten incluir información adicional de uso regulado por la autoridad por medio de resoluciones particulares otorgadas a un sector o actividad específica, permitiendo que la información adicional sea protegida por el sello digital del Comprobante Fiscal Digital.

Se encuentran ejemplos claros de la aplicación de estas excepciones dadas mediante complementos: estado de cuenta de combustibles para monederos electrónicos, estado de cuenta bancario, datos requeridos para la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por donaciones, devolución del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), turistas, orden y cuenta de terceros, compra/venta de divisas. Es importante señalar que existe también la adenda que, permitirá al emisor, introducir información siempre y cuando no sea de tipo fiscal o mercantil al CFD en caso de requerirse.

Que la generación de los comprobantes fiscales sea estandarizada garantiza un adecuado intercambio de información así como su transparencia, el medio de entrega es flexible, siendo el único requisito que el contribuyente emisor genere y resguarde los archivos XML en sus sistemas y que se encuentren disponibles para la autoridad fiscal en caso de requerir alguna revisión

además el SAT no determinó normas específicas para la comunicación entre clientes y proveedores.

A través de la página oficial del SAT se ofrece un servicio para que los contribuyentes puedan expedir los CFDI, sin necesidad de hacerlo a través de un proveedor autorizado, la herramienta electrónica se denomina, Servicio de Generación de Factura Electrónica CFDI. También los proveedores autorizados para emitir CFDI, deben garantizar la protección de datos personales contenida en la ley general de protección de datos personales de todos los contribuyentes.

El SAT de México, a partir del 1 de Julio del año 2017 emite un nuevo formato de factura que será la versión 3.3 y factura de recepción de pagos, con un periodo de transición hasta el 1 de julio de 2018 momento en el cual se convierte en obligatoria la emisión de facturas en esta versión. Según el SAT la implementación de una nueva versión de factura electrónica busca que los contribuyentes obtengan ciertos beneficios con esta implementación, entre los cuales están: simplificación de su proceso de facturación y conciliación de pagos; información estandarizada y confiable de sus transacciones en línea y que reportan información completa y correcta al SAT, disminuyendo la posibilidad de que un contribuyente sea sancionado por la emisión de facturas con errores; certeza de que cuando ya se pagaron por los productos o servicios que reciben, las facturas que amparan ese gasto, no van a ser canceladas; no presentar la declaración informativa múltiple de sueldos y salarios y en un futuro, tampoco la declaración informativa de operaciones con terceros; se evitará la duplicidad de ingresos cuando se facturen parcialidades; una automatización más fácil de los procesos de facturación.

### **2.3 Antecedentes históricos de la factura electrónica en Chile**

Se puede decir que Chile fue el primer país de Latinoamérica en implementar la Factura Electrónica con una visión moderna y un modelo que ha demostrado su flexibilidad y adaptabilidad a diferentes países de la región. El modelo se implementó en 2003 y se ha mantenido como un sistema voluntario para los contribuyentes, aquellos que se acogen a él son autorizados vía resolución del Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) sin embargo, al ingresar al sistema, no se obliga operar exclusivamente con los documentos electrónicos sino que pueden seguir emitiendo documentos en papel, esto ha facilitado la migración a este sistema de facturación ya que lo pueden hacer de manera gradual de acuerdo a las necesidades del contribuyente. Una vez sea autorizado este podrá emitir documentos en papel idénticos al electrónico a aquellos que no cuenten con la herramienta tecnológica. Se autoriza a los contribuyentes del IVA y estos emiten los documentos en los formatos autorizados, sin embargo, para ser certificados deben primero pasar por un ambiente de certificación y en él, prueban los documentos electrónicos que posteriormente envían archivos con imágenes de sus representaciones impresas por internet, para su revisión.

Se pueden enunciar algunas de las principales normas que permitieron la implementación de la Factura Electrónica en Chile:

Decreto Ley 825 de 1974, permite a la Dirección del SII el reemplazo de la emisión de documentos por intercambio de mensajes entre sistemas tecnológicos y dar valor probatorio a la impresión de estos documentos reemplazados en el manejo de impuesto a las ventas y servicios.

Decreto Ley 830 de 1974, Código Tributario, otorga la facultad a la Dirección del SII de poder disponer y autorizar que los documentos se archiven en medios distintos al papel.

Decreto con fuerza de Ley 7 de 1980, Ley Orgánica Constitucional del Servicio de Impuestos Internos, esta ley faculta al director del SII para interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

Resolución SII 9 de 2001, que establece las normas que regulan el uso de la firma electrónica en el ámbito tributario.

Resolución Exenta 45 de septiembre de 2003, esta establece las normas y procedimientos de operación respecto de los documentos tributarios electrónicos; facturas y documentos asociados.

Para la autenticación de los emisores y asegurar la integridad de los documentos electrónicos, se optó por la utilización de certificados digitales y firmas electrónicas, son utilizados algoritmos de firma SHA1 + RSA y SHA1 + DSA, así mismo los certificados digitales que se utilizan son X509 en su versión 3 que a su vez son comercializados por cinco entidades privadas debidamente acreditadas por el SII, el representante legal de la empresa emisora de facturas electrónicas debe otorgar los certificados a una persona natural autorizada quien operará el mecanismo que es usado en una gran variedad de documentos tributarios y en la autorización de la emisión electrónica de la mayoría de ellos tales como: notas de crédito, notas de débito, guías de despacho, boletas de venta, facturas y notas de exportación, facturas de compra, etc.

Además de los mecanismos de emisión y verificación, el contribuyente debe solicitar la autorización del respectivo consecutivo de documentos y lo puede realizar en línea a través de un archivo que se descarga de la página web de la Administración Tributaria. Posterior a su emisión; la mayoría de estos documentos deben ser enviados al SII vía Internet simultáneamente a la entrega al respectivo cliente y, además, se debe enviar un informe de compras y ventas de manera electrónica lo que los exime de mantener esta información impresa. Para la impresión de

documentos, se autoriza una copia idéntica del electrónico a aquellos clientes que no cuentan con los medios para recibirlo en forma digital y al acompañar el transporte de mercaderías que puede ser revisado o retenido por la autoridad fiscal en caso de requerirlo y este es meramente representación fidedigna del documento virtual que es el que cuenta con toda la validez legal; adicionalmente, el documento electrónico para ser impreso debe tener características definida por el SII tales como; tener una extensión tal que permita ser impreso en sólo una hoja de papel y el papel debe tener un tamaño específico así como tamaño de letra, colores, etc. También debe ser identificable por lo que lleva impreso en ella un código de barras bidimensional (PDF417) llamado “timbre electrónico” y este incorpora los datos relevantes del documento y una firma digital; el código puede ser verificado por la autoridad incluso desde un dispositivo móvil. Los contribuyentes deben guardar los documentos electrónicos por seis años después de su emisión, aunque el Servicio de Impuestos Internos (SII) los haya recibido en el momento de su emisión y la autoridad tributaria no define nada más allá de que deben conservarse siendo así responsabilidad única del contribuyente que, de no hacerlo, se vería inmerso en sanciones.

Los formatos definidos en Chile de los documentos electrónicos se definieron mancomunadamente con organizaciones empresariales de diversa actividad, este soporta la inclusión de información estructurada de interés comercial y fiscal para las empresas y la administración. Debe operar con documentos en XML, firmados digitalmente, esto plantea ventajas tales como que éstos pueden automatizar sus procesos de facturación, no sólo en la emisión sino en la recepción de documentos electrónicos. También la comunicación dada entre compradores y vendedores respecto a los documentos electrónico debe hacerse en formato XML y firmados digitalmente, por ejemplo el rechazo, acuse de recepción del documento electrónico, acuse recibo de las mercaderías, rechazo comercial del documento, etc. Se estableció que la plataforma mínima de entrega de documentos de facturación electrónica es el correo electrónico.

No obstante, los contribuyentes que entre sí operen los mecanismos digitales, pueden establecer otra herramienta de intercambio de documentación teniendo presente que debe estar copiada en tiempo real al SII lo que permitirá una fácil fiscalización de los contribuyentes que utilizan el mecanismo.

## **2.4 La evasión fiscal**

La evasión fiscal es una práctica que utiliza diferentes recursos para ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos impuestos, es uno de los principales problemas de las economías de América Latina. Un estudio de la CEPAL muestra que la evasión fiscal representa alrededor de US\$ 340 mil millones en 2015, lo que equivale a casi el 7% del producto interno bruto (en adelante PIB) regional. Aunque se han desarrollado diferentes estrategias, entre ellas la factura electrónica; combatir la evasión tributaria no es tarea fácil. Del total de lo que se evade en la región, cerca de US\$120 mil millones se escapan del IVA, aspecto que incide sobre el consumo (Gómez & Morán, 2016).

La evasión del IVA es de alrededor de 20% en, Chile, Colombia, y México y casi el 40% en Guatemala y Nicaragua. La evasión de impuestos en Brasil alcanza el 25% del monto que el sector privado debería pagar en impuestos.

Según la OCDE (2015) en Colombia, la extendida evasión tributaria reduce de manera significativa la recaudación impositiva; de acuerdo con estimaciones oficiales, la evasión tributaria en el IVA está cerca de 2% del PIB, mientras que el Fondo Monetario Internacional (en adelante FMI) y algunos analistas sitúan este dato en el doble de dicho nivel. La administración tributaria tiene escaso control efectivo sobre la administración de aduanas debido a la falta de personal y otras limitaciones, lo cual ha derivado en unos niveles muy elevados de evasión del IVA en las importaciones. Así mismo, la administración tributaria tan solo inspecciona al 0,1%

de los contribuyentes, en comparación con cerca del 3% registrado en otros países de América Latina. Las estimaciones sitúan la evasión tributaria del impuesto sobre la renta de las sociedades en el 2,3% del PIB. Según las estimaciones de la administración tributaria, muchas empresas presentan liquidaciones manipuladas o evitan completamente el pago del IVA y del impuesto a la renta de las sociedades. Si bien no existen estimaciones fiables para el impuesto a la renta personal, la evidencia internacional muestra que, en general, la evasión tributaria está más generalizada en ese impuesto que en el IVA y en el impuesto a la renta de las sociedades como lo expresa el BID (2013). En cualquier caso, la recaudación real del impuesto sobre la renta personal se sitúa en el 0,7% del PIB y se considera baja.

La evasión es un problema que está presente en todo tipo de economías, las causas son muchas que se pueden asociar a fenómenos sociales, políticos y económicos de diversas índoles, aún más en el sistema tributario que es tan enredado por el sin número de normas, jurisprudencia y doctrina cuya redacción es tan ambigua y en ciertos casos difícil de entender.

Castro y Monsalve (2015) afirman:

Pueden obtener el calificativo de evasores, aquellos contribuyentes potenciales que no están inscritos en el RUT, Cámara de Comercio y Secretarías de Hacienda tanto Distritales como municipales; aquellos de los cuales no tiene conocimiento la Administración Tributaria, pero sin dejar a un lado aquellos contribuyentes que aun estando registrados y siendo conocidos, parte de ellos no evadan, tributando solo una porción de sus ganancias de manera consciente, a diferencia de aquellos a los cuales ante un falta o inexactitud asumen la responsabilidad de corregir voluntariamente, o quienes se registran bajo regímenes especiales con el propósito de evitar el pago de impuestos o tributar a una menor tarifa, desvirtuando su actividad económica (p.66).

La evasión fiscal hoy en Colombia está teniendo un efecto al alza, ya que cada año son más los contribuyentes, que se están quedando con los dineros de los tributos, esto también se debe en gran medida a las altas cargas tributarias que existen y al sistema tan complejo para liquidar y pagar los tributos. Entre las formas de evasión de los impuestos se encuentran la llamada doble contabilidad, ventas sin factura ni documento equivalente, anulación de facturas entre otras, medios por los cuales se defrauda al fisco.

En este sentido se encuentra por ejemplo, la información estadística extractada del documento del Comité de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria 2015: en el IVA en Colombia están alrededor de 23% (cerca de 2 puntos del PIB), pero cálculos más recientes del FMI sugieren que la tasa de evasión del IVA estaría alrededor de 40% (OCDE, 2015).

En el caso del impuesto de renta, Mahecha & Lasso (2015) estimaron que la tasa de evasión promedio de las personas jurídicas para el periodo 2007 – 2012 se ubicó en un nivel de 39%. Ello significa que anualmente por causa de la evasión hay una pérdida de impuestos por un monto cercano a \$15 billones. Los cálculos indican que cada punto de reducción de la tasa de evasión del impuesto de renta de las personas jurídicas le aportaría a los ingresos tributarios \$442 mil millones en pesos de 2012. Por otro lado, no existe en la actualidad un cálculo de la evasión del impuesto de renta personal.

De acuerdo con la UGPP, la evasión a la protección social en Colombia fue del 26.8% en 2012. Esta cifra se traduce en \$14.6 billones anuales que deja de recibir el sistema, de los cuales el 35.9% corresponde a pensiones, el 25.6% a salud y 19.6% a riesgos profesionales.

Las estimaciones del gobierno y de la DIAN muestran que el contrabando anual se encuentra entre los US\$6 mil y los US\$7 mil millones, lo que equivale a cerca de 2 a 3% del PIB y 10% de las importaciones.

De acuerdo con la DIAN, en la actualidad existen aproximadamente 376.810 deudores morosos y una acumulación histórica de cartera de 853.153 obligaciones tributarias administradas, que datan algunas de ellas desde el año 1991. A 31 de diciembre la cartera gestionable de la entidad ascendía a \$ 4.25 billones.

En la tabla 1 se muestra un estudio sobre la evasión en el IVA en países latinoamericanos, estudio que abarcó los años 2000 al 2014; se observa como la evasión en este impuesto sobrepasa los dos dígitos alcanzando cifras del 49,5% para el caso peruano en el año 2001, para el caso colombiano que empieza en el año 2001 con una cifra del 37,9% y al año 2012, se pasa al 23%, presentando leves disminuciones a través del tiempo. Esta reducción ratifica los esfuerzos del gobierno por darle a las administraciones tributarias las herramientas para combatir este fenómeno, haciendo más drásticas las sanciones, hasta llegar a crear penas de privativas de la libertad.

**Tabla 1**

*Tasa de evasión en el IVA para los países de América Latina, período 2000-2014 (en porcentajes).*

Países	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Argentina		29,6	34,8	32,3	24,8	23,3	21,2	19,8							
Chile				18,0	18,1	16,7	15,9	14,8	22,5	20,2	22,2	23,6	24,8	24,3	22,2
Colombia	37,9	36,6	37,5	34,9	31,8	30,2	27,7	24,8	23,7	26,1	24,9	22,6	23,0		
Costa Rica *	27,1	26,4	27,4	28,6	23,6	25,7	22,4	19,6	18,2						
											30,1	29,1	30,5		
El Salvador	42,4	39,2	38,8	37,4	39,1	35,4	30,4	34,2	36,3	39,2	33,1				
Guatemala <sup>b</sup>		34,6	35,4	38,4	33,6	36,2	33,1	25,8							
		32,7	31,4	32,0	30,2	36,4	32,0	26,3	37,9	40,8	38,0	34,6	32,6	39,4	40,3
México <sup>c</sup>	23,2	22,5	23,8	18,2	26,8	25,5	17,8	19,8	17,8						
					34,9	31,7	25,5	27,0	24,3	26,3	27,0	29,5	24,3		
Paraguay								45,3	43,5	41,5	33,6				
Perú		49,5	48,0	45,9	44,2	42,9	39,4	38,4	37,0						
República Dominicana	27,5	36,5	37,2	42,8	41,7	35,6	31,2	26,1	24,9	30,3	29,7				
Uruguay	39,9	37,4	40,1	36,1	30,8	30,1	27,8	22,7	20,2	17,2	14,4	14,0	13,4		

Fuente: Gómez & Morán, 2016, p.41.

En la figura 1 se muestra de forma detallada cual ha sido la evolución de la evasión del IVA en países de América, observando que en los países del estudio que son de Centro América, los porcentajes de evasión son más altos que los de Sur América.

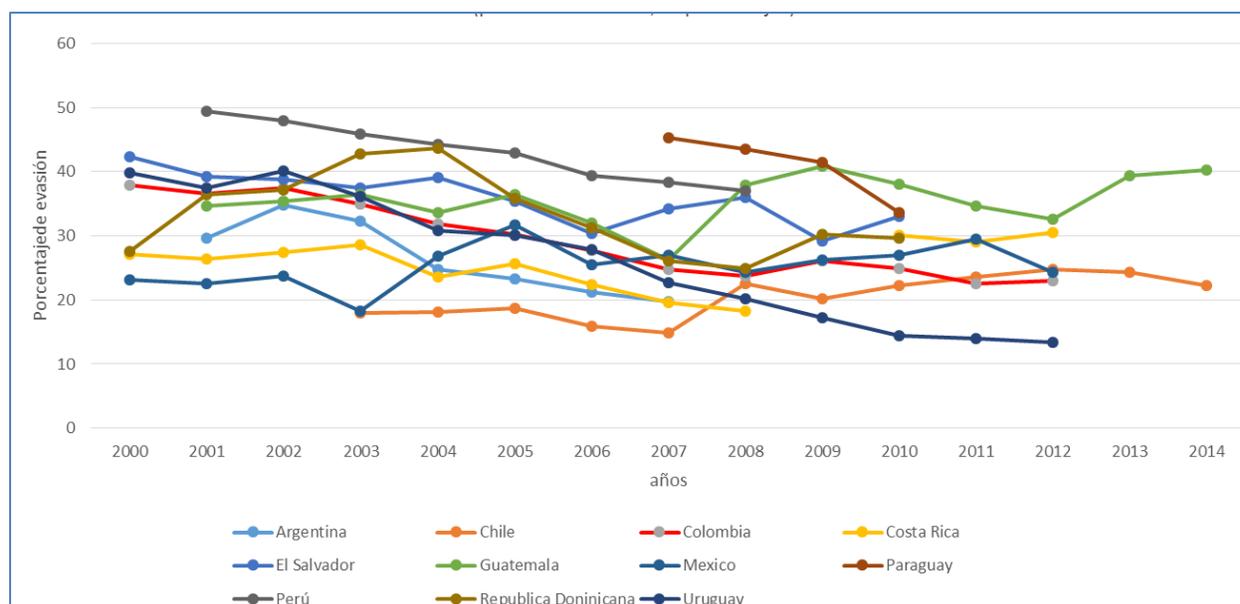


Figura 1. Tasa de evasión en el IVA para los países de América Latina, período 2000-2014 (en porcentajes). Fuente: elaboración propia con base en datos de Gómez & Morán, 2016, p.41.

En datos históricos obtenidos por investigaciones y estadísticas desarrolladas en la Universidad de las Américas, de Puebla en México, se encuentran tasas de evasión del 37,9% en el año 2000 y con el paso del tiempo y las reformas tributarias dadas que buscaban atacar la evasión, se llegó a tasas del 23% en los años 2015 y 2016, como lo estipula Tapia, Mishell y Vásquez (2015).

Según el informe fiscal consolidado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2016), los ingresos totales del gobierno nacional fueron de 125.904 mm en el 2014 (16,7% del PIB) y de 129.321 mm en el 2015 (16,1% del PIB), los tributarios correspondieron a 108.343 mm en el 2014 (14,3% del PIB) y a 116.403 mm en el 2015 (14,5% del PIB). Estas cifras evidencian la importancia que tienen los ingresos tributarios sobre los ingresos totales, ya que corresponden a más del 88% del recaudo del gobierno nacional central (GNC).

Es muy importante que la evasión sea tenida como uno de los mayores problemas de un Estado, no solo por la reducción en los ingresos fiscales, que se destinan a la redistribución de la riqueza mediante el gasto público y la inversión social, sino por la competencia desleal que se materializa de aquellos evasores con los que cumplen a cabalidad con sus obligaciones fiscales.

Debe entenderse que el fenómeno de la evasión y, en general el fraude tributario, no son un tema nuevo en Colombia y se manifiesta entre otras, por las siguientes conductas que atentan contra la estabilidad económica del país: el contrabando, el ocultamiento de ingresos vía subfacturación, la omisión de activos, la inclusión de pasivos inexistentes derivando en costos y gastos ficticios, todo esto amparado en una dinámica de doble contabilidad como práctica sugerida por lo empresarios involucrados en estos procesos.

Adicionalmente existe otro factor que impacta en los ingresos del Estado como es, la informalidad de las personas naturales; que según cifras del DANE para el 2016 estaba en el 49%, esto significa que solo una parte de estas personas están identificadas por el sistema tributario, evidenciando bajos aportes al sistema de seguridad social, así como ausencia de tributación de los mismos, este fenómeno también se traduce en que la mayor parte de tributación en Colombia la asumen las personas jurídicas dejando las naturales muy por debajo de estos, lo cual no incentiva la inversión extranjera en el país.

Según la OCDE (2015) Colombia posee una de las tasas de informalidad más elevadas en América Latina, esto agrava las desigualdades en la sociedad y por tanto estimula una cultura de ilegalidad que incrementa otras formas de comercio por fuera de lo reglado por el Estado. Aunado a esto, la corrupción se suma a la cultura de ilegalidad para afectar los ingresos del Estado, aprovechando la falta de oportunidades de los ciudadanos se benefician unos pocos de lo que usufructúan de manera irregular.

Sierra y Vargas (2015) afirman:

La corrupción de las empresas y la evasión tributaria inciden desfavorablemente en el desarrollo, debido a que el dinero obtenido ilícitamente no se gasta en inversiones productivas que puedan tener un efecto multiplicador en la economía y beneficiar a la gran mayoría de la población, en lugar de solo a unos pocos elegidos. La evasión tributaria afecta la competitividad del país al poner en desventaja aquellos empresarios que deciden cumplir con sus obligaciones tributarias, y en ocasiones llevando a la quiebra y cierre de las empresas (p.3).

En el impuesto al valor agregado IVA, se evidencian diferentes tarifas del impuesto así como una gran cantidad de bienes y servicios exentos y excluidos, generando también una baja tributación y un sistema de cálculo de este impuesto complicado, con altos niveles de evasión.

Los índices de evasión que se presentan en Colombia, alcanzan cifras que están por encima de niveles del 20%, tanto en renta como en IVA, esto reduce el recaudo esperado por el gobierno en impuestos, afectando el presupuesto público de ingresos del Estado.

Ávila y Cruz (2007), citado por Sierra y Vargas (2014):

Presentan la magnitud de la evasión en el impuesto al valor agregado en Colombia para el período 1998-2006, desarrollando un análisis empírico que se concentra en la aplicación y adaptación para el caso colombiano de un método de estimación, basado en el contraste entre el recaudo potencial obtenido a partir de las Cuentas Nacionales y el recaudo efectivamente observado. El método de estimación empleado permitió estimar que la tasa de evasión del IVA en Colombia es del 23.5% para el año 2006. Este porcentaje de evasión redujo en \$6.6 billones o 2% del PIB los ingresos tributarios del año 2006; donde la evasión presentó una tasa decreciente durante los últimos años, pasando del 31.5% observado en 1998 al 23.5% en el 2006. Adicionalmente concluyen que si se hubieran mantenido las

tasas de evasión del año 1998 cada año el fisco nacional perdería por esta causa alrededor de 0.59% del PIB que a precios de 2006 equivaldría a \$2.3 billones (p.38).

Como se observa en el planteamiento anterior, la evasión fiscal en Colombia es un flagelo que viene de muchos años atrás, el cual ha preocupado al gobierno y a las entidades tributarias por disminuir, haciendo más excesivo el control tributario hacia los contribuyentes, implementando nuevas tecnologías de información y a través de diversas reformas tributarias tener más herramientas para el castigo de este tipo de conductas; es así como el artículo 338 de la Ley 1819 de 2016 adiciona el capítulo 12 del título XV del Código Penal, el cual estipula penas privativas de la libertad que van hasta 108 meses de prisión a los contribuyentes que este inmersos en algún tipo de evasión de impuestos.

El contrabando como se mencionó, es otro método de evasión toda vez que implica entrada y salida de mercancías del país sin el pago de tributo alguno y que en la actualidad, tiene niveles muy altos afectando el sistema tributario y comercial general del país según la OCDE, el contrabando en Colombia bordea los 7.000 millones de dólares (unos 21 billones de pesos). Un cálculo a la ligera permite estimar que, si el valor de esta mercancía aportara solo la tarifa del impuesto de renta que aplica a las empresas (25%), se tendrían 5,2 billones de pesos más.

Diferentes factores influyen sobre la decisión de no cumplir con las obligaciones tributarias dentro de los cuales la existencia de un sistema tributario complejo, inequitativo e ineficiente, la deficiencia con la cual opera la administración para identificar a aquellos que evaden al fisco y hacerlos cumplir con las obligaciones tributarias y la transparencia, eficiencia y equidad del gasto público (principio de reciprocidad fuerte) están dentro de los más importantes.

Se genera, además, un círculo vicioso pues entre mayor la evasión, más individuos justifican su propia evasión (principio de reciprocidad débil) y se arriesgan (al ver que no pasa

nada a quien evade); es decir, existe un bajo riesgo subjetivo al incumplimiento, haciendo cada vez más extenso el control por parte de la administración.

Para el año 2015 la DIAN, calculó la evasión del IVA en 23% y el FMI dice que llega a 40%. Si el recaudo del IVA en el 2015 fue de 45 billones, y el del impuesto al consumo de 1,8 billones, un punto intermedio entre las dos estimaciones de evasión permite establecer que se dejan de percibir 14 billones (29,9 por ciento de 46,8 billones de pesos).

Moreno (2014) explica:

Tal como lo indica Santiago Rojas, Director de la DIAN, es indiscutible que los niveles de evasión en Colombia son enormes. Solo el contrabando le puede costar al país en términos de IVA y aranceles US\$1.200 millones de recaudo tributario, señala. En IVA se estima la evasión en \$15 billones y en renta de personas jurídicas cerca de \$15 billones. En total, quienes no declaran ni pagan –debiéndolo hacer– se están quedando con unos \$40 billones (p.20)

Se ha evidenciado que el fenómeno de la evasión es un tema difícil y complicado de abordar y la cantidad de estudios realizados sobre el tema es reducida.

Según Tapia, Mishell y Vásquez (2015):

Estudiar este fenómeno no es tarea fácil, pues las causas van desde lo estructural como la informalidad de la economía, la ineficiencia de las entidades encargadas de fiscalizar y recaudar, el desconocimiento de la ley y los procedimientos hasta factores como género, ideología y nivel de ingresos. Estas razones que explican el comportamiento de los ciudadanos al momento a la hora de pagar o no los impuestos, son diversas como se mencionó y conocer los factores que pueden generarlas requiere de un análisis sociocultural más minucioso (p.111).

Con respecto a la evasión igualmente se debe tener en cuenta lo que la CEPAL llama “la otra evasión”, producto de los flujos financieros ilícitos derivados del comercio internacional. En el caso de Colombia, la suma puede ser elevada y permanecer oculta fuera del país, en paraísos fiscales, pese a haber sido generada en Colombia, esta desconocida oficialmente, pero se estima que es bastante elevada para lo que se han generado los llamados convenios de intercambio de información.

El sistema tributario colombiano presenta deficiencias estructurales tal como se evidencia en los considerandos de la reforma tributaria estructural Ley 1819 de 2016, y estas hacen que las tasas en el recaudo de los tributos sean bajas.

Las sanciones por fraude fiscal también podrían aumentarse, siguiendo las prácticas generales adoptadas por los países de la OCDE y convirtiendo en delito la evasión tributaria nacional y extraterritorial. Posteriormente, quizá pudieran levantarse o reducirse las sanciones penales si los contribuyentes comunicaran de manera voluntaria sus incumplimientos nacionales o extraterritoriales. Asimismo, los recientes avances conseguidos en los tratados bilaterales y multilaterales en lo relativo al intercambio automático de información podrían dotar de mayor credibilidad a las sanciones. Este tipo de reformas debería ir acompañado de medidas que refuercen la capacidad de la administración tributaria para llevar a cabo las inspecciones tributarias y fortalecer el cumplimiento tributario, para reducir efectivamente la evasión.

La reforma del sistema tributario también podría incrementar el cumplimiento tributario. Por ejemplo, el impuesto al patrimonio neto no fomenta que los contribuyentes declaren sus activos e ingresos nacionales y extraterritoriales. La propuesta del gobierno de introducir un programa especial voluntario de declaración de activos e ingresos durante un periodo limitado de tiempo constituye un paso en la dirección adecuada. Para poder aprovechar al máximo el impacto de este programa, debería formar parte de una reforma tributaria integral que reduzca

distorsiones, ya que de lo contrario volverían a aparecer los mismos patrones de evasión tributaria.

La DIAN, es la entidad que administra los tributos y desarrolla metodologías que les permiten a los contribuyentes, recaudar y pagar los diversos impuestos que obliga la ley, por medio de la plataforma tecnológica de la Administración Tributaria. Así mismo implementa herramientas para controlar la evasión fiscal y generar estudios que determinen los índices de evasión tributaria.

Según Castro y Monsalve (2015):

En Colombia el incumplimiento fiscal es una práctica generalizada por la mayoría de las personas, repercutiendo éste de una manera significativa en el recaudo dejado de percibir por el Estado Colombiano, como consecuencias de este incumplimiento, la lucha contra la evasión es una de las políticas más importantes de la DIAN, tratando de atacar el problema con diferentes medidas de control y estrategias de fiscalización (p.57).

Por estos motivos la reforma tributaria, llamada estructural que el gobierno impulsó en el 2016 tiene precisamente entre sus principales pilares, el combate de la evasión, asumiendo como objetivo transversal: “la lucha contra la evasión y la elusión”, esto muestra la preocupación del Estado por los índices revelados en esta materia.

En México, a partir de la reforma tributaria del 2014, se modificó el impuesto de renta (ISR), incrementando la tasa efectiva de cobro a empresas como de los individuos, limitando deducciones como prestaciones exentas para trabajadores y deducciones personales para personas físicas así como incremento del 10% sobre dividendos esto se dio con el fin de incrementar el recaudo en renta y disminuir algunas exenciones en renta.

En el IVA en México también existe un alto grado de evasión y las causas son diversas, entre estas se encuentran las ventas en efectivo que en muchas ocasiones las hacen sin el

respectivo documento soporte o factura de venta, también está el flagelo del contrabando de mercancías que se da por las fronteras con Estados Unidos, contrabando que no genera impuesto alguno y una vez ingresado al país se debe vender sin factura y sin generar impuesto a las ventas.

El SAT, define la evasión fiscal como toda acción u omisión parcial o total, tendiente a eludir, reducir, retardar al momento de cumplir con una obligación tributaria, al hacer referencia a defraudación fiscal es toda actividad tendiente a pagar un menor valor de los tributos de manera ilícita, cualquier forma de evasión fiscal implica la consecución de un delito ya que por medio de estas prácticas evasoras se están infringiendo leyes tributarias.

La evasión fiscal a medida que pasa el tiempo en cada país ha ido evolucionando, basándose en una colaboración entre individuos para evadir impuestos a nivel local para convertirse en evasión internacional.

Un fenómeno que impacta en gran medida la evasión en México como en diversos países son los pagos realizados en efectivo, ya que esta práctica genera el informalismo de las transacciones comerciales las cuales son difíciles de rastrear y en diversos casos se dan sin los respectivos soportes, en muchos casos la decisión de declarar o no el pago de los impuestos es atractiva cuando los sistemas de detección de fraudes implementados por las administraciones tributarias son ineficaces y se combinan con sanciones laxas agudizándose este fenómeno con delitos de sobornos a funcionarios de las administraciones.

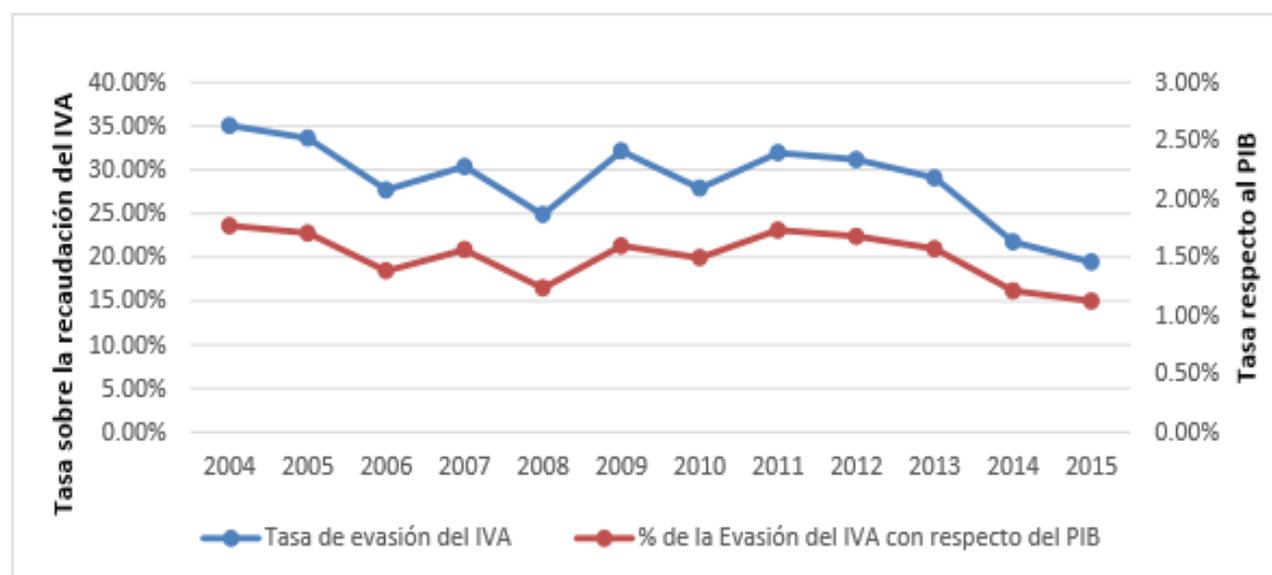
En la tabla 2 que corresponde a un estudio realizado por la Universidad de las Américas de Puebla (UDLAP), se observa cual ha sido la evolución de la evasión del impuesto a las ventas desde el año 2004 al año 2015.

**Tabla 2**  
*Estimación de la evasión del IVA (MDP).*

Año	IVA Potencial de la Base Teórica	Gasto Fiscal por Zona Fronteriza	IVA Potencial Máximo Ajustado	IVA Recaudado SAT	Monto de la evasión	Tasa de evasión	% de la Evasión con respecto del PIB
	$F=E*0.15/0.16$	G	$H=F-G$	I	$J=H-I$	$K=J/H$	L
2004	448,033.98	9,212.00	438,821.98	285,022.74	153,799.25	35.05%	1.77%
2005	489,896.05	10,235.40	479,660.65	318,432.00	161,228.66	33.61%	1.71%
2006	538,125.35	11,815.20	526,310.15	380,576.12	145,734.03	27.69%	1.38%
2007	601,426.31	14,046.80	587,379.51	409,012.49	178,367.02	30.37%	1.56%
2008	623,740.43	15,059.20	608,681.23	457,248.32	151,432.91	24.88%	1.24%
2009	616,696.26	15,646.80	601,049.46	407,795.13	193,254.33	32.15%	1.60%
2010	715,299.07	15,653.00	699,646.07	504,509.26	195,136.81	27.89%	1.50%
2011	803,271.05	14,037.00	789,234.05	537,142.54	252,091.51	31.94%	1.73%
2012	857,196.88	14,745.00	842,451.88	579,987.47	262,464.42	31.15%	1.68%
2013	887,443.33	15,927.00	871,516.33	618,077.40	253,438.93	29.08%	1.57%
2014	961,068.27		961,068.27	752,015.50	209,052.77	21.75%	1.21%
2015	1,049,013.41 <sup>15</sup>		1,049,013.41	845,199.30	203,814.11	19.43%	1.12%

Fuente: SCN, 2008=100, SHCP, estudios previos y cálculos propios.

Fuente: San Martín, Juárez, Díaz y Ángeles, 2016, p.23.



*Figura 2. Tasa de evasión del IVA. Fuente: San Martín, Juárez, Díaz y Ángeles, 2016, p.23.*

**Tabla 3.**  
***Tasas de evasión del IVA e ISR***

Año	Tasa de evasión del IVA	Tasa de evasión del ISR
2004	35,05%	49,29%
2005	33,61%	49,41%
2006	27,69%	44,68%
2007	30,37%	39,34%
2008	24,88%	41,71%
2009	32,15%	47,53%
2010	27,89%	44,81%
2011	31,94%	39,82%
2012	31,15%	40,17%
2013	29,08%	37,97%
2014	21,75%	37,28%
2015	19,43%	25,60%

Fuente: San Martín, Juárez, Díaz, y Ángeles, 2016, p.4

Las tablas 2 y 3 y la figura 2 muestran cual ha sido la evolución de la evasión del impuesto a las ventas desde el año 2004 al año 2015 y en este se observa que a partir del año 2011, hay una tendencia a la baja en la tasa de evasión de este impuesto, esta disminución se da ya que el SAT, se está enfocando en realizar a mayor escala los procesos de fiscalización de los diversos tipos de contribuyentes, otro factor que ha ayudado en reducir la evasión fiscal es la implementación de nuevas tecnologías de información así como la introducción de la facturación electrónica.

En este estudio se observa que a partir del 2012 se presenta una tendencia a la baja en las tasas de evasión en ISR e IVA con relación al PIB, donde las tasas de evasión por ISR para personas físicas bajo el régimen de sueldos y salarios, así como arrendamiento, muestran la menor proporción observada en el 2015, esta disminución en la evasión se puede explicar por el impacto de la reforma fiscal en la recaudación. En relación al IVA, la tasa de evasión en el 2015 es la menor en la historia al llegar a 19.43%, lo que representa el 1.12% del PIB.

El estudio, además, permite ver que la implementación de nuevas tecnologías de la información y la implementación de la factura electrónica o CFDI, han ayudado a obtener un mejor control y monitoreo por parte del SAT, lo que ha llevado a disminuciones en los porcentajes de evasión fiscal, la introducción de los CFDI, también ha mejorado la vigilancia del SAT tanto para personas físicas y morales.

Según, Zamudio, Barajas, Ayllón y Serrano (2017) en estudio realizado por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey acerca del impacto de la evasión en la introducción de la factura electrónica en México, la introducción de esta factura electrónica le da a los contribuyentes mayor dificultad al momento de evadir el pago de sus impuestos porque ya no es tan sencillo utilizar facturas apócrifas o adulteradas para subestimar ingresos o sobreestimar deducciones, en primera instancia la factura electrónica provoca un incremento en los ingresos y gastos declarados y en consecuencia un incremento en la recaudación, lo que provocaría una disminución en la evasión fiscal.

Un punto a tener en cuenta tanto en México como en diversos países es que las cargas impositivas excesivas le producen mucha presión fiscal al contribuyente lo que conlleva a una mayor evasión fiscal y desestimula la inversión en estos países que manejan cargas impositivas demasiado altas.

En México el SAT, se apoya con las universidades e institutos para desarrollar diferentes estudios en materia tributaria, es por esto que los diversos estudios de evasión de las personas físicas y morales son elaborados por estas instituciones con el acompañamiento del SAT.

Anexo al estudio realizado por la Universidad de las Américas de Puebla, también se presenta un estudio para las personas morales.

**Tabla 4**  
**Estimación de la tasa de evasión ISR personas morales.**

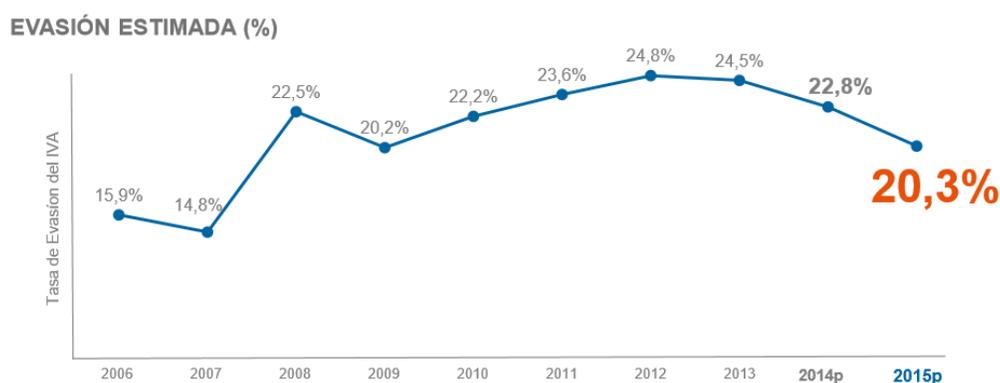
Año	Resultado Fiscal	Tasa ISR	Impuesto Potencial	Impuesto Recaudado	Evasión Fiscal	Tasa de Evasión	% de la evasión con respecto al PIB
	A	B	C=A*B	D	E=C-D	F=E/C	G
2004	895,050.59	33%	295,366.70	118,325.30	177,041.40	59.94%	2.04%
2005	1,001,161.42	30%	300,348.43	135,840.40	164,508.03	54.77%	1.74%
2006	1,110,930.70	29%	322,169.90	171,437.10	150,732.80	46.79%	1.43%
2007	1,224,152.70	28%	342,762.76	217,790.40	124,972.36	36.46%	1.10%
2008	1,340,541.98	28%	375,351.75	214,610.90	160,740.85	42.82%	1.31%
2009	1,459,715.03	28%	408,720.21	191,685.30	217,034.91	53.10%	1.79%
2010	1,581,167.90	30%	474,350.37	246,745.00	227,605.37	47.98%	1.74%
2011	1,704,248.66	30%	511,274.60	303,175.80	208,098.80	40.70%	1.43%
2012	1,828,123.63	30%	548,437.09	288,360.30	260,076.79	47.42%	1.66%
2013	1,951,735.84	30%	585,520.75	322,893.70	262,627.05	44.85%	1.63%
2014	2,073,754.00	30%	622,126.20	347,915.30	274,210.90	44.08%	1.59%
2015	2,192,509.66	30%	657,752.90	460,596.10	197,156.80	29.97%	1.09%

Fuente: San Martín, Juárez, Díaz y Ángeles, 2016, p.92.

Los resultados que arroja este estudio para México muestran una variación significativa del año 2014 a 2015, ya que se presentó una menor tasa de evasión del impuesto de renta de este tipo de contribuyentes, y se pueden explicar porque en el año 2014 entran en vigencia los (CFDI) comprobantes fiscales digitales por internet y la facturación electrónica además, en el año 2015, por los efectos que produjo la entrada en vigencia de la reforma fiscal del año 2014.

En el caso de Chile el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) en estudios realizados, calculó que la tasa de evasión del impuesto sobre las ventas llegó en el año 2015 al 20,3% equivalente a unos US\$4.918, millones anuales presentando una baja de 2.5 puntos con relación a la medición del año 2014 que estuvo en el 22,8%, en este aspecto. Según el SII esta reducción en la evasión fiscal es uno de los logros más importantes que ha tenido la Administración en materia tributaria, destacándose la implementación creciente de un nuevo modelo de fiscalización basado en la adecuación de las distintas acciones de detección, control y atención al contribuyente de conformidad a su riesgo característico, otorgando mayor efectividad

y equidad a la acción fiscalizadora, se hicieron ajustes internos dentro de la organización así como la persecución del delito tributario y una asistencia al contribuyente brindándole apoyo, información y asistencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; se destaca la implementación ordenada y a tiempo de la reforma tributaria que implicó en el SII una adecuación estructural y de procesos se aumentó la dotación y capacitación a funcionarios y un reforzamiento de la planta tecnológica de la entidad, se incrementa la fiscalización y la atención a los contribuyentes; todas estas herramientas están encaminadas a combatir el flagelo de la evasión que cada año le cuesta al Estado millones de pesos chilenos.



La evasión de IVA alcanzó una tasa de **20,3%** en el año **2015**, reduciéndose en 2,5 puntos respecto al año 2014, y 4,2 puntos respecto al 2013.

**Figura 3. Evasión estimada. Fuente:**

[http://sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/IVA\\_ISR\\_%20definitivo.pdf](http://sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/IVA_ISR_%20definitivo.pdf)

La evasión de IVA alcanzó una tasa de 20,3% en el año 2015, reduciéndose en 2,5 puntos respecto al año 2014, y 4,2 puntos respecto al 2013.

Jorratt y Barra (1999) señala que, “entre las diversas formas de evasión en el IVA también se evade el impuesto a la renta ya que el impuesto a las ventas tiene una relación directa con los ingresos” (p.22).

La proyección de evasión de IVA de la figura 3 muestra como del año 2007 hacia atrás la tasa de evasión del impuesto a las ventas en Chile eran bajas, del 2008 a 2013 tuvo incrementos porcentuales hasta alcanzar el máximo de 24.8% y del año 2013 a 2015 se situó en 20.3%, la reducción en la evasión tributaria se ve reflejada en un mayor recaudo de los tributos.

Los estudios sobre la evasión de impuestos que se dan en los diversos países son estimaciones ya que éstas se basan en aproximaciones de recaudos según cuentas nacionales de cada país y las estadísticas que se hacen sobre los impuestos.

En Chile también existe un elevado control de los tributos a través de medios electrónicos, entre los principales impuestos y uno de los que más recauda es el impuesto a las ventas IVA, pero igualmente existen diversas formas de evadir este tributo, las figuras evasoras recurrentes son ventas sin la expedición de la respectiva factura y las que generan más relevancia en esta forma de evasión son las ventas que se realizan hacia el consumidor final, también se presenta el uso fraudulento de notas crédito, comprobantes de transacción falsos, compras personales a nombre de la empresa y compras realizadas a contribuyentes ficticios y en muchos casos sobre declaración en los registros contables y en las declaraciones tributarias.

En efecto, cuando las empresas sub declaran ventas y sobre declaran compras no solo afecta la base imponible del impuesto a las ventas reduciendo su obligación de pago del impuesto a las ventas y afectando la base imponible del impuesto de renta.

En la venta de bienes al consumidor final, es el momento en que más se opera sin los respectivos soportes ya que en la mayoría de casos a estos no les interesa el IVA, ya que no tienen que presentar declaraciones de este impuesto.

Jorratt y Barra (1999) afirman que en Chile la empresa contribuyente de IVA que efectúa una venta final debe respaldar dicha transacción emitiendo primero una boleta de venta, registrándola después en el libro de ventas y finalmente transcribiéndola a su declaración mensual

de IVA. Por esta razón, para dar seguimiento a la evasión del IVA en la venta se debe observar el comportamiento del contribuyente en las tres instancias (p.39).

Según el director del SII Servicios de impuestos de Chile, Fernando Barraza el tributo que más recauda en Chile es el IVA ascendiendo al 48,5% en el año 2016, pero la tasa de evasión en este impuesto se encuentra en el 20,8%, equivalente a US\$5.213 millones anuales.

Con estas cifras se observa, que son muchos los esfuerzos de los gobiernos y de las administraciones tributarias de cada país para combatir la evasión de impuestos, implementando nuevos mecanismos de control y haciendo uso de la tecnología, sin embargo estos índices muestran que los porcentajes de evasión siguen superando los dos dígitos por lo tanto siguen siendo altos.

Comúnmente, se habla de la evasión como una proeza de los actores de la economía que justifican sus acciones en la supervivencia del más avivato, pero en realidad es un alto generador de desigualdad y afecta los ingresos fiscales, que son recursos destinados a atender las necesidades de los ciudadanos, de acuerdo con las obligaciones del Estado social de derecho. Aunado a esto, la evasión genera competencia desleal con los empresarios formales que sí contribuyen bajo los principios tributarios a financiar los programas sociales del Estado.

El gran reto de la administración de impuestos en Colombia es que su plataforma de información no colapse al recibir tanta información en línea, que es lo que ha pasado recurrentemente con su sistema muisca lo cual ha generado traumatismos para cada uno de los usuarios de este sistema.

### **3. LA FACTURA ELECTRÓNICA Y CONTROL DE LA EVASIÓN**

#### **3.1 Describir el fenómeno de evasión en Colombia, sus principales causas, consecuencias y algunos mecanismos de control utilizados.**

Este tema cuenta con un amplio desarrollo en el marco teórico.

#### **3.2 Aplicabilidad de la facturación electrónica.**

La facturación electrónica le servirá a la administración tributaria para obtener información en tiempo real de todos sus controlados, lo que dará la posibilidad de no solicitar algunos formatos de información exógena tales como: Ingresos, IVA generado, IVA descontable, teniendo en cuenta que una vez enviada la información de la facturación electrónica, la administración contara con toda esta información en sus bases de datos, también dará la posibilidad que la administración tributaria haga su proceso de fiscalización sin necesidad de solicitar información posterior al contribuyente, ya que cuenta con toda la información en línea, además podrá implementar planes de fiscalización más eficientes y ágiles, que le darán mejores resultados, se ampliará la cobertura a más contribuyentes; con estas herramientas tecnológicas, la entidad podrá tener la trazabilidad del documento original y de aquellos que lo afecten. Se dispondrá de un mejor control de la numeración de facturación y así mismo de los consecutivos de las notas débito y crédito que la afecten.

Esta herramienta tecnológica también ayudará a controlar la anulación de facturas sin justa causa y la elaboración de facturas ficticias, ya que estos métodos de evasión son usados por algunos contribuyentes para bajar sus ingresos, afectando el impuesto de renta y el impuesto al IVA, así como la obtención de IVA descontable, que afecta el saldo a pagar. También, la facturación electrónica generara mejores cruces de información entre contribuyentes, lo que conlleva a que las declaraciones tributarias, tendrán información más exacta y verificable.

En el mundo se están haciendo esfuerzos por implementar de manera rápida la facturación electrónica por sus grandes beneficios, sin embargo, el avance es lento ya que en los países emergentes se ha venido dilatando el proceso. Colombia, no es la excepción a esta situación. Según la DIAN a nivel mundial el uso de la factura, se puede ver discriminada como se presenta en la tabla 5.

**Tabla 5**  
*Madurez del mercado de facturas electrónicas.*

<b>Continente</b>	<b>Madurez del mercado de facturas electrónicas</b>	<b>Ejemplos</b>
América	Líderes	México, Brasil, Chile
	Promedio	Estados Unidos, Canadá, Perú, Argentina, Ecuador, Bolivia
	En desarrollo	Colombia, Paraguay, El Salvador, Nicaragua
	Rezagados	Venezuela, Guyana, Surinam
África	Líderes	Sin Países
	Promedio	Sudáfrica
	En desarrollo	Marruecos, Argelia, Egipto, Kenia
	Rezagados	Nigeria, El Congo, Camerún, Libia, Chad, Mali
Asia	Líderes	Sin países
	Promedio	Kajastán, Nepal, Malasia, Filipinas, Singapur, Corea del Sur
	En desarrollo	India, China, Irán, Pakistán, Bután, Myanmar, Japón
	Rezagados	Mongolia, Urkbenistán, Turkmenistán, Afganistán, Nueva Guinea, Corea del Norte
Europa y Oceanía	Líderes	Noruega, Dinamarca, Suecia, Finlandia, Estonia, Holanda
	Promedio	Resto de Europa, Australia y Nueva Zelanda
	En desarrollo	Sin países
	Rezagados	Sin países

Fuente: DIAN, 2016.

En la tabla 5, se ubican los países según su grado de avance en la implementación de este modelo y Colombia apenas se encuentra en etapa de desarrollo y con un menor grado de avance, respecto a los países que se analizaron anteriormente Chile y México, sin embargo es de resaltar

que el trabajo que viene realizando la administración tributaria, va por buen camino, ya que a partir del año 2018 se verán los impactos de la implementación de la facturación electrónica con respecto a las empresas ya obligadas y, la meta propuesta por el gobierno para cubrir el 100% de las empresas con la implementación de este modelo tecnológico, es el 1 de enero de 2019.

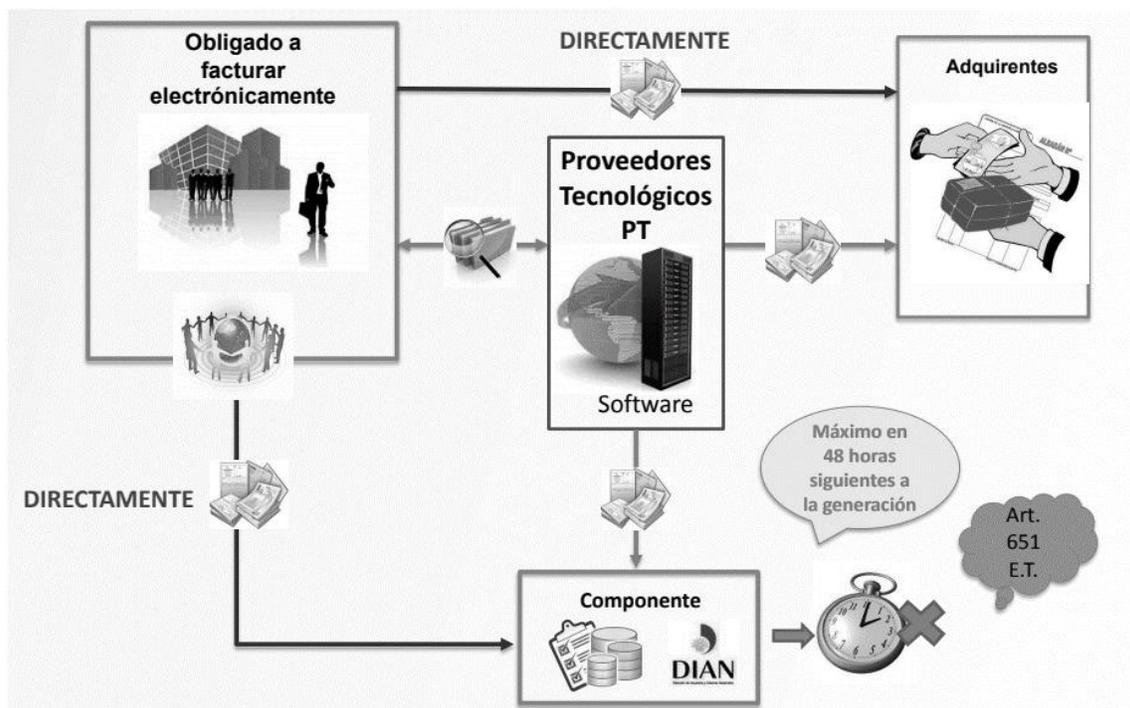
En Colombia, como parte del Plan Nacional de Desarrollo 2015-2018, el gobierno está impulsando la masificación del uso de la facturación electrónica, con el fin de aumentar la eficiencia y competitividad de las empresas colombianas, reducir la evasión y mejorar el control fiscal.

En la figura 4 se observa la situación en la que se encuentra Colombia respecto al mundo en el desarrollo e implementación de la factura electrónica. Se observa que apenas se encuentra en etapa de desarrollo, mientras que los países, Chile y México ya están situados dentro del promedio mundial.



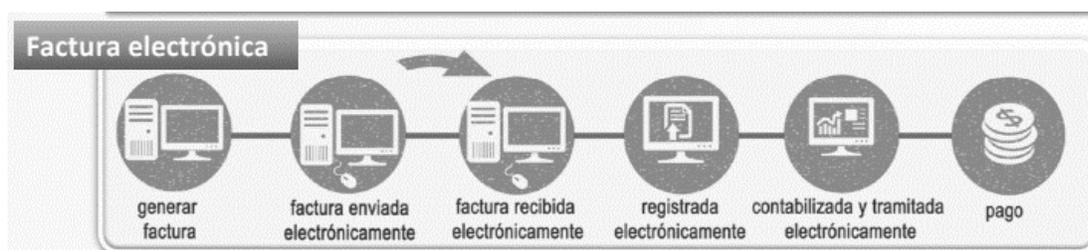
Figura 4. Grado de avance de facturación electrónica. Fuente: DIAN, 2016.

Los esfuerzos de Colombia deben aumentarse si quiere lograr en el corto y mediano plazo entrar a la era digital en esta materia. Adicionalmente, la administración de impuestos ya definió el modelo a utilizar que, según plantea, simplificaría los procesos y coadyuvaría en el control de la evasión por tener interface directa entre el proveedor tecnológico y la administración.



**Figura 5. Modelo de facturación electrónica Colombiano. Fuente: DIAN, 2015.**

También la administración tributaria en su afán de no dejar nada al azar, definió el ciclo de vida de la factura electrónica, se puede observar en la figura 6, que implícitamente lleva uno de sus mayores beneficios que es la reducción de tiempos en el proceso y la optimización de los recursos.



**Figura 6. Ciclo de vida de la factura electrónica. Fuente: DIAN, 2016.**



**Figura 7. Ciclo de vida de la factura tradicional. Fuente: DIAN, 2016.**

Ahora bien, si se comparan los ciclos de vida de la factura electrónica y tradicional en papel, en la facturación electrónica se observa la reducción de hasta un 40% con respecto a los pasos requeridos para la factura tradicional, otra de las virtudes de la facturación electrónica según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en adelante CIAT) es la reducción de costos. Como se evidencia en la figura 8, se muestra la reducción en los costos de la emisión de facturas electrónicas, inicialmente de un 69% y una vez masificada hasta del 80%, esto aunado a la mejora en los procesos se convierte en un gran atractivo para los sectores que incursionan en esta modalidad de facturación.



**Figura 8. Costos en el ciclo de la factura. Fuente: DIAN, 2016.**

Siguiendo con los beneficios que traerá la factura electrónica se encuentran procesos administrativos más rápidos y eficientes. Integración de procesos misionales, logísticos, contables, financieros y administrativos lo que facilitará el control fiscal. Se dispondrá de un mejor control en la numeración y con respecto a la anulación sin justa causa de las mismas.

La DIAN, en aras de llevar una adecuada gestión en el tema, ha venido presentando avances en este proceso, es como al 18 de septiembre de 2017 se encontraban habilitados 31 proveedores tecnológicos para la facturación electrónica y posteriormente expide el Manual de Funcionamiento del Administrador del Registro de Facturas Electrónicas (REFEL) a su vez a través de la Resolución 2215 de 2017 y por la Resolución 000072 del 29 de diciembre de 2017 definió los primeros obligados a facturar electrónicamente (ver Anexo A).

De esta forma, aquellos que cumplen lo dispuesto en la resolución en mención tendrían tres meses para dar cumplimiento a plenitud a los requisitos de expedición de facturación electrónica.

Uno de los mecanismos principales que utiliza la DIAN para contrarrestar el fenómeno de la evasión es el control a la facturación. Los sistemas de facturación son los medios por los cuales la DIAN, controla los diversos tributos de los contribuyentes y son la prueba física de las transacciones económicas de venta de bienes o prestación de servicios.

Estos sistemas de facturación deben cumplir con ciertos requisitos legales regulados por la ley y el incumplimiento de alguno de estos puede acarrear sanciones, que van desde cierre del establecimiento hasta sanciones pecuniarias contempladas en los artículos 655, 657, 616-3, 617, 658, 755, 762 del estatuto tributario nacional.

Los sistemas de información han sido una herramienta útil para la administración tributaria, ya que por medio de estos, y la tecnología ha logrado bajar la evasión tributaria, a través de medios magnéticos, cruces de información y convenios de doble tributación logrando así tener un mejor control tanto a nivel local como de nacionales radicados en otras partes del mundo.

Con la implementación de la facturación electrónica, Colombia va a estar a la vanguardia de otros países latinoamericanos que han sido pioneros, caso México y Chile, los cuales han visto una recuperación en la reducción de la evasión fiscal a partir del año 2011 como se observa en la figura 1, con esta herramienta se tendrá mucha más información, en tiempo real y así la administración tributaria podrá obtener la información antes que el contribuyente la remita a través de los medios magnéticos, como cuanto fueron sus ventas anuales, el IVA recaudado y el IVA descontable que le facturaron, también se obtendrán el monto de ingresos sobre los cuales los contribuyentes deberán de declarar la renta.

Combatir la evasión, elusión y morosidad no solo contribuye a aumentar los ingresos tributarios sino que también hace al sistema tributario más justo, equitativo y más compatible con la eficiencia económica. En efecto, el incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye un beneficio para aquellas firmas e individuos que no pagan sus impuestos y pone en una situación de desventaja a aquellos que sí cumplen con sus obligaciones con el fisco. Por ello mismo distorsiona la asignación de recursos en la economía en favor de las empresas evasoras.

A pesar de los esfuerzos realizados por Colombia se puede concluir que se necesita un sistema tributario más eficiente en el control y recaudo de los tributos, generando mecanismos

anti evasión a través de tecnologías de la información que le ayuden al contribuyente a liquidar sus impuestos fácilmente y a la administración a controlarlos.

Como lo enuncia Portilla (2014):

El sistema actual Colombiano de emisión de facturas en papel no permite mejorar la eficiencia y calidad del servicio al cliente y constituye un obstáculo para concretar la aspiración de incorporarse plenamente al comercio electrónico y así mantener la competitividad que el entorno les demanda ya que la globalización y el nuevo uso de tecnologías hacen que el Estado y los contribuyentes tengan que estar a la vanguardia de estas tecnologías (p.25).

Con todo este conjunto de acciones u omisiones lo que busca los contribuyentes es la disminución de las cargas tributarias, que legalmente se está en la obligación de aportar por parte de los contribuyentes, también se observa que en los países donde la legislación tributaria es muy compleja para determinar los tributos existe la probabilidad de encontrar más vacíos legales que le sirven a los contribuyentes para reducir la tributación sin que estas prácticas se puedan catalogar como ilegal.

### **3.3 La Facturación electrónica como mecanismo de control para la evasión**

La adopción de los sistemas de facturación electrónica genera una serie de ventajas tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. En las experiencias encontradas en los países de México y Chile, así como otros tipos de documentos que respaldan transacciones comerciales como, soportes de honorarios, nomina entre otros, se evidencio que el uso de estas tecnologías de la información (documentos electrónicos) sirvieron como herramienta en el control de la evasión de impuestos pasando de tasas del 35% al 19%,20%, aumentando de

esta manera el recaudo de impuesto de renta y del IVA, por tal motivo se evidencia que el sistema que se inicia en Colombia, se soporta en estos dos casos.

Los sistemas electrónicos sobre facturación electrónica le permitirán a la administración tributaria Chilena una mayor fiscalización tributaria, lo que redundará en la implementación de un control eficiente y eficaz al comercio digital, a ventas nacionales por Internet y ventas internacionales principalmente la de intangibles.

En poco tiempo la implementación de la factura electrónica ha mostrado su efectividad para combatir la evasión de impuestos. Se trata de una innovación tecnológica que en el caso de Chile, por ejemplo ha permitido al gobierno mejorar la recolección de información sobre las transacciones económicas, retener impuestos y cruzar datos para fortalecer la fiscalización. Esta innovación ha permitido al país reducir su tasa de evasión de impuestos de 32% al 25%, de acuerdo con el Servicio de Impuestos Internos (SII). La entidad estima que desde la implementación de la facturación electrónica el país ha mejorado su nivel de control a la evasión fiscal, en una década, las tasas de evasión del país alcanzarán los mismos niveles de los países desarrollados.

En la tabla 6 se muestra algunas de las razones por la cual se dio la implementación de la factura electrónica.

**Tabla 6.**  
***Beneficios facturación electrónica.***

Sector Privado	Sector Público
Disminuir costo en el uso de papel y resguardo de facturas	Simplificación de las obligaciones tributarias.
Impulsar los procesos de innovación y automatización	Lucha contra la evasión
Nuevas formas de comunicación y contacto B2B	
La presión externa de otras empresas	
Optimiza la Gestión de Efectivo	

Fuente: Zamudio, Barajas, Ayllón y Serrano, 2017, p.11.

En México esta innovación ha permitido al país reducir su tasa de evasión de impuestos desde su implementación de un 37,80% al 26%, de acuerdo con el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Es de resaltar que la federación mexicana, está incentivando el uso de medios electrónicos para hacer los pagos a través de canales financieros y así disminuir el efectivo circulante en la realización de transacciones financieras, siempre buscando el desarrollo del país y la competitividad del mismo y buscar una mayor formalización de la economía y del empleo, esto a través de premios que se entregan a en el transcurso del año, según condiciones del sorteo, “el buen fin”.

Así como programas y campañas fiscales, para fomentar el cumplimiento voluntario y tener actualizado el registro federal de contribuyentes como un mecanismo para combatir la evasión fiscal, se destaca que estas campañas buscan que el contribuyente vaya de la mano con la administración tributaria en la asesoría que requieran para el pago de los tributos, dando facilidades de pagos de los impuestos que van de 1 a 6 periodos el crédito fiscal, así como el servicio gratuito del portal de SAT, para la generación de facturas electrónicas para contribuyentes que realizan actividades empresariales con baja capacidad económica y administrativa.

También se puede concluir que los tres países de estudio, Chile, Colombia y México han hecho uso o implementado estos modelos de facturación electrónica, como un camino hacia una contabilidad electrónica basada en mensajes de datos que buscan atacar la evasión fiscal, dada en la vulnerabilidad de los modelos de facturación, el contrabando, la informalidad y el uso de dinero en efectivo como medio de pago.

El uso de la factura electrónica a nivel mundial ha tenido una masificación importante cada vez son más los países que se suman al uso del comercio electrónico e implementación de la

facturación electrónica en tiempo real, adoptando el modelo mexicano y Chileno que han sido de gran importancia en estos países como herramienta para el recaudo de los tributos, para los procesos de fiscalización así como el control de la evasión.

El Estado Colombiano no ha sido ajeno a todos los cambios generados en la evolución de los sistemas de información, la comunicación que se logra a través de estos sistemas a nivel local y mundial y que son estas herramientas tecnológicas las que cada día hacen que la economías se mantengan dinámicas cambiantes y en una evolución constante.

Una de las falencias de la administración tributaria nacional ha sido precisamente la plataforma tecnológica ya que en muchas ocasiones ha fallado en el momento de recibir gran cantidad de información de los contribuyentes, declaraciones tributarias y medios magnéticos; además a la información recibida apenas se le viene aprovechando su potencial en los últimos años especialmente en materia de cruces de información; por lo anterior, la DIAN como administradora de la información actual así como de la facturación electrónica que se genere, debe garantizar la estabilidad y seguridad de sus sistemas informáticos en el momento en que la facturación electrónica esté en uso por cada uno de los contribuyentes, que la plataforma funcione de forma correcta y ágil evitando traumatismos al público.

En Colombia el Estatuto Tributario en el Artículo 616-1 párrafo transitorio segundo, señala que los contribuyentes obligados a declarar y pagar el IVA y el impuesto al consumo deberán expedir la factura electrónica a partir del 1 de enero de 2019 en los términos que establezca el reglamento. Durante la vigencia 2017 y 2018 los contribuyentes obligados por las autoridades tributarias para expedir factura electrónica serán seleccionados bajo criterio sectorial conforme al alto riesgo de evasión identificado en el mismo y del menor esfuerzo para su implementación, es así como la Resolución 0072 del 29 de Diciembre de 2017 señala en su artículo primero (1), como facturadores electrónicos a todos los contribuyentes que a la fecha de

publicación de la presente resolución hayan solicitado rangos de numeración para factura electrónica.

En resumen, el modelo de facturación electrónica en el mundo busca la optimizar los recursos con que cuenta las empresas bajando costos de facturación y agilizando los procesos internos de las administraciones tributarias, pero el mayor impacto que se espera de este modelo es la reducción del flagelo de la evasión, en América latina los dos grandes precursores de esto fueron los países de Chile y México y de allí muchos más países adoptaron este modelo, de acuerdo a Edicom 2016, en el 2015 más de la mitad de las facturas electrónicas fueron tramitadas en Latinoamérica sumando un total de 25 billones de comprobantes, siendo Brasil y México los máximos emisores de facturas en Latinoamérica y producto de estos esfuerzos han visto mejoría en la captación de impuestos.

Por el momento en Colombia no hay cifras oficiales del impacto que generará la facturación electrónica, sin embargo por su resultado favorable a nivel mundial, se puede vaticinar que la evasión fiscal en el país tendrá un gran enemigo, por lo que tenderá a bajar progresivamente con el transcurso de los años, sin embargo se evidencia que los índices de evasión en general en los países en los que se realizó esta implementación con éxito no han disminuido de alrededor del 20% atribuido a los demás elementos que impactan esta cifra como lo son el contrabando.

La administración tributaria a través de los documentos electrónicos, facturas, notas débito y notas crédito así como cualquier otro tipo de documento electrónico tendrá información suficiente que le servirá de insumo para hacer los procesos de fiscalización y procesos de auditoria más selectivos de una forma más ágil y eficiente.

A medida que la Administración Tributaria obtenga la información financiera de los contribuyentes de forma electrónica, la administración puede ir estudiando la posibilidad de disminuir los formatos que se presentan bajo la modalidad de medios magnéticos.

Según los estudios observados, la implementación de este tipo de facturación, le generará a los contribuyentes bajos costos de facturación y hace que este proceso sea más ágil y eficiente.

Examinando las estadísticas, Colombia debe atacar los diversos fenómenos de evasión como un todo, ya que no es solo un desarrollo tecnológico el que le permitirá controlar la evasión, se debe enfocar en la raíz del problema los cuales han sido enunciados en el contenido del trabajo, ya que si no lo hace, esta herramienta solo será de administración y no de control.

Teniendo en cuenta los análisis realizados a las distintas normativas y a los estudios realizados por la OCDE en 2015 y 2016 sobre la facturación electrónica, por la CEPAL en 2014, 2016 sobre evasión, por Instituto Tecnológico de Monterrey en México, así como las opiniones de los autores citados a lo largo del trabajo se puede concluir que en Colombia, la implementación de la factura electrónica antes de ser masificada como lo estipuló la administración de impuestos, se debe hacer una inversión en la modernización de las herramientas y servidores en los que se realizan todas las operaciones de los obligados, del sistema MUISCA, también de la educación en los distintos gremios. Aun con todo esto el impacto de esta herramienta sobre los índices de evasión no serán significativos pues la factura electrónica según las experiencias de Chile y México más que ayudar a la reducción de la evasión, redujo costos y agilizo los procesos tanto en los vigilados como en las administraciones tributarias.

#### 4. CONCLUSIONES

Existen diversas formas o métodos de evasión en el mundo, entre los cuales se pueden evidenciar algunos como: el contrabando, la informalidad, flujos de dinero efectivo para realizar operaciones económicas, doble contabilidad, anulación de facturas de venta, ventas ficticias, el uso de paraísos fiscales para hacer inversiones, abuso de los vacíos legales de las normas, el cambio de residencia para tributar menos y la sub-declaración por menores valores de las cargas impositivas, estas y muchas formas más que se evidencian a nivel mundial, siempre van encaminadas a defraudar al fisco con el no pago de los tributos o declararlos por menor valor.

Todos estos fenómenos de evasión perjudican al estado, haciendo que baje su presupuesto público de ingresos, afectando el sostenimiento propio de este y la inversión social, que debe de realizar como mandato de la constitución, en educación, salud, vivienda, seguridad entre otras. La facturación electrónica se convirtió en una herramienta de gran importancia para las administraciones tributarias debido a la pertinencia y oportunidad de la información de los vigilados.

En el trabajo realizado se evidenció que la facturación electrónica, es un proceso con el cual los países tratan de contrarrestar el fenómeno de la evasión fiscal. En los países de estudio, Colombia, México y Chile se encuentra regulación amplia para la facturación electrónica, a través de diversas normas todas con fuerza de ley, las cuales se deben de hacer cumplir por parte de las administraciones tributarias, ya que son estas las encargadas de desarrollar los modelos tecnológicos, actualizarlos de acuerdo a las necesidades propias y dotar a los obligados con las herramientas para su cumplimiento, ya sean proporcionadas por las mismas administraciones tributarias o a través de terceros.

México, por su parte, desde el año 2009 ha realizado desarrollos de la facturación electrónica y la instauró de manera obligatoria para todos los contribuyentes desde el 01 de enero de 2014 y a partir del año 2018 con la versión 3.3 de la documentación electrónica, que ya no se limita únicamente a la factura, sino que incluyó más documentos, como la nómina, notas débito y crédito entre otros.

Chile, desde el año 2005 hizo su implementación, ha propendido por mejorar su modelo y lo utiliza de manera frontal como apoyo a la administración en los procesos transaccionales; adicional a lo implementado por los demás países, éste desarrolló un sistema de verificación por códigos legibles a través de dispositivos móviles.

Colombia, pese a los intentos normativos desde la década de los noventa, inició su incursión efectiva en el modelo de facturación electrónica 1.0 en el año 2017 con algunos contribuyentes que optaron voluntariamente por su uso, durante este periodo realizó los ajustes necesarios y a partir del 2018 iniciaron los primeros obligados por la administración, se plantea su masificación a partir del año 2019.

En México se encontró que, en los últimos 10 años, los índices de evasión se han mantenido en promedio en un 29%, sin embargo desde el año 2009 se pudo observar que ha tenido leve tendencia a la baja llegando a estar en un 23%, pero es importante anotar que las estadísticas difieren según las metodologías aplicadas por lo que el presente trabajo se centra en las informaciones oficiales de las entidades de recaudo en cada país.

Chile, por su parte, mostraba que sus cálculos de evasión se encontraban alrededor de un 18% y presentaba un leve aumento a través de los años hasta el 2008 que empezó a estabilizarse en un 22% aproximadamente, y mostrando una baja reducción desde el 2012.

Colombia, ha tenido cifras de evasión muy variables aunque a través de los años se ha comportado con una tendencia a la baja que ubica a este país en índices de evasión de alrededor de un 23% (Ver informe Comisión de Expertos 2015)

Para Colombia lo que se podría esperar, teniendo en cuenta los casos de Chile y México en facturación electrónica y su aporte a la reducción de la evasión, es que se logre estabilizar en cifras similares, es decir entre un 22% y un 23%; pues se acreditó que, este instrumento más que reducir los índices de evasión, lo que han logrado es una optimización de los procesos y un flujo de información óptimo y menores costos. Lo anterior obliga a que el gobierno colombiano establezca mecanismos para mejorar su infraestructura para el manejo masivo de información en tiempo real, así como sus canales de comunicación con sus vigilados.

Mientras no se ataquen otros fenómenos como el contrabando, la informalidad, además del desempleo; la evasión fiscal seguirá siendo un fenómeno latente, como lo ha hecho siempre, implementar un sistema de facturación electrónica, según las experiencias revisadas de México y Chile, dará como resultado una reducción de este fenómeno, pero no basta con esto; se deben de atacar otros frentes, que siempre han impactado negativamente y así se obtendrán mejores resultados.

Sin embargo para lograr un mayor impacto de la factura electrónica frente al control de la evasión, se debe pensar rápidamente en su masificación y no solo mediante la obligación legal sino mediante la facilitación de medios para ello tales como la herramienta gratuita de la administración de impuestos muy utilizada en México y Chile, aunado a la capacitación de los diferentes actores, aspecto ya contemplado por la DIAN en Colombia que viene ofreciendo el Software Gratuito de Facturación a través de su plataforma tecnológica.

Administrativamente, la facturación electrónica si va a ser una herramienta tecnológica que servirá, para hacer procesos de fiscalización de una manera más amplia, fácil y efectiva ya

que la Administración de Impuestos, contará con la información suficiente para detectar posibles fraudes tributarios, llegando con estos programas a muchos más contribuyentes de los que podía auditar, se debe tener en cuenta que a pesar que existe toda la normatividad legal sobre el tema, este es un proceso nuevo que requerirá de constantes actualizaciones buscando la eficiencia del sistema y a medida que esto pase la administración podría exonerar a los contribuyentes de presentar diversos tipos de información ya que la entidad cuenta con esta.

Más que desventajas la facturación electrónica debe analizarse desde la perspectiva riesgos y en primera instancia está que, al ser planteada su implementación como un objetivo primordial de reducir la evasión, se pudo evidenciar a través del ejercicio comparativo, que su contribución no es tan contundente en tal sentido, sin embargo es de gran relevancia como avance en la competitividad del país y en la modernización del estado.

Es importante destacar en materia de riesgos que la masificación de los procesos y en especial de éste, que toca el eje de los negocios como son sus ingresos, conlleva a la inversión en seguridad informática dada la vulnerabilidad de los datos y las posibilidades de ataques entre otros por virus informático o simplemente por la ciberdelincuencia cada vez más sofisticada.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2013). *Página oficial*. Recuperado de <https://www.iadb.org/es>

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (1981). Nuevo Código Fiscal de la *Federación*. Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1981. México

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2004). *Código Fiscal de la Federación*. Diario Oficial de la Federación (DOF) del 5 de enero de 2004. México.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2017). *Última reforma Código Fiscal de la Federación de México*.

Castro, MJ & Monsalve, PA. (2015). *Facturación Colombia. Implicaciones de las conductas calificadas por la DIAN como evasión en el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la facturación en Colombia*. Recuperado de [http://repositorio.unilibrepereira.edu.co:8080/pereira/bitstream/handle/123456789/668/IMPPLICACIONES DE LAS CONDUCTAS.pdf?sequence=1](http://repositorio.unilibrepereira.edu.co:8080/pereira/bitstream/handle/123456789/668/IMPPLICACIONES_DE_LAS_CONDUCTAS.pdf?sequence=1)

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2018). *Página oficial*. Recuperado de [www.ciat.org](http://www.ciat.org).

Congreso de la República de Colombia. (2005). *Ley 962 de 2005*. Diario Oficial 45963 de Colombia el 8 de julio de 2005.

Contraloría General de la República de Chile. (1980). Decreto con fuerza de Ley N°7. Ley Orgánica Constitucional del Servicio de Impuestos Internos. Publicado en el Diario

Oficial de 15 de Octubre de 1980, y actualizado hasta el 30 de Julio de 1997.

Santiago de Chile.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN). (2016). *Resolución DIAN 0055 del 14 de julio de 2016*.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN). (2016). *Condiciones de expedición e interoperabilidad de la factura electrónica*. Recuperado de

[http://www.dian.gov.co/micrositios/fac\\_electronica/documentos/Condiciones\\_de\\_Expedicion\\_e\\_Interoperabilidad\\_de\\_la\\_Factura\\_Electronica.pdf](http://www.dian.gov.co/micrositios/fac_electronica/documentos/Condiciones_de_Expedicion_e_Interoperabilidad_de_la_Factura_Electronica.pdf).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN). (2015). *Presentación factura electrónica*. Recuperado de

[http://www.dian.gov.co/micrositios/fac\\_electronica/documentos/Presentacion\\_Factura\\_Electronica\\_Noviembre\\_2015.pdf](http://www.dian.gov.co/micrositios/fac_electronica/documentos/Presentacion_Factura_Electronica_Noviembre_2015.pdf)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN). (2016). *Resolución DIAN 000019 del 24 de febrero de 2016*

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN). (2018). *Página oficial*.

Recuperado de [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co).

Gómez, JC & Morán D. (2016). *Evasión tributaria en América Latina. Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región*. CEPAL, Serie Macroeconómica del Desarrollo No 172.

Hoyos, JL. (2017). *Facturación Régimen Impositivo*. Bogotá D.C. Centro Interamericano Jurídico-Financiero.

Jorratt, M., & Barra, P. (1999). *Estimación de la evasión Tributaria en Chile*. Mimeo del Servicio de Impuestos Internos de Chile.

- Junta de Gobierno de Chile. (1974). *Decreto Ley 830. Código Tributario*. Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974.
- Mahecha, J., & Lasso, A. (2015). Del Impuesto de renta de personas. Recuperado de [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos de Trabajo/Colombia](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Colombia).
- Ministerio de Hacienda de Chile. (2016). *Ley 20899 de 2016*. Diario Oficial
- Ministerio de Hacienda de Chile. (1976). *Decreto Ley 1606. Ley sobre el impuesto a las ventas y servicios*. Diario oficial el 3 de diciembre de 1976, Chile.
- Organización Mundial del Comercio (OMC). (2018), *Página oficial*. Recuperado de <http://www.wto.org>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015). Estudios económicos de la OCDE Colombia. Recuperado de [https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview\\_Colombia\\_ESP.pdf](https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf)
- Palma, JX. (2014). Facturación electrónica. Recuperado de [https://ecomundo.e-custodia.com.ec/index\\_ecomundo\\_Facturación\\_Electrónica](https://ecomundo.e-custodia.com.ec/index_ecomundo_Facturación_Electrónica)
- Portilla, Y. (2014). *El control tributario a través de la implementación de la factura electrónica*. Recuperado de [http://repository.unimilitar.edu.co/jspui/bitstream/10654/12824/1/ENSAYO FACTURA ELECTRONICA.pdf](http://repository.unimilitar.edu.co/jspui/bitstream/10654/12824/1/ENSAYO_FACTURA_ELECTRONICA.pdf).
- Presidencia de la República de Colombia (1971). *Decreto 410 de 1971. Código de Comercio*. Diario Oficial de Colombia 33.339 del 16 de Junio de 1971, Colombia
- Presidencia de la República de Colombia (1989). *Decreto 624 de 1989. Estatuto Tributario*. Diario Oficial de Colombia 38.756 del 30 de marzo de 1989
- Presidencia de la República de Colombia (2015). *Decreto 2242 de 2015*. Diario Oficial 49706 del 24 de noviembre de 2015.

- Presidencia de los Estados Unidos de México. (2017). *Decreto que reforma el diverso por el que se otorgan estímulos fiscales para incentivar el uso de medios electrónicos de pago y comprobación fiscal*. Diario Oficial de La Federación.
- Romero, M., Fajardo, . & Vélez, CA. (2010). Aspectos jurídicos y tributarios de la factura como título valor. *Criterio Libre*, 8 (13), 209-230 ISSN 1900-0642.
- San Martín, JM., Juárez, CA., Díaz, J., & Ángeles, HE. (2016). *Evasión del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta*. Universidad de Las Américas Puebla, México.  
Recuperado de [http://omawww.sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/IVA\\_ISR\\_%20DEFINITIVO.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/IVA_ISR_%20DEFINITIVO.pdf)
- Secretaría de Economía. (2002). *Norma Oficial Mexicana número 151 (NOM-151) Prácticas comerciales – Requisitos que deben observarse para la conservación de mensajes de datos en México*. Estados Unidos Mexicanos.
- Servicio de Administración Tributaria de México SAT. (2017). Sexta Resolución modificación Miscelánea Fiscal México.
- Servicio de Administración Tributaria de México (SAT). (2018). *Página oficial*. Recuperado de [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).
- Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII). (2003). Resolución Exenta SII No. 45 del 01 de septiembre de 2003, Chile.
- Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII). (2011). Resolución exenta No. 09 del 15 de febrero de 2001, SII Chile.
- Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII). (2018). *Página oficial*. Recuperado de [www.sii.cl](http://www.sii.cl).
- Sierra, OI & Vargas, YI. (2015). Corrupción en las empresas y la evasión tributaria del IVA en Colombia: un método alternativo de medición. *Revista CIFE*, 37–75.

- Tapia, G., Mishell, A., & Vásquez, JV. (2015). *Retos de la facturación electrónica en la ciudad de Cuenca*. Recuperado de <https://www.dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/8723>
- Unidad de pensiones y parafiscales UGPP (2016). *Evasión al sistema de protección social*. Recuperado de <https://www.ugpp.gov.co/noticias/la-unidad-revela-evasion-al-sistema-de-la-proteccion-social-en-2016.html>
- Zamudio, A., Barajas, S., Ayllón, G., & Serrano, ME. (2017). Impacto en la Evasión por la Introducción de la Factura Electrónica. No. IA-006E00002-E37-2016. Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. México, D.F. Recuperado de [http://omawww.sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/Impacto\\_CFDI\\_SAT\\_29012017%20Definitivo.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/Impacto_CFDI_SAT_29012017%20Definitivo.pdf)

## ANEXOS

**Anexo A. Normas que regulan el uso de la factura electrónica en Colombia.**

Fecha	Norma	Detalle de la norma
18/08/1999	Ley 527	Define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico de las firmas digitales y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones.
08/07/2005	Ley 962	Por la cual se dictan disposiciones sobre nacionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos.
29/05/2007	Decreto 1929	Reglamenta el artículo 616-1 estatuto tributario.
28/11/2007	Resolución 14465	Por medio de la cual se establecen las características y contenido técnico de las facturas electrónicas y de las notas crédito y otros aspectos relacionados con esta modalidad de facturación y se adecúa el sistema técnico de control.
26/12/2012	Ley 1607	Artículo 183, tecnologías de control fiscal con el fin de combatir el fraude la evasión y el contrabando.
24/11/2015	Decreto 2242	Por el cual se reglamentan las condiciones de expedición e interoperabilidad de la factura electrónica con fines de masificación y control fiscal.
24/02/2016	Resolución 00019	Mediante la cual se prescribe un sistema técnico de control para la factura electrónica acorde con el Decreto 2242 de 2015, se señalan los procedimientos que deben agotar y los requisitos que deben cumplirlos sujetos del ámbito de este decreto y se disponen otros aspectos en relación con la factura electrónica.
14/07/2016	Resolución 000055	Por la cual se adoptan sistemas técnicos de control de facturación, se modifica el numeral 1 del artículo 11 de la Resolución 0019 de 2016, se establecen otras disposiciones.
11/10/2016	Decreto 1625	Decreto único reglamentario en materia tributaria artículos 1.6.1.4.1.1 hasta 1.6.1.4.1.20.
24/11/2017	Resolución 2215	Por la cual se expide el manual de funcionamiento del administrador del registro de facturas electrónicas (REFEL).
29/12/2017	Resolución 000072	Por la cual se seleccionan unos contribuyentes para facturar electrónicamente.

Fecha	Norma	Detalle de la norma
06/02/2018	Resolución 0010	Obliga a expedir factura en los términos del Decreto 2242 de 2015, a aquellos contribuyentes, responsables y agentes de retención calificados como grandes contribuyentes en la Resolución 0076 de 2016, exceptuando a quienes mediante las resoluciones 003 de 31 de enero de 2017 y 1304 de 28 de febrero de 2017, fueron excluidos de la mencionada calificación.
	Estatuto Tributario Nacional	Artículos 511, 615, 616-1, 616-4, 617, 618, 684-2, 684-4

Fuente: elaboración propia.