

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

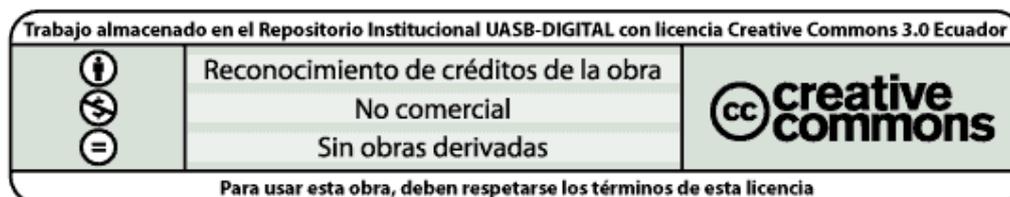
Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

**Análisis de la facturación electrónica como un mecanismo de
prevención del fraude fiscal internacional**

Evelin Paola Benavides Moreira

Tutora: Diana Arias Urvina

Quito, 2018



CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE MAESTRIA

Yo, Evelin Paola Benavides Moreira, autora de la tesis intitulada *Análisis de la Facturación Electrónica como un mecanismo de prevención del fraude fiscal internacional*, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magister en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda la responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

17 de enero de 2018

Firma.....

RESUMEN

El presente estudio tiene como objetivo analizar de qué manera la facturación electrónica constituye un mecanismo de prevención del fraude fiscal internacional en miras a mejorar la recaudación y evitar la evasión tributaria en los países que lo implementan.

Comienza con la revisión del marco conceptual y legal de la factura dentro del sistema tributario, su configuración y características hasta ser llevada al ámbito electrónico, así como las definiciones, doctrina y jurisprudencia de la evasión fiscal, estableciendo una diferenciación entre evasión, elusión y fraude fiscal y exponiendo las principales causas y prácticas de evasión fiscal tanto a nivel interno como internacional.

A continuación se examina las reformas tributarias establecidas con la finalidad de frenar y eliminar las prácticas de evasión fiscal en el Ecuador, donde se puede apreciar los impuestos incorporados, los incrementos de tarifas definidos y la creación de nuevos regímenes, entre otras medidas; para luego observar la evolución en la recaudación fiscal del país durante los años afectados por las reformas.

Por último se revisan los modelos de implementación de facturación electrónica en Ecuador, Chile y España con sus principales características comparadas para definir la modalidad que más beneficia a la prevención del fraude fiscal, para luego determinar cómo la emisión de comprobantes electrónicos confronta las prácticas locales e internacionales de defraudación.

DEDICATORIA

Dedico éste trabajo a Dios que con Su presencia en mi vida ha guiado y bendecido cada paso que doy, a mi familia que con su apoyo y amor me han impulsado a ser mejor persona en cada área, a mis compañeros, jefes y amigos que me animan y levantan cada día para alcanzar los sueños.

AGRADECIMIENTO

Mi sincero agradecimiento a todos quienes hicieron posible la elaboración de éste trabajo necesario e importante para culminar mi estudio de posgrado, en primer lugar a Dios con cuya fuerza, y amor me ha llevado a alcanzar cada meta propuesta, a mis padres que con su ejemplo de perseverancia y dedicación han inspirado buscar siempre un peldaño más alto en mi vida, a mis hermanos por su apoyo incondicional y a mis jefes por su paciencia y el aprendizaje recibido en mi vida profesional que han ayudado indudablemente a terminar éste desafío.

También quiero ser grata con cada uno de los docentes de la maestría, y especialmente con mi tutora puesto que sin su esfuerzo, dedicación, conocimientos y enseñanzas no hubiera sido realizable el presente trabajo.

Finalmente agradezco a la Universidad Andina Simón Bolívar y cada uno de sus funcionarios que con su trabajo diario y su búsqueda de excelencia nos permite por medio de la academia ser mejores profesionales, íntegros y honorables.

ÍNDICE

CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE MAESTRIA	
.....	2
RESUMEN	3
DEDICATORIA	4
AGRADECIMIENTO	5
ÍNDICE	6
Índice de tablas	9
Índice de gráficos	10
INTRODUCCIÓN	11
Capítulo uno	12
1. Marco conceptual y legal de la factura tradicional, la factura electrónica, la evasión y el fraude fiscal	12
1.1. Configuración de la factura dentro del sistema tributario	12
1.1.1. Sistema económico y tributario	12
1.2. Definición de factura	15
1.3. Definición de factura electrónica.....	16
1.4. Naturaleza jurídica de la factura tradicional y la factura electrónica	17
1.5. Diferencias sustanciales de la factura tradicional y la factura electrónica	21
1.6. La firma electrónica y su escenario de aplicación	22
1.7. Definición de evasión fiscal	24
1.8. Consideraciones doctrinarias acerca de la evasión y fraude fiscal	25
1.9. Jurisprudencia generada en base a prácticas de defraudación fiscal	30
1.10. Breve enfoque en las causas de la evasión y fraude fiscal	32
1.11. Principales prácticas acogidas para la evasión y fraude fiscal internacional	
.....	34

1.11.1. Utilización de paraísos fiscales o regímenes preferenciales;.....	34
1.11.2. <i>Earnings stripings</i> : Pagos a empresas del mismo grupo empresarial por valores superiores al mercado;.....	35
1.11.3. Subcapitalización: Capitalización de filiales por endeudamiento con empresas del mismo grupo empresarial;.....	36
1.11.4. <i>Back to back</i> : Compra y venta de productos en el exterior sin reflejarse en el país que efectúa la transacción;.....	36
1.11.5. <i>Treaty shopping</i> : Estructuras artificiosas para el uso de los convenios para evitar la doble imposición internacional	36
1.12. Alternativas para prevenir o detener la evasión y el fraude fiscal internacional.....	38
Capítulo dos.....	42
2. El fraude y la evasión fiscal en el caso ecuatoriano	42
2.1. Recuento de las reformas a la normativa ecuatoriana frente a la evasión y el fraude fiscal.....	42
2.2. Análisis de las reformas a la normativa ecuatoriana frente a la evasión y el fraude fiscal.....	43
2.2.1. Reformas para atenuar el fraude y la evasión fiscal en el Ecuador por año:	48
2.2.2. Medidas en las reformas tributarias que influyen en la recaudación fiscal en el Ecuador	49
2.2.3. Reformas tributarias: Modificación de impuestos e incremento de tarifas	52
2.2.4. Reformas tributarias: Creación de impuestos y regímenes especiales .	54
2.2.5. Recaudación fiscal en el Ecuador en la última década (2006-2016)....	54
Capítulo tres	61
3. La facturación electrónica como un mecanismo de prevención del fraude fiscal internacional.....	61

3.1. Análisis de la implementación de facturación electrónica en Ecuador, Chile y España.....	61
3.1.1. Implementación de facturación electrónica en Ecuador.....	61
3.1.2. Implementación de facturación electrónica en Chile	69
3.1.3. Implementación de facturación electrónica en España	73
3.2. Análisis comparado de la implementación de facturación electrónica en Ecuador, Chile y España.....	78
3.3. Efectos de la facturación electrónica en la lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional.....	81
3.3.1. Prácticas en actividades económicas internacionales.....	81
3.3.2. Prácticas en actividades económicas locales.....	86
Capítulo cuatro	93
4. Conclusiones y recomendaciones.....	93
4.1. Conclusiones.....	93
4.2. Recomendaciones	95
Bibliografía.....	97
Anexos	101

Índice de tablas

Tabla 1 Medidas para atenuar la evasión fiscal por medio de las reformas tributarias	44
Tabla 2 Reformas tributarias contra la evasión por año	48
Tabla 3 Reformas tributarias que benefician la recaudación	49
Tabla 4 Reformas que establecen incrementos de tarifa y bienes gravados	52
Tabla 5 Reformas que incorporaron impuestos o regímenes.....	54
Tabla 6 Incremento de impuestos y regímenes durante la década del 2006 al 2016.	55
Tabla 7 Recaudación de tributos en el Ecuador en la década del 2006 al 2016	56
Tabla 8 Variación de la recaudación en el Ecuador en la década del 2006 al 2016..	57
Tabla 9 Clasificación de impuestos que generan recaudación en Ecuador	59
Tabla 10 Cronograma de implementación obligatoria de facturación electrónica sector privado	65
Tabla 11 Cronograma de implementación obligatoria de facturación electrónica sector público	65
Tabla 12 Cronograma de implementación obligatoria de facturación electrónica para notarios.....	66
Tabla 13 Cronograma implementación obligatoria facturación electrónica por tamaño de empresas en Chile	70
Tabla 14 Comparación implementación facturación electrónica Ecuador, Chile y España	79
Tabla 15 Contribución de la facturación electrónica contra el fraude fiscal en actividades internacionales	86
Tabla 16 Contribución de la facturación electrónica contra el fraude fiscal en actividades locales	88
Tabla 17 Efectos en impuestos vinculados a la facturación electrónica.....	89

Índice de Gráficos

Gráfico 1 Variación de la recaudación en el Ecuador en la década del 2006 al 2016	58
Gráfico 2 Crecimiento por impuesto de la recaudación en el Ecuador en la década del 2006 al 2016.....	58
Gráfico 3 Crecimiento de la recaudación por tipo de impuestos en la década del 2006 al 2016	60

INTRODUCCIÓN

Los avances de la tecnología a nivel mundial y el cada vez más creciente mundo de la información, obliga a las empresas públicas y privadas a someterse a procesos tecnológicos que les facilite el manejo de sus operaciones e impulse la innovación en los procesos en todas las áreas de las organizaciones.

En éste proceso se han sumado las instituciones del sector público en el mundo incluyendo a las entidades de control y dentro de ellas las administraciones tributarias con la finalidad de mejorar sus facultades determinadora, recaudadora e incluso sancionadora, al tener cada vez más a mano la información de las actividades, resultados y operaciones económicas de los contribuyentes, para lo cual varios países han puesto a disposición de los sujetos pasivos el esquema de emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, a través de mensajes de datos y firmados electrónicamente teniendo como uno de sus objetivos utilizar este esquema como un mecanismo para avanzar en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, tendiente a mejorar los saldos presupuestarios y la recaudación tributaria en medio de una crisis económica mundial.

De allí que el presente estudio busca conocer en qué consiste el esquema de facturación electrónica dentro del sistema tributario y su marco legal en el país; además de identificar el marco doctrinario de la evasión y fraude fiscal, así como las principales prácticas ejercidas de forma global. Luego conocer las diferentes normativas establecidas en el Ecuador para limitar su accionar. Por último describir los principales efectos de la facturación electrónica como mecanismo para combatir el fraude y la evasión fiscal internacional analizando la implementación en varios países como en el Ecuador.

Capítulo uno

1. Marco conceptual y legal de la factura tradicional, la factura electrónica, la evasión y el fraude fiscal

1.1. Configuración de la factura dentro del sistema tributario

Para poder conocer a lo que se define como factura y el fraude fiscal así como lo que representan dentro del sistema tributario, es necesario analizar lo que constituye la política económica del Estado y sus características, lo que se entiende como Hacienda Pública y su explicación económica, así como el ciclo que debe cumplir el contribuyente para reconocer el momento en el cual las facturas se configuran como un instrumento dentro de éstos conceptos y el efecto del fraude fiscal en los objetivos de dicha política económica.

1.1.1. Sistema económico y tributario

El sistema tributario en los países democráticos se fundamenta en la Constitución como su máxima norma en el Estado. En el Ecuador la Constitución actual define tanto el Sistema Económico, la Política Fiscal y el Régimen Tributario sobre el que establece el Presupuesto General del Estado:

Sistema económico

La Constitución Política de la República del Ecuador en su artículo 283 establece lo siguiente en cuanto al sistema económico, el cual rige el rumbo de la política económica del país cuyos objetivos detalla el mismo cuerpo legal en el artículo 284.

Artículo 283.- El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir. El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios.¹

Política fiscal

La política fiscal define la orientación de los ingresos del Estado de acuerdo a los siguientes objetivos:

¹Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial N° 449, Capítulo cuatro, Sección primera, Art. 283, (Montecristi, Asamblea Nacional Constituyente, 2008),140.

Artículo 285.- La política fiscal tendrá objetivos específicos: 1.- El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos. 2.- La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados. 3.- La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.²

Régimen tributario

El Régimen Tributario del país se basa en principios claros y definiciones apegadas a la política tributaria:

Artículo 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.³

En base a la normativa citada se contempla un sistema económico definido como *social y solidario* promoviendo la inversión pública como agente de cambio social dentro de la política fiscal, con un régimen tributario que busca la equidad por medio del principio de progresividad y haciendo énfasis a los impuestos directos.

También es necesario reconocer que según lo estipula el artículo 1 del Código Tributario, los tributos abarcan:

- Impuestos,
- Tasas, y
- Contribuciones especiales o de mejoras⁴

Los Impuestos se clasifican a su vez en Directos e Indirectos:

Impuestos directos.- Son aquellos que “afectan a los bienes inmuebles, formas de expresión de la riqueza o acervo acumulado”.⁵

Impuestos indirectos.- Éstos impuestos tienen la facultad de ser trasladados a otra persona y gravan a la transferencia de bienes.

Además existe la clasificación por su origen de recaudación en Internos (por actividades locales) y Externos (por actividades de comercio exterior: importaciones y exportaciones). Los impuestos internos los administra el Servicio de Rentas Internas y los externos el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

² Ibíd. Capítulo cuatro, Sección segunda, Art. 285, 141.

³ Ibíd. Capítulo cuatro, Sección quinta, Art. 300, 145.

⁴ Servicio de Rentas Internas (SRI), *Código tributario*, Libro Primero, Título I, Art. 1 (Quito: Dirección Nacional Jurídica, 2014), 1.

⁵ Hugo Araneda, *Finanzas Pública*, Tercera Edición, (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1993), 141.

Las tasas son tributos que se originan de la prestación de un servicio desde el Estado y las Contribuciones especiales o de mejoras se deben pagar como resultado de beneficios económicos en el patrimonio del sujeto pasivo por obras ejecutadas por el Estado.

Hacienda pública

La Hacienda Pública tiene una definición tradicional como el “conjunto de problemas relacionados con el proceso de ingreso-gasto del Estado, analizando por tanto el proceso de recaudación y distribución de los ingresos y gastos públicos y sus efectos sobre la economía”.⁶ Dentro de la Hacienda Pública se configura el Presupuesto General del Estado y dentro de sus ingresos se encuentran como primordiales los tributarios, de ahí la importancia del comportamiento del contribuyente frente a sus obligaciones y derechos formales para una óptima recaudación y control fiscal a fin de evitar el déficit dentro de las finanzas del Estado.

Ciclo del contribuyente

Como punto de partida de las recaudaciones se encuentra el ciclo del contribuyente, el cual, si se lleva con integridad la gestión de la Administración Tributaria da frutos esperados en los ingresos del Estado. Éste ciclo comprende:

- Inscripción en el Registro Único de Contribuyentes. Obligatoria para toda persona natural o jurídica que desarrolla actividades económicas con o sin fines de lucro.
- Capacitación e Información de sus deberes, derechos y obligaciones como contribuyente con el fin de consolidar una cultura tributaria saludable.
- Facturación, de acuerdo a los esquemas autorizados y establecidos por contribuyente y régimen al que pertenece.
- Declaraciones y Anexos. Presentados de manera oportuna y correcta.
- Pagos de los tributos. Los cuales deben ser en el plazo establecido y por el valor completo.

⁶Francisco, Delgado, Manuel, Muñiz, *Cuadernos de la Hacienda Pública Teoría de los Impuestos*, (Oviedo: Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2005), 11.

Conforme al ciclo del contribuyente detallado se puede ubicar a la facturación como parte medular del sistema tributario con las implicaciones que se presentarán en los siguientes puntos del presente capítulo.

1.2. Definición de factura

La factura es un instrumento indispensable dentro de las transacciones comerciales, como constancia del traslado de dominio de bienes o prestación de servicios y en Ecuador, como un sustento para el reconocimiento de ingresos gravados y gastos deducibles en el giro de cada negocio, así como crédito tributario. De allí que resulta importante conocer su definición y el contexto en el que se genera una factura.

La palabra factura se deriva del latín *factūra* y se refiere de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española (DRAE) a la “Relación de los objetos o artículos comprendidos en una venta, remesa u otra operación de comercio”⁷; la “Cuenta detallada de cada una de las operaciones, con expresión de número, peso o medida, calidad y valor o precio”⁸. Así como a la “cuenta en que se detallan con su precio los artículos vendidos o los servicios realizados y que se entrega al cliente para exigir su pago”⁹.

También;

Suele definirse la factura como el documento o recibo entregado por el vendedor al comprador como prueba de que éste ha adquirido una mercancía determinada o recibido un servicio a un precio dado, y que representa, por lo tanto, un derecho de cobro a favor del vendedor (...) se especifican los datos personales de ambos, las características de los productos, así como la fecha y el precio de compra.¹⁰

En Ecuador como en otros países, la emisión de una factura en las transacciones de comercio es obligatoria, determina el compromiso del vendedor a la entrega de los bienes o servicios pactados al comprador; así como el derecho de percibir el pago por los mismos por parte de éste último. De acuerdo al Código de Comercio “el comprador tiene derecho a exigir del vendedor que le entregue una factura de las mercaderías

⁷ ADARVE CORPACIÓN JURÍLICA, *LA GESTIÓN DE IMPAGADOS*, (Madrid: FUNDACIÓN CONFEMETAL, 2013), 124.

⁸Lorenzo, Morillas Cueva, José, Suárez López, *DERECHO Y CONSUMO*, (Madrid: DYKINSON S.I., 2013), 223

⁹Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=factura> (Consultado 2015)

¹⁰Arthur Andersen, *Diccionario Espasa Economía y Negocios*, (Madrid: Arthur Andersen & Company, 1997), 2.

vendidas, y que ponga al pie de ella el recibo del precio total o de la parte que se le hubiere entregado.”¹¹

1.3. Definición de factura electrónica

Una factura electrónica al igual que la factura tradicional en papel, describe los bienes y servicios que se transfieren, su costo, los impuestos que los gravan y tiene la misma validez tributaria y comercial, así como iguales requisitos legales para su emisión. Es por tanto una versión digital que puede almacenarse, tramitarse y transmitirse por medios electrónicos previamente autenticada con una firma electrónica que le otorga su identidad, integridad y validez legal.

La factura electrónica generalmente se genera en dos etapas: cuando se emite la factura y luego cuando se firma con un certificado digital o electrónico propiedad del emisor que cifra el contenido de factura. En la legislación ecuatoriana actualmente conviven el esquema de emisión “On-line” y el “Off- line”, donde la Administración Tributaria responde con un número de autorización a la factura electrónica emitida por el contribuyente hacia su servicio web en el primer esquema, o responde con un cambio de estatus y el número de autorización lo genera el propio emisor, en el segundo. Por lo tanto, además de las dos etapas de emisión y firma antes mencionadas, en el Ecuador existe una tercera etapa que consiste en la autorización o confirmación del número de autorización enviado en la factura previa su validación, para confirmar su validez. Con ésta confirmación se garantiza que los documentos electrónicos recibidos sean en integridad los que consten en la base de datos de la Administración Tributaria, sin alteraciones y con la autenticidad que otorga la firma digital validada de igual manera por la Administración.

Una vez emitida, firmada y autorizada la factura electrónica se envía al receptor mediante medios electrónicos.

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 Electronic Data Interchange (EDI) y ESTÁNDAR GENERALISED MARK-UP LANGUAGE (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 2003.¹²

¹¹ Ecuador, *Código de Comercio*, Título II, Sección, IV, Art. 201, (Quito: Ediciones Legales, 2015), 21.

¹²José, Garza, *Factura electrónica*, http://miguelgarzasalazar.blogspot.com/2012/02/factura-electronica_27.html (Consultado 2015)

“Hoy día la organización Global System one (GS1) (antes EAN/UCC) a nivel mundial ha organizado comités internacionales de usuarios de 108 países miembros, para conformar las guías de facturación electrónica estándar a nivel mundial.”¹³

La factura electrónica permite que se dejen atrás las facturas en papel y las reemplacen por la versión electrónica del documento tributario ya que como se indicó anteriormente tienen con exactitud la misma validez y funcionalidad tributaria que la factura tradicional en papel y además otorga la ventaja de que todo el ciclo de la facturación pueda ser administrado en forma electrónica, lo que puede dar paso a la automatización de procesos aparte del ahorro en papel y el beneficio ambiental que esto genera.

Finalmente para concluir se cita la definición contenida en el documento Los impactos en la implementación de la Facturación Electrónica en las empresas y consumidores publicado por el Observatorio de la Economía Latinoamericana, que conceptualiza a la factura electrónica como:

Un documento digital que cumple con los requisitos fiscales de los comprobantes tradicionales y garantiza, entre otras cosas, la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que genera una mayor seguridad jurídica, y disminuye los riesgos de fraude y de evasión fiscal ocasionada por la generación de comprobantes apócrifos que afectan a la economía formal.¹⁴

1.4. Naturaleza jurídica de la factura tradicional y la factura electrónica

La factura es, desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, un *documento*. En derecho y según apunta Devis Echandía, un documento es “*toda cosa que sea producto de un acto humano, perceptible con los sentidos de la vista y del tacto, que sirve de prueba histórica indirecta y representativa de un hecho cualquiera*”¹⁵. Durante mucho tiempo únicamente los documentos escritos tenían relevancia jurídica pero con la inclusión de la tecnología y sus avances en todos los ámbitos de negocios e interacciones, la desmaterialización de los documentos ahora es una realidad palpable y objeto de estudio. Por lo tanto, en general se puede “afirmar que los documentos son objetos creados o transformados por el hombre para representar, reproducir o dejar

¹³SAHE, ¿Sabías qué?, <http://www.facturacionsahe.com/SabiasQue.html> (Consultado 2015)

¹⁴Georgina, Castro y otros, *MÉXICO EN LA NUEVA TENDENCIA DE LA FACTURACIÓN*, (México: Universidad Tecnológica de Tecámac, 2014), 3.

¹⁵Devis Echandía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, Víctor P. de Zavalía Editor, (Buenos Aires: Chiado editorial, 1981), 486.

constancia histórica de uno o varios hechos, y que son capaces de ser apreciados por cualquiera de los sentidos.”¹⁶

Aunque en la mayoría de los casos la factura es un instrumento escrito, nada impide:

La existencia de facturas desmaterializadas, elaboradas en soportes informáticos o electrónicos que no requieren, en principio, del papel. En todo caso, es importante destacar que la factura, cualquiera sea su *forma* exterior, es un **documento**, o sea, un objeto creado por el hombre para representar, reproducir o dejar constancia histórica de un hecho que es jurídicamente relevante.¹⁷

La legislación ecuatoriana contiene una serie de disposiciones relacionadas con la emisión de comprobantes de venta de los cuales la factura es el principal tipo de documento utilizado por los contribuyentes para soportar sus operaciones.

La Ley de Régimen Tributario Interno establece la importancia de los comprobantes de venta en cuanto a la deducibilidad de los costos y gastos de los sujetos pasivos indicando en su artículo 10 lo que podrán deducir con el propósito de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta.¹⁸ Gastos que deben estar debidamente sustentados con los respectivos comprobantes de venta y cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, como lo establece también el artículo 10 del mencionado reglamento, he aquí la importancia que la legislación ecuatoriana le otorga a los documentos de sustento, que en éste caso podrían ser facturas o demás comprobantes de venta permitidos.

En cuanto a las personas naturales en el mismo artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno se determina que se podrán deducir:

Hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta, sus gastos personales sin impuestos de vivienda, educación, salud, vestimenta y alimentación, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente. Estos gastos personales de igual manera deben estar sustentados con los respectivos comprobantes de venta apegados a los requisitos establecidos.¹⁹

Se estipula además que:

¹⁶ Mónica, Vioria y Luis, Fraga, *LA FATURA ELECTRONICA*, (Caracas: Fraga, Sánchez & Asociados, 2015), 4.

¹⁷ *Ibíd.* 5.

¹⁸ Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno (2016)*, Título primero, Capítulo IV, Art. 10, (Quito: Dirección Nacional Jurídica, 2016), 14.

¹⁹ *Ibíd.* Capítulo IV, Art. 10, 20.

Los originales de los comprobantes podrán ser revisados por la Administración Tributaria, debiendo mantenerlos el contribuyente por el lapso de seis años contados desde la fecha en la que presentó su declaración de impuesto a la renta. Es decir, que no solamente es necesaria su emisión, sino también su archivo por parte de quienes los utilizan como sustento.²⁰

En lo que corresponde al Impuesto al Valor Agregado el Art. 64 del mencionado cuerpo legal determina que:

Los sujetos pasivos de este impuesto tienen la obligación de emitir y entregar al adquirente del bien o al beneficiario del servicio facturas, boletas o notas de venta, según el caso, por las operaciones que efectúe, en conformidad con el reglamento. Esta obligación regirá aun cuando la venta o prestación de servicios no se encuentren gravados o tengan tarifa cero²¹.

El no otorgamiento de facturas, boletas, notas o comprobantes de venta constituirá un caso especial de defraudación que será sancionado de conformidad con el Código Orgánico Integral Penal.

En lo que se refiere al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, también establece condiciones con las cuáles los gastos de los contribuyentes pueden ser considerados deducibles, siempre y cuando estén sustentados por comprobantes de venta válidos; estas disposiciones se encuentran en los artículos 26, 27, 35 y 36.

De manera específica, en el Ecuador se expide el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos complementarios, publicado por medio del Registro Oficial No 679 de octubre 8 del 2002 y reformado con el Registro Oficial N° 247 Año I Quito, viernes 30 de julio del 2010 vigente hasta la fecha, con el cual se regula la emisión de los documentos mencionados en los artículos del 1 al 4 y establece lo siguiente en el artículo 1 como principales documentos a emitirse como comprobantes de venta:

- a) Facturas;
- b) Notas de venta - Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE);
- c) Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios;
- d) Tiquetes emitidos por máquinas registradoras;
- e) Boletos o entradas a espectáculos públicos; y,
- f) Otros documentos autorizados en el presente reglamento.²²

²⁰Ibíd. Título primero, Capítulo IV, Art. 10, 20.

²¹Ibíd. Título segundo, Capítulo II. Art. 64, 70.

²²Ecuador. Reglamento de Comprobantes de Venta, Capítulo I, Art. 1, (Quito: Dirección Nacional Jurídica, 2010), 2.

“En su artículo 6 define que el período general de vigencia de los comprobantes de venta motivo de estudio, será de un año para los sujetos pasivos, cuando cumplan las condiciones mencionadas en el mencionado artículo.”²³

Por otra parte se establecen en el artículo 18 los requisitos en cuanto a la impresión de facturas, notas de venta, liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios, notas de crédito y notas de débito; así como, en el artículo 19 los requisitos en cuanto al llenado para facturas, entre otros requisitos para su validez.

Los sujetos pasivos que fueren autorizados a emitir e imprimir sus comprobantes de venta, documentos complementarios o comprobantes de retención, por medios electrónicos, deberán mantener obligatoriamente el archivo magnético de todos esos documentos en la forma que determine el Servicio de Rentas Internas. Dicha información estará disponible ante cualquier requerimiento de la Administración Tributaria.”²⁴

En los siguientes artículos del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios se establecen las formas de impresión de dichos documentos (Artículo 42), los requisitos para la emisión de comprobantes de venta por máquinas registradoras (Artículo 43), así como las obligaciones, prohibiciones, sanciones y demás disposiciones para los establecimientos gráficos autorizados para la emisión de comprobantes de venta, retención y otros documentos con validez tributaria, complementando todo lo concerniente a la documentación impresa, cómo bajas por caducidad y demás motivos, anulación y la generación de autorizaciones temporales en casos especiales (Artículos 48 al 50).

Por otra parte en lo referente a documentación electrónica, en la sexta de sus disposiciones Generales, éste reglamento deja sentado que:

El Servicio de Rentas Internas podrá autorizar la emisión de los documentos referidos en el presente reglamento mediante mensajes de datos (modalidad electrónica), en los términos y bajo las condiciones que establezca a través de la resolución general que se expida para el efecto y que guardará conformidad con las

²³ Haber presentado sus declaraciones tributarias y sus anexos cuando corresponda, y realizado el pago de las obligaciones declaradas, no tener pendiente de pago, deuda firme alguna, por tributos administrados por el SRI, multas e intereses provenientes de los mismos; y, que la información proporcionada por el sujeto pasivo en el Registro Único de Contribuyentes, en caso de comprobación realizada por la Administración Tributaria, sea correcta, conforme a lo establecido en la Ley de Registro Único de Contribuyentes.

²⁴ Ecuador. Reglamento de Comprobantes de Venta, Capítulo IV, Art. 41, (Quito: Dirección Nacional Jurídica, 2010), 27.

disposiciones pertinentes de la Ley de Comercio Electrónico y su reglamento. Los documentos emitidos electrónicamente deberán contener y cumplir, en esa modalidad, con todos los requisitos que se establecen en este reglamento para aquellos documentos que se emitan de forma física, en lo que corresponda, constará con la firma electrónica de quien los emita y tendrán su mismo valor y efectos jurídicos²⁵.

1.5. Diferencias sustanciales de la factura tradicional y la factura electrónica

Para la emisión de comprobantes de venta impresos al igual que los electrónicos se deben acatar las disposiciones del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, pero su presentación es física siguiendo el formato establecido por el SRI en su emisión pre-impresa y auto impresa, siendo para ésta última necesario, que el sistema ERP (siglas en inglés de Enterprise Resource Planning – Planificación de Recursos Empresariales) cumpla con las disposiciones de la ficha técnica de auto impresores en cuanto a controles de auditoría de secuencias, reportes, auditoría de usuarios, formatos y trámites necesarios para el manejo adecuado del auto impresor por el sujeto pasivo.

Para una mayor comprensión es necesario conocer que las siglas (XML) se deriva de las palabras en inglés -EXtensible Markup Language- que significa: lenguaje de marcas extensible; y constituye un estándar para el intercambio de información estructurada entre diferentes plataformas.

Por otra parte los mensajes de datos son toda información creada, generada, procesada, enviada, recibida, comunicada o archivada por medios electrónicos, que puede ser intercambiada por cualquier medio.

Dentro de la modalidad electrónica la Administración Tributaria, permite la representación gráfica del formato Estándar Generalised Mark-up Language (XML) para su mejor visualización y confirmación de las compras y ventas, denominado Representación impresa del documento electrónico (RIDE) el cual como se mencionó anteriormente tiene igual validez tributaria que el Estándar Generalised Mark-up Language (XML). Esta representación gráfica, al contar con un espacio de uso a discreción del contribuyente (una vez que cumpla con lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios y los formatos publicados por la Administración Tributaria), puede ser utilizado con fines promocionales y de comunicación importante para sus relaciones comerciales de cada

²⁵ Ibíd. Disposiciones Generales. Sexta.

sujeto pasivo; mismo que puede ser enviado por medios electrónicos (correo electrónico o portal web), o también puede ser impreso y entregado al adquirente.

En conclusión ambos comprobantes (físicos y electrónicos) tienen igual validez tributaria, pero cada uno debe cumplir con los requisitos correspondientes para cada tipo de emisión, siendo en los físicos los requisitos de impresión y llenado que establece el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, y en los electrónicos, además de éstos mismos requisitos, deben cumplir con la ficha técnica publicada para su autorización, así como contar con el certificado de firma digital legalizado y vigente.

1.6. La firma electrónica y su escenario de aplicación

Para entender un poco más la funcionalidad de las facturas electrónicas y sus implicaciones en la aplicabilidad de las mismas en las operaciones tanto de las empresas como de las entidades públicas involucradas, es necesario conocer los conceptos relacionados con su proceso de emisión.

Documento electrónico.- Aquel contenido y almacenado en soportes o equipos informáticos.²⁶

Firma.- Trazado gráfico, conteniendo habitualmente el nombre, apellido y rúbrica de una persona, con el cual se suscriben documentos para darles autoría y obligarse con lo que en ellos se dice.²⁷

“La firma es definida en la doctrina como el signo personal distintivo que permite informar acerca de la identidad del autor de un documento y manifestar su aprobación del contenido del acto.”²⁸

La Real Academia de la Lengua Española define a la firma como “nombre y apellido o título de una persona, que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad, para expresar que se aprueba su contenido o para obligarse a los que en él se dice”.²⁹

Es necesario identificar la diferencia entre firma electrónica y digital ya que normalmente se las entiende como sinónimos pero no exactamente se definen como lo mismo.

²⁶ Rafael Mateu de Ros y Juan Manuel Cendoya, *Derecho de Internet*, (Navarra: Aranzadi, 2000), 393.

²⁷ Daniel Altmark, *Informática y Derecho*, (Buenos Aires: La ley S.A.E., 2001), 117.

²⁸ Hernán, Torres, *El sistema de seguridad en el comercio electrónico*, (Lima: Universidad Católica del Perú, 2005), 75.

²⁹ Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, <http://dle.rae.es/srv/> (Consultado 2016)

Firma electrónica.- “Cualquier método o símbolo basado en medios electrónicos utilizado o adoptado por una parte con la intención actual de vincularse o autenticar un documento, cumpliendo todas o algunas de las funciones de la firma manuscrita.”³⁰

Por otra parte la **firma digital** es una clase de firma electrónica que utiliza una tecnología definida como criptografía asimétrica, pero que de acuerdo a los avances en la tecnología se puede utilizar una forma diferente de firmar los documentos, siendo la criptografía la más utilizada por su nivel de seguridad.

Criptografía.- Es la ciencia que estudia la ocultación, disimulación o cifrado de la información, así como el diseño de sistemas que realicen dichas funciones. Se trata de un sistema de codificación de textos con claves confidenciales y procesos matemáticos complejos (algoritmos) que hacen que resulte incomprensible el mensaje para un tercero que desconozca la clave decodificadora; con ello, se logra hacer verdaderamente incomprensible un mensaje.

El sistema puede ser utilizado de dos maneras: con clave secreta, llamada criptografía simétrica, o con clave pública, llamada criptografía asimétrica.³¹

Sistema de clave pública o criptografía asimétrica.- En este sistema existen dos claves: una para cifrar un mensaje (la clave privada) y otra para descifrarlo (la clave pública). La propiedad fundamental de las claves radica en que una descifra lo que la otra ha cifrado, es imposible descifrar el mensaje cifrado por una clave, sin su correspondiente par.³²

Es el sistema utilizado en la firma digital y por tanto, la tecnología aplicada para la firma electrónica.

Certificado digital.- Es el documento que da fe de la identidad del titular de una firma digital y de sus claves, tanto la pública como la privada. La función principal del certificado es asociar la identidad de una persona determinada a una clave pública

³⁰ Apolonia Martínez, *Ley de Firma Electrónica*, (Madrid: Gráficas Rogar. 2001), 38.

³¹ Ramiro Cepeda, *Libro Homenaje al doctor Héctor Romero Parducci*, (Guayaquil: Edino, 2003), 107.

³² José, Briceño y otros, *El Derecho frente a la ciencia y la tecnología*, (Lima: Pontificia Universidad Católica de Perú), 765.

concreta e indirectamente a una clave privada, el certificado complementa y verifica la autenticidad de la firma.³³

Todos estos lineamientos de manera general regulan el proceso de emisión de mensajes de datos y el uso de la firma electrónica como autenticación de la identidad y responsabilidad del emisor dentro de la legislación ecuatoriana.

1.7. Definición de evasión fiscal

Para conocer los efectos positivos que puede tener la facturación electrónica en el sistema tributario, es importante citar las definiciones de evasión, elusión y fraude fiscal y sus diferencias, con la finalidad de resaltar la importancia de la lucha en contra de estas prácticas que perjudican gravemente al Estado.

La Real Academia Española define al fraude en general como “Acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete”, o “Acto tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros”.³⁴

El profesor brasileño Sampairo Doria define la evasión fiscal como “cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria”.³⁵

Éste autor no menciona la intención de evadir, sino el hecho de evitar en todo o en parte el tributo que le correspondería sino hiciera uso de algún “cualquier” mecanismo, así como tampoco menciona la legalidad con la que se actúe.

Por otra parte para Jesús Espinoza, “se entiende que existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligada”.³⁶

Para el autor Espinoza es necesario que exista transgresión de la ley para que se pueda hablar de evasión fiscal, aunque tampoco se describe si la persona infringe la ley intencionalmente, por ignorancia o descuido.

Entre los autores ecuatorianos se encuentra una definición un poco más amplia y apegada a lo que analiza el presente estudio, se la considera como “toda eliminación o

³³ *Ibíd.* 766.

³⁴ Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, <http://dle.rae.es/> (Consultado 2016)

³⁵ Isabel, Jiménez, *Causas que provocan la evasión fiscal en las empresas mexicanas*, Revista del Centro de Investigación, Universidad La Salle, volumen 5, número 20, México Distrito Federal, enero-junio 2003.

³⁶ Sara, Barajas, Raymundo y otros, *Evasión Fiscal derivada de los distintos esquemas de Facturación*, (México: Centro de Estudios Económicos, 2011), 7.

disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país, por quienes están jurídicamente obligados a abonarlo, y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.”³⁷

En la legislación ecuatoriana se entiende como defraudación tributaria “la persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”.³⁸

La administración tributaria chilena la ha definido como “Toda acción u omisión voluntaria penada por la ley o toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionada con pena privativa o restrictiva de libertad y pena pecuniaria”.³⁹

Una vez repasadas estas definiciones del fraude y la evasión fiscal se profundiza sobre el mismo, tanto en sus antecedentes, consideraciones doctrinarias, la jurisprudencia que ha generado, sus posibles causas; así como sus consecuencias o medidas para prevenirlo o detenerlo.

1.8. Consideraciones doctrinarias acerca de la evasión y fraude fiscal

La evasión fiscal constituye un serio problema dentro de las finanzas públicas y ha llamado la atención de las autoridades de los diversos países, cada uno de ellos han adoptado diversas medidas para evitarla, así como los organismos internacionales han promovido reuniones con valiosos especialistas en la materia con la finalidad de encontrar soluciones a éste grave inconveniente para la recaudación y los propósitos de la misma. A pesar de todos los esfuerzos no se ha llegado a erradicarla y constituye un motivo de estudio constante para los gobiernos y administraciones tributarias.

En muchos de los países se ha buscado ser castigada con severidad debido a la importancia de que los ciudadanos paguen sus impuestos y no defrauden al Estado para que el mismo pueda satisfacer las tareas que le corresponden, recibiendo la contribución de cada miembro de la sociedad de acuerdo a su capacidad para las cargas públicas; y se considera un hecho reprochable tanto en el ámbito jurídico, social como ético el no cumplir con las obligaciones tributarias tanto formal como materialmente. Es así que Armando Giorgetti expresa al respecto:

³⁷Héctor Villegas, *Curso de finanzas*, (Buenos Aires: Astrea, 2002), 538.

³⁸Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, Capítulo quinto, Sección Quinta, Art. 298, (Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2014), 113.

³⁹ Servicios de Impuestos Internos (Sii), *Preguntas Frecuentes*, http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/inf_general/001_023_3371.htm, (consultado 2016)

Quienquiera trate de engañar al fisco y de sustraerse al deber incómodo pero inevitable de contribuir según sus propias condiciones a sobrellevar las cargas de los gastos públicos, aparte de caer bajo los rigores de la ley, debería ser condenado al ostracismo de la sociedad, la cual no puede tolerar que se la defraude en uno de los sectores donde más concretamente se afirman y se realizan las obligaciones de solidaridad que recaen sobre todos sus componentes⁴⁰.

Pese a que las consecuencias de la evasión fiscal han llegado a instancias penales en ciertos casos, las leyes y los instrumentos utilizados por las administraciones tributarias no han logrado desaparecerla y se ha llegado a concluir que es un tema arraigado en los valores de cada ciudadano que conscientemente reconoce la importancia del cumplimiento de sus obligaciones como un deber social, pero no se puede hacer de lado la clara molestia que provocan los impuestos desde los tiempos antiguos hasta la actualidad para concluir que es un tema que requiere un análisis de diversas disciplinas para poder llegar a un posible y más cercano diagnóstico de las causas para encontrar las soluciones. Sin embargo se debe mencionar las proposiciones encontradas en las teorías de la economía y las finanzas públicas, como las pronunciadas por Smith para encontrar una fórmula que contrarreste ésta dolencia de los Estados:

- 1.- en la aplicación de una distribución de la carga fiscal, equitativa y soportable, entre todos los ciudadanos que tengan una capacidad contributiva, mediante un adecuado sistema tributario, articulado de pocas y eficaces instituciones impositivas;
- 2.- en la eliminación de todas las situaciones de privilegio y de proteccionismo fiscal;
- 3.- en el uso cauto y escrupuloso de los dineros públicos en cualquier sector de los gastos públicos⁴¹.

La doctrina también se ha manifestado acerca del tema con lo que se conoce como los *ilícitos tributarios* dentro de los cuales se conceptualiza a la evasión tributaria y luego se la diferencia entre los demás ilícitos mencionados. En ésta parte es importante comprender que un ilícito tributario ocurre cuando los obligados no cumplen con sus obligaciones tributarias definidas en la legislación fiscal, de acuerdo a lo definido por Gabriela Ríos consiste en la “vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos

⁴⁰ Armando, Giorgetti, *Prefacio de La Evasión tributaria*, trad. Antonio, Scarano (Buenos Aires: UTET, Torino, 1963), 35.

⁴¹ Mariano H. Borinsky, *Fraude Fiscal*, (Buenos Aires: Ediciones Didot, 2013), p.107.

ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”⁴². Éstos obligados pueden ser tanto los sujetos pasivos de los impuestos, como terceros y las obligaciones tienen que ver tanto con los deberes formales (presentación de anexos, registros en la Administración Tributaria, presentación de declaraciones, llevar contabilidad, entre otros); como los deberes materiales que consiste en el pago debido de los tributos.

Los ilícitos tributarios pueden ser sancionados de acuerdo a cada legislación y consideración particular, catalogándolos como una contravención, infracción o delito, llegando incluso a ser privado de la libertad a quien se considere responsable de tal violación a la ley tributaria y con las respectivas pruebas, siendo éste el de mayor gravedad.

Se identifica entre los tales ilícitos los siguientes:

- Evasión fiscal;
- Fraude o defraudación fiscal; y
- Elusión fiscal.

Cada uno de ellos debe ser entendido en su naturaleza particular, para lo cual se dará una breve explicación de cada uno:

Evasión fiscal: Se define como “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”⁴³

Fraude fiscal: Conceptualmente consiste en lo mencionado para la evasión fiscal con la concurrencia del dolo o intencionalidad del no pago parcial o total del impuesto, por lo tanto el fraude fiscal es un tipo de evasión fiscal, sólo que en la evasión no necesariamente debe existir la intención del daño patrimonial sino simplemente puede ser causada por negligencia.

De acuerdo al Doctor Bruno Ariel Rezzoagli existirían cuatro elementos constitutivos del fraude fiscal:

- a) Engaño o aprovechamiento de errores;
- b) Omisión de pagar un tributo de manera total o parcial;
- c) Consecución de un beneficio indebido;

⁴²Gabriela, Ríos, *Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 114, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm>, (Consultado 2016)

⁴³ Carlos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, *Asociación ilícita en materia tributaria: Ilícitos Fiscales: El fenómeno de la evasión fiscal*, (Buenos Aires: Rubinzal–Culzoni Editores, 2004) p.17.

d) Nexos de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido.⁴⁴

Elusión fiscal: Por otra parte la elusión fiscal a diferencia de la evasión y el fraude fiscal no supone la violación de la ley sino más bien utiliza los vacíos de la misma o medios jurídicos lícitos para reducir o eliminar la carga fiscal. Sin embargo, existen estudios que la consideran dentro de los ilícitos tributarios ya que se busca utilizar las normas que conlleven a la disminución o eliminación de la obligación material sin atender muchas veces a la realidad económica de manera que no encaje en el hecho generador del tributo.

La globalización como se explicará más adelante, además de ayudar al crecimiento del comercio internacional, su liberación y expansión, también ha sido clave para proporcionar la coyuntura necesaria para el fraude y la evasión fiscal, aprovechando tanto las diferencias entre las distintas legislaciones de los países como las habilidades de sus Administraciones Tributarias para cumplir con sus facultades, todo esto acompañado a las diferentes modalidades de sujeción impositiva asignada a sus sujetos pasivos, el criterio de confidencialidad que le otorgan a las transacciones realizadas dentro de su territorio, además de las diferentes formas adoptadas por cada estado para evitar la doble imposición internacional, se presenta un escenario ideal para establecer mecanismos de fraude y evasión fiscal.

Además de lo mencionado no existe uniformidad en el concepto de fraude fiscal, como se indicó anteriormente se diferenciaban distintos ilícitos tributarios pero también existe una distinción dentro de la doctrina, entre el fraude fiscal, el fraude a la ley tributaria y la economía de opción de acuerdo al profesor C. Palao Taboada que expresa lo siguiente:

a) **Fraude Tributario:** infracción tributaria de defraudación/vulneración directa de la norma tributaria) el hecho imponible se ha producido y, por tanto, ha surgido la correspondiente deuda tributaria a cargo del contribuyente; lo que acontece es que éste intenta ocultar a la Administración la existencia o la exacta cuantía de la obligación tributaria.

b) **Fraude de la Ley Tributaria:** el contribuyente lleva a cabo un negocio u operación artificiosa que no se corresponde con la realidad económica subyacente, que ha sido utilizado con la única finalidad de eludir la norma tributaria; se produce un abuso de formas jurídicas o una discrepancia entre la sustancia y la forma del negocio jurídico.

⁴⁴ Bruno, Rezzoagli, *Ilícitos Tributarios: Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*, (México: Sistema de Universidad Abierta, Facultad de Derecho, 2009), 3. <http://www.derecho.duad.unam.mx>

c) **Economía de Opción:** el contribuyente adopta la forma comercial más conveniente a los efectos de minimizar su carga fiscal sin que se vulnere ni la letra ni el espíritu de la legislación tributaria aplicable.⁴⁵

Comparando éstos tres conceptos con los anteriores se puede concluir que el fraude tributario para el Profesor Palao es lo que se conoce como evasión fiscal, el fraude de la ley Tributaria se entiende como fraude fiscal y aparece un nuevo concepto aparte de la elusión fiscal y se trata de la economía de opción, que es importante distinguir en el presente estudio, ya que se trata de lo que se conoce como planificación tributaria, sin valerse de ningún artificio ni infracción de la ley se trata de disminuir la carga fiscal utilizando los beneficios presentes en la legislación tributaria y operando dentro de las actividades u cumpliendo ciertos requisitos para hacerse receptor de los incentivos tributarios que establece la ley para fortalecer algún sector de la economía o proteger ciertos agentes como el medio ambiente.

Sin embargo, aunque existen similitudes entre los diferentes conceptos que se relacionan con la evasión y el fraude fiscal, es cierto que sin un consenso en la definición no se pueden concretar medidas de colaboración entre los diferentes países contra éste fenómeno, sin embargo se ha avanzado en ésta lucha y se han establecido medidas unilaterales y en conjunto con los países miembros de las diferentes organizaciones internacionales.

Además de la dificultad presentada al momento de definir al fraude también se presenta el problema de medirlo, se ha tratado por diferentes medios cuantificar cuánto se ha dejado de recibir por el denominado sector *informal* o *sumergido*. Para lo cual se han aplicado diferentes metodologías sin ser exactas:

a) Los métodos “directos”, basados en técnicas estadísticas tales como encuestas, muestreos aleatorios, o extrapolaciones de los datos de la propia inspección, si bien ofrecen una información más o menos precisa sobre la estructura y composición de los recursos humanos empleados en las actividades fiscalmente opacas, no permiten detallar el auténtico tamaño de la economía sumergida, ni su evolución a lo largo de los períodos temporales.

b) Los métodos “indirectos”, que recurren al uso de indicadores específicos, tampoco pueden ser considerados como absolutamente fiables.⁴⁶

Continuando con el análisis de los efectos de la defraudación también resulta difícil determinar en qué medida se ha perjudicado al estado, las arcas públicas, al crecimiento económico, en la calidad de los servicios públicos o accesibilidad, así como

⁴⁵César García Novoa, Antonio López Díaz, *Temas de Derecho Penal Tributario*, (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000), p. 195.

⁴⁶Ibíd., 272.

quienes resultaron afectados concluyendo que el resultado del fraude y la evasión fiscal es difícil de medir sin embargo las consecuencias son palpables en la economía. A la evasión y fraude fiscal se los consideran delitos de infracción del deber o también delitos de desobediencia al existir una obligación o una cuantía que se ha negado al fisco.

1.9. Jurisprudencia generada en base a prácticas de defraudación fiscal

Existe mucha jurisprudencia en cuanto a las diferentes prácticas de defraudación fiscal, pronunciamientos dentro de los países así como de organismos internacionales de ámbito tributario o de mercado, pero se revisará lo que tiene que ver con el fraude fiscal internacional de manera general.

Para iniciar es importante conocer lo que el Consejo de las Comunidades Europeas pronunció en su Resolución del 10 de febrero de 1975, acerca de las razones por las cuales es necesario combatir el fraude y la evasión fiscal internacional:

1.- Por las importantes pérdidas presupuestarias que para la Hacienda Pública de los Estados se derivan de las operaciones de fraude y evasión fiscal internacional;

2.- Debido a las relevantes infracciones del principio de justicia fiscal que ocasionan estas operaciones, de dejarse impunes. No se olvide que, de acuerdo con lo declarado por el Tribunal Constitucional español, -la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (...), una exigencia inherente a un sistema tributario justo-. Ciertamente, la equidad del sistema fiscal puede verse seriamente comprometida desde el momento en que existen sectores de contribuyentes que cuentan con medios de escapar al cumplimiento de las obligaciones tributaria, mientras que otros no pueden hacerlo o, pudiendo, son contribuyentes honestos.

3.- Atendiendo a que estos fenómenos (fraude y evasión) originan importantes distorsiones económicas en los movimientos internacionales de capital, flujos de inversión financiera y empresarial, así como en las condiciones de competencia entre las empresas. Desde hace algún tiempo se viene insistiendo en la necesidad de garantizar un cierto grado de *neutralidad fiscal*, esto es, tratar de impedir que la fiscalidad distorsione las decisiones de inversión que, se entiende, deben tomarse, primordialmente, sobre la base de motivaciones económicas (localización estratégica, mercado, costes laborales, comunicaciones e infraestructuras, etc.).⁴⁷

Éstas prácticas provocan un efecto negativo sobre el presupuesto de los estados además de la competitividad de las empresas, además se suma el resultado que tiene en la configuración del sistema de tributos necesarios para reducir la brecha entre lo debido y realmente recaudado, generando una presión fiscal muy fuerte y muchas veces asfixiante a los contribuyentes que no evaden llevándolos a buscar formas de hacerlo para liberar en poco la carga fiscal, formándose una espiral de evasión y en el caso de

⁴⁷Ibíd., 204, 205.

quienes no buscan hacerlo, simplemente pierden su capacidad de afrontar su economía ahogada de impuestos y cierran sus puertas, causando un perjuicio social más claro.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea por su parte se ha pronunciado en lo que respecta al abuso en la normativa tributaria. En el caso *Weald Leasing Ltd* ha definido que una práctica abusiva se produce cuando se busque por un lado “la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por la normativa”⁴⁸, y por otro, “su finalidad esencial consista en obtener una ventaja fiscal, ya que la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales”⁴⁹. Es decir, que la práctica sea contraria a lo que busca en su esencia la norma a pesar de que sea cumplida y que además no pueda ser justificada dentro del negocio con motivos económicos válidos sino que consiste meramente en un instrumento que busque una ventaja impositiva por medio de fórmulas artificiosas.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea también ha buscado proteger los derechos comunitarios estableciendo límites a la legislación nacional en materia de abuso o evasión para que éstos no sean reducidos o menoscabados, de tal manera que se ha pronunciado de la siguiente manera:

- 1.- No puede considerarse abusivo o fraudulento un comportamiento por el mero hecho de que los contribuyentes nacionales operen con sociedades residentes en otros Estados en los que la fiscalidad es más ventajosa (v. gr. *Eurowings*, Asunto C-294/97), tampoco porque trasladen su residencia a Estados con una presión fiscal menor (*Lasteyrie*, Asunt C-9/02);
- 2.- Las cláusulas antiabuso o elusión no pueden aplicarse con carácter general, de manera que creen restricciones para comportamientos en los que no existe abuso o fraude (vid., por ejemplo, las STJCE Comisión/Bélgica, Asunto C-478/98; X e Y II, Asunto C-436/00; *Lankhorst*, Asunto C-324/00);
- 3.- Las cláusulas antiabuso pueden atacar los comportamientos artificiales o artificiosos cuya finalidad sea eludir las obligaciones tributarias nacionales (vid., por ejemplo, las STJCE ICI, Asunto C-264/96), y
- 4.- Las cláusulas antiabuso están sometidas a las estrictas exigencias del principio de proporcionalidad (aplicable siempre a las exigencias imperativas de interés general) (vid., por ejemplo, *Marks & Spencer*, Asunto C-446/03)⁵⁰.

⁴⁸Cristina, García y Blanco, Herrera, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (2º edi.) “Las Medidas de Lucha contra el Fraude Fiscal” (2º parte)*, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2013), 13.

⁴⁹*Ibíd.* 13.

⁵⁰Adolfo, Jiménez, *Globalización y Derecho Tributario: El Impacto del Derecho Comunitario sobre las Cláusulas Antielusión / Abuso del Derecho Interno*, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001), 10

Por medio de estos límites el mencionado Tribunal persigue la utilización de vastos requisitos para que se establezcan excepciones a las libertades comunitarias ya que su papel es precisamente velar por la unidad del Derecho Comunitario sin renunciar al criterio de distribución del poder fiscal entre los Estados miembros y la normativa nacional antiabuso respetando el principio de proporcionalidad.

1.10. Breve enfoque en las causas de la evasión y fraude fiscal

Antes de conocer las principales prácticas realizadas internacionalmente para llevar a cabo la evasión y defraudación fiscal es importante detallar las principales causas analizadas por los estudiosos en la materia, es decir lo que impulsa a los ciudadanos a no cumplir con sus obligaciones tributarias.

De acuerdo a lo citado por Cyrlen Alberto Zabala en su escrito sobre *La Evasión Fiscal* existen 8 grandes razones para la evasión fiscal:

- a) Poca claridad de la legislación tributaria.
- b) Complejos mecanismos de liquidación.
- c) Excesivo número de impuestos.
- d) Administración ineficiente.
- e) Condonaciones y prórrogas.
- f) Imagen del gobierno.
- g) Razones económicas.
- h) Presión tributaria⁵¹.

A continuación se dará una breve explicación de cada una:

Poca claridad de la legislación tributaria: En muchas ocasiones para el cumplimiento de las obligaciones tributarias se requiere de claridad en las normas fiscales para su debida aplicación, lo que resulta complicado al tratarse de temas técnicos que necesitan conocimientos que la mayoría de los contribuyentes no poseen por lo que constituye una de las principales causas de la evasión.

Complejos mecanismos de liquidación: Resulta muy difícil que un contribuyente medio conozca cómo llenar los complejos formularios para la liquidación del Impuesto a la Renta por ejemplo, que contienen fórmulas elaboradas para llegar a la base imponible del impuesto. Ésta causa se vincula a la anterior, puesto que se necesitan conocimientos adicionales para poder cumplir con la obligación material de los tributos. En el caso de los impuestos seccionales es la misma situación, considerando que cada

⁵¹Cyrlen, Zabala, *La Evasión Fiscal*, en Susana Camila Navarrine, *Doctrinas Esenciales: Derecho Tributario 1936-2010*, (Buenos Aires: La Ley, 2010), 954.

gobierno seccional tiene sus propias ordenanzas que especifican el cálculo de sus impuestos.

Excesivo número de impuestos: Resulta también complicado al momento de emprender una actividad económica, conocer inicialmente todos los impuestos que tiene la obligación de declarar y pagar así como los plazos, principalmente cuando la potestad tributaria está repartida en los diversos gobiernos seccionales aparte del gobierno central. Al momento de la apertura el Registro Tributario en algunos países se indican las obligaciones tributarias ante la Administración Tributaria principal pero existen los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales y Provinciales o Federales, de acuerdo a la organización política de los estados, a los que también deben presentar y pagar sus tributos y la complejidad aumenta si el contribuyente tiene sucursales en diferentes localidades dentro del país.

Administración ineficiente: La falta de eficiencia o preparación de las administraciones tributarias deja una puerta abierta para la evasión ya que no posee los mecanismos apropiados para el control y una aplicación equitativa de las normas fiscales.

Condonaciones o prórrogas: Una práctica frecuente de condonación de deudas o prórrogas injustificadas pueden ocasionar en quienes cumplen puntualmente con sus obligaciones, un sentimiento de injusticia que puede provocar el cambio de su conducta conociendo que es posible en el futuro el perdón de sus deudas, o la frustración de tener un trato desigual frente a quienes no cumplen y se les perdona en ocasiones las deudas en otras los intereses que éstas generaron en el tiempo, o al otorgarles mayores plazos que favorezcan al flujo de sus recursos financieros de los incumplidos.

Imagen del gobierno: Una percepción de un gobierno que despilfarra los recursos públicos, de una administración tributaria ineficiente, incluso de apropiación del dinero público mediante actos de corrupción, trae una normal insatisfacción de los ciudadanos frente a ese gobierno que provoca la evasión al no estar de acuerdo en la forma en que se manejan los recursos provenientes de sus contribuciones por lo tanto se resisten a tributar.

Razones económicas: El gravar específicamente a ciertos sectores de la economía que resta su competitividad dentro del comercio nacional e internacional y

repercute directamente en sus resultados, irremediablemente provoca en ese sector una resistencia a los impuestos inducidos y como consecuencia la evasión.

Presión tributaria: Las naciones cada vez requieren mayores recursos y cuando optan por incrementar la carga tributaria sobre su población trae como resultado una mayor evasión, agravando el tema cuando dicha población resiente un beneficio deficiente en comparación a lo que se les exige. Al recibir una satisfacción de las necesidades mediante los servicios públicos no proporcional a lo que contribuye, se rehusará a seguir aportando, presentándose un círculo vicioso que consiste en una mayor necesidad de recursos para el gobierno tendiente a la satisfacción de los servicios públicos para lo cual incrementa los impuestos, una mayor presión en la población sobre la que recaen dichos impuestos y se produce una mayor evasión.

1.11. Principales prácticas acogidas para la evasión y fraude fiscal internacional

Revisadas brevemente cada una de las causas comunes para la evasión fiscal detalladas anteriormente, de acuerdo diferentes estudios realizados por organismos internacionales como el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe así como diferentes profesionales técnicos en la materia, se detallan las prácticas más utilizadas para evadir los tributos en el ámbito internacional:

1.11.1. Utilización de paraísos fiscales o regímenes preferenciales;

Es una práctica común en la actualidad, como consecuencia de la globalización y la integración de los mercados, constituir empresas en paraísos fiscales o en territorios donde se den preferencias en el ámbito impositivo a ciertas inversiones, donde resulta beneficioso el no pagar impuestos en dichas actividades o pagar una tasa mucho más baja en comparación con su país de residencia, sin embargo, ésta práctica es nociva para las arcas fiscales donde se generan los ingresos, ya que pagan poco o nada en el mismo en esa salida de capitales o inversiones.

De acuerdo a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se considera paraíso fiscal cuando cumple principalmente el primero de los criterios inmediatamente detallados y además cualquiera de los otros tres:

1. Imposición nula o baja.
2. Existencia de normas legales o prácticas administrativas que limitan el intercambio de información con otros países. El intercambio de información limitado a determinadas cuestiones criminales (drogas, etc.) no obsta para dicha consideración.

3. Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
4. Ausencia de requerimiento de que se ejerza una actividad económica real que sea importante o sustancial para el país o territorio. Para distinguir cuándo se exige que haya actividad “onshore”, se comprobará si el país/ jurisdicción diseña el régimen fiscal de manera que excluye de sus ventajas a los residentes o si limita su aplicabilidad a operaciones con no residentes, es decir, si lo que está diseñando es, en realidad, un régimen “offshore”. Por tanto, lo que se analiza es la estanqueidad (“ring fencing”) del régimen fiscal.⁵²

En el mismo informe se detallan los criterios para considerar un régimen fiscal preferencial, que son básicamente los citados en el listado anterior sin mencionar la necesidad de comprobar la existencia de una actividad económica real pero sí se indica la limitación del régimen preferencial a los residentes del mismo país dando el trato preferencial a los no residentes.

Existen varios casos a nivel mundial acerca del empleo de éstos denominados paraísos fiscales, que una vez descubiertos han provocado grandes multas y hasta sentencias de prisión por éste tipo de defraudación fiscal como el reciente Caso Messi por la ocultación en paraísos fiscales de las ganancias por derechos de imagen en la que dejó de pagar a la Administración Tributaria de España 4,1 millones en los ejercicios fiscales 2007, 2008 y 2009.⁵³

1.11.2. *Earnings stripings*: Pagos a empresas del mismo grupo empresarial por valores superiores al mercado;

Por medio del control de precios de transferencia se ha tratado de limitar éstas prácticas para guardar el principio de plena competencia, así como el establecimiento mediante ley, de montos máximos para pagos entre compañías relacionadas referentes a derechos de autor, patentes, intereses de préstamos, servicios técnicos y administrativos que son los principales conceptos en que se utiliza éste mecanismo, mediante el cual se realizan desembolsos por valores que exceden a los de mercado reduciendo la base imponible y como consecuencia el impuesto a la renta además de la participación a los trabajadores sobre la utilidad del ejercicio fiscal y restando competitividad a los contribuyentes que no tienen la capacidad de trasladar beneficios y por lo tanto pagan mayores impuestos que encarecen su actividad económica.

⁵²Ascensión, Maldonado, *Nueva Posición De La OCDE En Materia De Paraísos Fiscales*; DOC. N.o 1/02, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001), 5

⁵³ https://elpais.com/deportes/2017/05/24/actualidad/1495623767_529582.html

1.11.3. Subcapitalización: Capitalización de filiales por endeudamiento con empresas del mismo grupo empresarial;

Consiste en que una empresa normalmente ubicada en un país con mayor imposición, crea una empresa en un paraíso fiscal o régimen de menor imposición reduciendo así su capital y luego solicita un préstamo a la empresa creada en el paraíso fiscal, de tal forma que la inversionista debe pagar a la nueva empresa, intereses por su propio dinero invertido, incrementando sus gastos en el país de mayor imposición y también incrementando los ingresos en el país de menor o nula tasa impositiva.

Al igual que la práctica anterior, los países han introducido en sus legislaciones, límites para la deducción de gastos por préstamos entre empresas relacionadas no residentes, ya que finalmente el dinero de la empresa residente sale a un paraíso fiscal y retorna a manera de préstamo a la misma empresa, lo que carece de esencia económica o realidad y evidencia la intención de evadir los tributos correspondientes en su país.

1.11.4. *Back to back*: Compra y venta de productos en el exterior sin reflejarse en el país que efectúa la transacción;

Por medio del Back to Back se busca comprar productos en un país y luego venderlo en otro sin que ingrese al país que realiza la venta y como consecuencia no se generan los pagos de tributos por nacionalización de los productos y luego los pagos de impuestos por la exportación de los mismos.

En el país que genera la transacción no se refleja por lo tanto la compra ni la venta ni se generan los impuestos, esto se facilita con el desarrollo de la tecnología y la globalización de los mercados pero perjudica al estado de origen.

1.11.5. *Treaty shopping*: Estructuras artificiosas para el uso de los convenios para evitar la doble imposición internacional

El Treaty shopping consiste en la creación de una compañía en un país que ha celebrado un Convenio con el estado de la fuente con la finalidad de reducir o disminuir la tributación; es decir, se buscan mecanismos por medio de la utilización de los Convenios para evitar la doble imposición para disminuir la carga tributaria sin que exista otra razón relacionada al giro del negocio o estrategias comerciales sino meramente tributaria, ya que con la internacionalización de las economías las corporaciones y sociedades buscan ser competitivos ante un mercado globalizado reduciendo sus erogaciones. Ésta práctica llega a ser un instrumento también de

personas físicas amparadas en el ámbito de aplicación de los convenios y los artículos incluidos en cada uno que corresponden a sus actividades.

El modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) establece la sujeción del impuesto al estado de residencia, así como el modelo de convenio de la Organización de Naciones Unidas al estado de la fuente, constituyendo una variedad de alternativas para la planificación tributaria internacional al momento de decidir el país idóneo para desarrollar sus actividades considerando las tasas y convenios con cada país; sin embargo, el presente estudio busca conocer las actividades comunes para evadir impuestos internacionalmente y una forma de contrarrestarlas, por lo tanto se debe considerar la intención de no pagar los impuestos (dolo) como motivación del uso indebido de los convenios, ya que formando estructuras artificiosas no se tributa en el estado de la fuente, se tributa a una tasa considerablemente más baja en el exterior (intermediario) y finalmente los fondos pueden ser enviados a un tercer país donde las rentas provenientes del exterior sean exentas derivando así en el treaty shopping.

Por otra parte, a nivel interno también se encuentran entre otras, ciertas prácticas comunes para evadir impuestos cuya revisión es importante para el objetivo del presente estudio tendiente a analizar cómo la facturación electrónica contribuiría a disminuir o erradicar tales prácticas:

1. Omisión o adulteración en la inscripción del registro tributario del contribuyente.
2. Pérdida de libros contables sin justificación probada;
3. Llevar doble contabilidad;
4. Omisión de ingresos;
5. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes;
6. Aumento de gastos e inventarios, creación de descuentos o deducciones ficticias.
7. Simulación de operaciones con empresas fantasmas o inexistentes con comprobantes de venta de la misma naturaleza.

Estas últimas prácticas no requieren mayor desarrollo ya que son explícitas en ellas mismas, lo que queda claro es que se trata de mecanismos que buscan la disminución de la base imponible por medio de inflar los gastos o de ocultar ingresos de

manera dolosa o de suprimir la obligación de revelarse como un sujeto pasivo de impuestos al no inscribirse en la base de contribuyentes de la Administración Tributaria o no describir sus actividades principales y secundarias por medio de las cuales obtiene rentas o adquiere activos gravados con tributos. Así también evitan el cumplir los deberes formales, cómo emitir comprobantes de venta por el traspaso de bienes o prestación de servicios de tal manera que se dejan de generar los impuestos indirectos por la transferencia de dichos bienes o servicios, así como los impuestos directos llámense Impuesto a la Renta o al Patrimonio siendo los comúnmente aplicados internacionalmente.

1.12. Alternativas para prevenir o detener la evasión y el fraude fiscal internacional.

Es necesario establecer alternativas para atenuar los efectos de la evasión y el fraude fiscal tendientes a implantar ciertas restricciones e incentivos para condicionar el comportamiento de los individuos considerando que no todos reaccionaran de igual manera ante una medida sin embargo puede mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Tomando de base todo lo anteriormente citado se pueden señalar algunas alternativas de actuación por parte del Estado y la Administración Tributaria internamente:

1.- Organización de la Inspección.- Diseño de incentivos que condicionan a los sujetos que realizan la actividad inspectora, como en lo concerniente al proyecto de las estrategias óptimas de la propia actividad inspectora.

A) Incentivos salariales y actividades inspectoras

B) Estrategias óptimas de inspección:

2.- Estructura de las sanciones.- Las sanciones derivadas de la defraudación tributaria constituyen el coste más visible del incumplimiento de las normas fiscales, de ahí que, en ocasiones se incurra en el error de relacionar su severidad con una mayor capacidad de disuasión del fraude.

3.- Progresividad de los tributos.- Una mayor progresividad fiscal genera una mayor predisposición al fraude, al ser mayor el beneficio del incumplimiento de los contribuyentes de mayor renta. La progresividad debe medirse en términos relativos y no absolutos; y no solamente comparables con sistemas fiscales próximos, sino dentro del propio sistema.

4.- Coste de cumplimiento y reformas tributarias.- Las normas fiscales deben gozar de una cierta estabilidad temporal: la durabilidad de las leyes desbarata los costes de su cumplimiento, y permite rentabilizar las inversiones que los ciudadanos hayan realizado con el fin de cumplir las obligaciones tributarias. Su

permanente modificación, por el contrario, no facilita la observancia, la hace más costosa y, en definitiva, estimula la ocultación y el fraude.⁵⁴

Con éstas consideraciones las administraciones tributarias buscan ser más eficientes en su tarea de descubrir acciones fraudulentas por parte de los contribuyentes, lo que se resume, por una parte, en un sistema de incentivos dentro del personal que realiza inspecciones con el fin de que realice un trabajo técnico a conciencia y produzca hallazgos que representen obligaciones pendientes de cobro para la misma, pero no hay que perder de vista que el afán de encontrar falencias en los contribuyentes pueden dejar de ser objetivos e incluso pasar por alto las explicaciones válidas de los contribuyentes, esto puede ocasionar una mala imagen de la administración, que es lo contrario al propósito buscado, pues lo que se pretende es presentar una administración ágil, eficiente y eficaz a la hora de inspeccionar al contribuyente, con lo cual éste último actuaría en lo posible apegado a las normas.

El establecer un sistema de sanciones claro permite que el contribuyente conozca el costo de una infracción, falta o fraude, que lo llevaría a actuar conscientemente de las consecuencias de cualquier acción que presente riesgo de sanción, y de igual forma el inspector conoce y puede aplicar la mayor sanción posible para dejar un precedente en el contribuyente para no cometer el mismo acto sancionado.

Tributos determinados de manera técnica, considerando el sistema tributario integral del país, por sector y actividad es clave para que el contribuyente no se sienta afectado en sus actividades en comparación con otras, percibiendo injusticia y una mayor presión fiscal que lo llevaría a buscar la manera de evadirla.

Finalmente, los cambios constantes en las normas fiscales producen costos excesivos a los contribuyentes, considerando que en la actualidad utilizan sistemas computarizados en la mayoría de sus operaciones y requieren cambiar el funcionamiento de los mismos ante cualquier reforma fiscal que lo requiera, adicionalmente de los honorarios en asesorías tributarias y técnicas de las diferentes áreas involucradas, lo que provoca que el contribuyente se resista a acatarlas o que simplemente no pueda asumir los costos que éstas representan, además de la dificultad de comprensión para su aplicación en temas que no son de manejo sencillo para el

⁵⁴César, García y Antonio, López Díaz, *Temas de Derecho Penal Tributario*, (Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000), 204, 284, 288.

sujeto pasivo, de allí que es imperativo una estabilidad razonable en las normas tributarias para poder ser efectivos en su cumplimiento.

Para confirmar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes las Administraciones Tributarias necesitan contar con la suficiente información, que resultaría obvio en una sociedad de la información como la que se vive en la actualidad, sin embargo se requiere información específica de las operaciones de los sujetos de impuestos así como de los responsables para llegar a determinar la correcta obtención de las bases imponibles y los respectivos impuestos.

Las Administraciones tributarias solicitan por lo tanto, vía requerimientos de información individualizados, reportes (como anexos transaccionales, anexos de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta efectuados a personal en relación de dependencia, anexos de precios de venta, transacciones con partes relacionadas, entre otros), cruces con terceros relacionados por sus operaciones comerciales, financieras o profesionales y demás modalidades que pueda implementar, siendo la principal herramienta la tecnología y el internet para abastecerse de información actualizada, de allí la importancia de contar con la información de las transacciones realizadas por el contribuyente vía emisión de comprobantes venta, documentos complementarios y comprobantes de retención por medios electrónicos donde la Administración obtiene dicha información en línea en el momento de realizada la operación.

Cabe recalcar que la información solicitada a los contribuyentes, responsables y terceros se enmarca en normas y resoluciones y son de carácter obligatorio, sometiendo a sanciones pecuniarias a quienes no cumplan lo requerido y en ocasiones dicho incumplimiento puede provocar la clausura de sus establecimientos, por lo tanto no es opcional para los ciudadanos el proporcionarla, además que debe ser correcta, real y completa, caso contrario representaría también una forma de defraudación.

Con el conocimiento adquirido en el presente capítulo en cuanto a lo que representa la factura en el sistema tributario, generalidades de la facturación electrónica y el conocimiento de lo que se define como evasión, elusión y fraude fiscal, sus posibles causas, consecuencias y un breve recuento de las principales prácticas acogidas de forma global para evadir la obligación tributaria, en el capítulo dos se busca conocer en el caso ecuatoriano, las medidas tomadas dentro de su legislación de los últimos diez años para atenuar el fraude y la evasión fiscal y cuál ha sido el comportamiento de la

recaudación en el mismo lapso de tiempo en base a datos reales proporcionados por la administración tributaria ecuatoriana, como consecuencia de las medidas tomadas, siendo una de ellas la implementación de la facturación electrónica.

Capítulo dos

2. El fraude y la evasión fiscal en el caso ecuatoriano

2.1. Recuento de las reformas a la normativa ecuatoriana frente a la evasión y el fraude fiscal

A lo largo de esta década el gobierno central ha implementado varias reformas a su normativa a fin de hacerle frente a la evasión y acortar la brecha entre los potenciales contribuyentes y los que realmente aportan a la economía de la nación.

Es así que se han introducido varias reformas fiscales con el fin de mejorar la administración de los impuestos existentes, incrementar la recaudación por medio de nuevos impuestos y la inclusión de normativas anti elusión y evasión fiscal, así como buscar la formalidad en las actividades económicas a fin de que también se involucren en el sistema tributario la mayor cantidad de ciudadanos emprendedores de menor escala.

Con el objetivo de dar cumplimiento a las metas del Plan Nacional para el Buen Vivir implementado por el gobierno actual y los principios adoptados por la constitución de la República en su artículo 300, en el cual se establece que el “régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”⁵⁵, a partir del año 2007 se empezó con la aprobación de la Ley para la Equidad Tributaria y algunas leyes reformativas a la Ley de Régimen Tributario Interno, también otras leyes relacionadas a combatir el fraude, la evasión y la elusión fiscal como el Código Orgánico Integral Penal en el cuál se incorpora la defraudación fiscal como un delito y establecen las rigurosas sanciones para cada práctica categorizada como tal.

A continuación se listan las principales leyes que han buscado frenar las prácticas evasivas y elusivas en el Ecuador desde el año 2007 hasta el 2016:

1. Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007).

⁵⁵Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial N° 449, Capítulo cuatro, Sección quinta, Art. 300, (Montecristi, Asamblea Nacional Constituyente, 2008), 145.

2. Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico (2008).
3. Constitución del Ecuador (2008).
4. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (2008).
5. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (2010)
6. Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno (2010).
7. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (2011).
8. Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social (2012).
9. Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (2014).
10. Código Orgánico Integral Penal (2014)
11. Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas (2016).

2.2. Análisis de las reformas a la normativa ecuatoriana frente a la evasión y el fraude fiscal

El presente análisis consiste en identificar las normas introducidas en la legislación ecuatoriana a fin de atenuar la evasión fiscal y reformas relacionadas a la implementación de regímenes, sanciones, medidas y límites a prácticas que pueden dar como resultado una menor recaudación. En la Tabla 1 se identifica lo actuado en cada normativa y reforma publicada por año.

Adicionalmente, resulta importante conocer los esfuerzos del Estado y su administración tributaria para incrementar la recaudación fiscal por medio de las mismas reformas para luego revisar los resultados de manera cronológica y cuantitativa en función de cada reforma.

Tabla 1 Medidas para atenuar la evasión fiscal por medio de las reformas tributarias

Reformas tributarias del 2007 al 2016	Medidas para atenuar la evasión fiscal
1. Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007)	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento Tasa de interés de mora tributaria. • Recargo del 20% en procesos de determinación y control. • Aumento Sanciones por faltas reglamentarias y contravenciones. • Fortalecimiento de sanciones de carácter tributario. • Creación Anticipo mínimo del Impuesto a la Renta. • Límites del 3% del ingreso gravado para deducibilidad de gastos viaje y estadía. • Límite del 300% deuda externa frente al capital social pagado para intereses pagados por créditos externos. • Creación del Impuesto a la Salida de Divisas. • Creación del concepto de partes relacionadas. • Fortalecimiento del régimen de precios de transferencia. • Obligación de sustentar costos y gastos con comprobantes de venta válidos. • Utilización del sistema financiero para pagos superiores a 5.000 dólares. • Límites para uso del arrendamiento mercantil nacional e internacional, y no deducibilidad para operaciones de lease back. • Necesidad de informe de auditores internacionales para los pagos al exterior. • Eliminación de la exoneración de retenciones en intereses para pagos al extranjero • Incorporación del crecimiento patrimonial injustificado como causa para la determinación presuntiva. • Límite para reinversión de utilidades, aplicable a maquinarias y equipos nuevos. • Incorporación del Régimen Impositivo Simplificado.
2. Ley Orgánica Reformativa e Interpretativa a la Ley de	<ul style="list-style-type: none"> • En la norma para evitar la subcapitalización, se limita el numerador a partes relacionadas y modifica el denominador a patrimonio.

Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico (2008)	
3. Constitución Política del Ecuador (2008)	<ul style="list-style-type: none"> • Establece los principios para el régimen tributario ecuatoriano.
4. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (2008)	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto a la salida de divisas presuntivo cuando se paguen desde el exterior importaciones realizadas desde Ecuador. • Aumento tarifa del Impuesto a la salida de divisas del 0,5% al 1%. • Creación del Impuesto a los Activos en el Exterior.
5. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (2010)	<ul style="list-style-type: none"> • Excluye la exoneración del Impuesto a la Renta a dividendos percibidos por personas naturales residentes en el Ecuador. • Modifica el anticipo de Impuesto a la Renta dándole la figura de pago definitivo de superar al Impuesto a la Renta causado. • Aumento tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas del 1% al 2%. • Presunción de parte relacionada en compras o ventas que superan límites en relación con sus compras y ventas totales. • Elimina exoneración de Impuesto a la Renta para dividendos percibidos por sociedades en paraísos fiscales. • Limita gastos indirectos asignados desde el exterior por sus partes relacionadas hasta el 5% de base imponible IR. • Limita deducción adicional por contratación de nuevo empleo • Enfatiza como no deducibles costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas. • Normas de "puerto seguro" en el régimen de precios de

	<p>transferencia.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incluye normas anti-elusión para el caso de contratos de espectáculos públicos. • Establece que no habrá reserva ni sigilo a la información requerida por la Administración Tributaria. • Incluye actividades en el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE).
6. Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno (2010)	<ul style="list-style-type: none"> • Considera servicios técnicos y administrativos dentro de los costos y gastos asignados desde el exterior por partes relacionadas en contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables. • Incluye el régimen de tributación para las empresas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, que incorpora la tarifa del 25% y normas anti-elusión.
7. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (2011)	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas del 2% al 5%. • Presunción de Impuesto a la Salida de Divisas en todo pago efectuado desde el exterior. • Presunción del Impuesto a la Salida de Divisas en exportaciones cuyas divisas no retornan al país. • Exoneración de Impuesto a la Salida de Divisas en la repatriación de dividendos.
8. Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social (2012)	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto a los Activos en el Exterior se establece el 0,35% mensual sobre la base imponible cuando las inversiones que se mantengan en subsidiarias ubicadas en paraísos fiscales o a través de afiliados u oficinas en el exterior del sujeto pasivo.
9. Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (2014)	<ul style="list-style-type: none"> • Agregan como responsables de la obligación tributaria a sustitutos del contribuyente. • Nuevas reglas para la consideración de residencia fiscal de personas naturales y de sociedades • Concepto de beneficiario efectivo de las rentas • Presunción legal sobre los créditos externos entre partes relacionadas, considerándose como dividendos anticipados. • Límite deducibilidad de los pagos por regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría a sociedades

	<p>domiciliadas o no en el Ecuador a sus partes relacionadas.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Retención del total de la prima de seguros, cesiones y reaseguros contratados a sociedades en paraíso fiscal. • Incremento tarifa del 22% al 25% de IR para sociedades con accionistas residentes en paraísos fiscales • Retención de tarifa máxima Impuesto a la Renta para personas naturales (35%) en pagos al exterior a residentes en paraísos fiscales • Pago tarifa general para sociedades sobre las ganancias por venta de acciones de sociedades domiciliadas en Ecuador. • Eliminación de exoneración en rendimientos financieros de inversiones efectuadas en paraísos fiscales.
10. Código Orgánico Integral Penal (2014)	<ul style="list-style-type: none"> • Establece como defraudación tributaria cuando se simule, oculte, omita, falsee o engañe en su obligación tributaria • Identifica los casos en los que serán sancionados como delito de defraudación tributaria. • Establece penas y el tiempo de la privación de la libertad en cada caso enumerado. • Identifica los casos de defraudación aduanera y sus sanciones y penas.
11. Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas (2016)	<ul style="list-style-type: none"> • Microempresas calcularán el anticipo Impuesto a la renta con la suma del 50% del Impuesto a la renta del ejercicio anterior menos retenciones. • La comercialización de minerales estará sujeta a retención en la fuente de IR hasta el 10% de la transacción. • Establece que quienes contraten, promuevan o administren espectáculos públicos actúen como agentes de retención del Impuesto a la Salida de Divisas.

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y otras normativas
Elaboración propia

Una de las principales prácticas que buscan frenar éstas reformas son las inversiones de capitales, constitución de empresas sin esencia económica y supuesta residencia fiscal en paraísos fiscales o regímenes de menor de personas naturales y jurídicas que tendrían obligación tributaria en el país, se busca levantar el velo en las sociedades mediante el deber de informar los beneficiarios efectivos de las rentas y se aplican las tarifas de impuestos y retenciones más altas en transacciones con los

mencionados Estados. También se hace frente a las transacciones excesivas con partes relacionadas con el fin de evitar la erosión de las bases imponibles, entre otras medidas como la creación del Impuesto a la Salida de Divisas para frenar la salida de capitales, y el Régimen Impositivo Simplificado para incorporar al sistema tributario a las actividades que suelen ser informales.

2.2.1. Reformas para atenuar el fraude y la evasión fiscal en el Ecuador por año:

Tabla 2 Reformas tributarias contra la evasión por año

Año	Reformas tributarias del 2007 al 2016
2007	<ul style="list-style-type: none"> • Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador
2008	<ul style="list-style-type: none"> • Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico • Constitución Política del Ecuador • Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria • Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno
2011	<ul style="list-style-type: none"> • Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado
2012	<ul style="list-style-type: none"> • Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social
2014	<ul style="list-style-type: none"> • Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal • Código Orgánico Integral Penal
2016	<ul style="list-style-type: none"> • Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y otras normativas
Elaboración propia

En la Tabla 2 se observa un resumen por año en los que fueron emitidas las normativas que hacen frente a las prácticas evasivas y elusivas desde el 2007 hasta el presente 2016, éstos últimos años el Gobierno y la Administración Tributaria ha buscado identificar las prácticas perjudiciales a la recaudación y proponer normas que las combatan establecidas en las 11 reformas detalladas.

2.2.2. Medidas en las reformas tributarias que influyen en la recaudación fiscal en el Ecuador

Tabla 3 Reformas tributarias que benefician la recaudación

Reformas tributarias del 2007 al 2016	Medidas que producen mayor recaudación
<p>1. Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa Impuesto a la Renta para personas naturales de 30 y 35%. • Aumento tarifa Impuesto a la Renta para Herencia, Legados y Donaciones. • Aumento tarifa Impuesto a los Consumos Especiales para cigarrillos. • Aumento tarifa Impuesto a los Consumos Especiales para bebidas alcohólicas distintas a la cerveza. • Creación Anticipo mínimo del Impuesto a la Renta • Aumento tarifa Impuesto a los Consumos Especiales para los vehículos. • Aumento tarifa Impuesto a los Consumos Especiales para aviones, avionetas y helicópteros. • Impuesto a los Consumos Especiales para los perfumes y aguas de tocador. • Creación del Impuesto a la Salida de Divisas. • Impuesto a los Consumos Especiales para videojuegos. • Impuesto a los Consumos Especiales para las armas de fuego. • Impuesto a los Consumos Especiales para focos incandescentes. • Impuesto a los Consumos Especiales para servicios de televisión pagada. • Impuesto a los Consumos Especiales para juegos de azar. • Impuesto a los Consumos Especiales para servicios de

	<p>clubes sociales que superan los 1,500 dólares.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dos rangos adicionales en el Impuesto a la Propiedad de los Vehículos. • Creación del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios • Incorporación del Régimen Impositivo Simplificado. • Creación del Impuesto a las Tierras Rurales.
4. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (2008)	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa Impuesto a la Salida de Divisas del 0,5% al 1%. • Creación Impuesto a los Activos en el Exterior.
5. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (2010)	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa Impuesto a la Salida de Divisas del 1% al 2%. • Incluye actividades en el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE).
7. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (2011)	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa Impuesto a la Salida de Divisas del 2% al 5%. • Cambio e incremento tarifa Impuesto a los Consumos Especiales en cigarrillos. • Cambio e incremento tarifa Impuesto a los Consumos Especiales en bebidas alcohólicas.
8. Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social (2012)	<ul style="list-style-type: none"> • Creación del Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular. • Creación del Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables.

<p>9. Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (2014)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Retención del total de la prima de seguros, cesiones y reaseguros contratados a sociedades en paraíso fiscal. • Incremento tarifa del 22% al 25% de IR para sociedades con accionistas residentes en paraísos fiscales • Retención de tarifa máxima IR para personas naturales (35%) en pagos al exterior a residentes en paraísos fiscales • Pago tarifa general para sociedades sobre las ganancias por venta de acciones de sociedades domiciliadas en Ecuador. • Eliminación de exoneración en rendimientos financieros de inversiones efectuadas en paraísos fiscales.
--	---

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y otras normativas
Elaboración propia

Es importante reconocer que las reformas no sólo han buscado eliminar el fraude y la evasión fiscal sino que también persigue el incremento de la recaudación mediante el aumento de tarifas, inclusión de bienes gravados así como creación de nuevos impuestos que muestra la Tabla 3. Ésta aclaración es necesaria en el momento de analizar las cifras de la recaudación de los últimos diez años, ya que el incremento que se evidencia puede ser producido por los dos tipos de medidas.

2.2.3. Reformas tributarias: Modificación de impuestos e incremento de tarifas

Tabla 4 Reformas que establecen incrementos de tarifa y bienes gravados

Año	Reformas tributarias del 2007 al 2016	Incrementos de tarifa y bienes gravados
2007	Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador	<p style="text-align: center;">Impuesto a la Renta</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa para personas naturales de 30 y 35%. • Aumento tarifa para Herencias, Legados y Donaciones. <p style="text-align: center;">Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa cigarrillos. • Aumento tarifa bebidas alcohólicas distintas a la cerveza. • Aumento tarifa vehículos. • Aumento tarifa aviones, avionetas y helicópteros. • Grava Perfumes y aguas de tocador. • Grava videojuegos. • Grava armas de fuego. • Grava focos incandescentes. • Grava servicios de televisión pagada. • Grava juegos de azar. • Grava servicios de clubes sociales que superan los 1,500 dólares. <p style="text-align: center;">Impuesto a la Propiedad de los Vehículos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dos rangos adicionales
2008	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.	<p style="text-align: center;">Impuesto a la Salida de Divisas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa del 0,5% al 1%.

2010	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.	<p>Impuesto a la Salida de Divisas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa del 1% al 2%. <p>Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE)</p> <p>Inclusión de Actividades</p>
2011	Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado.	<p>Impuesto a la Salida de Divisas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento tarifa del 2% al 5%. <p>Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cambio e incremento tarifa cigarrillos. • Cambio e incremento tarifa bebidas alcohólicas.
2014	Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.	<p>Impuesto a la Renta</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incremento tarifa del 22% al 25% para sociedades con accionistas residentes en paraísos fiscales • Retención de tarifa máxima para personas naturales (35%) en pagos al exterior a residentes en paraísos fiscales

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y otras normativas
Elaboración propia

La Tabla 4 muestra por separado las reformas que han incrementado las tarifas y bienes gravados en los impuestos ya existentes, siendo los afectados el Impuesto a los Consumos Especiales, Impuesto a la Salida de Divisas que una vez creado sufrió alzas permanentes hasta llegar al 5% actual desde el año 2011.

2.2.4. Reformas tributarias: Creación de impuestos y regímenes especiales

Tabla 5 Reformas que incorporaron impuestos o regímenes

Año	Reformas tributarias del 2007 al 2016	Nuevos Impuestos O Regímenes
2007	Ley Para La Equidad Tributaria Del Ecuador.	<ul style="list-style-type: none"> • Anticipo Impuesto a la Renta • Impuesto a la Salida de Divisas • Impuesto a los Ingresos Extraordinarios • Impuesto a las Tierras Rurales • Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE) • Fortalecimiento Precios de Transferencia
2008	Ley Reformatoria A La Ley De Régimen Tributario Interno Y A La Ley Reformatoria Para La Equidad Tributaria Del Ecuador.	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto a los Activos en el Exterior
2012	Ley Orgánica De Redistribución De Los Ingresos Para El Gasto Social.	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular • Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y otras normativas
Elaboración propia

La Tabla 5 muestra como a partir del 2007 se han incorporado 6 impuestos, se reguló en detalle el Régimen de Precios de Transferencia y se creó el Régimen Impositivo Simplificado, que han provocado una mayor carga fiscal a los contribuyentes. También en el Impuesto a la Renta se agregó la figura del Anticipo, que los sujetos pasivos deben cancelar en dos cuotas durante el año fiscal en curso, sin conocer aún si se obtendrán o no rentas en el final de ejercicio.

2.2.5. Recaudación fiscal en el Ecuador en la última década (2006-2016)

En ésta sección se mostrarán las cifras de la recaudación de impuestos en los últimos diez años buscando conocer el efecto que han producido las reformas detalladas anteriormente en los resultados.

La Tabla 6 presentada a continuación muestra los impuestos vigentes en el año 2006 y los que se incorporaron con el paso de cada año hasta contar a la presente fecha

con los 11 impuestos, el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE) y la Contribución para la atención integral del cáncer.

Tabla 6 Incremento de impuestos y regímenes durante la década del 2006 al 2016

Impuestos Del Ecuador	Año
1. Impuesto a la Renta Global 2. Impuesto al Valor Agregado 3. Impuesto a los Consumos Especiales 4. Impuesto a los Vehículos Motorizados	2006
5. Impuesto a la Salida de Divisas 6. Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE)	2008
7. Impuesto a los Activos en el exterior	2009
8. Regalías y patentes de conservación minera 9. Tierras Rurales 10. Impuesto Ingresos Extraordinarios	2010
11. Impuesto Redimible Botellas Plásticas No Retornables 12. Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	2012
13. Contribución para la atención integral del cáncer	2015

Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y otras normativas
Elaboración propia.

Tabla 7 Recaudación de tributos en el Ecuador en la década del 2006 al 2016

IMPUESTOS DEL ECUADOR	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
TOTAL NETO	4.522.252	5.144.110	6.194.511	6.693.254	7.864.668	8.721.173	11.090.657	12.513.480	13.313.491	13.693.064	13.387.528
TBC										49.937	
IMPUESTOS DIRECTOS	1.566.943	1.815.205	2.496.368	2.892.195	3.497.076	3.839.451	4.955.088	5.584.386	6.009.114	6.451.219	6.592.407
Impuesto a la Renta Global	1.497.379	1.740.849	2.369.247	2.551.745	2.353.115	3.078.114	3.391.237	3.933.236	4.273.914	4.833.112	3.946.284
Impuesto a los Vehículos Motorizados	69.565	74.356	95.316	118.097	155.628	174.452	192.788	213.989	228.435	223.067	194.674,99
Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular							95.770	114.809	115.299	113.201	112.024,91
Impuesto a la Salida de Divisas			31.409	188.287	371.315	491.417	1.159.590	1.224.592	1.259.690	1.093.977	964.658,80
Impuesto a los Activos en el exterior				30.399	35.385	33.676	33.259	47.926	43.652	48.680	46.910,25
RISE			396	3.667	5.745	9.524	12.218	15.197	19.564	20.016	18.783,20
Regalías y patentes de conservación minera					12.513	14.897	64.037	28.700	58.252	29.155	50.210,38
Tierras Rurales					2.766	8.913	6.188	5.937	10.307	8.967	7.853,43
Impuesto Ingresos Extraordinarios ⁽¹⁾					560.608	28.458	0	0		34	-
Contribución para la atención integral del cancer										81.009	90.259,27
Contribución solidaria sobre el patrimonio											201.539,62
Contribución solidaria sobre las utilidades											355.239,71
Contribución solidaria sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital de propiedad de sociedades no residentes											141.064,42
Contribución solidaria de un día de remuneración											60.459,35
Contribución 2% IVA											402.444,05
IMPUESTOS INDIRECTOS	2.892.870	3.243.534	3.630.409	3.722.606	4.289.516	4.771.641	6.024.373	6.702.058	7.069.725	7.104.767	6.795.121
Impuesto al Valor Agregado	2.475.907	2.786.795	3.156.506	3.274.475	3.759.275	4.153.771	5.325.002	5.942.057	6.244.291	6.243.484	5.704.147
Impuesto a los Consumos Especiales	416.963	456.740	473.903	448.130	530.241	617.871	684.503	743.626	803.196	839.644	798.329,68
Impuesto Redimible Botellas Plásticas NR							14.868	16.375	22.238	21.638	28.243,65

Fuente: Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica. Servicio de Rentas Internas, 2016.

Elaboración propia.

Con las cifras presentadas en la Tabla 7 se observa claramente la evolución en los valores de recaudación así como el efecto con la incorporación de los impuestos modificados y creados desde el año 2006 hasta el 2016.

Tabla 8 Variación de la recaudación en el Ecuador en la década del 2006 al 2016

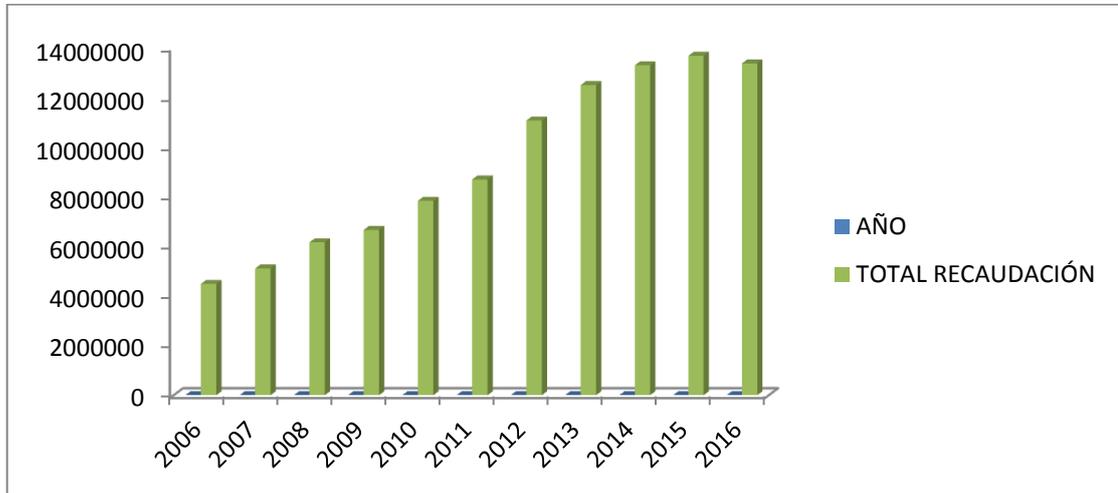
Año	Total Recaudación	Variación Anual	Variación Década
2006	4.522.252		
2007	5.144.110	14%	
2008	6.194.511	20%	
2009	6.693.254	8%	
2010	7.864.668	18%	
2011	8.721.173	11%	
2012	11.090.657	27%	
2013	12.513.480	13%	
2014	13.313.491	6%	
2015	13.693.064	3%	
2016	13.387.528	-2%	196%

Fuente: Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica. Servicio de Rentas Internas, 2016. Elaboración propia.

Desde el 2006 se ha presentado un alza sostenida en la recaudación de impuestos anualmente, obteniendo un resultado global desde dicho año hasta el presente 2016 de un 196% de crecimiento en éstos 10 años como muestra la Tabla 8, con un decrecimiento leve en el año 2016 que puede ser atribuido al Terremoto del 16 de Abril

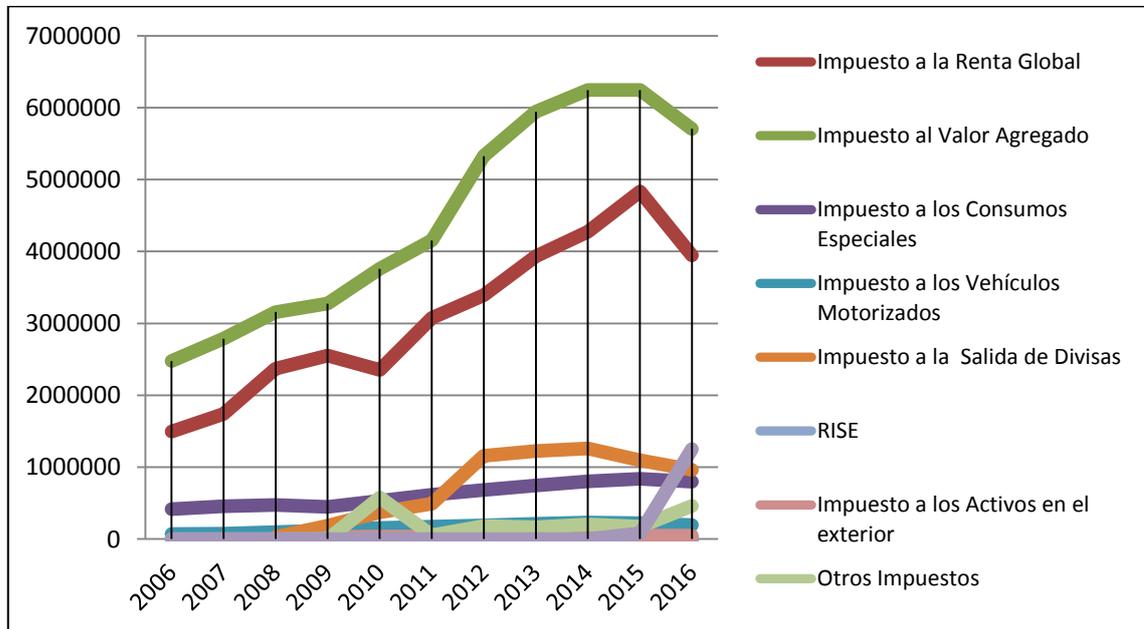
y la crisis que atravesó la economía ecuatoriana por diversos factores durante ese ejercicio. Lo que se evidencia en el gráfico1 adjunto:

Gráfico 1 Variación de la recaudación en el Ecuador en la década del 2006 al 2016



Fuente: Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica. Servicio de Rentas Internas. Elaboración propia.

Gráfico 2 Crecimiento por impuesto de la recaudación en el Ecuador en la década del 2006 al 2016



Fuente: Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica. Servicio de Rentas Internas. Elaboración propia.

En el Gráfico 2 se observa el crecimiento en la recaudación por cada impuesto, siendo el Impuesto al Valor Agregado el que lleva la delantera en ingresos para el Estado, seguido por el Impuesto a la Renta Global (que incluye las Retenciones,

Anticipo y el Impuesto a la Renta sobre Herencias, Legados y Donaciones también modificado) y luego el Impuesto a la Salida de Divisas.

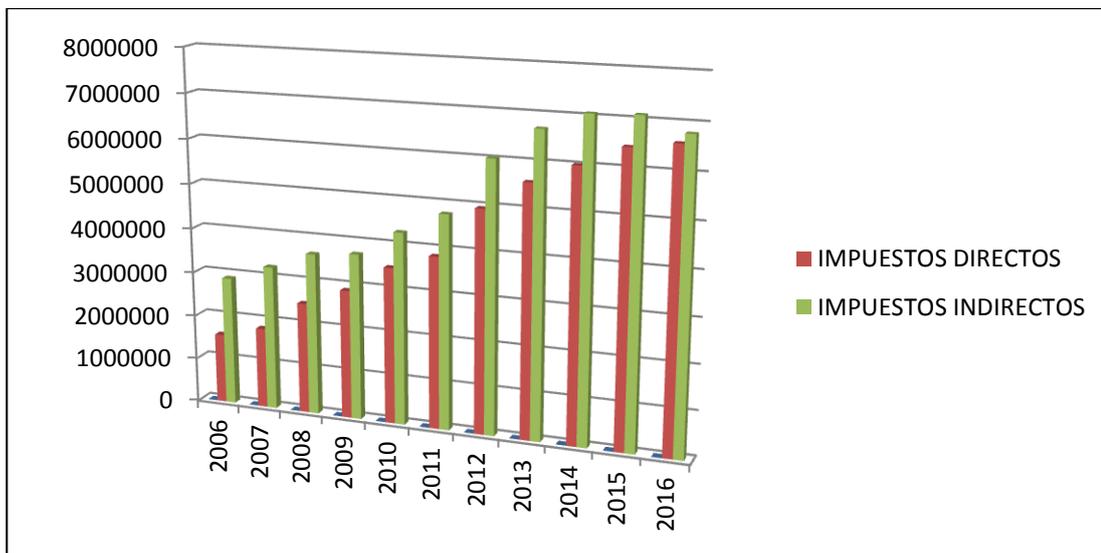
Los Impuestos Directos tanto como los Indirectos se han incrementado en su recaudación a lo largo de los últimos diez años, para mayor claridad se presenta la clasificación de los Impuesto que conforman cada grupo en la Tabla 9 según criterio de la Administración Tributaria ecuatoriana:

Tabla 9 Clasificación de impuestos que generan recaudación en Ecuador

Impuestos directos	Impuestos indirectos
Impuesto a la Renta Global Impuesto a los Vehículos Motorizados Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular Impuesto a la Salida de Divisas Impuesto a los Activos en el exterior Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano Regalías y patentes de conservación minera Tierras Rurales Impuesto Ingresos Extraordinarios Contribuciones	Impuesto al Valor Agregado Impuesto a los Consumos Especiales Impuesto Redimible Botellas Plásticas No Retornables

Fuente: Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica. Servicio de Rentas Internas. Elaboración propia.

Gráfico 3 Crecimiento de la recaudación por tipo de impuestos en la década del 2006 al 2016



Fuente: Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica. Servicio de Rentas Internas, 2016. Elaboración propia.

En el Gráfico 3 se puede evidenciar por tipo de impuesto directo e indirecto como ha ido creciendo la recaudación siendo los indirectos los de mayor proporción.

Cabe señalar que dentro de las medidas tomadas a lo largo de ésta década se encuentra la implementación de la Facturación Electrónica de manera obligatoria a partir del año 2014; la cual no fue directamente concebida con el propósito de prevenir la evasión fiscal, sino por varios beneficios que representa tanto para el Estado como para el sector privado, siendo algunos de ellos la automatización de procesos, la reducción de papel con beneficio ambiental, la obtención en línea de información, eficiencia en el control de operaciones, entre otros.

En el siguiente capítulo se analizará la implementación de la facturación electrónica en Ecuador por ser la experiencia más cercana, Chile por ser referente en tributación en Latinoamérica y España para conocer cómo maneja este país miembro de la Unión Europea el esquema de comprobantes electrónicos, para conocer los principales lineamientos en cada país estudiado y realizar un análisis comparado entre ellos, para posteriormente en función de las principales prácticas acogidas local e internacionalmente, evaluar cómo la facturación electrónica aporta a cubrir vacíos de información y provee datos útiles para ser utilizados en la prevención del fraude fiscal internacional.

Capítulo tres

3. La facturación electrónica como un mecanismo de prevención del fraude fiscal internacional

3.1. Análisis de la implementación de facturación electrónica en Ecuador, Chile y España

En el Ecuador como en varios países del mundo se ha implementado el sistema de facturación electrónica con la finalidad de automatizar los controles en las Administraciones Tributarias e involucrarse junto con la empresa privada en el mundo globalizado de información. En el presente estudio se analizará la implementación de la facturación electrónica en Ecuador, Chile y España en referencia a diez principales temas que abarca la puesta en marcha del sistema.

3.1.1. Implementación de facturación electrónica en Ecuador

Base legal

A lo largo del proceso de implementación del esquema electrónico de emisión de comprobantes se han emitido varias normas y resoluciones para normarlo como:

- **Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 557 de 17 de abril de 2002.** Regula los mensajes de datos, la firma electrónica, los servicios de certificación, la contratación electrónica y telemática, la prestación de servicios electrónicos a través de redes de información, incluido el comercio electrónico y la protección a los usuarios de estos sistemas.
- **Reglamento a la Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos,** publicado en el Registro Oficial No. 735 de 31 de diciembre de 2002.
- **Decreto No. 181 publicado en el Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre del 2011.** Norma la numeración de identificadores de campo y campos mínimos de los tipos de certificados digitales.
- **Resolución No. NAC-DGERCGC12-00105 de 09 de marzo de 2012, publicada en Registro Oficial No. 666 de 21 de marzo de 2012.** Expide las Normas para el nuevo esquema de emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios mediante mensajes de datos.
- **Resolución NAC-DGERCGC13-00236, Registro Oficial 956 de 17 de Mayo de 2013.** Establece el cronograma de obligatoriedad de Facturación Electrónica.
- **Resolución NAC-DGERCGC14-00157, Registro Oficial 215 de 31 de marzo de 2014.** Dispone que varios organismos y entidades públicas, deberán emitir los documentos (facturas, comprobantes de retención, guías de remisión, notas de crédito y notas de débito) únicamente a través de mensajes de datos y firmados electrónicamente, de acuerdo con el calendario correspondiente.
- **Resolución NAC-DGERCGC14-00366, Registro Oficial 257 de 30 de mayo de 2014.** Reforma a la Resolución No. NAC-DGERCGC13-00236, que se refiere a la ampliación de plazos para la utilización de comprobantes electrónicos.

- **Resolución NAC-DGERCGC14-00790, Registro Oficial 346 de 02 de octubre de 2014.** Expide las normas para la emisión y autorización de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios mediante comprobantes electrónicos.
- **Resolución NAC-DGRCGC14-00788, Registro Oficial 351 de 9 de octubre de 2014.** Expide las normas para la transmisión electrónica de información de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios a la Administración Tributaria.
- **Resolución NAC-DGERCGC15-00000004 publicada en el Registro Oficial 414 de 12 de enero de 2015.** Establece la obligatoriedad de emisión de comprobantes electrónicos para notarios.
- **Circular NAC-DGECCGC15-00000007 Registro Oficial 492 de 04 de mayo de 2015.** A los sujetos pasivos emisores de comprobantes electrónicos en referencia a: oportunidad de la entrega y notificación del comprobante electrónico al receptor, emisión a consumidores finales, oportunidad de entrega del comprobante de retención y anulación de comprobantes electrónicos.
- **Resolución NAC-DGERCGC15-00000745-B Registro Oficial 619 de 30 de Octubre de 2015.** Refórmese la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00790 referente las normas para la emisión y autorización de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios mediante comprobantes electrónicos.
- **Resolución NAC-DGERCGC15-00003184 Registro Oficial 661 de 4 de enero de 2016.** Agrega requisito en los comprobantes de venta utilizados por los sujetos pasivos que transfieren bienes o presten servicios públicos con subsidios.
- **Resolución NAC-DGERCGC16-00000092 Registro Oficial 696 de 22 de febrero de 2016.** Establece las normas para el registro de información de transacciones en comprobantes electrónicos y eximirla de su presentación en el Anexo Transaccional Simplificado (ATS).⁵⁶

Adicionalmente, para efectos de unificar y normar los formatos Estándar Generalised Mark-up Language (XML), RIDES (Representación Impresa de Documento Electrónico), y demás especificaciones técnicas utilizadas por los contribuyentes para la emisión de los comprobantes electrónicos, así como para la recepción por parte de la Administración Tributaria, éste organismo publica periódicamente las denominadas fichas técnicas que son actualizadas de acuerdo a las necesidades y mejoras que se vayan implementando en el modelo.

Autenticidad e integridad de los comprobantes electrónicos

En el Ecuador se cuenta con tres agencias de certificación de firmas electrónicas con las cuales los contribuyentes pueden tramitar las mismas para la emisión de sus comprobantes.

⁵⁶ Servicio de Renta Internas (SRI), *Normativa de Comprobantes Electrónicos*, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/base-legal-comprobantes-electronicos> (Consultado 2016)

La legislación ecuatoriana regula el uso de la firma electrónica en los artículos 13 al 19 de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, donde se establece la definición de firma electrónica como:

Los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, adjuntados o lógicamente asociados al mismo, y que puedan ser utilizados para identificar al titular de la firma en relación con el mensaje de datos, e indicar que el titular de la firma aprueba y reconoce la información contenida en el mensaje de datos.⁵⁷

Además se señala que “la firma electrónica tendrá igual validez y se le reconocerán los mismos efectos jurídicos que a una firma manuscrita en relación con los datos consignados en documentos escritos, y será admitida como prueba en juicio”⁵⁸.

Para cuya validez debe contar con requisitos definidos como:

- a) Ser individual y estar vinculada exclusivamente a su titular;
- b) Que permita verificar inequívocamente la autoría e identidad del signatario, mediante dispositivos técnicos de comprobación establecidos por esta Ley y sus reglamentos;
- c) Que su método de creación y verificación sea confiable, seguro e inalterable para el propósito para el cual el mensaje fue generado o comunicado.
- d) Que al momento de creación de la firma electrónica, los datos con los que se creare se hallen bajo control exclusivo del signatario; y,
- e) Que la firma sea controlada por la persona a quien pertenece⁵⁹.

En cuanto a su consignación en un mensaje de datos, la firma electrónica:

Deberá enviarse en un mismo acto como parte integrante del mensaje de datos o lógicamente asociada a éste. Se presumirá legalmente que el mensaje de datos firmado electrónicamente conlleva la voluntad del emisor, quien se someterá al cumplimiento de las obligaciones contenidas en dicho mensaje de datos, de acuerdo a lo determinado en la Ley.⁶⁰

Más claramente se instituye que el titular deberá:

- a) Cumplir con las obligaciones derivadas del uso de la firma electrónica;
- b) Actuar con la debida diligencia y tomar las medidas de seguridad necesarias, para mantener la firma electrónica bajo su estricto control y evitar toda utilización no autorizada;
- c) Notificar por cualquier medio a las personas vinculadas, cuando exista el riesgo de que su firma sea controlada por terceros no autorizados y utilizada indebidamente;
- d) Verificar la exactitud de sus declaraciones;
- e) Responder por las obligaciones derivadas del uso no autorizado de su firma, cuando no hubiere obrado con la debida diligencia para impedir su utilización, salvo que el destinatario conociere de la inseguridad de la firma electrónica o no hubiere actuado con la debida diligencia;

⁵⁷Ecuador. Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos. Capítulo I: de las Firmas Electrónicas. Art. 13, (Quito: Congreso nacional, 2002), 4.

⁵⁸Ibíd. Art. 14, 4.

⁵⁹Ibíd. Art. 15, 4.

⁶⁰Ibíd. Art. 16, 4.

- f) Notificar a la entidad de certificación de información los riesgos sobre su firma y solicitar oportunamente la cancelación de los certificados; y,
- g) Las demás señaladas en la Ley y sus reglamentos⁶¹.

De acuerdo a lo indicado en el artículo 18 por su parte señala que las firmas electrónicas tendrán podrán ser revocadas, anuladas o suspendidas de conformidad con lo que el reglamento a esta ley señale. Y que se extinguirá, de acuerdo al artículo 19 del mencionado cuerpo legal, por las siguientes causas:

- a) Voluntad de su titular;
- b) Fallecimiento o incapacidad de su titular;
- c) Disolución o liquidación de la persona jurídica, titular de la firma; y,
- d) Por causa judicialmente declarada.⁶²

También se define en ésta Ley al Certificado de firma electrónica como “el mensaje de datos que certifica la vinculación de una firma electrónica con una persona determinada, a través de un proceso de comprobación que confirma su identidad”⁶³, además de certificar la identidad del titular ésta también puede servir para otros usos establecidos en la Ley y Reglamento.

Obligatoriedad de la emisión

Ecuador tuvo una implementación voluntaria a partir del 2012 diferente a la actual. En ésta implementación se debía recibir la autorización al sistema de facturación como se lo hacía para la emisión autoimpresa, para lo cual la Administración Tributaria previa solicitud otorgaba la autorización una vez revisado y aprobadas las validaciones que debían tener los sistemas computarizados del emisor y se les otorgaba puntos de emisión dentro de sus establecimientos para éste esquema de facturación.

Actualmente no se realizan auditorías a los sistemas computarizados sino a los documentos emitidos, que deben cumplir con los requerimientos publicados en las fichas técnicas emitidas por el Servicio de Rentas Internas para la emisión de comprobantes electrónicos y la autorización se otorga a cada documento de cumplir con todas las validaciones por cada uno. Los puntos de emisión los maneja cada contribuyente a su discreción y debe tener el control de las secuencias como en cualquier tipo de emisión.

⁶¹Ibíd. Art. 17, 4.

⁶²Ibíd. Art. 19, 4.

⁶³Ibíd. Art. 20, 4.

Los plazos para la implementación se presentan a continuación de acuerdo al tipo de contribuyente a partir del 2014 hasta el 2015 para los primeros obligados.

Tabla 10 Cronograma de implementación obligatoria de facturación electrónica sector privado

Grupo	Fecha de inicio	Sujetos pasivos
1	A partir del 01 de agosto del 2014	<ul style="list-style-type: none"> Sociedades emisoras y administradoras de tarjetas de crédito.
2	A partir del 01 de octubre del 2014	<ul style="list-style-type: none"> Instituciones financieras bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, excepto mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda y sociedades emisoras y administradoras de tarjetas de crédito Contribuyentes especiales que realicen, según su inscripción en el RUC, actividades económicas correspondientes al sector y subsector: telecomunicaciones y televisión pagada. Exportadores calificados por el Servicio de Rentas Internas como contribuyentes especiales.
3	A partir del 01 de enero del 2015	<ul style="list-style-type: none"> Los demás contribuyentes especiales no señalados en los grupos anteriores. Contribuyentes que posean autorización de impresión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, a través de sistemas computarizados (autoimpresores) Contribuyentes que realicen ventas a través de internet Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas de exportación

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI. Resolución NAC-DGERCGC14-00366, Registro Oficial 257 de 30 de mayo de 2014

Tabla 11 Cronograma de implementación obligatoria de facturación electrónica sector público

Grupo	Fecha de inicio	Sujetos pasivos
1	A partir del 01 de enero del 2015	<ul style="list-style-type: none"> Empresas públicas y empresas de servicios públicos Entidades del Sector Público Financiero Empresas de economía mixta
2	A partir del 01 de abril del 2015	<ul style="list-style-type: none"> Organismos y entidades de la Función Ejecutiva La Asamblea Nacional Organismos y entidades de la Función Judicial; con excepción de sus organismos auxiliares mencionados en el Artículo 178 de la Constitución de la República del Ecuador. Organismos y entidades de la Función de Transparencia y Control Social. Organismos y entidades de la Función Electoral Universidades y Escuelas Politécnicas públicas.

3	A partir del 01 de julio del 2015	<ul style="list-style-type: none"> • Los organismos y entidades de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, incluidas las mancomunidades conformadas por los mismos. • Los organismos y entidades públicas no descritas en ninguno de los Grupos señalados anteriormente.
---	-----------------------------------	--

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI. Resolución NAC-DGERCGC14-00157, Registro Oficial 215 de 31 de marzo de 2014

Tabla 12 Cronograma de implementación obligatoria de facturación electrónica para notarios

Grupo	Fecha de inicio	Sujetos pasivos
1	A partir del 01 de febrero del 2015	<ul style="list-style-type: none"> • Notarios

Fuente: Servicio de Rentas Internas SRI. Resolución NAC-DGERCGC15-00000004, Registro Oficial 414 de 12 de enero de 2015.

Autorización de los comprobantes

Actualmente se convive con dos formas de emisión y autorización de comprobantes electrónicos en el Ecuador: el “OnLine” mediante el cual la Administración Tributaria previa las validaciones correspondientes de los comprobantes electrónicos, otorga un número de autorización de 37 dígitos que junto a la clave de acceso (número de identificación único del comprobante de 49 dígitos generado por el contribuyente) conforma la huella de un documento válido, y a su vez existe el esquema “OffLine” mediante el cual la administración tributaria ya no adjunta un número de autorización sino que una vez validado el documento, la clave de acceso generada por el contribuyente se convierte en el número de autorización y el SRI únicamente cambia el estatus a “Autorizado”. Las empresas obligadas a emitir comprobantes electrónicos tienen hasta el 01 de enero del 2018 para cambiarse al esquema “OffLine” como única forma de emisión.

Representación impresa de los comprobantes electrónicos

Originalmente en el Ecuador no era necesario trasladar al papel la representación del documento electrónico, pero posteriormente la Administración Tributaria dio igual validez a la representación impresa que al comprobante electrónico como tal (Estándar Generalised Mark-up Language (XML)), adicionalmente se exige que el receptor entregue una carta de aceptación para que se le emitan comprobantes electrónicos y de no contar con dicha aceptación, el emisor tendría la obligación de imprimir y entregar el comprobante físico al cliente.

Almacenamiento o conservación

De acuerdo a la legislación ecuatoriana los sustentos de los registros contables deben permanecer disponibles durante 7 años para revisión de la Administración Tributaria, aunque las resoluciones publicadas por el SRI indican que no es necesario guardar los comprobantes electrónicos por encontrarse desde su origen en la base de datos de la Administración, sin embargo los contribuyentes los conservan en sus medios magnéticos por control y respaldo de sus operaciones.

Sistema de consulta a los contribuyentes

El Servicio de Rentas Internas (SRI) pone a disposición de todos los usuarios en su página web, consultas públicas de la validez de los comprobantes electrónicos para constatar el estatus de los documentos que pueden ser: autorizados, pendientes de anulación, anulados o rechazados. Adicionalmente con su usuario y contraseña puede acceder a todos los comprobantes electrónicos que hayan sido emitidos a su nombre y a todos los emitidos por el mismo, así como reportes consolidados por mes que resultan de mucha ayuda para los cruces de información y procesos automáticos del contribuyente.

Opciones de contingencia en la emisión de los comprobantes electrónicos

En el esquema de emisión “OnLine” los emisores de comprobantes electrónicos pueden solicitar por medio del portal de la Administración Tributaria, una cantidad de claves de contingencia que representan números de autorización provisionales para casos en que la conexión con el sistema de autorización del Servicio de Rentas Internas (SRI) no se encuentra disponible o está en un mantenimiento programado que es comunicado oportunamente a los usuarios. Una vez levantada la contingencia los comprobantes autorizados provisionalmente, deben ser enviados al SRI para su autorización definitiva.

También se puede contar con la autorización de autoimpresor o documentos pre-impresos para casos excepcionales con la debida justificación.

Sistema de emisión para pequeñas empresas

La Administración Tributaria ecuatoriana pone a disposición de las pequeñas y medianas empresas un sistema gratuito a través de su página web, para la emisión de documentos electrónicos para cualquier tipo de contribuyente, incluso personas naturales y aquellos que no tengan la obligación de emitirlos con la finalidad de que la

mayor parte de sus administrados ingresen en éste esquema de emisión atendiendo a los principios de eficiencia y simplicidad.

Resultados de la implementación

Hasta agosto de 2016 son 16.854 contribuyentes los que se han adherido al nuevo sistema, alrededor de 12000 más se encuentran en fase de pruebas para ingresar y suman 2.003 millones de comprobantes electrónicos emitidos. Desde el mes de febrero de 2012 el Servicio de Rentas Internas (SRI) implementó este esquema con el fin de reducir costos directos e indirectos en sus operaciones además de otros beneficios y ventajas tales como:

- Los comprobantes electrónicos tienen exactamente la misma validez que aquellos de papel.
- Mayor seguridad en el resguardo de los comprobantes y disminución de espacios físicos para su almacenamiento.
- Seguridad y oportunidad en el envío y recepción de la información.
- La aprobación para emitir comprobantes electrónicos tiene vigencia indefinida, a diferencia de los físicos cuya duración máxima es de un año y en casos especiales de dos.

Ha sido un proceso de aprendizaje tanto para la Administración Tributaria como para cada uno de los contribuyentes, tanto los que tienen la obligatoriedad de emisión en ésta modalidad, como los que deben recibirlos, sometiéndose a un cambio de cultura y adoptando las nuevas tecnologías a sus operaciones, presentándose a lo largo de este proceso los siguientes inconvenientes:

- **Altos costos de transacción.-** Considerando que se requiere de acuerdo al volumen de transacciones del contribuyente, de unidades de almacenamiento de los documentos recibidos y emitidos electrónicamente, desarrollos en sus sistemas para generar los Estándar Generalised Mark-up Language (XML), ya que si bien es cierto, la Administración Tributaria ha provisto de una herramienta de generación de los comprobantes electrónicos; las empresas en la práctica requieren emitir los XML de sus propios ERPs por la dificultad que resultaría empatar con el mismo los documentos generados por fuera.

En esta misma línea, además se necesita de un portal con la capacidad suficiente para que sus clientes y proveedores puedan acceder a los documentos resultantes de las relaciones comerciales. Tomando en cuenta adicionalmente, la eminente necesidad de capacitación y eventual contratación de personal que brinde el soporte y la atención al cliente tanto interno como externo de la organización para los procedimientos nuevos que son necesarios incorporar en las empresas.

- **Una fuerte cultura de dependencia a los documentos impresos.-** A los diferentes niveles de la sociedad, y como consecuencia del creciente control tributario de las transacciones de los contribuyentes, así como los esfuerzos de formalización de las actividades económicas del país, han provocado que los sujetos pasivos requieran tener bajo su custodia los documentos físicos de las transacciones propias de su actividad económica, lo que provoca resistencia al no contar con un documento tangible y legible para sustentar sus costos y gastos.

Cómo en Ecuador, varios Gobiernos por medio de sus Administraciones Tributarias han implementado la facturación electrónica para sus contribuyentes, y en el presente estudio se revisará dicha implementación en Chile por ser un referente tributario para la región y en España por su adelanto en política fiscal desde el antiguo continente, así como casos que nos sirvan de modelo y aporten datos relevantes para alcanzar el objetivo de ésta tesis.

3.1.2. Implementación de facturación electrónica en Chile

Base legal

En Chile la implementación de facturación electrónica tiene sus bases en las siguientes disposiciones:

- Decreto Ley N° 7, Ley Orgánica Constitucional del Servicio de Impuestos Internos otorga la facultad al Director de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.
- Decreto Ley N° 830 sobre Código Tributario, otorga la facultad a la Dirección de poder disponer y autorizar que los documentos se archiven en medios distintos al papel.

- Resolución SII N° 9 de 2001. Establece Normas que regulan el uso de la Firma Electrónica en el ámbito tributario.
- Resolución Exenta N° 45 de Septiembre de 2003 establecen las normas y procedimiento de operación respecto de los Documentos Tributarios Electrónicos (factura y documentos asociados).
- La ley N°20.727 fue publicada el 31 de Enero de 2014. Indica que los contribuyentes deben emitir exclusivamente documentos tributarios electrónicos, en reemplazo de la emisión de documentos físicos.

Autenticidad e integridad de los comprobantes electrónicos

Chile decidió implementar el sistema de Facturación Electrónica utilizando certificados digitales y firmas digitales como método de autenticar a los emisores y asegurar la integridad de los documentos. Se utilizan algoritmos de firma SHA1 (Secure Hash Algorithm 1)+RSA (Rivest, Shamir y Adleman) y SHA1(Secure Hash Algorithm 1)+DSA (Digital Signature Algorithm), y los certificados digitales utilizados (X509 versión 3) son comercializados por 5 entidades privadas que han sido acreditadas por el Servicio de Impuestos Internos. Estos son entregados sólo a personas naturales, las que operan en representación de los contribuyentes empresas o personas jurídicas, a través de la autorización que les confiere el representante legal de la empresa.

Obligatoriedad de la emisión

Chile implementó el esquema en el año 2003 de manera voluntaria para los contribuyentes que se postulan a él y eran autorizados vía resolución por la Administración Tributaria de éste país. Esto permitía que se incorporen gradualmente de acuerdo a sus necesidades ya que podían seguir emitiendo sus documentos de la forma tradicional en papel.

En el 2014 de acuerdo a la Ley N° 20.727 ya los contribuyentes deben emitir exclusivamente documentos tributarios electrónicos en reemplazo de los documentos físicos de acuerdo a los siguientes plazos:

Tabla 13 Cronograma implementación obligatoria facturación electrónica por tamaño de empresas en Chile

Tamaño	Ingresos anuales por ventas y servicios en el último año calendario	Ubicación	Plazo	Fecha
Grandes	Mayor a 100.000	Todas	9 meses	01/11/2014

Medianas y pequeñas	Mayor a 2.400 UF y menor o igual a 100.000 UF	Urbana	30 meses	01/08/2016
		Rural	36 meses	01/02/2017
Microempresas	Menor a 2.400 UF	Urbana	36 meses	01/02/2017
		Rural	48 meses	01/02/2018

Fuente: Servicio de Impuestos Internos SII Chile. La Ley N°20.727 de 2014

De ésta forma la emisión de comprobantes electrónicos dejó de ser voluntaria para convertirse en obligatoria en Chile.

Autorización de los comprobantes

Vía internet la Administración Tributaria de Chile otorga una autorización para un rango determinado de documentos por tipo de comprobante, esto previa solicitud del contribuyente por la misma vía, quien recibe un archivo que debe descargarse desde la página del Servicio de Impuestos Internos (SII) para luego ser enviados adjunto al documento emitido en paralelo a la Administración y su cliente.

Representación impresa de los comprobantes electrónicos

La impresión del comprobante electrónico es obligatoria para los clientes que no se encuentren en el sistema electrónico y para acompañar el transporte de mercaderías. Ésta representación impresa se encuentra normada por el Servicio de Impuestos Internos y para el resto de contribuyentes no es necesario guardarla ya que el documento legalmente válido en Chile es el documento electrónico.

Almacenamiento o conservación

En Chile los contribuyentes deben guardar los documentos electrónicos por 6 años después de su emisión al igual que los documentos en las otras formas de emisión aunque el Servicio de Impuestos Internos (SII) los haya recibido al momento de su emisión.

Sistema de consulta a los contribuyentes

Chile de igual manera cuenta con un sistema de consulta de los comprobantes electrónicos, en el que no se despliegan los documentos completos pero se presenta la información de su validez en el caso de quien recibe los documentos y del estatus de la recepción por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII), existen servicios que permiten hacer éstas consultas de manera automática.

Opciones de contingencia en la emisión de los comprobantes electrónicos

Dentro del sistema de facturación electrónica chileno no existe un esquema de contingencia como en el ecuatoriano, de no contar con la disponibilidad de conexión a

la red o al sistema de recepción del Servicio de Impuestos Internos (SII) deberá mantener suficientes documentos pre-impresos autorizados para su emisión hasta superar el inconveniente.

Sistema de emisión para pequeñas empresas

Chile fue el pionero en la implementación de un sistema gratuito para las pequeñas y medianas empresas, en el cual el contribuyente podrá de manera cómoda y sencilla generar, consultar, imprimir, almacenar, ceder o enviar a sus clientes facturas electrónicas, éste sistema sirve para la administración de comprobantes electrónicos emitidos por los recibidos.

Resultados de la implementación

Luego de la normativa que establece la obligatoriedad de implementación de facturación electrónica en Chile a partir de noviembre del 2014, hasta el 30 de abril del 2017 se puede obtener de la página del Servicio de Impuestos Internos las siguientes cifras:

- Durante el año 2016 se inscribieron en Factura Electrónica 217.728 empresas, un 303% más que el año anterior.
- De los contribuyentes inscritos durante el año 2016, el 89,5% lo hizo a través del Sistema de Facturación Gratuito del SII.
- Durante el año 2016 se emitieron 428 Millones de Documentos Tributarios Electrónicos.
- La participación de la factura electrónica ya supera el 88% respecto al total de facturas emitidas en el país.
- En boleta electrónica se incorporaron 3.120 empresas durante 2016, un 168% más que el período anterior, alcanzando un total de 6.771 inscritos.⁶⁴

Algunos de los beneficios identificados en Chile del sistema se basan en el contribuyente:

- Permite verificar en línea la validez de documentos tributarios electrónicos.
- Ahorro en costos de impresión, despacho y almacenamiento de documentos tributarios.
- Disminución de timbraje de documentos físicos, ahorrando en tiempo, costos de traslado y espera.
- Eliminación de riesgo de pérdida de documentos tributarios físicos.

⁶⁴ Servicio de Impuestos Internos (Sii), *Estadísticas facturas electrónicas*, http://www.sii.cl/factura_electronica/factura_mercado/estadistic.htm (Consultado 2016)

- Favorece la productividad y la eficiencia en la realización de los negocios, ya que:
 - Evita el trámite de autorización de documentos tributarios (timbre) en las oficinas del SII.
 - Reduce los costos asociados.
 - Es gratuita para los contribuyentes que optan por el Sistema de Facturación Gratuito del SII.⁶⁵
 - Mejora la eficiencia.
 - Mejora la relación cliente/proveedor.
 - Permite aplazar la declaración y pago del IVA desde el día 12 al 20 de cada mes (al realizar el pago por Internet).
 - Libera de algunas obligaciones tributarias (por ejemplo, realizar Declaraciones Juradas por cambio de sujeto, Declaraciones Juradas de IVA 3327 y 3328).⁶⁶

3.1.3. Implementación de facturación electrónica en España

Base legal

En España la implementación de Facturación Electrónica tiene sus bases en las siguientes disposiciones:

- a) Normativa consolidada sobre factura electrónica
 - Recomendación 94/820/ CE de la Comisión, del 19 de octubre de 1994. Relativa a los aspectos jurídicos del intercambio de datos.
 - Ley 7/1996 del 15 de enero de 1996. Ordenación del Comercio Minorista.
 - Ley 1/2000 del 7 de enero del 2000. Enjuiciamiento Civil.
 - Ley 58/2003 del 17 de diciembre del 2003. Ley General Tributaria.
 - Ley 59/2003 del 19 de diciembre del 2003. Sobre la firma electrónica.
 - Orden EHA 962/2007 del Ministerio de Economía y Hacienda, sobre facturación electrónica. Es la norma más importante en factura electrónica hasta la fecha.
 - Orden PRE 2971/2007 del Ministerio de Presidencia, sobre el formato de factura a usar en las relaciones con la Administración General del Estado.
 - Ley 16/2009 del 13 de noviembre del 2009. Servicios de Pago.

⁶⁵ El Espejo de Malleco, *NUEVO HITO EN FACTURACIÓN ELECTRÓNICA*, <http://elespejodemalleco.cl/2016/06/16/nuevo-hito-en-facturacion-electronica-el-01-de-agosto/> (Consultado 2016)

⁶⁶ NUBOX, ¿Qué es factura electrónica?, <http://nuboxchile.blogspot.com/2016/03/>, (Consultado 2016)

- “Real Decreto 1363/2010 del 29 de octubre del 2010. Por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.”⁶⁷
 - Real Decreto Legislativo 3/2011 del 14 de noviembre del 2011. Por el que se aprueba el texto de la Ley de Contratos del Sector Público.
 - Real Decreto 1619/2012 del 30 de noviembre del 2012. Por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
 - Ley 25/2013 del 27 de diciembre del 2013. Impulso de la facturación electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.
- b) Normativa sobre facturación en general que afecta a la factura electrónica.
- Directiva europea 112/2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
 - Real Decreto 1496/2003 del reglamento de facturación.
- c) Normativa sobre temas de Administración Electrónica y Sociedad de la información que afecta indirectamente a la factura electrónica.
- Ley 11/2007 de Acceso Electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.
 - Ley 30/2007 de Contratación Electrónica por las Administraciones Públicas.
 - Ley 56/2007 de Impulso de la Sociedad de la información.

Autenticidad e integridad de los comprobantes electrónicos

La normativa permite tres modos diferentes de asegurar la autenticidad e integridad de las facturas electrónicas:

- Mediante firma electrónica.
- Mediante mecanismos de EDI (Electric Data Interchange)

⁶⁷ Agencia Boletín Oficial Estatal, *Real Decreto 1363/2010*, <https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-17575> (Consultado 2016)

- Cualquier otro modo. En el presente caso deberá ser autorizado previamente por la Agencia Tributaria.

El modo más extendido en la actualidad es el de la firma electrónica. En concreto firma electrónica reconocida o avanzada. Los certificados electrónicos son emitidos por autoridades de certificación que pueden ser públicas o privadas, y nacionales o internacionales. En segundo caso, se debe cumplir con lo que dice la normativa en la Orden EHA 962/2007. Existe lo que se llama esquemas voluntarios de acreditación, que son listas de confianza, en las que pueden figurar los certificados electrónicos emitidos por autoridades de certificación pública o privada, si pasan unos controles. La Agencia Tributaria tiene su propia lista y en la práctica las empresas prefieren usar certificados que, aunque emitidas por autoridades de certificación privadas, figuren en tal lista.

Técnicamente, los certificados son X 509 versión 3, que cumplen con estándares RFC (Request for Comments del IETF: Internet Engineering Task Force) y de ETSI (European Telecommunications Standards Institute).

Obligatoriedad de la Emisión

La obligación de emitir comprobantes electrónicos en España depende de si se trata de relaciones de empresas entre sí, o entre empresas y administraciones públicas.

Para las relaciones entre empresas privadas se pueden emitir documentos por el medio que deseen sea electrónico o en papel y para que una empresa pueda facturar electrónicamente a otra necesita de su consentimiento expreso que puede ser oral o escrito y debe ser notificado a la Administración Tributaria.

Para las relaciones entre empresas privadas y públicas la facturación electrónica es obligatoria a partir del mes de agosto del 2009 para quienes contraten con el sector público.

Autorización de los comprobantes

En España el esquema de autorización es diferente, se autoriza a las empresas quienes pueden emitir los comprobantes electrónicos libremente a partir de esa autorización.

Representación impresa de los comprobantes electrónicos

En España no es obligatorio trasladar el comprobante electrónico al papel pero si algún cliente lo requiere se puede imprimir de acuerdo a los requisitos establecidos en el

artículo 8 de la Orden EHA 962/2007, debe generarse un PDF que traduzca la factura a código de barra y la firma electrónica de manera legible en papel.

Almacenamiento o conservación

Es fundamental conservar los documentos electrónicos por parte del contribuyente ya que no es necesario enviarlos al momento de su emisión a la Administración Tributaria, por lo tanto requiere el mismo tratamiento que los documentos físicos, tanto emitidos como recibidos a fin de que en cualquier momento pueda generar los comprobantes que se le soliciten. La conservación se hará durante 4 años o más si se trata de un ejercicio fiscal en proceso de determinación o juicio.

Sistema de consulta a los contribuyentes

Los comprobantes electrónicos no se remiten a la Administración Tributaria, por lo tanto no son necesarios los servicios de consulta para contribuyentes por parte de ésta. Si se trata de un proveedor de la Administración si se dispone de éste servicio pero para conocer el estado de tramitación del documento.

Opciones de contingencia en la emisión de los comprobantes electrónicos

Al no remitirse el comprobante electrónico a la Administración Tributaria no se requiere de un esquema de contingencia. La facturación electrónica no prohíbe la facturación en papel, así que de presentarse algún problema con el sistema de emisión electrónico se pueden utilizar las otras formas de emisión.

Sistema de emisión para pequeñas empresas

Sí existe un portal en conjunto con la Agencia Tributaria y el Ministerio de Industria donde se puede acceder a herramientas gratuitas que les permita a las pequeñas y medianas empresas emitir sus comprobantes de manera electrónica.

Resultados de la implementación

Durante el 2015 el Reino de España, las comunidades autónomas, los ayuntamientos y otras entidades públicas aprobaron 6,01 millones de facturas electrónicas, en los dos primeros meses de este año 2016, la cifra ya se ha incrementado en más de un 18% y ha llegado hasta los 7.2 millones de documentos.

La cuantía de estas operaciones ha pasado de los 32.824 millones de euros, sumados en el pasado periodo, hasta los 37.551 millones a los que se ha llegado en enero y febrero de 2016.

“Las entidades locales fueron las principales receptoras de facturas digitales, con un 49,6%, seguidas de las comunidades autónomas con un 38,45% y de la Administración General del Estado que recibió el 9,94%.”⁶⁸

Los datos de las pymes también ascienden, incrementaron un 22% el uso de factura electrónica, sobre todo en el sector servicios 61,98%, la industria 34,29%, y el sector primario 2,85%.

Las empresas ahorraron unos 384 millones de euros en la recepción de facturas, más de 218 millones en su emisión y dedicaron 320.000 horas menos en la emisión y 52.000 horas menos en la recepción de facturas.⁶⁹

Los expertos consideran que la obligatoriedad de factura electrónica para las Administraciones ha supuesto la apertura hacia una mayor digitalización de las empresas. En efecto, una vez que las empresas comprueban las enormes ventajas operativas, el ahorro en costes y en horas de trabajo y el sistema de archivo y disponibilidad de las facturas, ya no dejan de utilizarlo en sus procesos; así se van adaptando a los cambios en tiempo real y evitan tener que correr para aprender de pronto y por obligación; además han evitado la tala de más de 4.000 árboles. Todos estos datos son parte del estudio anual que realiza la empresa internacional especialista en soluciones de intercambio electrónico seguro de documentos.⁷⁰

Algunos de los beneficios identificados en España de este sistema son:

- Acortar ciclos de tramitación, incluido el cobro;
- Reducir errores humanos;
- Eliminar costos de impresión y envío postal;
- Facilitar un acceso más rápido, ágil y fácil a las facturas almacenadas;
- Reducir drásticamente el espacio necesario para su almacenamiento;
- Mejorar el servicio al cliente; eliminar el consumo de papel y su transporte, con el consiguiente efecto positivo sobre el medio ambiente;
- Facilitar la lucha contra el fraude;
- Subsumir la factura en los sistemas informáticos empresariales, mejorando drásticamente su gestión;
- Contribuir a la modernización de la economía y al desarrollo de la Sociedad de la Información.

⁶⁸ Efacturar.com, *España 2016. Los datos de la factura electrónica I*, <https://www.efacturar.com/espana-2016-los-datos-de-la-factura-electronica-i/> (Consultado 2016)

⁶⁹ *Ibíd.*

⁷⁰ *Ibíd.*

Estos beneficios, sin embargo, no podrán materializarse si no se superan importantes retos como:

- Adopción por la Pequeña y Mediana Empresa (PYME), que constituye el segmento más importante del tejido empresarial español y europeo;
- Aceptación por los ciudadanos; su implantación en las Administraciones públicas; e
- Interoperabilidad de los sistemas de facturación electrónica que permita su uso en la interrelación comercial tanto dentro como a través de las fronteras.

3.2. Análisis comparado de la implementación de facturación electrónica en Ecuador, Chile y España

Luego de revisar los 10 temas principales de la implementación de la facturación electrónica en Ecuador, Chile y España se establece un análisis comparado de los tres países, para reconocer las similitudes y primordiales diferencias en los modelos de emisión electrónica de documentos. Cada país ha ido adaptando sus leyes al comercio electrónico, modernización de las economías y la fuerte utilización del internet en las transacciones entre contribuyentes, por lo tanto, estos tres países son unos de los tantos que ha optado el esquema de facturación buscando la eficiencia y eficacia en sus procesos tanto en el sector público como en el privado.

En la siguiente tabla se aprecia

de manera resumida, los temas revisados en cada país en cuanto a la facturación electrónica, desde su base legal, autenticidad e integridad de los comprobantes, obligatoriedad, autorizaciones, representación impresa, almacenamiento y conservación, sistema de consulta para los contribuyentes, medidas de contingencia, sistema de emisión para pequeñas y medianas empresas y los resultados de éxito en la implementación en cada uno:

Tabla 14 Comparación implementación facturación electrónica Ecuador, Chile y España

Variables	Ecuador	Chile	España
Legalidad	Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 557 de 17 de abril de 2002.	Resolución SII N° 9 de 2001. Uso de la Firma Electrónica en el ámbito tributario.	Recomendación 94/820/ CE de la Comisión, del 19 de octubre de 1994. Aspectos jurídicos del intercambio de datos.
Autenticidad	Firma electrónica; 3 entidades de certificación (2 Públicas y 1 Privada)	Certificados y Firmas digitales; 5 entidades de certificación privadas, acreditadas por la Administración Tributaria.	Mediante firma electrónica. Mediante mecanismos de EDI (Electric Data Interchange) Otros mecanismos autorizados por la Agencia Tributaria.
Obligatoriedad	Implementación Obligatoria a partir del 1 de agosto del 2014. Programada por tipo de contribuyentes hasta julio del 2015.	Implementación Obligatoria a partir del 1 de noviembre del 2014. Programada por tamaño de empresas hasta febrero del 2018.	Empresas privadas con Públicas obligatorio desde agosto del 2009. Entre empresa privada: voluntaria.
Autorización	OnLine Autorización del SRI hasta 31 de diciembre del 2017 OffLine Autorización del Contribuyente a partir del 01 de enero del 2018 obligatoria.	La Administración otorga una autorización para un rango de documentos mediante archivo de descarga en su página web.	La autorización la reciben las empresas quienes pueden facturar libremente sin la intervención de la Agencia Tributaria.

Impresión	Obligatoria para clientes que no hayan aceptado por escrito la recepción de comprobante por medios electrónicos. Cuando el cliente lo requiera, Consumidores finales. La representación impresa tiene igual validez que la digital	Obligatoria para los clientes que no se encuentren en el sistema electrónico y para acompañar el transporte de mercaderías.	No es obligatorio, si algún cliente lo requiere se puede imprimir de acuerdo a los requisitos establecidos en la normativa.
Almacenamiento	Por 7 años	Por 6 años	Por 4 años
Consultas	Si existe	Si existe	No existe
Contingencia	Sí existe en la emisión OnLine	Otras formas de emisión	Otras formas de emisión
Emisión Pymes	Si existe	Si existe	Si existe
Resultados	Incorporación de contribuyentes sostenida	Incorporación de contribuyentes sostenida	Incorporación de contribuyentes sostenida

Fuente: Página web Servicio de Rentas Internas SRI Ecuador, Servicio de Impuestos Internos SII Chile y Efacturar.com España.

Elaboración propia

Revisando otras implementaciones se observa que el factor común en facturación electrónica para varios países, son el uso del certificado digital para su autenticación, el envío de los documentos electrónicos hacia la administración tributaria y su validación por parte de ésta última. Estas características permiten obtener los elementos necesarios para que la Administración realice los controles pertinentes y revisiones de inconsistencias que se puedan detectar en el proceso con el uso de los datos recibidos en línea con el fin de identificar focos de evasión fiscal.

La Administración tributaria ecuatoriana para la validación de los comprobantes electrónicos los recibe previamente en sus bases de datos para revisar su autenticidad, cálculos de impuestos y datos del emisor y receptor. Este evento no sucede con la Administración tributaria española que autoriza la emisión directamente a los contribuyentes obligados, sin requerir el envío de la información en línea, lo que pone en ventaja a la ecuatoriana quien contaría con la información necesaria para sus funciones y facultades.

Cada vez más países son los que se suman a la facturación electrónica conociendo los beneficios percibidos donde se ha implementado, siendo los principales:

Para las administraciones tributarias:

- Disminución de comprobantes falsos
- Eficiencia en procesos de control
- Fortalecimiento de la cultura tributaria.
- Disminución de la informalidad
- Instrumento para combatir la evasión y el fraude fiscal.
- Facilidad en el manejo y custodia de la documentación

Para los contribuyentes:

• Reducción de costos y espacio físico para el almacenamiento de documentos.

- Automatización en procesos de recepción y registro de comprobantes.
- Reducción de tiempos en procesos de pagos y cobros.
- Reducción de costos en impresión de comprobantes
- Mejora en tiempos de entrega de documentos a clientes y proveedores
- Disminución de riesgo falsificación de comprobantes recibidos

El presente trabajo se enfoca en uno de los principales beneficios para el Estado en la incorporación de este esquema de emisión de comprobantes que es combatir el fraude y la evasión fiscal que perjudica a sus arcas fiscales limitando el poder de acción a favor de su población para suplir las necesidades y cumplir sus funciones.

3.3. Efectos de la facturación electrónica en la lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional

En función a las principales prácticas de evasión fiscal utilizadas a nivel internacional e interno por los contribuyentes, se presentan las posibles maneras en que la facturación electrónica puede contribuir a la lucha contra la evasión y fraude fiscal.

3.3.1. Prácticas en actividades económicas internacionales

La Organización para la Cooperación y Desarrollo OCDE conformado por 34 países dedicados a enfrentar y aprovechar los desafíos de la globalización, junto con el G20 han unido esfuerzos en la lucha contra la evasión y fraude fiscal considerada una prioridad para todos los estados en el mundo, trabajando en los últimos años en lo que se conoce como la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que en sus

siglas en inglés de denomina BEPS desarrollando un plan de acción de 15 medidas que buscan garantizar que los beneficios se graven donde se generan las actividades económicas.

Las 15 acciones planteadas se encuentran basadas en 3 pilares fundamentales: la coherencia del impuesto sobre las sociedades a nivel internacional, una realineación de la imposición y la sustancia económica, la transparencia junto con seguridad jurídica y predictibilidad. Además se ocupa de la economía digital y el desarrollo de un instrumento multilateral para llevar a la práctica las medidas adoptadas en el Plan de Acción BEPS a través de enmiendas en los convenios bilaterales aplicados en la actualidad.

Como abordar los retos de la economía digital para la imposición es la primera acción analizada que tiene que ver con el presente estudio, ya que aborda la realidad empresarial del uso intensivo del internet en los negocios con la interrelación de la tecnología en referencia a la computación, comunicaciones y contenidos lo cual ha permitido la incorporación del comercio electrónico como medio de difusión, gestión y compra-venta de productos y servicios.

Frente a esta realidad se requiere complementar normas existentes con otras que eviten la doble imposición internacional, además de normas que garanticen la recaudación efectiva del impuesto al valor agregado y otros impuestos indirectos en la fuente, relacionados al suministro de bienes, servicios y activos intangibles provenientes del extranjero, ya que se presenta para el Estado el riesgo de la no imposición, distorsión del mercado y para las administraciones tributaria la complejidad de control de transacciones en alto volumen y poco valor que incrementaría el costo y la carga administrativa, considerando que la recuperación no representaría un beneficio en función al costo asumido para garantizar el cumplimiento, esto sumado a la ausencia de un marco jurídico internacional acerca de la facturación incrementa el riesgo en lo que concierne a sus ingresos al no contar con reglas globales para el tratamiento de estas actividades económicas.

Para el presente trabajo se enfocará en algunas de las prácticas acogidas de manera general por los contribuyentes para evadir la obligación tributaria para conocer como la facturación electrónica ayuda en la prevención del fraude fiscal.

Utilización de paraísos fiscales, regímenes preferenciales o de menor imposición;

La emisión de comprobantes de retención electrónicos por parte de las instituciones financieras como agentes de retención del Impuesto a la Salida de Divisas evidencia la transferencia de valores hacia el exterior, junto con el anexo presentado por dichas instituciones se puede identificar al país beneficiario de la transferencia y quien la emite, conociendo de manera inmediata las transacciones con paraísos fiscales y regímenes preferenciales o de menor imposición. Esto alerta a la Administración Tributaria quien puede solicitar información más a detalle de éstas transacciones para la aplicación de las medidas pertinentes.

La emisión de facturas de exportaciones también lleva consigo la identificación del país a quien se vende para conocer las transacciones que se realicen con estos regímenes.

Por otra parte en el comprobante de retención emitido por el propio contribuyente en pagos a no residentes, consta el país hacia donde se dirigen los valores y se aplica la mayor tarifa de retención en la fuente de Impuesto a la Renta a países que consten en el listado publicado por el Servicio de Rentas Internas en el Ecuador como paraísos fiscales, en resoluciones emitidas para identificar regímenes preferenciales o lo que considera como regímenes de menor imposición.

La facturación electrónica facilita la presentación de anexos transaccionales de compras y ventas identificando el país de destino de las transferencias al exterior o de las mercaderías vendidas desde cada jurisdicción hacia los calificados como paraísos fiscales o regímenes preferenciales o de menor imposición; además de proporcionar a la Administración Tributaria información valiosa para determinaciones presuntivas de los diferentes impuestos por ellas administrados sean internos cómo desde las Aduanas, así como también representa una ventaja para los procesos de reclamos de devolución de pagos indebidos o en exceso de tributos en los cuales se puede discernir la veracidad de las transacciones origen de dichos reclamos.

Las facturas electrónicas al igual que las físicas, contienen datos de identificación del cliente o comprador como nombre o razón social, número de identificación fiscal o Registro Único de Contribuyentes (RUC) en el caso de Ecuador, además de la dirección de ambas partes contratantes; con lo cual las Administraciones Tributarias pueden identificar de forma inmediata los involucrados en las transacciones locales así como en las transferencias de bienes hacia el exterior, en las cuales además

de los datos antes mencionados se solicita registrar tanto el puerto de embarque como el de destino, así como el país de adquisición, conociendo por medio de éstos requisitos la Aduana y la Administración de Impuestos internos los movimientos y destino de las transferencias, formas de pago, montos y plazos que forman parte del documento de venta.

Earnings stripings: Pagos a empresas del mismo grupo empresarial por valores superiores al mercado

Dentro de los datos requeridos para la emisión de comprobantes de venta electrónicos tanto en ventas locales como al exterior se presenta: la cantidad de producto vendido, el precio unitario, los respectivos descuentos y el precio total sin impuestos, que adicionalmente con los datos de identificación del vendedor y comprador (razón social, número de identificación fiscal, dirección de ambas compañías o sujetos) se puede diferenciar las transacciones a precios superiores al normal giro del negocio o mercado, buscando erosionar la base imponible en el país de origen de la transacción al registrarse un costo o gasto mayor al precio de venta al público comparado con empresas o negocios similares.

Subcapitalización: Capitalización de filiales por endeudamiento con empresas del mismo grupo empresarial;

Al igual que el caso de transferencias hacia paraísos fiscales, se pueden utilizar como insumos de control, los comprobantes de retención de Impuesto a la Salida de Divisas para identificar montos excesivos hacia casas matrices o sucursales y la figura que se utiliza para el traslado de dichos valores. La formalidad existente en las instituciones financieras permite a la Administración Tributaria estar alerta frente a movimientos dudosos de los contribuyentes y detectar posibles abusos o anomalías.

Conociendo que la finalidad de ésta figura es incrementar el gasto en el país de mayor imposición y trasladar el ingreso al Estado de menor imposición se han establecido límites a las transacciones de préstamos entre compañías del mismo grupo y a través de los comprobantes de retención del Impuesto a la Salida de Divisas se puede identificar la cantidad de transacciones realizadas entre compañías relacionadas así como los montos de los pagos por intereses conociendo la base imponible de dicho impuesto que constituye el valor de la transferencia al exterior por dicho pago, de tal manera que se reconoce al momento de la transferencia misma los movimientos

realizados a compañías relacionadas del exterior. En los datos del comprobante de retención se contempla la identificación de los involucrados (agente de retención y agente retenido), direcciones y fecha de emisión para observar la frecuencia de éste tipo de transacciones dentro del ejercicio fiscal.

Back to back: Compra y venta de productos en el exterior sin reflejarse en el país que efectúa la transacción;

Únicamente si la factura electrónica de venta hacia el exterior se emite desde el país de origen se puede identificar la transacción, al igual que en la emisión de comprobantes físicos; sin embargo, mientras más países adopten facturación electrónica se puede proporcionar a los Estados mayor información de las transacciones realizadas entre las diferentes jurisdicciones. Con la identificación del cliente en los datos del comprobante, a pesar de que el producto no vaya hacia el país origen de las transacciones, se reconocería desde donde se maneja la operación y el puerto de destino de las mercaderías.

Treaty shopping: Estructuras artificiosas para el uso de los convenios para evitar la doble imposición internacional

El Servicio de Rentas Internas ha emitido una resolución en la cual se establecen montos máximos en la utilización de convenios para evitar la doble imposición internacional (CDII) con la finalidad de frenar éstos abusos en la aplicación de los mismos, por tanto por medio de la emisión de comprobantes de retención en pagos a residentes en estados con el que se mantiene un CDII se puede verificar la cuantía de las erogaciones y conocer cuando ha superado el monto anual establecido por proveedor para ejecución de la retención de Impuesto a la Renta que corresponde.

Adicionalmente se pueden detectar aplicación de porcentajes de retención errados y que perjudiquen al fisco por medio de los comprobantes de retención emitidos por prestación de servicios en el exterior, así como el cumplimiento de la liquidación del IVA en importación de servicios.

Finalmente, la información obtenida en línea por las administraciones tributarias facilitan el intercambio automático de información promovido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como una forma de evitar la ocultación de rentas y actividades económicas en otros países diferentes al de residencia, intercambio contenido también en las cláusulas de muchos convenios para

evitar la doble imposición celebrados en los últimos años; además de las otras formas de asistencia administrativa en materia fiscal como intercambio de información previa solicitud, intercambio espontáneo de información, inspecciones tributarias en el extranjero, inspecciones tributarias simultáneas y asistencia en la recaudación como parte del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal al cual se han sumado más de 100 países hasta la fecha.

Tabla 15 Contribución de la facturación electrónica contra el fraude fiscal en actividades internacionales

Prácticas internacionales evasivas	Instrumentos electrónicos	Posibles efectos positivos
Paraísos Fiscales	Comprobantes de retención Impuesto a la Salida de Divisas	Identifica transferencias a regímenes preferenciales.
	Facturas de exportación	Identifica países de destino.
	Comprobantes de retención Impuesto a la Renta	Identifica pagos a residentes en Paraísos Fiscales o Regímenes de menor imposición o preferenciales.
Earnings stripings	Facturas de exportación	Identifica precios de venta y clientes relacionados.
	Facturas ventas locales	
Subcapitalización	Comprobantes de retención Impuesto a la Salida de Divisas	Identifica transferencias al Exterior a compañías relacionadas.
Back to back	Facturas de exportación	Únicamente cuando se emite desde el país de origen se garantiza el pago de tributos en el país de residencia.
Treaty shopping	Comprobantes de retención Impuesto a la Renta	Control de transacciones con países con Convenio
	Información en línea	Control de tarifas de retención aplicadas en pagos a países con Convenio
Otros	Comprobantes de retención Impuesto al Valor Agregado	Facilita intercambio de información contenida en las cláusulas de los Convenios.
		Verificación de liquidación de IVA en servicios importados.

Elaboración propia

3.3.2. Prácticas en actividades económicas locales

Las prácticas de evasión locales también afectan la recaudación de impuestos por lo que resulta imperioso analizar la forma en que la facturación electrónica las puede eliminar o menguar.

Omisión o adulteración en la inscripción del registro tributario del contribuyente.

Las transacciones de ventas respaldadas con facturas electrónicas permiten al fisco identificar las compras de volúmenes considerables para personas naturales

emitidas con su número de cédula, que pueden dar aviso de una actividad comercial no inscrita y por lo tanto no declarada.

Las validaciones que realiza la Administración Tributaria en cuanto al documento de identidad utilizado para emitir las facturas, también permite a las empresas formales identificar registros únicos de contribuyentes (personas jurídicas) y números de documentos de identidad (personas naturales) falsos o suplantaciones de identidad, modalidad utilizada con el fin de que las ventas no se emitan a nombre de quien realmente las realiza.

Pérdida de libros contables sin justificación probada;

Cuando la Administración Tributaria solicita el envío de las transacciones electrónicas a sus bases de datos, sea previo, para o luego de su autorización, permite que ésta mantenga las transacciones de compras y ventas de los contribuyentes, por lo tanto, una pérdida o la ocultación de registros contables no frenaría su facultad de determinación y sanción correspondiente en los casos descubiertos de fraude, contravenciones e infracciones.

Llevar doble contabilidad

La facturación electrónica limita la doble contabilidad, ya que como en el punto anteriormente citado, la administración cuenta con la información emitida a sus clientes y proveedores que respaldarían la contabilidad, de encontrarse otras formas de emisión diferente a la electrónica que por obligación le correspondería a determinado contribuyente, el fisco puede actuar con las respectivas sanciones por faltas reglamentarias e incumplimiento de lo dispuesto por el Estado con todo lo que aquello involucra, como sanciones pecuniarias, clausuras de establecimientos e incluso con privación de la libertad en casos probados de defraudación tributaria por medio de la doble contabilidad.

Omisión de ingresos

Las ventas son el principal fuente de ingresos de los contribuyentes y éstas deben ser respaldadas por ley con comprobantes de venta válidos, por lo tanto cada transferencia de dominio y prestación de servicio debe generar una factura electrónica en los contribuyentes establecidos para esta forma de emisión, por lo tanto al obtener la información de las ventas efectuadas a cada cliente de manera inmediata, limita la ocultación de ingresos provenientes de las mismas.

Aumento de gastos e inventarios, creación de descuentos o deducciones ficticias

La información de los comprobantes de retención electrónicos son recibidos por la administración de forma inmediata y puede acceder a los datos del proveedor a quien se está realizando la compra que incrementa el gasto y el inventario, siendo más fácil para el fisco divisar transacciones duplicadas o falsas.

En el tema de deducciones y descuentos sin sustentos, aquellas que disminuyen el ingreso también deben ser emitidas electrónicamente, por lo tanto reduce el riesgo de creaciones ficticias y de emitirse de manera duplicada, el cliente que las recibe de forma electrónica no consentirá su emisión y de no anularse no las registrará en su contabilidad generando inconsistencia en los cruces de información que efectúa frecuentemente la administración y poniendo en evidencia que existe un mal manejo de éstos documentos.

Simulación de operaciones con empresas fantasmas o inexistentes con comprobantes de venta de la misma naturaleza

En el caso de los pagos, los contribuyentes que actúan como agentes de retención están obligados a emitir comprobantes de retención electrónicos, por lo tanto cada compra estará respaldada por una retención efectuada a una factura válida, ya que caso contrario no pasaría las revisiones de identificación que efectúa la administración tributaria para otorgar su validez, y alertaría en casos dudosos de facturas falsificadas, inexistentes, duplicadas o de empresas fantasma.

Tabla 16 Contribución de la facturación electrónica contra el fraude fiscal en actividades locales

Prácticas internacionales evasivas	Instrumentos electrónicos	Posibles efectos positivos
Omisión o adulteración en la inscripción	Facturas de venta	Identifica ventas a personas naturales en volúmenes considerables para presumir una actividad económica oculta.
Pérdida de libros contables sin justificación probada	Compras y ventas en línea	Permite determinaciones presuntivas y contar con la información transaccional del contribuyente sin dependencia de sus registros.

Llevar doble contabilidad	Compras y ventas en línea	Provee a la administración la información que respaldaría las declaraciones y movimientos contables del contribuyente.
Omisión de ingresos	Comprobantes de Venta y documentos complementarios.	Provee a la administración de información de ventas de bienes y prestación de servicios fuente de ingresos
	Comprobantes de retención por rendimientos financieros	Provee información de rentas por inversiones financieras de los contribuyentes que deben incluirse en su declaración de ingresos.
Aumento de gastos e inventarios, creación de descuentos o deducciones ficticias.	Comprobantes de retención	Identifica transacciones con facturas falsas o duplicadas.
	Notas de Crédito	Identifica reducción de ingresos por emisiones duplicadas y al cliente permite conocer emisión injustificada.
Simulación de operaciones con empresas fantasmas o inexistentes	Comprobantes de retención	La administración valida que los documentos se emitan con números de identificación correcta y de contribuyentes existentes.

Elaboración propia

Tabla 17 Efectos en impuestos vinculados a la facturación electrónica

Comprobantes electrónicos	Impuestos	Efectos
Facturas	Impuesto a la Renta	<ul style="list-style-type: none"> • Control de Ingresos y Gastos • Control declaraciones de IR • Control deducción de gastos sociedades • Control deducción de gastos personales

	Impuesto al Valor Agregado	<ul style="list-style-type: none"> • Control cumplimiento bienes y servicios gravados • Control cumplimiento declaraciones de IVA • Control deducción de gastos personales • Control crédito tributario
	Impuesto a los Consumos Especiales	<ul style="list-style-type: none"> • Control cumplimiento bienes y servicios gravados • Control declaraciones de ICE • Verificación de anexos ICE y Precios
	Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables	<ul style="list-style-type: none"> • Control cumplimiento bienes gravados • Control cumplimiento declaraciones de IRBPNR
Notas de Crédito	Impuesto a la Renta	<ul style="list-style-type: none"> • Control de devoluciones, descuentos, bonificaciones y anulaciones de ventas. • Control declaraciones de IR • Control disminución de ingresos
	Impuesto al Valor Agregado	<ul style="list-style-type: none"> • Control de devoluciones, descuentos, bonificaciones y anulaciones de ventas • Control crédito tributario • Control cumplimiento declaraciones de IVA
	Impuesto a los Consumos Especiales	<ul style="list-style-type: none"> • Control de devoluciones con ICE
	Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables	<ul style="list-style-type: none"> • Control de devoluciones con Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables (IRBPNR)
Notas de Débito	Impuesto a la Renta	<ul style="list-style-type: none"> • Control de Ingresos y Gastos • Control declaraciones de IR • Control deducción de gastos
	Impuesto al Valor Agregado	<ul style="list-style-type: none"> • Control cumplimiento declaraciones de IVA • Control deducción de gastos • Control crédito tributario

	Impuesto a los Consumos Especiales	<ul style="list-style-type: none"> • Control cumplimiento bienes y servicios gravados • Control declaraciones de ICE
Comprobantes de Retención	Impuesto a la Renta	<ul style="list-style-type: none"> • Control cumplimiento de agentes de retención • Control de gastos deducibles • Control declaraciones de retenciones IR • Control crédito tributario • Control cumplimiento declaraciones IR
	Impuesto al Valor Agregado	<ul style="list-style-type: none"> • Control cumplimiento de agentes de retención • Control declaraciones de IVA mensual y semestral. • Control crédito tributario
	Impuesto a la Salida de Divisas	<ul style="list-style-type: none"> • Control salida de divisas. • Control de Crédito Tributario Impuesto a la Renta • Control de importaciones y exportaciones
Guías de Remisión	Impuesto a la Renta	<ul style="list-style-type: none"> • Respaldo de traslado de mercaderías • Verificación ventas de bienes

Elaboración propia

Con todos éstos efectos en los impuestos manejados a través de emisión de comprobantes de venta, retenciones y documentos complementarios se evidencian las ventajas y beneficios para la recaudación que la emisión electrónica genera para los países que la implementan, ya que permite el control y verificación del cumplimiento de declaraciones y pagos de manera completa e íntegra de los tributos; facilita los procesos de determinación directa y presuntiva, la identificación de faltas reglamentarias e infracciones a la normativa; además que permite detectar por medio de las transacciones de sujetos pasivos formales, las operaciones de contribuyentes poco cumplidos y las fallas cometidas en sus obligaciones y deberes formales.

De acuerdo a un estudio de la Comisión Económica para la América Latina y el Caribe (CEPAL) publicado en septiembre del 2016, la evasión fiscal asciende a US\$ 340 mil millones aproximadamente en el 2015 lo que representa el 7% del producto interno bruto de América Latina; siendo la evasión del IVA alrededor del 20% en

Argentina, Chile, Colombia, Ecuador y México y casi el 40% en Guatemala y Nicaragua.

La implementación de la facturación electrónica en Brasil ha contribuido a reducir la tasa de evasión de impuestos del 32% al 25% del monto que debería pagar el sector privado, según el Instituto Brasileño de Planeamiento Tributario, el cual estima que éste país tendrá la menor tasa de evasión de la región dentro de 5 años y en 10 alcanzaría los mismo niveles de los países desarrollados, además un estudio publicado por el Instituto para el Desarrollo de la Venta Minorista señala que la facturación electrónica ha contribuido a reducir la informalidad del 55% al 40% en la última década.⁷¹

Luego de todo el análisis realizado a lo largo del presente trabajo se puede afirmar que la facturación electrónica sirve como un mecanismo de prevención del fraude fiscal internacional por todos los controles que permite realizar a las administraciones tributarias, la exigencia de mayor formalidad a los contribuyentes, facilita el intercambio de información entre administraciones tributarias y ejercer su facultad sancionadora con mayor efectividad.

⁷¹ Andrés Muñoz, *La factura electrónica: una herramienta eficaz contra la evasión de impuestos*, <https://blogs.iadb.org/recaudandobienestar/es/2017/03/27/factura-electronica-herramienta-contrala-evasion-de-impuestos/#> (Consultado 2016)

Capítulo cuatro

4. Conclusiones y recomendaciones

4.1. Conclusiones

- La evasión, elusión y fraude fiscal representan un fuerte perjuicio para las arcas públicas por la disminución o falta de recaudación que estas ocasionan en los Estados, frente a las cuales se han establecido varias normas y controles a través del Gobierno y sus administraciones tributarias con el fin de promover una cultura tributaria dentro de la población, y además se ha optado por el incremento de sanciones y endurecimiento de penas para quienes cometan infracciones a la ley fiscal como mecanismo limitante para éstas prácticas.
- La globalización ha contribuido para que las personas naturales y jurídicas encuentren de manera ágil, jurisdicciones que les permitan evadir impuestos o trasladar beneficios a regímenes de menor imposición con el objetivo de evitar la carga fiscal de su país de residencia, además de otras prácticas utilizando abusivamente los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición internacional y transacciones con partes relacionadas.
- Las actividades económicas ocultas e informales también merman la capacidad recaudatoria de los Estados y para su disminución se han promovido campañas de inclusión a la formalidad y uno de los principales efectos de la facturación electrónica es exponer ante la administración indicios de actividades ocultas por medio de la información recopilada en sus bases de datos a través de comprobantes emitidos por los contribuyentes formales.
- Las reformas tributarias implantadas en el Ecuador en la última década han provocado un incremento en la recaudación del estado, por medio del aumento de impuestos, bienes de consumo gravados, régimen impositivo simplificado, mayor regulación en el régimen de precios de transferencia, eliminación de exoneraciones para transacciones con paraísos fiscales, aumentos de tarifas, límites en deducibilidad de gastos intragrupo, entre otros, obteniendo un resultado positivo en los ingresos tributarios, es por eso, que los impuestos directo e indirectos desde el año 2006 hasta el 2016 se ha incrementado, de esta

manera aportado al presupuesto general del Estado y evidenciando una técnica y eficiente administración tributaria.

- Por medio de la implementación de la facturación electrónica se pretende recaudar información suficiente para que las Administraciones tributarias conozcan los ingresos, gastos y posibles rentas obtenidas por los contribuyentes, favoreciendo además a los cruces de información necesaria para controles, sanciones y dirigir las determinaciones con mayor precisión.
- La facturación electrónica permite que los contribuyentes estén conscientes de que la administración mantiene en sus bases de datos información que corrobore la correcta determinación, declaración y pago de los impuestos orientándolos cada vez más a la formalidad y cumplimiento.
- Se puede mencionar que el control de los impuestos generados en el país aún no es tan exhaustivo, ya que se presentan prácticas evasivas de manera permanente y se crean nuevas formas de desviar la responsabilidad de la obligación tributaria, por tal motivo los controles minuciosos son una parte vital para evitar estos perjuicios al estado.

4.2. Recomendaciones

- Las administraciones tributarias deben establecer lineamientos claros para la implementación de la facturación electrónica como un certificado digital que autentifique e identifique al sujeto pasivo, el envío de información en tiempo real o breves intervalos de tiempo hacia sus bases de datos que provea los datos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos para poder efectuar la verificación de que los datos que constan en los comprobantes sean correctos antes de otorgarles validez tributaria y así evitar duplicación de gastos, transacciones con empresas fantasmas y falsificación de comprobantes.
- Las administraciones tributarias deben fortalecer su capacidad tecnológica para explotar todo el potencial de la información que llega a sus bases de datos, así como para proporcionar al contribuyente un servicio de consultas en línea que facilite la automatización de procesos y la verificación de validez en sus transacciones tanto de emisión que sustentan sus ingresos como de recepción que respaldan sus gastos y deducciones.
- Las administraciones tributarias deben extender la obligatoriedad de su implementación a la mayor parte de contribuyentes para disminuir el vacío de información de ciertos sectores económicos en las revisiones y controles que efectuaría, para lo cual en la mayoría de los casos pone a disposición de los sujetos pasivos, sistemas gratuitos de facturación electrónica para quienes no cuentan con la capacidad financiera o tecnológica para poner en marcha éste esquema de emisión, dichos sistemas deberían permitir el manejo de documentos con todos los estatus de emisión tanto de los generados por ellos como los recibidos para un adecuado manejo de su información.
- Las administraciones tributarias deben difundir los beneficios de la facturación electrónica entre los contribuyentes para que se disminuya la dependencia al papel, e impulse una mayor cantidad de emisores electrónicos.
- Las administraciones tributarias deben efectuar una constante auditoría digital que identifique posibles prácticas fraudulentas y un adecuado sistema de sanciones que debilite el comportamiento dudoso e inconsistente de los contribuyentes, provocando mayor cuidado en el manejo de su información y corrección de procesos y procedimientos que ocasionan infracciones.

- Los contribuyentes pueden aprovechar la facturación electrónica para automatizar sus procesos de recepción y emisión de comprobantes, en la búsqueda de reducir tiempos y costos, así como mejorar las relaciones comerciales con sus clientes y proveedores.
- La administración tributaria ecuatoriana puede utilizar los datos recopilados en los años de incorporación de la facturación electrónica para comprobar declaraciones del Impuesto al Valor Agregado y otros impuestos involucrados directamente en la emisión de comprobantes e identificar actividades fantasmas.

Bibliografía

- Adarve Corporación Jurídica. *LA GESTIÓN DE IMPAGADOS*. 3 ra. Madrid: FUNDACIÓN CONFEMETAL, 2013.
- Agencia Boletín Oficial Esatatal (BOE). *Real Decreto 1363/2010*. 29 de octubre de 2010. <https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-17575> (último acceso: 2016).
- Almeida, José. *El Derecho frente a la ciencia y la tecnología*. Lima: Univesidad Católica del Perú, 2013.
- Altmark, Daniel. *Informática y Derecho*. Buenos Aires: La ley S.A.E., 2001.
- Andersen, Arthur. *Diccionario Espasa Economía y Negocios*. Madrit: Arthur Andersen & Company, 1997.
- Araneda, Hugo. *Finanzas Pública*,. 3 ra. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1993.
- Asociación de Academias de la Lengua Española. *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*. s.f.
- Barajas, Sara, Raymundo Campos, Horacio Sobarzo, y Andrés Zamudio. *Evasión Fiscal derivada de los distintos esquemas de Facturación*. México: Centro de Estudios Económicos, 2011.
- Borinsky, Mariano. *Fraude Fiscal*. Buenos Aries: Ediciones Didot, 2013.
- Briceño, José. *El Derecho frente a la ciencia y la tecnología*. Lima: Pontificia Univerisdad Católica de Perú, 2007.
- Castro, Georgina, Noemi Colín, y Armando Luna. *MÉXICO EN LA NUEVA TENDENCIA DE LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA*. México: Universidad Tecnológica de Tecámac, 2014.
- Cepeda, Ramiro. *Libro Homenaje al doctor Héctor Romero Parducci*. Guayaquil: Edino, 2003.
- Delgado, Francisco, y Manuel Muñiz. *Cuadernos de la Hacienda Pública Teoría de los Impuestos*. Oviedo: Ediciones de la Universidad de Oviedo, 205.
- Echandia, Devis. *Teoría General de la Prueba Judicial*. Editado por Víctor Zavalia. Buenos Aires: Chiado editorial, 1981.
- Ecuador. *Código Orgánico Integral Penal*. Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2014.

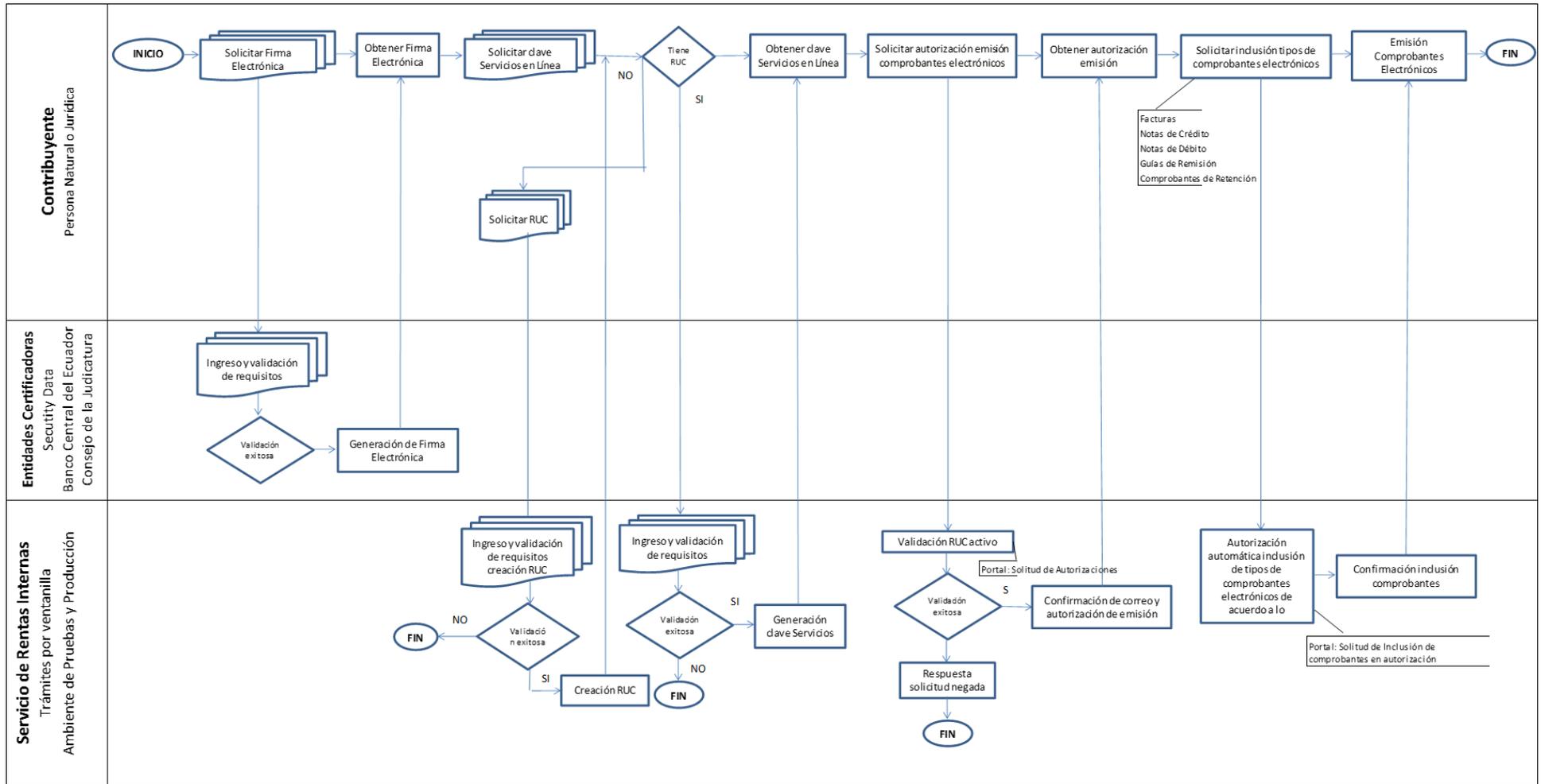
- . *Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos*. Quito: Congreso nacional, 2002.
- . *Ley de Régimen Tributario Interno (2016) (LRTI)*. Quito: Dirección Nacional Jurídica, 2016.
- . *Reglamento de Comprobantes de Venta*. Quito: Dirección Nacional Jurídica, 2014.
- Efacturar.com. *España 20016 Los datos de la factura electrónica I*, . 14 de junio de 2016. <https://www.efacturar.com/espana-2016-los-datos-de-la-factura-electronica-i/> (último acceso: 2016).
- El Espejo de Malleco. *NUEVO HITO EN FACTURACIÓN ELECTRÓNICA*. 16 de junio de 2016. <http://elespejodemalleco.cl/2016/06/16/nuevo-hito-en-facturacion-electronica-el-01-de-agosto/> (último acceso: 2016).
- Folco, Carlos, Sandro Abraldes, y Javier López. *Asociación ilícita en materia tributaria: Ilícitos Fiscales: El fenómeno de la evasión fiscal*. Buenos Aires: Rubinzal–Culzoni, 2004.
- García, César, López, Antonio. *Temas de Derecho Penal Tributario*, (., 2000), p. 195. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, 2000.
- García, Cristina, y Blanco Herrera. , *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Las Medidas de Lucha contra el Fraude Fiscal” (2º parte)*. 2 da. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2013.
- Garza, José. *Informática para la administración*. 27 de febrero de 2012. http://miguelgarzasalazar.blogspot.com/2012/02/factura-electronica_27.htm (último acceso: noviembre de 2015).
- Giorgetti, Armando. *Prefacio de La Evasión tributaria*. 2 da. Traducido por Antonio Scarano. Buenos Aires: UTET, 1963.
- Jiménez, Adolfo. *Globalización y Derecho Tributario: El Impacto del Derecho Comunitario sobre las Cláusulas Antielusión / Abuso del Derecho Interno*, (: , 2001), 10. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- Maldonado, Ascensión. *Nueva Posición De La ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE) En Materia De Paraísos Fiscales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- Martínez, Apolonia. *Ley de Firma Electrónica*. Madrid: Gráficas Rogar, 2001.

- Morillas, Lorenzo, y José Suárez. *DERECHO Y CONSUMO*. Madrid: DYKINSON S.I., 2013.
- Muñoz, Andrés. *La factura electrónica: una herramienta eficaz contra la evasión de impuestos*. 2016.
<https://blogs.iadb.org/recaudandobienestar/es/2017/03/27/factura-electronica-herramienta-contrala-evasion-de-impuestos/#> (último acceso: 2016).
- NUBOX. *¿Qué es factura electrónica?* 20 de enero de 2016.
<http://nuboxchile.blogspot.com/2016/03/>, (último acceso: 2016).
- Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. 15 de enero de 2015.
<http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=factura> (último acceso: 10 de noviembre de 2015).
- República del Ecuador. *Código de Comercio*. Quito: Ediciones Legales, 2015.
- República del Ecuador. «Constitución de la República del Ecuador 2008 .» 218.
 Montecristi: Asamblea Nacional Constituyente, 2008.
- Rezzoagli, Bruno. *Ilícitos Tributarios: Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*. México: Sistema de Universidad Abierta UNAM, 2009.
- Ríos, Gabriela. *Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano*. 15 de octubre de 2015.
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm> (último acceso: 2016).
- Ros, Rafael, y Juan Cendoya. *Derecho de Internet*. Navarra: Aranzadi, 2000.
- SAHE. *¿Sabías qué?* 10 de junio de 2014.
<http://www.facturacionsahe.com/SabiasQue.html> (último acceso: noviembre de 2015).
- Servicio de Impuestos Internos (Sii). *Estadísticas facturas electrónicas*. 20 de enero de 2016. http://www.sii.cl/factura_electronica/factura_mercado/estadistic.htm (último acceso: 2016).
- Servicio de Renta Internas (SRI). *Normativa de Comprobantes Electrónicos*. 10 de enero de 2015. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/base-legal-comprobantes-electronicos> (último acceso: 2016).
- Servicio de Rentas Internas (SRI). *Código tributario*. Quito: Dirección Nacional Jurídica, 2014.

- Servicios de Impuestos Internos (Sii). *Preguntas Frecuentes*. 16 de noviembre de 2015.
http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/inf_general/001_023_3371.htm (último acceso: 2016).
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas*. Buenos Aires: Astrea, 2002.
- Viloria, Mónica, y Luis Fraga. *LA FATURA ELECTRONICA*. Caracas: Fraga Sánchez & Asociados, 2015.
- Zabala, Cyrlen. *La Evasión Fiscal, en Susana Camila Navarrine, Doctrinas Esenciales: Derecho Tributario 1936-2010*. Buenos Aires: La Ley, 2010.

Anexos

Anexo 1. Flujo de implementación de facturación electrónica para el contribuyente



Elaboración propia