

Vicisitudes en torno a la aplicación de la factura electrónica en Colombia

Vicissitudes Regarding the Application of Electronic Invoice in Colombia

Vicissitudes relativas à aplicação da fatura eletrônica na Colômbia

MARÍA PIERINA GONZÁLEZ FALLA¹

Resumen

La factura electrónica y su aplicación normativa ha sido objeto de muchas discusiones, no solo debido a las posibles dificultades que han surgido desde el plano tecnológico, sino principalmente en lo que tiene que ver con las consecuencias tanto normativas como prácticas de su aplicación. Han transcurrido más de 24 años desde su formulación y aún se habla de un momento de transición, pues se han dispuesto, desde el año 2016, cambios de modelo de este instrumento.

Ahora bien, aunque la normatividad se ha ampliado para intentar su masificación por parte de los contribuyentes, pasando

por la Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria Estructural), y que fue complementada a través de la Ley 1943 de 2018 (Ley de Financiamiento), el legislador implementó un nuevo modelo de validación de la factura electrónica, en el que la Administración Tributaria realiza una validación previa de la factura, y solo se entenderá emitida la misma, una vez sea aprobada por parte de la DIAN, y sea entregada al cliente. Esta modificación regulatoria deja atrás el modelo asincrónico y da muestra del interés del Estado por modernizar sus instituciones para dotar de seguridad y confianza los procesos tributarios, lo cual demuestra la importancia del entendimiento del nuevo Derecho del Comercio Electrónico, como una herramienta que permite la

¹ Abogada especialista en Derecho económico, magíster en Gobierno y políticas públicas y dirección de empresas. Actualmente se desempeña como secretaria general de la Superintendencia de Transporte. Correo-e: mpierina@hotmail.com. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n16.07>

masificación en la utilización de las TIC y, de la misma manera, abre la puerta a la disminución de tiempos de negociación comercial, tanto desde el punto de vista interno, como del exterior.

Palabras clave: Factura Electrónica; Tecnologías de la Información y la Comunicación; Derecho Tributario; Derecho del Comercio Electrónico; Estado; Relaciones tributarias; Administración Tributaria; Contribuyentes.

Abstract

The electronic invoice and its regulatory application has been the subject of many discussions, not only because of the possible difficulties that have arisen from the technological level, but mainly in what has to do with both the regulatory and practical consequences of its application, have More than 24 years have elapsed since its formulation and there is still talk of a transitional moment, since model changes of this instrument have been arranged since 2016.

However, although the regulations have been extended to attempt their massification by taxpayers, through Law 1819 of 2016 (Structural Tax Reform), and which was complemented through Law 1943 of 2018 (Financing Law), The legislator implemented a new validation model for the electronic invoice, in which the Tax Administration performs a previous validation of the invoice, and it will only be understood that it has been issued, once it has been approved by the DIAN, and delivered to the client. This regulatory modification leaves behind the asynchronous model and shows the State's interest in

modernizing its institutions to provide security and trust with tax processes, which demonstrates the importance of understanding the new Electronic Commerce Law, as a tool that allows massification in the use of ICTs and in the same way, it opens the door to the reduction of commercial negotiation times, both internally and externally.

Keywords: Electronic Invoice; Information Technology; Tax Law Electronic Commerce Law; State; Tax Relations; Tax Administration; Taxpayers.

Resumo

A fatura eletrônica e sua aplicação normativa tem sido objeto de muitas discussões, não apenas pelas possíveis dificuldades surgidas no nível tecnológico, mas principalmente no que diz respeito às consequências normativas e práticas de sua aplicação, Mais de 24 anos se passaram desde a sua formulação e ainda se fala em um momento de transição, uma vez que as mudanças de modelo deste instrumento foram organizadas desde 2016.

No entanto, embora os regulamentos tenham sido estendidos para tentar massificar os contribuintes, através da Lei 1819 de 2016 (Reforma Estrutural Tributária), e que foi complementada pela Lei 1943 de 2018 (Lei de Financiamento), O legislador implementou um novo modelo de validação para a fatura eletrônica, no qual a Administração Tributária realiza uma validação anterior da fatura, e somente será entendido que ela foi emitida depois de aprovada pelo DIAN e entregue ao cliente. Essa modificação regulatória deixa para trás o

modelo assíncrono e mostra o interesse do Estado em modernizar suas instituições para proporcionar segurança e confiança nos processos tributários, o que demonstra a importância de entender a nova Lei do Comércio Eletrônico, como uma ferramenta que permite a massificação no uso das TICs e da mesma forma, abre as portas para a redução do tempo de negociação comercial, interna e externamente.

Palavras-chave: Fatura Eletrônica; Tecnologia da Informação; Direito Tributário; Direito do Comércio Eletrônico; Estado; Relações Tributárias; Administração Tributária; Contribuintes.

Introducción

El Derecho como ciencia social a lo largo de la historia ha modificado su concepción y aplicación. Es por ello que su noción tradicional de sistema de normas de comportamiento social se ha transformado, para ser entendido en la actualidad como un compendio de principios y reglas que regulan no solo la conducta de los actores sociales, sino que determinan los parámetros para el funcionamiento del Estado.

De esta manera, una de las ramas que más cambios ha tenido en los últimos tiempos es el Derecho Tributario, y ello se debe, en gran parte, a que constituye uno de los mecanismos a través de los cuales el Estado puede atender las necesidades del cuerpo social, y sus objetivos.

En este sentido, es importante recordar que autores como Plazas Vega (2018) han señalado que el Derecho Tributario se encuentra comprendido dentro de lo que se

conoce como el Derecho Financiero del Estado (también llamado Derecho de Hacienda Pública), y es que, ciertamente, los tributos como obligación ciudadana se enmarcan como principales fuentes para el desarrollo de las políticas públicas, y además constituyen la base para el funcionamiento del Estado.

Bajo esta comprensión, debe entenderse, tal como lo refería el citado autor, que el Derecho Tributario en la actualidad está llamado a ser estudiado, no como una subespecie aislada del complejo ordenamiento normativo vigente, sino como un elemento más de la gran franja jurídica, para así obtener un resultado que se ajuste más a la realidad política de los Estados y, de igual forma, se deje atrás la tradicional concepción de la investigación jurídica como el estudio únicamente abstracto de contenidos normativos.

Pues bien, dada la importancia de la noción tributaria en el ámbito jurídico, múltiples estudios se han llevado a cabo para dar un mejor sentido al recaudo que el Estado realiza para el cumplimiento de sus fines, y para ello, se ha querido priorizar el estudio del *tributo* en sí mismo, con la finalidad de adecuarlo a la realidad de una economía, y las condiciones particulares del grupo social que componen los contribuyentes.

De esta forma, la obligación sustancial tributaria, entendida por la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, como el deber de entregar una suma de dinero al sujeto activo del gravamen, ha sido la materia de mayor inquietud investigativa, pero no debe olvidarse que para llegar a un efectivo control sobre el recaudo que

se realiza, existe una obligación formal², la cual ostenta una gran importancia para el Estado, pues es a través de ella que se facilita la labor de la administración tributaria y, por ende, es la herramienta eficaz para incrementar el recaudo.

De esta forma, la disquisición que se realiza en el presente texto, y sin perder la noción de investigación jurídica, pretende estudiar una de las herramientas que son usadas por los Estados para el mejoramiento de las actividades propias de la Administración tributaria, como lo es la factura electrónica.

Así, se buscará abarcar gran parte de conceptos y nociones que son aplicables a la factura electrónica, pero más allá de ello, a lo largo del texto se intentará construir unas reglas prácticas, que proponen la adecuación de la factura, en el marco de la realidad tecnológica, funcional y jurídica del país.

Para cumplir con dichos objetivos, es preciso entender en primera medida que la factura electrónica, como elemento parte del ordenamiento jurídico, no está llamada a ser una figura de uso exclusivo del Derecho Tributario, pues, dado que en ella se reflejan transacciones de naturaleza comercial, muchos de los aspectos que son analizados en el Derecho económico privado tienen incidencia en el texto.

De igual forma, no debe olvidarse que es un documento de naturaleza electrónica y, por lo tanto, su análisis no puede apartarse de las reglas que fundan el comercio electrónico en Colombia, y tampoco, de

aquellas que de manera integral se aplican en el plano internacional.

Por lo dicho, resulta válido afirmar que, el presente texto, aunque contendrá en gran parte elementos propios del área tributaria del Derecho, pues uno de los aspectos que se pretenderá aplicar es el relacionado con un mejor manejo por parte de la Administración tributaria, también se estudiará la factura electrónica como elemento de las transacciones al interior del comercio electrónico nacional e internacional e, igualmente, como mecanismo de política pública nacional.

Finalmente, se debe advertir que este estudio, a pesar de estar soportado en diversas fuentes, no pretende agrupar todas las problemáticas que surgen a partir de la implementación de modelos de factura electrónica en el país, pues muchos de ellos dependerán en gran medida de otras áreas investigativas, como la tecnología y la economía, pero sí pretende, desde el punto de vista jurídico, zanjar muchas inquietudes y problemáticas que se desprenden del análisis normativo de la figura.

I. Precisiones preliminares de la factura electrónica

Es importante en este aparte del documento hacer algunas precisiones acerca de la factura electrónica; con este fin, se adelantará un estudio general de la problemática objeto de estudio; así, se analizará el

² La obligación tributaria sustancial, que consiste básicamente en la entrega de una suma de dinero al sujeto activo del gravamen, aparece en muchos casos una serie de deberes formales, que, por lo general, comportan una obligación de hacer o no hacer, cuyo fin es asegurar el pago del tributo, facilitando la labor de la Administración Tributaria, mediante el acceso "... a la información sobre la existencia del hecho generador, su responsable y magnitud" (Consejo de Estado, 2014, p. 1).

concepto de factura electrónica y su regulación en el ordenamiento jurídico, y se señalarán las ventajas en su implementación desde el punto de vista tributario, comercial y como herramienta de política pública, para que, de esta forma, en el segundo acápite del texto se puedan identificar todas aquellas problemáticas, que serán objeto de desarrollo y solución.

A. Nociones básicas en relación con la factura electrónica

En nuestro tiempo, la tecnología ha impactado las sociedades de una forma inefable, generando repercusiones no solo desde el plano cultural, sino también político, administrativo, social y económico. Esta situación, aunque corresponde a un estudio detallado de la historia, entendida como la disciplina que estudia los acontecimientos en el marco del desarrollo de la humanidad, ha sido abordada por algunas otras disciplinas, como la sociología, antropología, economía, e inclusive el Derecho.

En relación con la importancia de los avances tecnológicos y sus repercusiones sociales, Rincón Cárdenas (2017), ha señalado que

En la actualidad, el uso de las tecnologías ha llevado a un cambio de percepción en varias de las estructuras sociales vigentes durante siglos. Basta enunciar –a manera de ejemplo– los cambios suscitados en materia laboral y la forma de realizar muchos de los trabajos prioritarios hoy en día; comerciales, los cuales han llevado a reinventar elementos tan importantes como la delimitación del mercado e incluso aspectos psicológicos pues se imponen nuevas formas

de generar y mantener relaciones sociales y afectivas (p. 1).

A pesar de ser un estudio eminentemente histórico, es lógico que los avances tecnológicos sean analizados desde diversas disciplinas, pues ello permitirá una mejor comprensión de su papel al interior de la sociedad; es por ello que el Derecho analiza la modernización de los sistemas, con el fin de buscar su aplicación a determinada rama jurídica.

Ahora bien, desde la óptica laboral, se ha considerado que estamos frente a la cuarta revolución industrial, pues atravesamos un momento histórico en el que la microtecnología y los nuevos estándares técnicos digitales están desplazando muchas funciones que, con anterioridad, eran realizadas por seres humanos (Avendaño, 2018).

Este contexto ha sido entendido desde dos ópticas, una *tecnopesimista*, según la cual este fenómeno habrá de disminuir la empleabilidad y, por ende, generará consecuencias directas sobre la economía; entretanto que existe otra *tecnoptimista*, que señala que tal consecuencia no se presentará, porque el fenómeno de expansión de las tecnologías abrirá la puerta a nuevas opciones de empleo (Avendaño, 2018).

Sobre el particular, es pertinente afirmar que asumir una posición negativa en este asunto no resulta el camino correcto desde la institucionalidad, debido a que esta *cuarta revolución* tendrá cambios positivos sobre la empleabilidad, ya que no se puede olvidar que la era digital, soportada en instrumentos de nuevas tecnologías, requiere necesariamente del apoyo humano, que investigue,

desarrolle, conserve y renueve permanentemente la infraestructura tecnológica.

Así, el uso de las nuevas Tecnologías de la Información y las Comunicaciones debe ser motivo para que la política pública de educación promueva el acceso a nuevas profesiones, relacionadas con aseguramiento tecnológico, situación que permitirá cubrir aquellos empleos que, por motivo de la digitalización desaparezcan, eliminando de esta manera cualquier idea o presentimiento negativo que planteen los *tecnopessimistas*.

Pues bien, políticamente hablando, han sido de grandes proporciones los cambios que ha traído la tecnología, generando en los Estados inquietudes y preocupación, que los ha obligado a adaptar su funcionamiento a las nuevas reglas de la informática, implementando así nuevos sistemas de relación con los ciudadanos³.

Desde la Administración Tributaria la situación no es distinta: el Estado, a través de sus órganos, ha intentado aplicar nuevos modelos de relación con los contribuyentes, y es a partir de allí que se desarrolló el concepto de los documentos fiscales electrónicos, entendidos como:

(...) aquellos que nos permiten probar, legitimar o identificar transacciones que tienen consecuencias tributarias para uno o más participantes en una transacción, que existen en medio electrónico respondiendo a un

conjunto definido de reglas y estándares soportados en sistemas de información. Estos documentos pueden ser creados, almacenados, transmitidos y transportados a través de medios apropiados para la gestión de archivos digitales. Su validez e independencia se sustentan en la existencia del documento, en uno o más sistemas de información y son independientes de su representación impresa. (Instituto de Estudios Fiscales y Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, s.f., p. 291).

Como se ve, dentro de las características que rodean estos documentos, además de la representatividad⁴ de relaciones tributarias, se encuentra la necesidad de que tales medios sean reglados y estandarizados, en razón a la importancia de los asuntos que reflejan, pues tienen que ver con una carga que deriva del poder estatal⁵.

En esta medida, encontramos gran cantidad de ejemplos que pueden dar lugar a la aplicación del concepto de documento fiscal electrónico, como los certificados de retención expedidos por estos medios, certificados de pago de impuestos, documentos de habilitación de traslado de mercancías y –cómo no estar allí– la factura electrónica, siendo quizás la herramienta que mayor importancia representa para las administraciones tributarias.

De esta forma, la factura electrónica, más allá de ser un nuevo concepto al interior del

³ Así, podemos citar como ejemplos las nuevas formas de identificación ciudadana, los prototipos de votación electrónica y los canales de atención virtual de las entidades estatales, entre otros.

⁴ Cualidad de un objeto de demostrar la existencia de un acto o hecho.

⁵ Se precisa que la facultad impositiva del Estado deriva de un mandato constitucional, el cual, lógicamente, se encuentra subordinado a la discusión que desde el órgano legislativo se suscite.

Derecho Tributario y comercial, representa la inmaterialización⁶ de un documento circulante; por ende, intentar llegar a una definición de ella, necesariamente parte de la base misma del concepto de factura.

A partir de lo anterior, se debe precisar que la factura comparte rasgos jurídicos derivados tanto de su interpretación en el Derecho Comercial⁷, como en el Derecho Tributario⁸, y debe entenderse como un documento, que soporta las transacciones de venta de bienes y/o servicios (González, 2018). Así, la diferencia que presenta la factura electrónica, de la que se expide en papel, se da en cuanto a su medio representativo ante el ordenamiento jurídico, pues esta es la que “operativamente tiene lugar a través de sistemas computacionales y/o soluciones informáticas permitiendo el cumplimiento de las características y condiciones en relación con la expedición, recibo, rechazo y conservación” (DIAN, s.f.).

En el plano internacional, dicha interpretación no varía, pues se entiende que la factura electrónica no pierde sus características del significado genérico de *factura*. De esta forma, el Consejo de la Unión Europea (2010), en la Directiva 45, señala en relación con la factura electrónica:

Las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales y debe garantizarse por tanto su autenticidad, integridad y legibilidad.

Los controles de gestión pueden utilizarse para establecer pistas de autoría fiables entre las facturas y las entregas o prestaciones, garantizando de esta forma que cada factura (ya sea en papel o en formato electrónico) cumple estos requisitos (p. 2).

Por otro lado, en el ordenamiento jurídico brasileño, la factura electrónica es entendida en los siguientes términos:

Nota Fiscal Electrónica es el documento emitido y almacenado electrónicamente, de existencia puramente digital, con la finalidad de documentar operaciones y prestaciones, cuya validez jurídica está garantizada por la firma digital del emitente y por la autorización de uso por la administración tributaria de la unidad federada del contribuyente, antes de la ocurrencia del hecho generador (Pimentel de Freitas, 2014, p. 46).

En similares términos se ha definido este instrumento desde Paraguay, tal y como lo señala la Ley 4868, la cual indica lo siguiente: “Se entenderá por factura electrónica al comprobante electrónico de pago que deben emitir los proveedores de Bienes y Servicios por vía electrónica a distancia a quienes realicen transacciones comerciales con ellos” (Congreso Nacional de Paraguay, 2013).

Organismos internacionales especializados en materia tributaria también han

⁶ Es preciso señalar que la implementación de la factura electrónica es un proceso de inmaterialización y no de desmaterialización, en razón a que, en aquel, se da el cambio de sistema, pues el documento existió y se decidió llevarlo al plano magnético, en tanto que en este, el documento no existió, aunque en otra época, el proceso se desarrolló utilizando el soporte físico (Vélez, Guzmán, Aragón y Ramírez, 2013).

⁷ Art. 772 del Código de Comercio.

⁸ Art. 616 del Estatuto Tributario.

incursionado en labores de análisis del concepto de factura electrónica; ejemplo de ello es el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y el Banco Interamericano de Desarrollo, que en su texto *Factura Electrónica en América Latina* (2018), precisa lo siguiente:

La descripción más simple de lo que se entiende por factura electrónica viene dada por su propio nombre. Es una factura que existe electrónicamente y que cumple, en todas las situaciones y ante todos los actores, los mismos propósitos que una factura en papel, tanto para los emisores y receptores, como para terceros interesados; dicho de otra forma, es un documento que registra operaciones comerciales de una entidad en forma electrónica, cumpliendo los principios de autenticidad, integridad y legibilidad en todas las situaciones que aplique y ante todos los actores del proceso, en los ámbitos comercial, civil, financiero, logístico y, ciertamente, tributario (p. 6).

Como se muestra de las anteriores definiciones, existe un consenso en cuanto al entendimiento dogmático de la factura electrónica, pues se dice que dicho instrumento refleja operaciones comerciales de venta de bienes y servicios, y su expedición y conservación se da a través de medios tecnológicos.

De ahí que, bajo la óptica del Derecho del comercio electrónico, este instrumento es un documento⁹ electrónico, pero goza de una regulación especial, pues no se agota su existencia con el cumplimiento de los requisitos de la Ley 527 de 1999, sino que existen algunas otras normas que determinan unos requisitos especiales.

Por ello, en las siguientes líneas, además de realizar un recuento normativo cronológico de la figura, también se analizará su consagración actual, lo cual permitirá construir el problema jurídico del trabajo.

B. Regulación de la Factura Electrónica en Colombia: antecedentes y normativa actual

En el ordenamiento normativo colombiano, la factura electrónica fue incorporada mediante el artículo 37 de la Ley 223 de 1995, disposición que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 616-1, y en la que se precisó la obligación de expedir factura¹⁰, o cualquiera de los documentos equivalentes enlistados allí (dentro de los que se encontraba la factura electrónica), en aquellas operaciones que se realicen con comerciales, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales. Es importante aclarar que tal normativa fue previa a la expedición de la Ley 527 de 1999¹¹, pero que, al momento de su entrada en vigencia,

⁹ Documento en el sentido de ser un mueble representativo de un hecho o acto humano, que se genera por medios inteligibles y que es susceptible de ser llevado o transportado (Rincón, 2017).

¹⁰ Obligación que se enmarca dentro de los llamados “deberes formales”; para tal efecto, ver infra.

¹¹ “Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de mensajes de datos del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones”.

se complementó con ella¹² (González Parra, 2018).

En ejercicio de la facultad ejecutiva de reglamentación, el Gobierno Nacional expidió en el año 1996 el Decreto 1094, el cual desarrolló el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, en el que limitó la expedición y transferencia de la factura electrónica, a un sistema de lenguaje estándar universal denominado EDIFACT¹³, a través de una red de valor agregado¹⁴, debidamente administrada por un sujeto autorizado por el Ministerio de Comunicaciones, y registrada ante la Subdirección de Fiscalización de la DIAN.

Más adelante, fue expedida la Ley 962 de 2005, en la que se adoptó una nueva postura en relación con la factura electrónica, en virtud de la cual, era posible su emisión, aceptación y archivo, a través de cualquier tecnología disponible para el momento, siempre y cuando fuere posible garantizar la autenticidad e integridad del documento, desde su emisión y en todo el proceso de conservación.

Claramente, esta disposición acogió el postulado de neutralidad tecnológica que fue desarrollado en la Ley 527 de 1999, pues se buscó, con ella, eliminar cualquier clase de limitación en cuanto a los mecanismos tecnológicos que se utilizarán durante el proceso de expedición y conservación de la factura electrónica.

Con la finalidad de reglamentar la factura electrónica, bajo estas nuevas condiciones normativas, fue expedido el Decreto 1929 de 2007, el cual, además de acoplar un nuevo concepto¹⁵ de este instrumento, señala varias condiciones para su validez, entre ellas, una estrechamente relacionada con el principio de primacía de la autonomía de la voluntad.

En efecto, en el artículo 7 del mencionado decreto, se estableció que el uso de la factura electrónica debía estar precedido de un acuerdo formal suscrito entre el expedidor y el adquirente, el cual debía contener determinada información. Es claro que, aunque dicha disposición privilegiaba la autonomía

¹² En el marco de las nuevas formas de interpretación jurídica, se debe superar aquel entendimiento temporal según el cual la norma posterior deroga o simplemente modifica una norma anterior; por el contrario, lo que se busca a partir de la lectura sistemática de las normas es que ellas se complementen, v.gr. para el caso de la factura electrónica, aunque se habían establecido en su momento algunos requisitos, ellos se debían complementar con los principios y reglas de la Ley 527 de 1999.

¹³ Cuyo significado por sus siglas en inglés es “intercambio electrónico de datos para la Administración, Comercio y Transporte” (Electronic Data Interchange for Administration, Commerce and Transport).

¹⁴ Una red de valor agregado “es una red especializada de telecomunicaciones a través de la cual se prestan al público principalmente servicios Telemáticos y de Valor Agregado. Para que una red sea considerada de Valor Agregado, debe ofrecer características técnicas para la transmisión de la información, que permitan diferenciarla de las redes de Telefonía Pública Básica Conmutada (TPBC)” (Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, s.f.).

¹⁵ “a) Factura electrónica: Es el documento que soporta transacciones de venta de bienes y/o servicios, que para efectos fiscales debe ser expedida, entregada, aceptada y conservada por y en medios y formatos electrónicos, a través de un proceso de facturación que utilice procedimientos y tecnología de información, en forma directa o a través de terceros, que garantice su autenticidad e integridad desde su expedición y durante todo el tiempo de su conservación, de conformidad con lo establecido en este decreto, incluidos los documentos que la afectan como son las notas crédito” (Gobierno Nacional, 2007).

en el marco de las relaciones comerciales, su propósito no fue el de masificar e impulsar esta herramienta¹⁶.

Años más tarde, en 2014, fue promovido el proyecto de impulso y masificación de la factura electrónica, el cual se consolidó con la expedición del Decreto 2242 de 2015, y la Resolución 019 de 2016, normas que, entre otras novedades, señalan las siguientes:

1. Se eliminó el condicionamiento del acuerdo entre el facturador y el adquirente, para ahora hacer obligatorio el uso de la factura electrónica en un grupo de personas naturales o jurídicas obligadas a facturar, que fueren seleccionadas por la Administración Tributaria.

2. Al poner en marcha el plan piloto, se permitió que voluntariamente se incorporaran a esta nueva modalidad aquellos sujetos que estuvieren obligados a facturar, y aquellos que, no teniendo dicha obligación, optaran por expedir factura electrónica.

3. Se creó la obligación, para aquellos que deban emitir facturas electrónicas, de enviarlas a la DIAN, dentro del término de 48 horas siguientes a su generación, so pena de ser acreedores de las sanciones contenidas en las normas tributarias.

4. La posibilidad de generar la facturación a través de un tercero, que estuviere

previamente autorizado por la Administración Tributaria.

De lo anteriormente expuesto resulta necesario afirmar que esta nueva regulación buscó la masificación de este documento tributario, pues amplió su espectro de uso, eliminó la condición de acuerdo previo con el adquirente, e incorporó un sistema de validación de la factura, que se caracteriza por ser asincrónico¹⁷.

En relación con esta última novedad, es preciso afirmar que la misma obedeció a criterios de mejoramiento del recaudo tributario, pues a través de ella, además de fortalecer la confianza en cuanto a la autenticidad e integridad del documento, buscó prevenir la ocurrencia de fenómenos como el fraude, además de promover un mayor control fiscal.

Un nuevo avance en la materia se presentó con la expedición de la Ley 1819 de 2016¹⁸, pues en ella se introdujeron cambios sustanciales en relación con el modelo de expedición y conservación de la factura electrónica. Dentro de la exposición de motivos que fue presentada ante el Congreso por parte del Gobierno Nacional (2016), se señaló sobre el particular lo siguiente:

(...) la DIAN se ha propuesto reducir progresivamente los tiempos de envío de las

¹⁶ Además que hacía complejo el uso de la factura, pues las transacciones comerciales no están llamadas a ser complejas y ser precedidas por acuerdos previos de voluntad, piénsese en el caso de las ventas de pequeños artículos: es ilógico que en dichos casos existan acuerdos previos entre el comerciante y el usuario.

¹⁷ Es una validación asincrónica, pues se da con posterioridad a la expedición de la factura, y por ende también a la ocurrencia del hecho generador.

¹⁸ “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

facturas electrónicas. Lo anterior, en búsqueda de un control fiscal más eficiente y un óptimo uso de la información recibida. Hay múltiples experiencias exitosas de implementación de la facturación electrónica en otros países, como México y Brasil, países en los cuales las administraciones tributarias han realizado procesos escalonados en los que el control fiscal se hace en menos tiempo e incluso simultáneamente a la operación comercial, lo que genera, sin duda, reacciones más oportunas por parte de los entes fiscales hacia los contribuyentes (p.163).

Así pues, el querer del Gobierno, especialmente en cuanto a la validación de la factura electrónica, era acortar los tiempos de la misma, acogiendo las experiencias de países que han desarrollado sistemas eficaces de recaudo tributario. Durante el trámite legislativo, tal y como lo señala González Parra (2018), fueron realizados algunos ajustes, especialmente en relación con la validación, debido a que en el informe de ponencia se sugirió que para ser procedente el reconocimiento tributario de la factura electrónica, era necesario que tal procedimiento fuera realizado en forma previa a su expedición, y, por tanto, solo se entendía efectivamente expedida cuando hubiera sido validada y entregada al adquirente.

En efecto, tal modificación fue acogida durante el trámite legislativo y terminó siendo parte del texto legal aprobado y sancionado, adoptándose así un modelo de validación sincrónica, es decir, aquel que se da en tiempo real.

Pero la anterior modificación no fue la única novedad incluida en la Reforma

Tributaria Estructural: es importante destacar que en ella se eliminó la categoría de documento equivalente a la factura electrónica, para ahora determinarse que sus efectos serían los mismos de la factura de venta concebida en el papel. Analizado ello desde el ordenamiento jurídico del comercio electrónico, representó un avance que fue desarrollado en forma tardía, pues desde el mismo año 1999, se consideró que un documento que estuviese concebido en medios electrónicos gozaba del mismo reconocimiento jurídico que su par en papel, aplicando el principio de equivalencia funcional.

De igual forma, se asignó a la DIAN la facultad de regulación en relación con la determinación de los aspectos particulares para la entrada en funcionamiento del nuevo sistema de facturación electrónica. Ahora bien, como se desprende de la lectura de las anteriores líneas, en la relación de expedición de la factura electrónica, se dio paso a la intervención de un sujeto diferente al activo y pasivo de la relación sustancial del tributo, que corresponde a los proveedores tecnológicos. Para ellos, estableció un régimen deontológico y sancionatorio, que asegura una recta participación de los mismos en el proceso de expedición de la factura electrónica.

Adicionalmente, se estableció en dicha normativa un régimen de transición e implementación del nuevo sistema de factura electrónica, el cual contemplaba un cronograma hasta el 2019, y una fase previa que se surtiría en 2017 y 2018, en la cual participaron contribuyentes, obligados a expedir factura, que fueran seleccionados por la Administración Tributaria conforme criterios

de alto riesgo de evasión, y del menor esfuerzo para su implementación.

Pese a que la anterior regulación fue expedida hace poco tiempo, en el marco de la Ley de Financiamiento, que fue aprobada en 2018 (Ley 1943), se realizaron nuevamente modificaciones al texto referente a la factura electrónica, dentro de las cuales se destacan las siguientes:

1. Pese a que se mantiene el modelo de validación previa de la factura electrónica por parte de la DIAN o el proveedor por ella facultado, se autoriza excepcionalmente la expedición de factura sin validación, y su posterior envío a la Administración Tributaria (modelo asincrónico), en caso de que no pueda llevarse a cabo la validación previa, por razones tecnológicas atribuibles a la DIAN, o al proveedor autorizado para tal fin.

2. El registro de facturas electrónicas como título valor será incluido dentro de la plataforma de factura electrónica de la DIAN; para ello, se generó la obligación a las entidades autorizadas para realizar actividades de factoraje, para que desarrollen y adapten sus sistemas tecnológicos a las exigencias de la plataforma de la Administración Tributaria.

3. Se extendió la operatividad del sistema de facturación electrónica a otras operaciones como pagos de nómina, exportaciones, importaciones y pagos a favor de no responsables del IVA.

4. De forma progresiva, se elimina la procedencia de impuestos descontables, y costos o gastos deducibles a partir de soportes

diferentes a la factura electrónica, incentivando así a los contribuyentes, al uso de esta herramienta para efectos de recibir tal beneficio tributario.

5. Se establecieron unas excepciones para la expedición de factura electrónica para quienes estén obligados a ello, entre el periodo del 1 de enero al 30 de junio de 2019.

6. En cuanto a los proveedores, la norma realizó una importante aclaración, pues distinguió el proveedor autorizado, es decir, aquel habilitado por la DIAN para realizar la validación de las facturas en caso de que dicha entidad no asuma directamente esa función; del proveedor tecnológico, es decir, aquel habilitado por la DIAN para realizar las labores de entrega, generación o transmisión de la factura electrónica.

7. De igual forma, se extendió el régimen obligacional y sancionatorio de dichos proveedores, con la finalidad de que ellos, en el marco de la concepción del nuevo modelo de validación previa, cumplieran con las condiciones técnicas para tal efecto, y adicional a ello, ofrecieran todo el soporte a quienes utilizaran sus servicios.

Sobre este punto, es importante también aclarar que la intención del legislador fue racionalizar y ajustar el régimen sancionatorio para ellos, de tal forma que se logre una mejor implementación de la factura electrónica.

El recuento normativo que se ha realizado permite hasta el momento entender que, respecto al tema de factura electrónica, en Colombia, aunque se ha evolucionado en forma paulatina, no lo ha hecho

con la misma rapidez que otros países latinoamericanos en similares condiciones económicas¹⁹.

Pero esta situación, más allá de ser un signo de un posible atraso económico y tecnológico, puede permitir la adopción de sistemas que han sido exitosamente desarrollados en otros países, y a la vez, identificar posibles problemas y contingencias que se puedan generar con la implementación de un sistema informático en general.

Para poder llegar a este objetivo, en las siguientes líneas, se intentará describir las ventajas en la implementación de un sistema de facturación electrónica, para luego describir aquellas posibles problemáticas en cuanto al modelo actual que ha sido adoptado en Colombia, objeto del cual se extraerán conclusiones que propongan el desarrollo de una regulación acorde con la situación de nuestro país, y que beneficie tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria, y en general a todos los sujetos que intervienen en el comercio electrónico.

C. Beneficios generales por la implementación de la factura electrónica

Una reflexión consciente y objetiva de una temática, sin importar su naturaleza, conlleva necesariamente el estudio y análisis de los factores tanto positivos como negativos que lo rodean; así, es posible que una conclusión investigativa pueda llegar

a solucionar una problemática, de la forma más ecléctica posible.

La anterior premisa resulta de suma importancia para el estudio que se realiza en este texto, más aún si se tiene en cuenta que la factura electrónica, además de ser un instrumento tributario, es una herramienta usada dentro del comercio tanto interno como exterior.

En esta medida, si lo buscado con el análisis de la figura de la factura electrónica es dar una solución a las problemáticas de este instrumento, será necesario que, previo a ello, se realice un estudio de aquellos elementos positivos o beneficios que trae la implementación y masificación de este instrumento.

Ahora bien, es importante señalar que el uso de la factura electrónica, desde la óptica del empresario, resulta favorable en cuanto a incrementos en la eficiencia en el registro de transacciones económicas. Ello se debe a que, como este instrumento es emitido y procesado electrónicamente, será más sencillo para el comerciante su incorporación en los sistemas internos de la empresa.

Operativamente, resulta favorable al comerciante lo descrito, en especial si se mira desde la gestión documental empresarial²⁰, en razón a que, la factura, al ser almacenada en un medio tecnológico, será rastreadable de forma más sencilla, sin tener que

¹⁹ Como es el caso de Chile, Brasil e incluso México.

²⁰ Tal y como lo señalan el Banco Interamericano de Desarrollo y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2018), que precisaron que “las oportunidades de reducción de costos de transacción para los contribuyentes incluyen mejora de sus procesos, por ejemplo, la mejora registro contable de cobranzas, pagos a proveedores y gestión de inventarios, a la posibilidad incluso de interoperar con otros contribuyentes”.

acudir a reglas de archivo físico que dificulten la identificación particular de tales documentos.

Desde el punto de vista financiero, la expedición de una factura electrónica redundará en menor gasto de funcionamiento de las empresas, pues ya no será necesario el uso del papel y los costos derivados de la impresión y almacenamiento, ya que el proceso se surte exclusivamente a través de herramientas electrónicas.

De igual forma, brinda opciones para mayor disponibilidad de capital de trabajo, pues a través del *factoring* de facturas electrónicas, es posible obtener capital con el propio apalancamiento del negocio a tasas más bajas.

En efecto, este fenómeno económico producto de los avances de la tecnología ha sido reconocido como fuente de progreso financiero para empresas, así lo detalló el Banco Interamericano de Desarrollo y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2018), que señaló:

El desarrollo del Factoring Electrónico ha sido uno de los grandes ganadores de la implementación y obligatoriedad de la factura electrónica, permitiendo realizar transacciones a mayor velocidad y seguridad que su contraparte en papel. De esta forma, los contribuyentes que lo requieran puedan acceder a financiamiento en forma rápida y segura, donde los procedimientos en su mayoría se encuentran automatizados.

Desde el sistema tributario, también existe un beneficio para el contribuyente, pues el uso de facturas electrónicas, y en general,

de cualquier otra clase de documentos fiscales electrónicos, facilita el cumplimiento de obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias (TAC). La experiencia del país austral da cuenta de que, desde septiembre del año 2017, los contribuyentes obligados a declarar IVA ya no lo hacen, simplemente se realiza una verificación sobre la coincidencia entre su información de ventas y compras, con la disponible en la Administración Tributaria, siendo así determinando el *quantum* de lo que se debe pagar.

De igual forma, la utilización de documentos electrónicos, como la factura, asegura mejores relaciones en el marco del comercio, pues se simplifica el envío de los mismos a través de redes de comunicación como internet. Este beneficio se presenta en todas las formas de relación, bien sea empresario a empresario (B2B), empresario a consumidor (B2C), consumidor a consumidor (C2C), gobierno a empresario (G2B), y máquina a máquina (M2M).

Adicionalmente, la utilización de mecanismos electrónicos para la generación de documentos, como la factura electrónica, desarrolla la confianza y seguridad en el marco de las relaciones de negocio, pues se exige la utilización de mecanismos técnicos que aseguren la autenticidad e integridad de los datos transmitidos por estas vías.

Pero los beneficios en cuanto a la implementación de sistemas de facturación electrónica no solo son del contribuyente como sujeto de la relación impositiva; de igual forma, la Administración Tributaria se favorece con la aplicación de sistemas tecnológicos.

De esta forma, organismos responsables de la recolección de información tributaria, necesaria para la liquidación de cargas impositivas, recibirán en tiempo real todos los datos producto de transacciones de bienes y servicios, los cuales pueden ser guardados y clasificados y posteriormente utilizados, en beneficio de la actividad tributaria del estado.

D. La factura electrónica como herramienta de política pública

Además de la relevante información tributaria y comercial que aporta la factura electrónica, la misma resulta de suma importancia al Gobierno para el diseño, construcción e implementación de políticas públicas²¹.

Una de las principales preocupaciones que han surgido en el marco de la regulación de la factura electrónica ha sido su escasa masificación, tema que fue abordado por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, el cual describió la necesidad de eliminar barreras técnicas que impidieran el acceso a este instrumento. Castro Pinzón y Sánchez (2017)²², sobre el particular destacaron lo siguiente:

El Consejo Nacional de Política Económica y Social reconoció que el desarrollo del comercio electrónico podrá contribuir a la competitividad del país. Sin embargo, la falta de masificación de la factura electrónica fue identificada como un obstáculo. El

Documento CONPES 3620 de 2009, sobre lineamientos de Política para el desarrollo e impulso del comercio electrónico en Colombia, planteó como parte del diagnóstico la existencia de barreras de entrada, conforme los altos requerimientos técnicos. Consecuentemente, uno de los objetivos planteados en el documento de política corresponde a la facilitación de los actores para el uso de la firma y factura electrónica, como parte del escenario de fortalecimiento normativo (s.p.).

La preocupación del máximo órgano de planeación del país, sobre dicha temática, refleja la importancia que tiene la factura electrónica como instrumento impulsor de la economía, y ello se debe a que, como se vio en líneas anteriores, representa un avance tecnológico que permite un mejor aprovechamiento de los recursos empresariales, e igualmente, su negociación a través de medios tecnológicos permite a las pequeñas y medianas empresas acceder a un financiamiento de forma más sencilla, ágil y, sobre todo, segura, en razón a los mecanismos que aseguran la autenticidad de los documentos electrónicos (contenidos en forma general en la Ley 527 de 1999).

Por ello, y sin desconocer la importancia que tiene la factura desde el plano tributario, lo que quiso en su momento el Consejo Nacional de Política Social y Económica fue establecer un parámetro para el diseño de la política del sector, en cuanto a la simplificación de los mecanismos técnicos de

²¹ Al tratarse de un tema tributario, se debe afirmar que dicho tema debe ser abordado como parte del sistema de hacienda pública, y como pieza fundamental del sistema político, así lo afirmó Plazas (2018).

²² <https://dernegocios.uexternado.edu.co/comercio-electronico/factura-electronica-en-colombia/>.

reconocimiento de la factura electrónica, pues esta era de una de las barreras que impedía su masificación.

Además de esta propuesta, en el plano tecnológico surgió la necesidad de crear una base de datos única, que operara como un registro de aquellas facturas consideradas como título valor, que permitiera una consulta de tales documentos, así como su trazabilidad. De esta forma, el Plan Nacional de Desarrollo 2015-2018 creó el Registro de Facturas Electrónicas, como un instrumento a cargo del Ministerio de Comercio, Industria y Comercio, que permitiría cumplir estas funciones, bajo los estándares necesarios para el control del lavado de activos, y el cual garantizaría el cumplimiento de los principios de unicidad, autenticidad, integridad y no repudio de las facturas electrónicas.

Para cumplir con la función de reglamentación en relación con la circulación de la factura electrónica como título valor, y las condiciones generales del registro de factura electrónica, del administrador de registro y de los sistemas de negociación electrónica, fue expedido el Decreto 1349 de 2016, el cual tenía como uno de sus propósitos generales la generación de confianza en todos los actores involucrados en la circulación de la factura electrónica, empleando mecanismos confiables de identificación y comunicación, garantizando igualmente la protección de los derechos de los titulares y de los terceros.

Pese a este notable avance, y sobre todo en lo que tiene que ver con la puesta en marcha del Registro de Facturas Electrónicas – REFEL, no fue materializado, debido a que el pre-pliego del proceso de licitación para la administración del mismo, no pudo seguir su trámite contractual, pues, una vez fue publicado, tuvo más de 900 observaciones de fondo, referentes a temas de orden técnico, jurídico y económico²³.

Aunado a lo anterior, la norma que autorizaba la creación del REFEL fue derogada expresamente por la Ley 1943 de 2018, la cual dispuso que la plataforma de factura electrónica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN debía incluir el registro de las facturas electrónicas consideradas como título valor que circulen en el país, permitiendo así su consulta y trazabilidad.

Se espera entonces que con la modificación realizada por la Ley de financiamiento entre en marcha el Registro de facturas electrónicas como título valor y, de esta forma, puedan aplicarse en su integridad las normas referentes a la circulación de la factura electrónica, con los beneficios que se han descrito.

A partir de lo expresado es factible señalar que la voluntad política tanto del Gobierno como del órgano legislativo ha estado dirigida a sustituir la tradicional factura expedida por medios físicos, por su símil electrónico, aprovechando las ventajas que en materia

²³ Según se detalla de un artículo de la revista especializada *Dinero*. Disponible en: <https://www.dinero.com/pais/articulo/factura-electronica-no-se-podria-negociar-en-factoring/262627>

de tecnología ofrecen los sistemas electrónicos, lo cual conlleva, como se reitera, una disminución de costos, e igualmente permite agilizar la compraventa de los citados títulos valores, en un mercado abierto que brinde adecuadas condiciones de circulación, evitando condiciones de negociación arbitraria.

De igual forma, los lineamientos de política pública y sus desarrollos normativos crean las condiciones que facilitan la agilización de procesos operativos de negociación, entrega y pago de bienes y servicios entre empresas, lo cual necesariamente conduce a liquidez para los emisores de las facturas, debido a la facilidad de la negociación directa y electrónica de estos instrumentos negociables.

Bajo este entendido, y teniendo en cuenta la conceptualización y ubicación jurídica que se ha venido trabajando en el presente capítulo, es procedente entender:

1. La factura electrónica, desde el punto de vista tributario, es una herramienta que permite el fortalecimiento en el recaudo impositivo, pues posibilita al Estado tener un mayor control sobre las actividades comerciales, disminuyendo así fenómenos que afectan las finanzas públicas, como la evasión y el fraude tributario.

De esta forma, el presupuesto estatal resultará beneficiado, pues un mayor recaudo tributario aumentará los ingresos del Estado que estarán destinados a inversión social, mejorando así la condición de vida de los ciudadanos, e igualmente, cumpliendo en mejor forma los propósitos estatales.

2. Por otra parte, la factura electrónica desde el punto de vista comercial representa uno de los mayores avances para el comercio tanto interno como exterior, pues permite una agilización de procesos de compra y venta de bienes y servicios, además que genera una reducción de los procesos de gestión documental y financiera, que trae como consecuencia una reducción de costos de funcionamiento.

De esta forma, la factura electrónica agilizará la actividad comercial, impulsando procesos más rápidos y económicos al interior de las empresas, y consecuencialmente, en el crecimiento de diferentes sectores de la economía.

II. Vicisitudes en la aplicación del nuevo régimen jurídico de factura electrónica en Colombia

A. Introducción a la problemática

En su sentido natural, la palabra *vicisitud* se entiende como “inconstancia o alternativa de sucesos prósperos y adversos” (RAE, s.f.), es decir, refiere a una serie de acontecimientos, los cuales resultan siendo positivos o negativos en determinado tema. Si se quiere aplicar este concepto a la sociología jurídica, sería posible encontrar que la aplicación de las normas, en la mayoría de los casos, se caracteriza por un vaivén de situaciones que, por un lado, demuestran la efectividad de la disposición jurídica, pero por el otro, dan cuenta de inconvenientes en su aplicación.

A partir del anterior razonamiento, se ha entendido que la factura electrónica y

su aplicación normativa es un tema objeto de muchas discusiones, no solo en razón a las posibles dificultades que surgen desde el plano tecnológico, sino principalmente en lo que tiene que ver con las consecuencias tanto normativas como prácticas de su aplicación.

Como se vio en líneas anteriores, la normativa que regula la factura electrónica ha sido objeto de múltiples modificaciones en un periodo de tiempo relativamente corto (24 años), y en la actualidad, nos encontramos en un momento de transición, pues se han dispuesto, desde el año 2016, grandes cambios de modelo de este instrumento.

Así, hoy tenemos una legislación más abierta, que ha intentado masificar el uso de la factura electrónica por los distintos contribuyentes, que intenta integrar nuevos sistemas tecnológicos a la relación B2G, e igualmente que pretende incorporar el Registro al sistema que sea adoptado por la DIAN, modificaciones que importan al Derecho en cuanto a su aplicación.

Pese a la inmensidad de temas que pueden ser tratados respecto de la nueva legislación de la factura electrónica, resulta preciso delimitar la presente investigación jurídica, debido a la gran cantidad de contenido que puede contener un problema jurídico genérico y, por ende, la discusión aquí se referirá, particularmente, al nuevo modelo de

validación que realiza la Administración Tributaria, y su relación con algunos otros aspectos normativos.

En efecto, según la modificación que fue realizada por la Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria Estructural), y que fue complementada mediante la Ley 1943 de 2018 (Ley de Financiamiento), el legislador implementó un nuevo modelo de validación de la factura electrónica, en el que la Administración Tributaria realiza una validación previa de la factura, y solo se entenderá emitida la misma, una vez sea aprobada por parte de la DIAN, y sea entregada al cliente.

Esta modificación resulta sumamente interesante, teniendo en cuenta que las disposiciones regulatorias anteriores consagraban un modelo asincrónico, en el cual quien estaba obligado a expedir factura electrónica debía enviarla a la Administración Tributaria dentro de las 48 horas siguientes a la operación de compraventa, después de que la misma había sido entregada al adquirente.

Esta innovación, que parte de la voluntad del Estado de modernizar sus instituciones, claramente busca dotar de seguridad y confianza²⁴ los procesos tributarios, lo cual demuestra la importancia del entendimiento del nuevo Derecho del Comercio Electrónico, como una herramienta que permite la

²⁴ Las relaciones comerciales que se generan a través de medios electrónicos exigen altos niveles de confianza, que permitan una mejor negociación. Así lo explican Reichel y Shefter (citados por Remolina Angarita, Nelson, Comercio Electrónico, Fundamentos del Derecho de los Negocios para no abogados, p. 212), quienes afirman que el precio ya no es el elemento esencial que impulsará los negocios a través de medios electrónicos, sino que lo será la confianza que se genere en ellos.

masificación en la utilización de las TIC²⁵, y, de la misma manera, abre la puerta a la disminución de tiempos de negociación comercial, tanto desde el punto de vista interno, como del exterior.

No obstante, si se consideraran aisladamente estos propósitos, nos encontraríamos frente a un avance tecnológico notable en las relaciones entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, pero más allá de esa visión deontológica, es preciso recordar que, antes del establecimiento del nuevo modelo de factura electrónica, existía un compendio normativo que reunía todos los requerimientos que determinan la validez de los mensajes de datos.

En efecto, en el año 1999 fue expedida la Ley 527, que, con base en las recomendaciones hechas por organismos internacionales, como la UNCITRAL²⁶, busca regular las relaciones jurídicas que se derivan de la aplicación del comercio electrónico. En dicha normativa, se adoptaron los principios jurídicos que regulan esta clase de relaciones, dentro de los que encontramos la equivalencia funcional, la neutralidad tecnológica, la primacía de la autonomía de la voluntad y la internacionalidad, entre otros.

Dentro de estas categorías jurídicas, es importante destacar que la equivalencia funcional, por un lado, busca que en el ordenamiento jurídico se reconozcan efectos tanto

al documento que fue plasmado en medios físicos, como al documento electrónico²⁷; entretanto, la neutralidad tecnológica busca abarcar todas las tecnologías que propiciaron la reglamentación, e igualmente, que no excluya aquellas que posteriormente serán desarrolladas y cumplirán con el objetivo descrito en la norma (Rincón Cárdenas, 2017).

De igual forma, a la luz de la jurisprudencia constitucional, Colombia adoptó un sistema flexible en cuanto al reconocimiento de documentos electrónicos en el ámbito jurídico, y para ello solo es necesario que se acredite la fiabilidad, inalterabilidad, y rastreabilidad del mensaje, como presupuestos de validez.

De esta forma, la pregunta que surge, y cuyo propósito es resolver en esta investigación, es la siguiente: ¿La nueva regulación de la factura electrónica crea un elemento nuevo para la validez que desconoce los principios del comercio electrónico?

Como se observa, el anterior interrogante busca determinar si las modificaciones hechas a esta herramienta resultan compatibles con las normas y principios generales que regulan el Derecho del comercio electrónico, para así determinar si es necesario realizar una nueva modificación normativa que se ajuste a la realidad jurídica del país.

²⁵ La sigla TIC corresponde a una abreviatura de las palabras Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, que fueron definidas por el Parlamento Europeo como una “amplia gama de servicios, aplicaciones y tecnologías, que utilizan diversos tipos de equipos y de programas informáticos, y que a menudo se transmiten a través de las redes de telecomunicaciones”.

²⁶ Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

²⁷ Este reconocimiento debe hacerse sin mayor requisito al de la utilización de medios técnicos que permitan asegurar la autenticidad, integridad y trazabilidad del documento.

Otro de los interrogantes que surge en relación con el modelo de validación previa de la factura electrónica es el que tiene que ver con la existencia de múltiples sistemas de facturación, pues es claro que no se ha eliminado hasta el momento la facturación en papel, y de igual forma, la Ley de Financiamiento revivió la validación asincrónica.

En relación con esta problemática, es preciso afirmar que en el estado actual del arte, múltiples autores y doctrinantes han estado de acuerdo con la eliminación de cualquier otro sistema de factura, para únicamente dejar vigente aquella que se expida por medios electrónicos. Aunque esta premisa parte en principio como una crítica radical a la factura en papel, crecen las dudas en relación con la procedencia de eliminar otros sistemas de factura electrónica, pues esta coexistencia de múltiples formatos, más allá de atender a situaciones excepcionales, pone en riesgo la finalidad de la factura electrónica, pues no podrían ser cumplidos los propósitos en cuanto a la Administración Tributaria refiere.

De igual forma, es preciso señalar que la modificación realizada por la Ley 1943 de 2018 introdujo de nuevo el modelo de validación asincrónica, pues dispuso que, en caso de no ser posible la validación previa por problemas tecnológicos, el contribuyente obligado a facturar electrónicamente debe entregar al adquirente la factura, y luego disponer su envío para la validación posterior de la DIAN.

Si se observa, aunque se trata de un mecanismo excepcional, que opera como contingencia en caso de fallas de los sistemas de

validación de factura electrónica, de todas maneras, revive un método que había sido abolido desde la reforma tributaria anterior, generando así una posible situación de retroceso.

En este contexto, también es preciso afirmar que las nuevas reformas en materia tributaria deben buscar la simplicidad del Derecho Tributario, o, dicho en otras palabras, deben hacer menos complejas las relaciones tributarias, para que el entendimiento de las normas sea más claro y, por ende, se presenten menos controversias de interpretación.

Este pensamiento ha sido expresado por múltiples estudiosos en la materia; cabe resaltar por ejemplo el caso de Plazas Vega (2018), quien afirma que

(...) si hay una especialidad jurídica en la que se requiere un lenguaje normativo claro, simple y diáfano, es en el Derecho Tributario. Las disposiciones excesivamente extensas y colmadas de detalles y minucias suelen generar efectos contrarios a los pretendidos por el legislador.

Bajo esta premisa, es claro que si un ordenamiento tributario no es claro y preciso, las consecuencias derivadas de ello serán graves, pues disminuirán el recaudo tributario de los Estados, se desestimulará la inversión extranjera y proliferarán los litigios que se refieran a la interpretación de las normas que resulten confusas.

La situación en relación con Colombia resulta siendo preocupante, pues nuestro país se ubica en la segunda casilla dentro de los Estados con ordenamientos tributarios más

complejos²⁸, situación que claramente genera las consecuencias nefastas que fueron anteriormente descritas y, por ende, económicamente nuestro Estado sufrirá consecuencias negativas.

Uno de los aspectos que genera complejidad desde un sistema tributario lo constituye no solo la redacción de las normas, que desde el caso particular debe analizarse en la factura electrónica, sino que también se puede presentar por la existencia de multiplicidad de documentos fiscales, que cumplan las mismas funciones pero que se plasmen en formatos diferentes.

Visto este panorama, la pregunta problema que se formulará aquí es la siguiente: ¿Es jurídicamente válido y viable que coexistan diversos tipos de facturación diferentes a la facturación electrónica?

Finalmente, el tercer problema jurídico que circunscribe el uso de la factura electrónica y el nuevo modelo de validación previa refiere a su relación con las prácticas empresariales en nuestro país, y en especial, su posible influencia negativa en relación con el comercio interno y exterior.

Como se ha venido mencionando, la existencia de la factura electrónica parte de la existencia de sistemas informáticos que permiten la inmaterialización del documento físico, para su posterior generación, envío y

rastreabilidad digital. Ello supone que, para ser posible la aplicación de cualquier sistema de facturación electrónica, se requiere de herramientas, no solo técnicas, sino también de personal especializado que pueda manejarlas.

Con base en lo dicho, se espera que la utilización de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones genere un ambiente propicio para el desarrollo del comercio interno y exterior de nuestro país, pues se entiende que la adopción de mecanismos de esta naturaleza reduce los tiempos de espera e, igualmente, reduce el gasto de las empresas, lo cual se traduce, a largo plazo, en mayor inversión para determinados factores de la economía.

Ahora bien, no se puede olvidar que nuestro país se encuentra dentro de aquel rango de naciones “en vía de desarrollo”, y por lo mismo podría pensarse que no goza de toda la infraestructura técnica y tecnológica necesaria para la operación de grandes sistemas de almacenamiento, validación y entrega de la información.

Pese a ello, la experiencia internacional nos ha indicado que ello no es óbice para no implementar modelos como el actual de factura electrónica; por ello, es necesario analizar, desde el Derecho comparado, cómo ha sido posible la implementación de la validación previa en países con situación tecnológica similar a la nuestra.

²⁸ El índice de complejidad del sistema tributario es un factor que ha sido desarrollado por el LMU de Múnich y la Universidad de Paderborn, y su objetivo es identificar los determinantes de complejidad tributaria. El índice mide la complejidad del sistema de impuesto a la renta corporativo de un país al que se enfrentan multinacionales, y puede oscilar entre cero (sistema no complejo) y uno (sistema extremadamente complejo). El índice se nutre de datos obtenidos producto de encuestas globales a consultores fiscales de empresas y redes de servicios. En la actualidad, Colombia ocupa el segundo lugar en cuanto a complejidad, con un índice de 0,52.

Del anterior análisis surge la siguiente pregunta problemática: ¿el sistema de validación previa se ajusta a los estándares normativos de países con desarrollo similar al colombiano?

Con toda la información que ha sido expuesta, esta investigación reúne los elementos más discutidos en cuanto a la implementación de la factura electrónica. Así, en el segundo acápite se buscará establecer si el nuevo modelo de validación previa resulta legítimo en el marco de nuestro ordenamiento tributario, especialmente en relación con los postulados del comercio electrónico, y para ello será preciso analizar la experiencia internacional en esta materia.

De igual manera, se estudiará la incidencia de la regulación de la factura electrónica en el marco de la complejidad del sistema tributario, para determinar si, legislativamente, la inclusión del nuevo modelo de validación respondió a los estándares de simplificación normativa, o por el contrario, hizo más complejo el entendimiento de la regulación tributaria.

Pues bien, para abordar la temática, se estudiarán dos referentes latinoamericanos en materia de factura electrónica, lo que permitirá adquirir nuevos elementos descriptivos que permiten hacer una mejor crítica a la figura colombiana.

1. La factura electrónica en México

El Código Fiscal de la Federación, norma aplicable a todos los Estados Unidos de México, en su artículo 29 establece la obligación de expedir los comprobantes fiscales, documentos que en su sentido material

reflejan las actividades que realicen los obligados a expedirlas.

En dicho compendio, además se indicó que estos documentos debían ser impresos por los establecimientos que fueran autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que cumplan los requisitos establecidos para tal fin.

Pues bien, la existencia de un documento físico, como se ha venido reseñando a lo largo del texto, no ha excluido la existencia de documentos soportados en otros medios, tales como los digitales; es por ello que en el año 2011 el Código Mexicano sufrió una reforma, en la que se incorporaron algunos aspectos relativos a firma digital, certificado de sello digital, y la utilización de un proveedor de servicios acreditado.

Pues bien, este esquema de factura no ha sido el único que ha versado en materia electrónica, pues de acuerdo con lo señalado por el CIAT y el BID (2018), en el Servicio de Administraciones Tributarias de México ha contado con tres esquemas de facturación en los siguientes periodos: i) con intervención de un tercero, que inició en los años 90 y se prolongó hasta el año 2013; ii) un esquema intermedio entre el 2004 y el 2011, y iii) un esquema de factura electrónica por internet (2011-2017).

Pues bien, uno de los primeros aspectos que se debe destacar en este punto, es que el modelo mexicano adoptó, como en muchos casos, un estándar que no era obligatorio, sino que su implementación fue gradual, partiendo de aquellos contribuyentes que cuentan con mayor capacidad económica, y descendiendo en forma escalonada por los

demás sectores de contribuyentes, tal y como lo destacan el CIAT y el BID (2018).

Debe decirse en este punto que, cuando una herramienta de esta naturaleza es implementada con tal gradualidad, se debe a la complejidad técnica y de infraestructura que supone su desarrollo. En su texto *La factura electrónica como instrumento de control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en América Latina*, Barraza (2009) comenta la implementación de la factura electrónica, en los siguientes términos:

Los contribuyentes pueden optar por la emisión de este tipo de documentos, conforme a su capacidad administrativa y de infraestructura. No es necesario obtener una autorización del Servicio de Administración Tributaria (SAT), por lo que únicamente deben reunirse los requisitos establecidos para el efecto, entre los que se encuentran los siguientes: (-) Tramitar electrónicamente el certificado para el uso de los sellos digitales; y (-) solicitar electrónicamente los rangos de folio que asignará de forma automática a los comprobantes (p. 10).

Pues bien, la concepción actual de la factura electrónica en el país norteamericano supone la existencia de varios actores que intervienen en el proceso de generación: en primera medida encontramos al emisor, que corresponde a la persona que, por virtud de las normas tributarias, está obligado a la emisión del comprobante fiscal; en segunda medida, se encuentra el proveedor autorizado por la Administración Tributaria, el cual será más adelante explicado; en tercera medida, el receptor, es decir, quien realiza la compra de los bienes y servicios que dan lugar a la creación del documento

tributario, y, finalmente, la misma Administración Tributaria.

Otro aspecto que fue objeto de modificación con el nuevo modelo implantado en el año 2011 fue la denominación de la *factura electrónica* en dicho país, para denominarse *comprobante fiscal digital por internet*.

Siendo ilustrativos, el modelo que ha sido usado por los Estados Unidos de México, resulta siendo bastante similar al que ha sido establecido en Colombia, debido a que en dicho país, tal como lo ha señalado el SAT (2019), la emisión de la factura la realiza el contribuyente, en un archivo electrónico que es firmado y certificado con sello digital, para luego enviarse a un proveedor de certificación de CFDI, entidad que, además de validarla, deberá asignarle un folio e incluirle el sello correspondiente de la Administración Tributaria.

En efecto, una vez realizado el anterior procedimiento, el documento regresará al contribuyente que solicitó su validación, para que sea entregado al consumidor final.

Pues bien, este nuevo actor, que corresponde a un agente totalmente ajeno a la transacción económica, según lo que ha reseñado la administración tributaria (2018), debe ser una empresa que cuente con la infraestructura tecnológica idónea para realizar la validación de los comprobantes fiscales, requiriendo para cumplir con dicha función, haber sido autorizados por parte de la autoridad fiscal de dicho país.

En relación con los requisitos que deben cumplir dichas empresas, para poder solicitar la autorización a la autoridad

administrativa, según se detalla en el texto del BID y CIAT (2018), son los siguientes:

1. Tener un capital mínimo de US\$ 532,042, equivalente en COP al momento de la redacción del texto, a cerca de dos mil millones de pesos.
2. Presentar una garantía equivalente al mismo monto anterior, por los posibles daños que pueda causar la empresa.
3. Cumplir con determinados requisitos de seguridad y tecnológicos.
4. Ofrecer un aplicativo gratuito de disposición ciudadana.
5. Dictaminar sus estados financieros.
6. Prestar sus servicios de forma directa.
7. Encontrarse a paz y salvo en sus obligaciones tributarias.

Ciertamente, la existencia de proveedores autorizados por parte de una entidad estatal exige que la misma prevea sistemas de auditoría y control, y ello sucede para los proveedores en el caso del comprobante fiscal mexicano. Tal como lo ha detallado la administración tributaria (SAT) (2018), dicha entidad realiza controles aleatorios sobre diversos aspectos contenidos en una matriz de seguimiento, que refieren no solo a aspectos operativos, sino que también están relacionados con protección de información y seguridad, aspectos que lógicamente deben ser tenidos en cuenta por la función que cumplen.

De igual forma, existen unas condiciones que deben garantizar los proveedores, como

por ejemplo evitar la constante imposición de amonestaciones, y el cumplimiento de unos requerimientos mínimos.

La existencia de una autorización para la prestación de un servicio, lógicamente no se extiende en forma indefinida en el tiempo; por ello, existen unas situaciones que dan lugar a la pérdida de esta habilitación, que han sido detalladas en el texto varias veces citado (SAT, 2018), y que son las siguientes:

1. Revocación de la autorización, debido a comportamientos de los proveedores que hayan infringido los contribuyentes y en general los lineamientos del SAT.
2. No renovación de la autorización, en aquellos casos que el proveedor no realice el trámite, el cual debe efectuarlo cada dos años.
3. Terminación voluntaria de la empresa como proveedor: en este caso, es el mismo proveedor el que manifiesta su intención de no continuar ostentando esta calidad; cuando ello sucede, las normas disponen un periodo de transición en el que se garantiza que no habrá afectación para los ciudadanos o contribuyentes que accedieron a los servicios.
4. Por la liquidación o extinción jurídica del proveedor, siendo esta la forma lógica de perder la habilitación.

Ahora bien, un aspecto que hasta el momento no se ha dilucidado, es la forma en la cual los emisores han de entregar la factura electrónica al consumidor. La Doctrina ha señalado que, para tal fin, el emisor remitirá el archivo electrónico por: i) una dirección

de correo electrónico que sea suministrada por el usuario o cliente; ii) un dispositivo portátil de almacenamiento de datos; iii) una dirección electrónica de una página web, o iv) a través de una cuenta de almacenamiento de datos en internet, que sea designada por el cliente directamente.

Según el mismo autor, para el año 2018, la Administración Tributaria de los Estados Unidos de México contaba con un total de 77 terceros proveedores certificados, para cumplir su función validadora y certificadora de una población que asciende a más de 124 millones de habitantes, siendo un número que realmente demuestra la demanda en la prestación del servicio, lo que lógicamente señala la necesidad de contar con un grueso de empresas que se dediquen a cumplir tal función.

En cuanto a los aspectos tecnológicos alrededor del sistema implantado por México, se tiene que el mismo, según lo señalado por Rasteletti (2018), ha desarrollado un estándar tecnológico en lenguaje XML, el cual cuenta con aproximadamente unas 46 reglas de validación para el registro de la información, e igualmente, en los formatos del comprobante electrónico se han establecido cerca de 40 datos obligatorios, y 25 datos condicionantes, estos últimos que resultan optativos u obligatorios, dependiendo de la naturaleza y práctica comercial del emisor.

En materia de cancelaciones, según lo relata el autor, en 2017 se ha modificado el mecanismo de cancelación de las facturas, estableciendo como requisito de ello, la autorización previa del receptor, salvo el caso de lo que sucede con la cancelación inmediata, la cual se da con 72 horas

de posterioridad a partir de la expedición, y siempre que se trate de una factura que sea inferior a cinco mil pesos mexicanos, el equivalente actual en COP aproximado de \$850.000.

Ciertamente, el modelo mexicano expresa uno de los mejores avances en materia de factura electrónica en América latina, siendo un desarrollo que se ha nutrido de varios procesos, y que evidentemente se ve alimentado por los avances de la tecnología, que por supuesto se presentan día a día.

Es por ello que el Servicio de Administración Tributaria en México ha implementado la factura electrónica dentro de los siguientes procesos tributarios, los cuales han sido señalados por Rasteletti (2018):

1. En la identificación en el Registro Tributario.
2. En el cumplimiento de obligaciones fiscales (para mejor efecto comprensivo, puede entenderse la obligación tributaria formal en nuestro ordenamiento).
3. Para la contabilidad electrónica.
4. Para las declaraciones y pagos.
5. Para las auditorías electrónicas.
6. Para la aplicación de sistemas sancionatorios tributarios.

Esta reseña da cuenta de un notable avance también en el ejercicio del poder tributario por parte del Estado, lo cual genera obligatoriamente un avance en los sistemas de hacienda públicos, pues el correcto ejercicio

de la facultad de recaudo necesariamente beneficia los presupuestos estatales.

Visto en forma sumaria, algunos de los aspectos del sistema de facturación electrónica mexicano pueden ser tenidos en cuenta por la Administración Tributaria colombiana, para el mejoramiento de los sistemas actualmente implantados, tal como se verá en el tercer capítulo de este texto.

2. La factura electrónica en Chile

En Chile, durante mucho tiempo, la impresión de los documentos tributarios fue necesaria para su legalización. Los costos en la emisión y el almacenamiento, la poca eficiencia en los procesos, la ausencia de seguridad en las transacciones, y la ausencia de la modernización, generaron problemas enormes para la fiscalización y gestión por parte de la autoridad tributaria y de los contribuyentes.

Desde el año 2002, el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII) convocó a contribuyentes de varios sectores del país, a un plan piloto en Facturación Electrónica. En el año 2003, el proceso fue voluntario hasta el 2014 año, cuando el proceso pasó a ser obligatorio, salvo que los contribuyentes no contaran con conexión eléctrica, cobertura de internet o se encontraran en una zona decretada de catástrofe. La obligatoriedad ha sido gradual y por etapas, inició con las grandes contribuyentes en el 2014 y finalizó en el 2018 con las microempresas en zonas rurales.

El modelo chileno tiene puntos importantes de comparación con el modelo colombiano, que podrá aportar en una mejor

implementación de este último. El primero de ellos es el carácter voluntario, Chile lo tuvo por casi una década y fue muy exitoso porque muchos contribuyentes adhirieron al régimen; por el contrario, en Colombia en su primer intento el número de contribuyentes no llegó a 1.000. Es importante en retrospectiva hacer un análisis del porqué siendo regímenes voluntarios no tuvieron la misma acogida por parte de los contribuyentes. Chile en el 2014 lo volvió obligatorio, en un período relativamente corto, en estos momentos ha alcanzado la totalidad de contribuyentes; sin embargo, Colombia en un calendario de incorporación muy corto, quiere tener el 100% obligatorio.

Si no hay beneficios para los contribuyentes no se adopta. En Chile el beneficio está en dejar de timbrar papeles, en Colombia los pocos que se adhirieron seguramente consideraban que el beneficio sería ahorrar en el envío por correo de grandes volúmenes de factura, para los demás contribuyentes no significaba un beneficio concreto.

Otro de los beneficios de facturar electrónicamente, es el *factoring* electrónico, que facilita con ello la realización de las transacciones con mayor velocidad y seguridad que hacerlo en papel. Con esta figura, los contribuyentes que lo requieran pueden acceder a financiamiento de forma rápida y segura, donde los procedimientos en su mayoría se encuentran automatizados.

El *factoring* electrónico es una de las principales fuentes de financiamiento de la micro y pequeña empresa, que, hoy en día, como en la mayoría de los países de Latinoamérica, presentan las mayores dificultades para acceder a financiamiento por parte de

la banca, con lo cual apoyamos crecimiento económico de un país.

De Chile podemos aprender mucho para el proceso de implementación en Colombia: es un ejemplo de la Administración Tributaria asumiendo funciones que van más allá del tema tributario, lo mismo que quiere hacer Colombia.

B. Algunos aspectos sustanciales en torno a la obligación de expedir factura electrónica

El Estatuto Tributario, dentro de su estructura, concibe dos clases de obligaciones:

1. La obligación jurídico-sustancial, consagrada su artículo 1°. , que establece:

“Artículo 1.º Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”.

2. Las obligaciones formales, dentro de las cuales se contempla la obligación de expedir factura (615 *ibídem*), cuyo incumplimiento trae como consecuencia las sanciones contempladas en los artículo 652 (Sanción por Expedir Facturas sin Requisitos) y 652-1 (Sanción por No Facturar) de la misma obra.

El tema releva importancia frente a la reforma que del artículo 616-1 del Estatuto Tributario realiza la Ley 1943 de 2018, Ley de Financiamiento, la cual establece los sistemas de facturación y consagra que la factura electrónica se considera para todos

los efectos como una factura de venta, y a reglón seguido ordena: “Todas las facturas electrónicas para su reconocimiento tributario deberán ser validadas previo a su expedición, por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)”.

El cambio de legislación plantea interrogantes desde lo fundamental, los cuales se dejan consignados así:

1. ¿La obligación de facturar se debe mirar desde el sujeto obligado, como lo establece el 615 del Estatuto Tributario?

2. ¿Qué sucede si no se está obligado a facturar?

3. ¿Los artículos 652 y 652-1 del Estatuto Tributario y el procedimiento contemplado en el 653 *ibídem*, son aplicables en el campo electrónico?

4. ¿Qué sanción aplica para la persona que no implemente el sistema de factura electrónica con validación previa?

Los anteriores interrogantes podrían ser una barrera para masificar la factura electrónica, teniendo en cuenta que el decreto que emitirá el Gobierno nacional plantea que los obligados a facturar lo realizarán en primer lugar con el sistema de factura electrónica, dejando a la factura de papel viable solo en caso de contingencia del facturador electrónico o de su proveedor tecnológico y a los documentos equivalentes, sin validez tributaria para soportar costos, gastos o impuestos descontables.

Bien, el primer planteamiento es si la obligación de facturar se plantea desde los

sujetos. Es necesario analizar lo que establecen el artículo 615 del Estatuto Tributario y el artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de

2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, al indicar:

Artículo 615 del Estatuto Tributario	Artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016
<i>Obligación de expedir factura.</i> Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales	<i>Obligación de facturar.</i> Sin perjuicio de lo señalado en el artículo 511 del Estatuto Tributario, también están obligados a expedir factura o documento equivalente por cada una de la operaciones que realicen, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

Fuente: Elaboración propia.

Como se observa, las dos normativas están de acuerdo en expresar que la obligación de expedir factura para efectos tributarios corresponde a:

1. Todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes.
2. Todas las personas o entidades que ejerzan profesiones liberales.
3. Todas las personas o entidades que presten servicios inherentes a estas (comerciantes y profesiones liberales)
4. Enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera.

La anterior lista, por taxativa, deja fuera del radio de la obligación de factura a los sujetos que no se encuentran allí relacionados, por ejemplo, a la actividad económica CIU:

1. División 85. Educación.

2. División 84. Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria

Podría pensarse que las operaciones realizadas por las actividades económicas 85 y 84 no estarían incluidas en el comercio, o en una profesión liberal, por lo cual no podrían ser conexas a las mismas y no desarrollan la enajenación de productos de la actividad agrícola o ganadera; por ello, el haberlas establecido en el calendario de implementación, incluido en la Resolución 000020 de 2019, carecería de fuerza obligatoria.

Así las cosas, la siguiente pregunta que nos formulamos es si con la lectura del artículo 615 del Estatuto Tributario las personas que no ostenten dichas calidades no están obligadas a expedir factura para efectos tributarios, ¿qué expedirían cuando realicen operaciones tales como el pago de la matrícula o de la pensión estudiantil?

El interrogante releva importancia con la matrícula a un establecimiento educativo, aunque en sentido estricto se está adoptando

el derecho de pertenecer a una institución educativa, en realidad la prestación en sí misma corresponde a un servicio, a través del cual se imparte un programa de formación el cual está supeditado a ciertos estándares que en realidad no se encuentran positivizados en el ordenamiento jurídico. Es por ello que, al momento de realizarse el pago por el servicio, estas instituciones están obligadas a expedir un documento equivalente, y por ello se debe contemplar dentro de la regulación de la factura la obligación

de que tales instituciones realicen la operación electrónicamente, colaborando así con una red de información de carácter fiscal más completa.

Finalmente, y para evidenciar la necesidad de realizar una investigación sobre la necesidad de un Código de Procedimiento Tributario, presento el análisis sobre la modernización de la obligación formal de facturar, frente al régimen sancionatorio vigente:

ARTICULO 652. SANCIÓN POR EXPEDIR FACTURAS SIN REQUISITOS. Quienes estando obligados a expedir facturas, lo hagan sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales a), h), e i) del artículo 617 del Estatuto Tributario, incurrirán en una sanción del uno por ciento (1%) del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales, sin exceder de 950 UVT. Cuando hay reincidencia se dará aplicación a lo previsto en el artículo 657 del Estatuto Tributario.

ARTICULO 652-1. SANCIÓN POR NO FACTURAR. Quienes estando obligados a expedir facturas no lo hagan, podrán ser objeto de sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina o consultorio, o sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio de conformidad con lo dispuesto en los artículos 657 y 658 del Estatuto Tributario.

ARTICULO 653. CONSTANCIA DE LA NO EXPEDICIÓN DE FACTURAS O EXPEDICIÓN SIN EL LLENO DE LOS REQUISITOS: Cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se debe expedir factura, no se cumpla con esta obligación o se cumpla sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley, dos funcionarios designados especialmente por el Jefe de la División de Fiscalización para tal efecto, que hayan constatado la infracción, darán fe del hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir la factura. En la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta.

La conducta de expedir factura sin requisitos contemplada en el artículo 652 del Estatuto Tributario se hace nugatoria con la validación previa a la expedición de la misma, por cuanto si los requisitos no son validados antes de la expedición de la factura, simplemente no hay factura, en voces del parágrafo 1 del artículo 616-1 *ibídem*, que establece: “Todas las facturas electrónicas para su reconocimiento tributario deberán ser validadas previo a su expedición, por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o por un proveedor autorizado por esta”, lo que deja un pequeño campo

de acción a la sanción en comento, toda vez que solo se podría configurar la conducta merecedora de reproche en caso de contingencia del facturador electrónico o de su proveedor tecnológico, es decir, cuando se expida factura de talonario o de papel.

Ahora bien, la conducta descrita en el artículo 652-1 *ibídem*, “no facturar”, propone entender si no facturar sería expedir factura electrónica de venta, por lo cual se debe analizar el artículo 616-1 de la misma obra, que explica que el tiquete de máquina registradora P.O.S. es válido para cumplir con el

deber de facturar; mediante este documento equivalente, no otorga para el comprador o adquirente del servicio el derecho de solicitar costos, gastos o impuestos descontables, pero no configura la conducta descrita en el artículo 652-1 del Estatuto Tributario, lo que deja en libertad al facturador de implementar o no la factura electrónica de venta con validación previa, teniendo en cuenta que la obligación formal de facturar podrá ser cumplida con la expedición del ticket de máquina registradora P.O.S.

A pesar de una aparente contradicción jurídica entre la normativa de factura electrónica y lo dispuesto en el artículo 653 del Estatuto Tributario, es pertinente señalar que la imposición de sanciones por el incumplimiento de expedir facturas se mantendrá vigente en el ordenamiento jurídico colombiano en la medida que no se puede desconocer la existencia de la factura aunque ella no esté plasmada en un documento material. Ello se debe a que este documento fiscal se encuentra en forma electrónica y puede ser consultado por los servidores públicos de la autoridad tributaria; asunto diferente sería sancionar por una factura que no cumpla con los requisitos, situación que de plano será descartada gracias al sistema previo de validación de esta.

El siguiente tema, que es materia de análisis, plantea qué pasa si el obligado a implementar factura electrónica con validación previa a su expedición no lo hace dentro de los calendarios establecidos en la Resolución 000020 de 2019, incluidos los dos (2) meses adicionales otorgados por la Resolución 000030 de 2019, por cuanto al no existir un régimen sancionatorio para esta conducta, se deja sin fuerza el cumplimiento

de dicha implementación, máximo cuando en el proyecto de decreto se dejan vigentes documentos equivalentes como la máquina registradora P.O.S.

Modernizar y armonizar el procedimiento tributario, la normatividad de los sistemas de facturación, acorde con el mundo virtual, es una necesidad apremiante, por estar en riesgo la masificación de la factura electrónica con validación previa a su expedición.

De igual manera, es importante revisar las normas recientes de facturación electrónica, considerando el objetivo primordial de la Administración Tributaria, cuál es su masificación, considerando todos los beneficios que esta trae, los cuales han sido discutidos ampliamente.

Conclusiones

A partir de todos los contenidos expuestos, es posible llegar a las siguientes conclusiones:

La factura electrónica, como desarrollo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, implica la inmaterialización de un documento de uso común: el comercio. Este instrumento no es del todo novedoso en nuestro ordenamiento jurídico, pues tuvo su desarrollo a finales del siglo pasado; no obstante lo anterior, ha tenido múltiples modificaciones en su camino, que adecuaron la figura a las nuevas tendencias del Derecho.

La factura electrónica, pese a ser un instrumento de gran uso para la Administración Tributaria, tiene muchos elementos distintivos desde el Derecho comercial y como política pública, por lo que su estudio

no puede circunscribirse a una sola área del Derecho, sino que es sistemático, porque comprende diversos contenidos normativos.

Desde la óptica del comercio internacional, la emisión de facturas electrónicas representa un avance tecnológico que privilegia la inmediatez y acorta las distancias negociales, además de que favorece a los comerciantes, pues reduce sus costos de producción.

Para la Administración Tributaria, el uso de la factura electrónica implica un gran avance en el recaudo tributario, pues permite recopilar información que resulta relevante para la determinación de varios tributos, y de esta forma, se simplifica el proceso de determinación y recaudo tributario.

Referencias

- Álamo, R. (2016). *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*. Madrid: Editorial Dykinson.
- Avenidaño, H. (S.F.). *El trabajo en la cuarta revolución industrial*. Bogotá: Fasecolda.
- Barraza (2009). *La factura electrónica como instrumento de control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en América Latina*. Santiago de Chile.
- Barreix, A. y Zambrano, R. (Coord.) (2018). *Factura electrónica en América Latina*. Nueva York: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Pimentel, V. (2015). *Factura electrónica: estrategias para la implementación*. Portugal: Editorial Juruá.
- Piza, J. y Castro, J. (2018). *El impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributario colombiano*. Tomo III. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Plazas Vega, M. (2018). *El Sistema Tributario del siglo XXI*. Bogotá: Editorial Temis.
- Restrepo, J. y Plazas Vega, M. (2019). *La Ley de Financiamiento (Ley 1943 de 2018) Una visión de hacienda pública y Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis.
- Rincón Cárdenas, E. (2017). *Derecho del Comercio Electrónico y de Internet*. Bogotá: Editorial Legis.
- Superintendencia de Sociedades (22 de febrero de 2019). *Concepto 220-010483*.