


2019

Análisis de la implementación de la factura electrónica en Colombia como mecanismo de control al fraude fiscal

Carlos Alberto Palacio Ospina
Universidad de La Salle, Bogotá

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

 Part of the [Accounting Law Commons](#), [Administrative Law Commons](#), [Banking and Finance Law Commons](#), [Computer Law Commons](#), [Internet Law Commons](#), [Legal Ethics and Professional Responsibility Commons](#), [Legislation Commons](#), [Taxation-Federal Commons](#), [Taxation-Federal Estate and Gift Commons](#), [Taxation-State and Local Commons](#), and the [Taxation-Transnational Commons](#)

Citación recomendada

Palacio Ospina, C. A. (2019). Análisis de la implementación de la factura electrónica en Colombia como mecanismo de control al fraude fiscal. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/990

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Ciencias Administrativas y Contables at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

ANÁLISIS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA FACTURA ELECTRÓNICA EN COLOMBIA COMO MECANISMO DE CONTROL AL FRAUDE FISCAL¹

Carlos Alberto Palacio Ospina

Citar artículo así: C.A. Palacio Ospina “Análisis de la implementación de la factura electrónica en Colombia como mecanismo de control al fraude fiscal”, Universidad de La Salle, marzo de 2019.

Resumen

El presente documento tiene como intención determinar si la implementación de la *factura electrónica* en Colombia puede llegar a ser un eficiente mecanismo de control fiscal que permita disminuir los índices de evasión que tiene el país. Para lograr este objetivo se realizó un análisis a la evolución histórica del sistema tributario colombiano, con el fin de contextualizar y evidenciar las causas del fraude fiscal. Igualmente, los niveles de evasión fiscal en Colombia fueron documentados en cifras y estadísticas, comparadas con las de otros países de la región. Se analizó también cómo ésta problemática afecta a las finanzas públicas. Luego, se describió en qué consiste el nuevo desarrollo de la facturación electrónica, el cual empezó a regir a partir del año 2017. De igual forma se estudió cómo sería el impacto del modelo en el sector empresarial y en la economía del país. Así fue posible evidenciar en qué medida este nuevo proyecto favorecería a la Administración tributaria (DIAN) en su función de fiscalización. Se expuso un caso de implementación del modelo en Chile y sus resultados. Por último, se hizo detalle, además, de los principales retos que tiene la DIAN para lograr el objetivo de controlar un gran número de las transacciones económicas realizadas en el país, para optimizar el proceso fiscalizador y disminuir los índices de evasión.

Palabras clave: Fraude fiscal, factura electrónica, evasión de impuestos, control fiscal, finanzas públicas.

¹ El presente artículo de reflexión se desarrolla como propuesta de modalidad de grado, del Programa Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables de la Universidad de La Salle. Email: cpalacio26@unisalle.edu.co.

Summary

The purpose of this document is to determine if the implementation of the electronic invoice in Colombia can become an efficient fiscal control mechanism that allows reducing the rates of evasion that the country has. To achieve this objective, an analysis was made of the historical evolution of the Colombian tax system, in order to contextualize and highlight the causes of tax fraud. Likewise, the levels of tax evasion in Colombia were documented in figures and statistics, compared with those of other countries in the region. It was also analyzed how this problem affects public finances. Then, what was described was the new development of electronic invoicing, which began to take effect in 2017. Likewise, the impact of the model on the business sector and the country's economy was studied. Thus it was possible to show to what extent this new project would favor the Tax Administration (DIAN) in its oversight function. A case of implementation of the model in Chile and its results was presented. Finally, details were also made of the main challenges that the DIAN has to achieve the objective of controlling a large number of the economic transactions carried out in the country, in order to optimize the oversight process and reduce evasion rates.

Keywords: Tax fraud, electronic invoice, tax evasion, fiscal control, public finances.

Introducción

La evasión fiscal es un problema socio-económico consistente en que el contribuyente oculta bienes e ingresos, de forma ilícita, o aumenta sus deducciones frente a la autoridad tributaria. Esto, con el fin de pagar menos impuestos de los que le corresponden. Este es un flagelo en todas las economías del mundo desde el principio de la historia. La evasión interfiere en el desarrollo óptimo de los países, en el sentido de que el gasto público debe ser recortado por falta recursos. Por ende, la inversión es menor en derechos básicos como la educación, la salud, la infraestructura, el deporte, entre otros. Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2017), la evasión fiscal en América Latina en el año 2015 estuvo sobre los US\$340.000 millones. Esta cifra representa una de las principales preocupaciones de los gobiernos, ya que es prioridad para una economía sostenible poder mitigar la evasión controlando y sancionando a los evasores.

La evasión también es la consecuencia de sistemas tributarios complejos, poco transparentes, de autoridades fiscales flexibles, y sin controles óptimos y eficientes, de economías con altos niveles de informalidad, así como la falta de conciencia tributaria por parte de los contribuyentes (Aquino, 2014). Colombia no es la excepción, ya que la evasión puede estar alrededor de \$40 billones de pesos anuales, estimación propia basada en cifras del MinHacienda en el documento Presupuesto general de la nación (Ministerio de Hacienda, 2018). Esta cifra es preocupante si se piensa en cuánta inversión pública podría realizarse si estos recursos llegaran a las finanzas del Estado.

Dado lo anterior el gobierno busca disminuir el déficit fiscal, a través de estrategias y acciones que le permitan tener un control más efectivo sobre el recaudo. Así también, alcanzar la disminución de esta brecha. Por ello, una de las medidas más recientes es el proyecto de *facturación electrónica*. Ésta es una herramienta que le permite al Estado tener, en tiempo real, toda la documentación de un gran porcentaje de transacciones de venta realizadas en el territorio nacional. Para ello el Estado realizó inversiones en infraestructura tecnológica necesarias para estar totalmente preparado para el inicio de este gran proyecto. Esta información es el insumo principal que puede usar la DIAN en su función fiscalizadora para aplicar las respectivas sanciones. La factura electrónica es un proyecto ambicioso: para el año 2018 tuvo su primer proceso de implementación en algunos contribuyentes. Se espera haya alcanzado su mayor nivel de implementación a enero de 2019, fecha a partir de la cual se generó la obligación a todos quienes generen IVA (impuesto al valor agregado) o Imposconsumo (impuesto al consumo), de documentar electrónicamente todas sus operaciones. Es por esto que la DIAN tiene como gran reto utilizar de forma eficiente la información generada por el uso de la factura electrónica, con el propósito de disminuir la evasión y contribuir al mejoramiento de las finanzas del Estado.

Evasión fiscal: contextualización del sistema tributario colombiano

El concepto de evasión fiscal es tan complejo, que encierra incluso aspectos sociales como la confianza de los ciudadanos en el gobierno o la misma naturaleza del hombre por sacar ventaja personal y no cumplir con sus obligaciones como ciudadano (Giarrizzo, 2009). Para poder comprender el sistema tributario colombiano y el fenómeno de la evasión, es necesario revisar la evolución histórica del sistema, comprendida en las siguientes etapas, según Piza (2015):

- Primera etapa (1984 – 1991): Inicia la época moderna del sistema tributario y se realizan cambios normativos estructurales de los principales impuestos. Estos a su vez significaron cambios en los procedimientos para las empresas, y el fortalecimiento de las instituciones fiscales del Estado.
- Segunda etapa (1991-2002): Ésta estuvo principalmente marcada por la promulgación de la Constitución de 1991, la cual estableció las normas para la emisión de las reformas tributarias². La constitución también aumentó el gasto público en un 80% por lo que inevitablemente se debieron aumentar los impuestos. Tanto, que en esa época se emitieron seis grandes reformas tributarias. Se generó la percepción en la economía del país de que siempre habría una mayor carga para los contribuyentes buscando mayor recaudo. Y también, que se tenía como objetivo cubrir el déficit fiscal originado principalmente por la ampliación de la seguridad social y por el costo del conflicto armado. Esta época también trajo grandes innovaciones tributarias. Una de ellas fue la configuración de los conceptos tributarios: hecho generador, sujetos, base gravable y tarifa. Igualmente se reguló la facturación como un eje de control de la DIAN.
- Tercera etapa (2002-2009): Comenzó con la expectativa de una reforma tributaria estructural que jamás se realizó. Esta etapa se caracterizó por la utilización del sistema tributario para apoyo financiero de las políticas como la Seguridad Democrática y principios como la Confianza Inversionista. Esta etapa estuvo marcada por la promulgación de un Estado de conmoción interior con el que se revivió el *impuesto al patrimonio*, dadas las necesidades del sector defensa. En dicha época se crearon herramientas como los *precios de transferencia*, y se eliminó el impuesto a las remesas buscando favorecer la inversión internacional. En términos administrativos, se hicieron grandes avances tecnológicos como el sistema de información base para el control tributario, denominado MUISCA. También, se creó el RUT como mecanismo de actualización y recaudos de datos de los contribuyentes, y así aumentar y controlar el número de declarantes. Incluso, se reglamentó la información exógena como el insumo primordial que emplea la DIAN para la fiscalización, mediante los cruces de información de los contribuyentes.
- Cuarta etapa (2010- 2018): Gobierno de Juan Manuel Santos impulsando sus políticas denominadas: “locomotoras de desarrollo”. Ésta etapa se vio marcada por grandes eventos que definieron el rumbo del país, algunos de los más importantes fueron: la baja internacional del precio del petróleo, paro camionero, paro agrario, paro de maestros, paro de Avianca, desastres naturales como la avalancha de Mocoa, dos fenómenos del niño (intenso verano), dos fenómenos de la niña (lluvias imparable), inmigración de

²² Para el autor, la reforma tributaria es un instrumento del cual se abusó en la década del 80.

venezolanos, todo el contexto traumático del proceso de paz, escandalosos casos de corrupción como Reficar y el fracaso de la represa HidroItuango por mencionar algunos.

Todas estas situaciones, más un incremento en el gasto público, obligaron al gobierno de dicho periodo a emitir cinco reformas tributarias durante su mandato. Estas tuvieron el objetivo de incrementar el ingreso público y disminuir el déficit fiscal, con su punto más alto al alcanzar el 4% del PIB en el año 2016. Algunas de las modificaciones más importantes realizadas fueron la creación del impuesto a la riqueza, la realización de una reforma arancelaria, modificación del sistema de renta para las personas naturales (la cual amplió el número de contribuyentes), incremento del IVA al 19%, implementación del impuesto al consumo, modificación del impuesto de renta para las personas jurídicas con la creación y luego eliminación del CREE, modificación a las tarifas e instauración de sobretasas.

Toda la evolución histórica de la realidad social, económica, política y ambiental del país, han llevado a los gobiernos a emitir normas de carácter fiscal, configurando el actual sistema tributario colombiano. Según Valdivia Batista (2010): “Un sistema tributario es entendido como el sistema impositivo o de recaudación de un país el cual consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país”. De igual manera, en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia se indica que el sistema tributario del país se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Esto significa garantizar la generación de los recursos necesarios para el cubrimiento de las necesidades del Estado, teniendo en cuenta la capacidad contributiva de los ciudadanos. Esto es, de acuerdo a su capacidad de pago y con un recaudo de manera eficiente.

No obstante, el sistema tributario colombiano no cumple lo promulgado en la Constitución. Por el contrario, es un sistema complejo, inestable, impreciso e ineficiente. De acuerdo con Perry (2010), el sistema tributario actual: “(...) no cumple satisfactoriamente ninguno de los criterios de un buen sistema tributario: su recaudo es insuficiente frente a las necesidades; la productividad de los tributos es muy baja en comparación con la de otros países, grava en exceso algunos tipos de inversión y distorsiona la asignación de recursos; contribuyentes similares pagan tarifas muy diferentes y es poco progresivo”. (pág. 18).

Cada gobierno gestiona para mejorar el balance fiscal del país, y tener un funcionamiento óptimo de las finanzas públicas. Para esto realiza acciones de control o redistribución del gasto

público, o la emisión de nuevas normas tributarias con el propósito aumentar el recaudo o disminuir la informalidad del país (Gerencie.com, 2017). Sin embargo, para los intereses de este trabajo, las reformas tributarias improvisadas sólo ofrecen soluciones a corto plazo, complican cada vez más el sistema sin ofrecer soluciones de fondo a la generación de ingreso para el Estado. No son propuestas sostenibles y propician la inestabilidad o vulnerabilidad del sistema. Esto genera mayores niveles de evasión por parte de los contribuyentes.

Si a lo anterior se le suman los casos de corrupción con los que, en forma de legislación, se paga la financiación de una campaña. El panorama fiscal del país se resume en una suma de problemas. La normatividad tributaria colombiana se sintetiza en 1989, a inicios de la etapa moderna de tributación, se emitió el Decreto 624 por el cual se expidió el estatuto tributario, en el cual se compiló toda la normatividad tributaria que se había promulgado hasta esa fecha. Es importante indicar que después de 30 años, el estatuto sigue teniendo la misma estructura con la derogación de normas que ya no aplican, y la inclusión o modificación de algunas nuevas reglamentaciones. Sin embargo, aunque se considera el libro referencia en materia fiscal, hay muchos pronunciamientos o reformas que no se han podido incluir allí.

A lo largo de estos años, el sistema tributario colombiano se estructuró de una forma muy compleja. Muchas veces se tienen que emitir normas anexas para hacer claridades, ratificar conceptos, o las diferentes Cortes y tribunales deben emitir fallos para clarificar procedimientos o tomar posiciones. Muchas veces se generan controversias o diferentes formas de aplicar una misma norma por parte de los contribuyentes. Es importante mencionar que, desde la creación del estatuto tributario hasta la fecha, se han emitido alrededor de 16 reformas tributarias. Esto indica que el sistema tributario colombiano se modifica en promedio cada año y nueve meses, teniendo en cuenta que son reformas fiscales de gran impacto, sin considerar pronunciamientos o normas menores también.

Aunque en términos generales la intención del gobierno ha sido positiva, los resultados y la realidad se alejan de lo esperado y el panorama fiscal del país no mejora. Si bien el monto de impuestos recaudado por la DIAN ha crecido, tal como lo muestra el “Informe de estadísticas de recaudo anual por tipo de impuesto 1970-2018” publicado por esta entidad (DIAN, 2018), que consideró variables como crecimiento del PIB, inflación y gasto público, dejando cifras poco alentadoras. Si se compara el año 2000 (participación de los impuestos en la economía: 14,6%

del PIB), con el año 2016 (último dato completo, monto recaudado: 19,8% del PIB), se evidencia un incremento tan solo del 5,2% en 16 años, luego de 14 grandes reformas tributarias.

La economía del país se caracteriza porque su balance fiscal siempre se encuentra en déficit. El déficit fiscal es entendido básicamente como la diferencia negativa entre los ingresos y los egresos públicos de un país en un tiempo determinado (Banco de la República, 2018). Para el caso de Colombia, por ejemplo, sólo en el año 2017, el déficit fiscal fue del 3,3% del Producto Interno Bruto (PIB), según lo mencionó el Exministro de Hacienda, Mauricio Cárdenas. Esta cifra significa que el gobierno tuvo que financiar alrededor de 30,3 billones de pesos para cubrir el faltante en las finanzas públicas (Diario El Colombiano, 2017).

Algunos analistas políticos, económicos y tributarios del país han determinado que una solución al problema de tener un sistema tributario con un recaudo insuficiente, con baja productividad y con tantas inequidades, no es aumentar las tarifas de los impuestos o aumentar la base gravable de contribuyentes. La solución es hacer un recaudo y control fiscal efectivo sobre las personas naturales y jurídicas ya sujetas. Por ejemplo, el Senador Navarro Wolff, en una ponencia en el Senado de la República en el 2016, indicaba que la evasión de IVA se estima en 14 billones de pesos anuales, mientras que el aumento de la tarifa del 16% al 19% generaría ingresos para el Estado por 6 billones de pesos aproximadamente (Diario Portafolio, 2016).

Tal como lo indica Roberto Rave, politólogo especialista en negocios internacionales y comercio exterior, la economía de Colombia y su sistema tributario aduce más a la evasión que a los incentivos. Concluye que la inestabilidad tributaria del país es una amenaza para cualquier empresario, y que una reducción en la carga impositiva reflejaría inmediatamente un impulso a la economía y a la generación de empleo (Actualícese, 2018). Igualmente menciona que, si se considera que más del 50% de los empleados del país pertenecen a un sistema informal, sin coberturas de salud o una garantía de pensión de vejez, la economía y futuro del país se encuentra en cuidados intensivos. Adicionalmente se afirma que, si se logra disminuir y simplificar del sistema tributario colombiano, se puede hacer mucho más atractivo para las economías informales. Al vincularlas a un sistema formal se propicia la disminución de las brechas sociales, disminuye la evasión y favorece las finanzas del Estado.

De todo lo descrito anteriormente se puede concluir que la complejidad e inestabilidad del sistema tributario es una de las principales causas de la evasión fiscal en Colombia, causada a su vez, en parte, por la ineficiencia en el recaudo del ingreso público. Este juicio es confirmado por el indicador Doing Business que publica el Banco Mundial, según el cual Colombia obtuvo el puesto 136 entre 189 países en la categoría “pago de impuestos” año 2016. Este indicador mide la cantidad de horas al año que dedican las empresas a pagar impuestos y el número de trámites que deben hacer.

Igualmente, como lo afirma el estudio de perspectivas “Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad” publicado por la CEPAL (2017), “La evasión reduce el recaudo de impuestos y entorpece la provisión de bienes y servicios públicos universales y de calidad; reduce las motivaciones intrínsecas de los no evasores a pagar, formando un círculo vicioso. También aumenta la inversión privada de forma inequitativa, motivando la competencia desleal (...)”. Con un sistema tributario tan complejo, el gobierno no tiene plena conciencia de la magnitud de sus aportes, pero, por otro lado, solo algunos contribuyentes se benefician con menos tributos a través de beneficios a la evasión.

Colombia y la evasión fiscal

Es importante conocer cuál es el panorama de Colombia con respecto a la evasión fiscal en cifras y su comparación con otros países de la región. Algunos autores han documentado diferentes metodologías para poder medir la evasión fiscal de un país. Se debe aclarar que ninguna metodología es exacta ya que toman como base diferentes variables macroeconómicas, con algunas limitaciones y resultados muy distintos, en la aplicación de unas u otras. Se ha evidenciado que una de las formas más utilizadas para medir la evasión, es la relación entre los impuestos recaudados y el PIB del país, conocido “Coeficiente tributario constante” (Richupan, citado por Macías et. al 2007, págs. 77).

En Colombia el recaudo tributario anual de impuestos directos es notablemente bajo, en comparación no solo con economías desarrolladas, sino con los países de la región. La OCDE publicó en marzo de 2018 el informe “Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2016” en el que documenta diferentes datos del año 2016, sobre los ingresos del sector

público y, en particular los impuestos. Esto, sobre diferentes países pertenecientes a esta organización y las principales economías del mundo. Para los países de América Latina, y en el caso de Colombia, el total de los ingresos fiscales como porcentaje del PIB en la última década ha sido:

Tabla 1

PAÍS	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Colombia</i>	18,00%	18,80%	19,70%	20,10%	20,40%	20,80%	19,80%
Argentina	29,10%	29,30%	30,60%	31,20%	31,10%	32,00%	31,30%
Brasil	32,40%	33,20%	32,50%	32,40%	31,80%	32,00%	32,20%
Chile	19,60%	21,10%	21,30%	19,90%	19,60%	20,50%	20,40%
Ecuador	16,60%	17,70%	19,80%	19,60%	19,20%	21,10%	20,50%
Méjico	13,40%	13,30%	13,10%	13,80%	14,20%	16,20%	17,20%
Paraguay	16,50%	16,90%	17,70%	16,40%	17,80%	17,90%	17,50%
Perú	17,80%	18,60%	19,30%	19,20%	19,00%	17,20%	16,10%
Uruguay	26,20%	26,60%	26,90%	27,50%	27,30%	27,00%	27,90%
Venezuela	11,80%	13,40%	14,10%	14,40%	18,90%	20,80%	14,40%

Fuente: Elaboración propia con base en el informe OCDE et al. (2018)

Al comparar las cifras de Colombia (19,8%) con los demás países de la región por ejemplo sólo en el año 2016 se evidencia que este porcentaje es menor que el de países como Brasil (32,2%), Argentina (31,3%), Chile (20,4%), Ecuador (20,5%), Uruguay (27,9%), y solo supera economías como la de Paraguay (17,5%), Venezuela (14,4%), Perú (16,1%), Méjico (17,2%) por mencionar algunos casos. Si se compara con el promedio calculado por la OCDE que incluye todos los países, que para el año 2016 era del 34,3% el escenario para Colombia no es más favorable.

Existe otra metodología para medir la evasión fiscal de un país, y es la brecha tributaria, entendida cómo la proporción de los recursos que dejan de ser recaudados. Las fórmulas para su cálculo son las siguientes:

$$\text{Brecha} = \frac{\text{Evasión} + \text{Elusión}}{\text{Recaudo Potencial}}$$

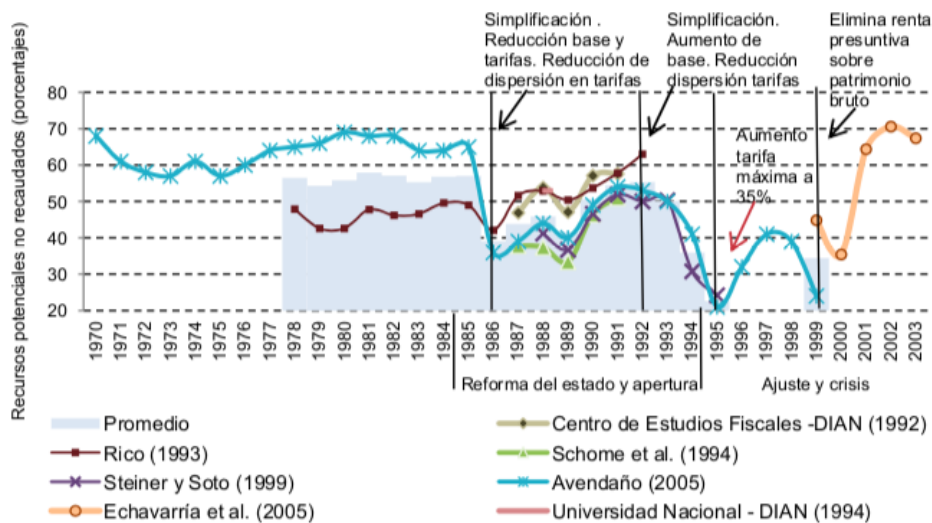
$$\text{Recaudo potencial} - \text{Recaudo efectivo} = \text{Evasión} + \text{Elusión}$$

Para el caso de Colombia, existen datos para la medición de la brecha para el impuesto sobre la renta y el IVA, pero no existe información para los demás impuestos sobre todo recientes como el impuesto a la Riqueza o el CREE. De acuerdo al informe publicado por la Comisión Económica de las Naciones Unidas para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2017) las cifras de brecha fiscal son las siguientes:

- Impuesto sobre la renta personal: Se puede observar que la brecha tributaria para este impuesto, desde 1970 hasta 1985, osciló entre el 56% y el 69%. La reforma tributaria de 1986 logró bajar a niveles alrededor del 35%, y se mantuvo con ese mínimo, y un máximo del 50% hasta 1992. Desde éste año hasta 1995 la brecha disminuyó notablemente, alcanzando niveles hasta del 20%. De 1995 a 1999 tuvo su punto más alto en 1997 con un 40% y para los años 2001 al 2003 (último año con mediciones) se ubica entre el 60% y el 70% (véase gráfico 1).

Gráfico 1

Brecha tributaria en impuesto sobre la renta personal (1970 – 2003), en porcentajes.

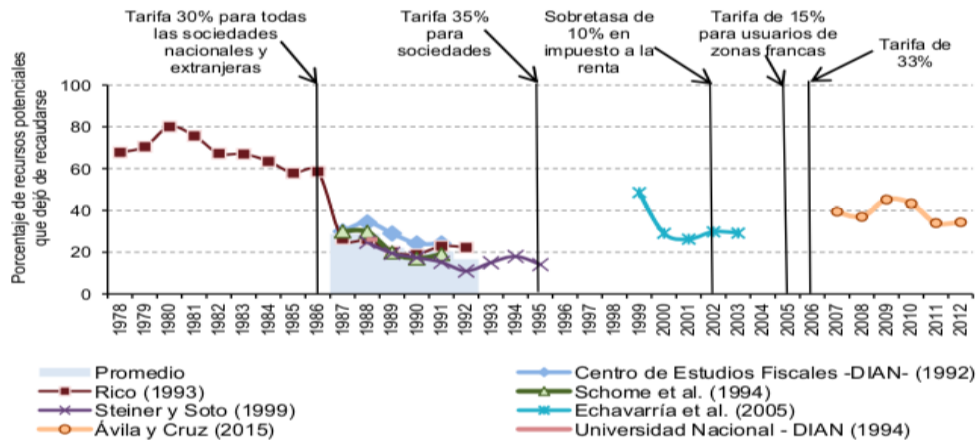


Fuente: CEPAL- Serie estudios y perspectivas, Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad (2017).

- Impuesto sobre la renta a empresas: La evasión y la elusión estuvieron entre el 60% y 80% del recaudo potencial entre 1978 y hasta 1986 cuando la reforma tributaria promulgada la disminuyó hasta un 25%. Hacia finales del siglo en 1999 la brecha se ubicó en un 50% y cayó hasta obtener su punto más bajo en 2001 con niveles del 25%. En el último periodo entre 2005 y 2012 (último año con mediciones), la brecha inicia en un 40%, sube a 43% en el 2009 y luego se estabiliza en el 35% (véase gráfico 2).

Gráfico 2

Brecha tributaria en impuesto sobre la renta en empresas (1978 – 2012), en porcentajes.

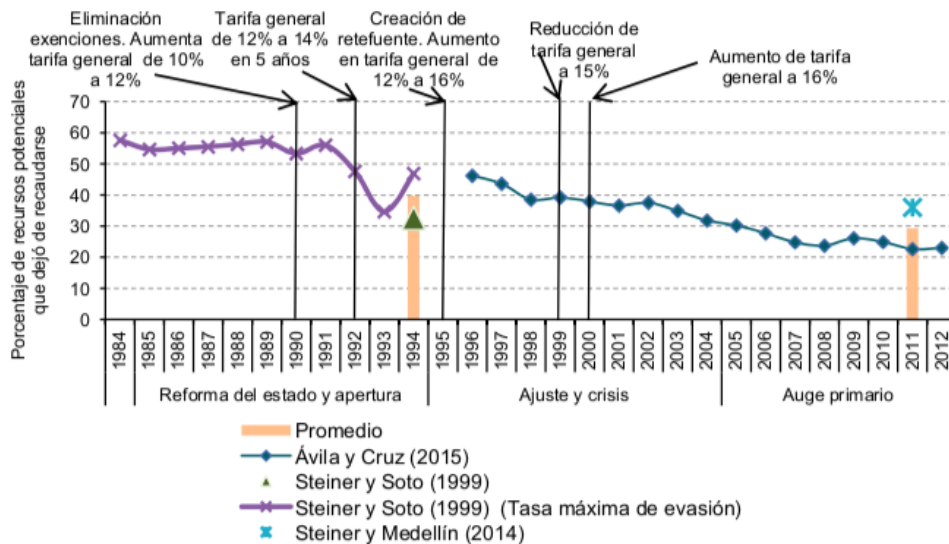


Fuente: CEPAL- Serie estudios y perspectivas, Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad (2017).

- Impuesto al valor agregado IVA: La brecha tributaria en IVA ha caído consistentemente desde 1984 hasta 2012 (último año con mediciones), iniciando con niveles del 50% hasta alcanzar mínimos del 25%, esto teniendo en cuenta los continuos reajustes a la base e incrementos en la tarifa general (véase gráfico 3).

Gráfico 3

Brecha tributaria en IVA (1983 – 2012), en porcentajes.

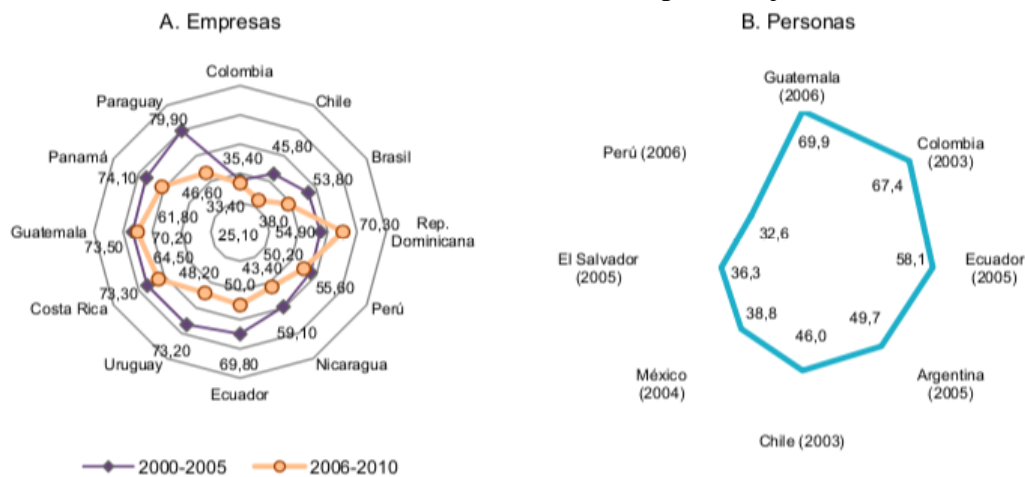


Fuente: CEPAL- Serie estudios y perspectivas, Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad (2017).

En el mismo informe publicado por la CEPAL (2017), se detallan los niveles de evasión para algunos países de Latino América y el Caribe, las cifras más recientes detallan los siguientes niveles de brecha fiscal:

- Impuesto sobre la renta a empresas: Para el último periodo de 2006 a 2010 todos los países en general presentaron una disminución de más de 20 puntos porcentuales en especial Paraguay, Uruguay y Chile que tuvo la menor brecha ubicada en un 25%, seguido por Colombia con un 33% (véase gráfico 4).
- Impuesto sobre la renta personal: La estimación más reciente ubicada en 2005 indica que países como Guatemala, Colombia y Ecuador tuvieron la brecha más alta de la región ubicada entre 58% y el 70%. Por otro lado, Perú, El Salvador y Méjico presentaron los menores índices de brecha ubicándose entre el 30% y 40% (véase gráfico 4).

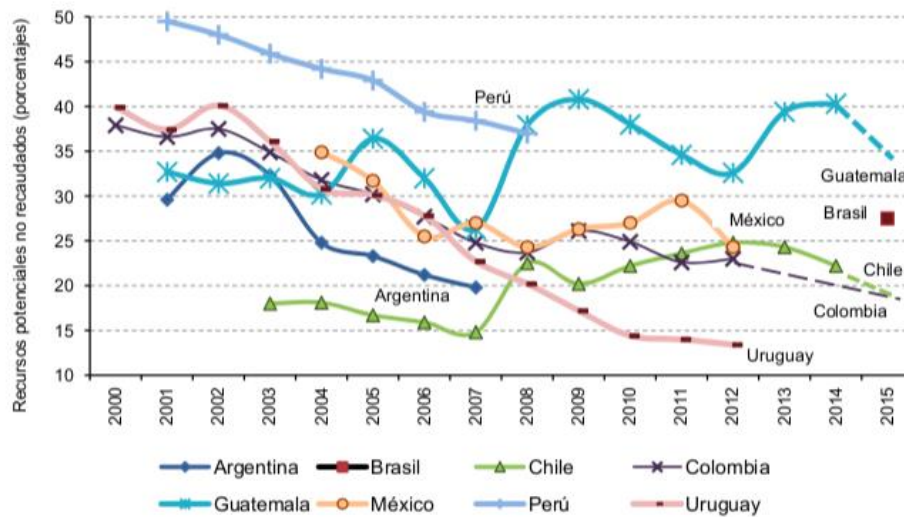
Gráfico 4
Brecha tributaria en impuesto sobre la renta empresas (2000-2010), y personas (cerca de 2006) en América Latina, en porcentajes.



Fuente: CEPAL- Serie estudios y perspectivas, Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad (2017).

- Impuesto al valor agregado IVA: En promedio para la región la brecha tributaria en IVA cayó del 2000 al 2012 del 36% al 24%. La brecha de Méjico y Colombia se comportó en relación al promedio de la región pasando del 30% y 35% en 2004 al 23% y 24% en 2012. Por otro lado, Chile y Guatemala aumentaron su brecha entre 2007 y 2014 en 7 y 14 puntos porcentuales respectivamente (véase gráfico 5).

Gráfico 5
Brecha tributaria en IVA 2000-2014 en América Latina, en porcentajes.



Fuente: CEPAL- Serie estudios y perspectivas, Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad (2017).

En resumen, el panorama de Colombia frente a la región está por debajo del promedio en la brecha del impuesto sobre la renta a empresas, por encima del promedio en la renta personal y dentro del promedio en el IVA. Las anteriores cifras muestran el preocupante panorama que tiene Colombia con respecto a la evasión fiscal. Se puede observar cómo la evasión y la brecha fiscal han sido tan cambiantes y tan inestables como el mismo sistema tributario y todas sus reformas. La brecha ha alcanzado niveles demasiado altos, de hasta el 80% en los años 1990, 1992 y otros, encontrando su punto más bajo, con niveles hasta del 20% en el 2002 (Gráficas 1 y 2). Cifra nada despreciable, teniendo en cuenta que el ideal es lograr un recaudo tan eficiente que elimine la evasión.

Estas fluctuaciones con tantos picos hacia arriba y hacia abajo son el resultado de la mala planeación fiscal del país, de las malas decisiones de los gobiernos en buscar soluciones a corto plazo, los ausentes controles y sanciones por parte de la DIAN y la falta de compromiso ciudadano. De acuerdo al Presupuesto General de la Nación (Ministerio de Hacienda, 2017), el 59,1% de los ingresos del Estado proviene de los contribuyentes mediante el pago de impuestos directos e indirectos. Este porcentaje para el año 2018 corresponde a \$139,2 billones de pesos que el Gobierno esperaba recaudar, de los cuales \$61,6 billones corresponden al impuesto de

renta y \$60,4 billones al IVA, la diferencia de \$17,2 billones de pesos, proviene de impuestos como el Consumo, gasolina, 4xmil y otros de menor cuantía.

Para ponerlo en cifras, se ha documentado que la evasión al IVA puede estar alrededor del 23% y del impuesto de Renta del 39%, para el año 2018. Se puede concluir que el monto que podría dejarse de percibirse para este año, es de \$13,89 y \$24,02 billones de pesos respectivamente. Se tiene una evasión estimada de \$37,91 billones de pesos entre Impuesto de Renta e IVA. Comparando con los gastos del presupuesto general de la nación para el año 2018, se puede concluir que la evasión es superior al monto destinado para educación (\$37,4 billones de pesos), y es superior al monto para Salud, transporte y vivienda juntos (\$34,6 billones de pesos). El presupuesto total destinado a cultura, deporte y recreación (\$1,2 billones de pesos) es sólo el 3,17% del total de la evasión y el presupuesto total destinado a la conectividad regional e inversión en vías (\$1,06 billones de pesos) es sólo el 2,80% del total de la evasión. Esto solo por poner algunos ejemplos.

Medidas en contra de la evasión

Entendiendo la magnitud y perjuicio de la evasión para las finanzas del Estado y el desarrollo del país, el gobierno y la DIAN han empezado a implementar una serie de estrategias y acciones que ayudan a disminuir la brecha fiscal y optimizar el recaudo tributario. Tal como lo mencionó Santiago Rojas: “el país está demandando mayores y más efectivos controles a la evasión de impuestos” (Dinero, 2017). Además, la DIAN debe aprovechar las nuevas herramientas que le proporcionó la última reforma tributaria para incrementar los controles. Rojas fue claro en afirmar que el año 2017 fue la última oportunidad para que los contribuyentes, con activos omitidos o pasivos inexistentes declarados, pudieran normalizar su situación tributaria y que quienes no se hayan acogido a esta oportunidad serán sancionados drásticamente.

La última reforma tributaria promulgada en la Ley 1819 de 2016, estableció sanciones radicales para las personas que evadan el pago de los impuestos, incluyendo sanciones con penas privativas de la libertad tal como lo menciona el artículo 434 A del código penal (“*El contribuyente que de manera dolosa omite activos o presente información inexacta en relación*

con estos o declare pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con lo anterior, afecte su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de libertad de 48 a 108 meses y multa del 20% del valor del activo omitido, del valor del activo declarado inexactamente o del valor del pasivo inexistente”). Esta sanción también aplica para aquellos que no cobren o declaren el IVA o el impuesto al consumo. Es importante aclarar que la sanción podría ser exonerada si el contribuyente se arrepiente y logra llegar a una negociación con la DIAN. Otra medida instaurada por el gobierno como mecanismo de control fiscal fue la instauración de la factura electrónica mediante el Decreto 2242 de 2015. La factura electrónica es una revolución tecnológica en temas de impuestos. Básicamente un archivo electrónico con informaciones fiscales de transacciones, venta de mercancías y/o servicios, se transmite en tiempo real a la DIAN. Se entiende como requisito fundamental para cualquier operación comercial realizada en el territorio Nacional (Portal DIAN, 2017).

La factura electrónica

La DIAN es la responsable de la implementación y ejecución de todo el proyecto de facturación electrónica en el país. El objetivo principal de este proyecto es: 1. masificar el uso de la factura electrónica en Colombia para favorecer el comercio electrónico, 2. disminuir sustancialmente los costos para las empresas en el manejo de documentación interna y, principalmente, 3. permitir que el sistema tributario tenga controles más efectivos. Tal como lo indica la DIAN (Portal DIAN, 2017) en su portal, la factura electrónica tiene legalmente todos los efectos de una factura en papel y soporta las transacciones de venta de bienes y/o servicios. Permite que se cumplan las condiciones en relación con la expedición, recibo, rechazo y conservación de la misma. La factura electrónica cuenta con algunas características que se describen a continuación:

- Tiene un formato electrónico de generación XML estándar establecido por la DIAN.
- Lleva la numeración consecutiva autorizada por la DIAN.

- Debe cumplir con todos los requisitos establecidos en el Artículo 617 del estatuto tributario.
- Incluye firma digital para garantizar la autenticidad de la factura.
- Incluye el código único de factura electrónica CUFE.

El modelo de operación de la factura electrónica puede hacerse por 2 vías: a través de una solución de facturación electrónica instalada por el responsable de facturar, o por medio de los servicios ofrecidos por los proveedores tecnológicos autorizados por la DIAN. El proceso para emitir la factura electrónica es el siguiente: Se expide la factura electrónica de acuerdo con los proveedores autorizados, se entrega el documento a la persona adquiriente la cual acepta o rechaza el contenido de la misma, el que expide la factura debe conservar una copia, el proveedor de facturación envía a la DIAN el documento, y después de 48 horas de emitida la factura, la DIAN notifica el recibo de la misma. La DIAN podrá optimizar así su función fiscalizadora y mejorar el control de las transacciones.

Imagen 1.
Factura Electrónica.



Fuente: Dirección de impuestos y aduanas Nacionales – (Portal DIAN, 2017)

Implementación de la factura electrónica en Colombia

La última reforma tributaria, Ley 1819 de 2016, determinó la obligación de declarar y pagar el IVA y el Impuesto al consumo, expidiendo la factura electrónica a partir del primero de enero de 2019. La DIAN desarrolló un plan piloto en el que participaron 57 empresas pertenecientes a diferentes sectores y ciudades del país. El objetivo era probar el sistema y la solución tecnológica implementada realizando pruebas para evaluar y obtener oportunidades de mejora del sistema.

Tal como lo indicó la DIAN (Informe DIAN, 2017), durante las pruebas se emitió un total de 382.493 facturas de las cuales sólo 75.335 fueron exitosas. Dentro de las conclusiones, la DIAN determinó que existen varios aspectos por mejorar al sistema en la implementación. El plan piloto fue una excelente oportunidad para diagnosticar y definir los ajustes, mejoras y nuevos desarrollos que requieren los servicios tecnológicos. Una buena herramienta para prepararse institucionalmente frente a los retos técnicos y legales de la masificación de la factura electrónica.

Después del plan piloto, la DIAN ha autorizado cerca de 54 proveedores de servicios tecnológicos que ayudarán operativamente a las cerca de 400.000 empresas y personas naturales obligadas a facturar electrónicamente para cumplir con esta obligación. Ahora, el reto principal es poder analizar si esta nueva medida, podrá ayudar a la recolección de información sobre las transacciones económicas del país y realizar cruces de información para la fiscalización; por tanto disminuir la evasión fiscal.

La factura electrónica y la evasión de impuestos

La evasión de impuestos en Colombia tiene varios frentes, desde el uso de jurisdicciones de baja imposición, el abuso de las entidades sin ánimo de lucro, las transacciones en efectivo imposibles de fiscalizar y el contrabando. Sin duda, uno de los flagelos más críticos y dañinos para las finanzas del país es la fuga del IVA. La evasión del impuesto puede estar alrededor de los \$14 billones de pesos. Se presenta principalmente por cobrar el IVA al consumidor y no entregarlo a la DIAN. También reclamar devoluciones de este impuesto, de manera ilegal, tal como se puso en evidencia en el 2014 con el “cartel de las devoluciones” (Diario El espectador, 2014).

Según el ex director de la DIAN Santiago Rojas, la implementación de la factura electrónica en Colombia permitiría la generación de alrededor de 500 millones de facturas al año, representando el 62% del valor de las transacciones de venta del país (Portafolio, 2018). La principal ventaja de entidad es, al recibir todos los documentos de forma electrónica y en línea, poder efectuar todas las revisiones necesarias cumpliendo con su función de fiscalización y no será necesario pedir documentación física a los contribuyentes como pasa hoy en día.

Por otro lado, hace mucho más eficiente el proceso de revisión ya que disminuye la posibilidad de recibir documentación falsa. Se podrá tener un control total de los documentos emitidos por las entidades y realizar cruces de información masivos con los Estados financieros de los contribuyentes. Esto permite determinar que los impuestos pagados corresponden a la realidad recaudada y a lo que obliga la normatividad fiscal del país. Igualmente, la modernización hace que la trazabilidad de la operación sea mucho más automática y fácil permitiendo simplificar. Muchos más contribuyentes podrán vincularse y las transacciones se realizarán en línea.

Chile, un caso de éxito en la implementación de la factura electrónica

Tal como lo menciona la Asociación Nacional de Instituciones Financieras (ANIF, 2018), durante la última década, América Latina ha venido liderando los proyectos de implementación de la factura electrónica del mundo, para luchar contra la informalidad y la evasión, Los niveles de informalidad en la región son cercanos al 50% según las cifras publicadas por la CEPAL (2004). Uno de los casos de éxito más nombrados en la implementación de este sistema es el caso de Chile. Es importante aclarar que el modelo de *Factura electrónica* implementado en Colombia es notoriamente influenciado por el modelo chileno, e incluso la DIAN ha contado con asesores del Servicio de Impuestos Internos- SII de Chile, durante todo el proyecto.

Tal como lo indica la SII en su informe (2017), el modelo se implementó desde el año 2005 con alrededor de 661.733 contribuyentes participando en la emisión de facturas electrónicas. El sistema fue obligatorio desde el año 2014 y en el año 2018 esperan completar la última etapa de implementación, incluyendo a las microempresas rurales del país. Este sistema en Chile permite la recepción de 44 millones de facturas de forma mensual. La implementación del sistema

representó altas inversiones en infraestructura y nuevas tecnologías por parte de la Autoridad chilena de impuestos, pero ha generado beneficios muy importantes a la economía del país: el impulso al comercio y los negocios electrónicos. Principalmente le ha permitido a la SII fiscalizar las operaciones comerciales desde el origen y tener total trazabilidad de la información.

Igualmente se documenta en que los beneficios para contribuyentes significan una mejor competitividad en la economía, mejoras en la oportunidad y recepción de la información, mejora en la productividad y procesos administrativos internos y reducción de costos. Por otro lado, para la SII ha sido favorable en el aumento en la capacidad fiscalizadora, información con mejor calidad, aumento en la recaudación, mejor control en las transacciones entre los agentes económicos e indiscutiblemente ha disminuido los índices de evasión de impuestos en este país (Diario La Tercera, 2018).

El ministro de Hacienda de Chile, Felipe Larraín indicó que la tasa de evasión del impuesto de IVA cayó desde el 26,68% (2016) al 19,95% de acuerdo con los resultados de la operación de fiscalización realizada en abril de 2018 sobre el año gravable 2017. La caída de 1,72 puntos porcentuales le significó al país vecino un incremento en su recaudación por US\$196 millones adicionales. Larraín explicó que estas favorables cifras para las finanzas del Estado se deben principalmente a que cuando se reduce la evasión de IVA, se formaliza la venta, y eso pasa a ser parte de los ingresos formales del que está vendiendo con un impacto positivo en el impuesto de renta (Diario La Tercera, 2018). Larraín confirmó además que entre 2014 y 2017 se logró una recaudación por menor evasión de IVA por US\$745 millones y en renta por US\$940 millones, es decir un total de US\$1.685 adicionales que entraron a las arcas del Estado chileno.

Panorama de la implementación de la factura electrónica en Colombia

Tal como lo menciona Maria Pierina González Falla, (Analdex, 2018), la implementación de la factura electrónica es uno de los programas más importantes del gobierno Nacional y evidencia un “gana-gana” que beneficia tanto a los empresarios, como a los ciudadanos y por supuesto a la Nación. Para los empresarios significará una oportunidad de optimizar, sistematizar y volver más eficientes los procesos, generando mayor calidad y oportunidad de la información y disminuyendo costos operativos. Para los ciudadanos será positivo en la medida que al entrar al

mundo moderno digital se favorece y potencializa el comercio y los negocios, haciendo más sólida la economía del país y facilitando la interacción entre empresas y clientes. El mayor beneficiado con este proceso sin duda es el Estado Colombiano, ya que logra que el país sea más competitivo internacionalmente, favorece el control y fiscalización tributaria para optimizar el recaudo de los impuestos, y por supuesto la disminución del papel favorece la conservación y cuidado de nuestros recursos naturales.

Sin embargo, este es sólo el primer paso para lograr un sistema totalmente maduro, eficiente y confiable ya que gran parte de las operaciones económicas del país se realizan en la informalidad. Allí hay cabida para la fuga excesiva de impuestos en transacciones de difícil control. La DIAN debe poner su mirada ahora en las MIPYMES para establecer mecanismos que permitan documentar las transacciones y ejercer un mayor y más eficiente control fiscal. Debido a esto la DIAN (Portal DIAN, 2017) señala que tales empresas pueden realizar su proceso de facturación electrónica de forma gratuita, mediante el portal de esta entidad.

Es responsabilidad de la DIAN realizar jornadas de capacitación y de divulgación de esta nueva opción entre los pequeños empresarios del país. El objetivo mostrar una gran oportunidad de optimizar los procesos. El país ya supera los \$56 billones de facturación en ventas. El panorama de la aplicación de la factura electrónica es favorable. Según datos de la DIAN detallados por desde el 01 de marzo de 2017, con corte al mes de Julio de 2018, se han facturado por este medio \$56,23 billones de ventas (Diario Portafolio, 2018). Aun cuando no era obligatorio para la totalidad de los contribuyentes, la aplicación del nuevo modelo logró una alta penetración en el sistema. Según cifras de la DIAN del 2018, 467 contribuyentes (de un total de 3.943 habilitados por esta entidad) emitieron facturas electrónicas, notas débito y notas crédito. Se espera que la cifra haya mejorado después del primero de septiembre de 2018 cuando empezó la obligatoriedad para más del 60% de los grandes contribuyentes del país. O sea, aproximadamente 2.197 empresas del total de 3.549 grandes contribuyentes (Diario Portafolio, 2018). Se supone que el 40% restante iniciaría el primero de enero de 2019. Las cartas están puestas, es ahora responsabilidad de la DIAN velar por el cumplimiento de esta obligación y utilizar esta nueva herramienta como insumo primordial de sus procesos de fiscalización y control tributario a los contribuyentes.

Conclusiones

La implementación de la factura electrónica en Colombia es sin duda una de las principales herramientas que el gobierno le ha dado a la DIAN para mejorar y optimizar sus procesos de fiscalización y así evitar la evasión fiscal. Esto, posibilitado por tener en línea y de forma eficiente la información de un gran número de las transacciones económicas, lo que le permitirá contar con muchas más herramientas sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Los beneficios de la implementación de la factura electrónica son inmediatos y son para todos los participantes del proceso. Ganan los empresarios, ganan los ciudadanos y por supuesto gana el Estado colombiano con la optimización de su balance fiscal al poder mejorar y controlar el recaudo tributario.

La adopción del nuevo sistema de facturación electrónica representa un gran reto para los empresarios en la medida en que deben realizar algunas inversiones tecnológicas en los procesos de su compañía. Sin duda este cambio transformará la forma como se hacen las transacciones en Colombia y como se conciben los mercados del país, facilitando la trazabilidad de la información y llegando a la era digital de los negocios. Para los pequeños empresarios tal vez la implementación de este nuevo sistema requiera mayores esfuerzos teniendo en cuenta que muchos aún se resisten al mundo tecnológico y tendrán que cambiar sus estructuras y formas de operación. Esto hará un poco más lenta la implementación para este sector, pero es allí cuando la DIAN debe entrar como facilitador del proceso. Debe lograr una ejecución más amigable y atractiva para los micro empresarios.

La factura electrónica es una nueva tendencia que se viene aplicando con gran éxito en Latinoamérica. En este momento Colombia se encuentra en su primera fase de implementación, pero se vislumbra un buen panorama hacia el futuro. Volverá más competitivo al país internacionalmente, tomando como referencia el caso de éxito de Chile. Sobre este modelo se fundamentó el implementado en Colombia.

El fenómeno de la evasión fiscal es un tema de gran importancia en las finanzas del Estado. Por ello es fundamental poder disminuir la brecha fiscal y optimizar el recaudo de los impuestos. Sin esto se dificulta el desarrollo del país impidiendo realizar mayores inversiones en

algunos de los tantos sectores necesitados de recursos. Los altos niveles de evasión muestran el alto grado de vulnerabilidad del sistema tributario colombiano, que debe dejar de ser sólo una teoría de bases y tarifas para convertirse en un sistema fuerte y robusto. Esto demanda altos niveles de eficiencia, pero simpleza para el contribuyente. El sistema tributario actual requiere cambios estructurales, que solucionen problemas como la inequidad y la complejidad. Debe simplificarse y ser cada vez más accesible para los ciudadanos, con el objetivo de que más contribuyentes se vinculen y cumplan con sus obligaciones fiscales. La DIAN debe ser más estricta y fuerte en su fiscalización, debe establecer las medidas que sean necesarias para cercar a los evasores y sancionarlos ejemplarmente, aprovechando las últimas atribuciones que le fueron dadas. Es fundamental realizar campañas de educación y familiarización a los contribuyentes con respecto a la importancia de cumplir con las obligaciones tributarias. El objetivo de generar conciencia y compromiso y evitar los mecanismos para burlar el sistema y evadir impuestos.

La DIAN tiene un gran reto: la implementación de la factura electrónica con la inclusión de las MIPYMES. Debe establecer herramientas sencillas pero efectivas para formalizar este sector de la economía, incluyéndolo en el sistema tributario del país de una forma completa. Igualmente, la DIAN tiene el gran desafío de utilizar de forma óptima y eficiente la información que recibe por medio de la facturación electrónica. Se requieren datos organizados que aporten información y le permitan a esta entidad identificar a los evasores. Para esto la DIAN también debe estar preparada con una infraestructura tecnológica óptima que le permita almacenar y procesar toda la información. En ningún momento puede generar intervenciones o malestares en los contribuyentes que los haga sentirse apáticos al nuevo sistema.

De nada sirve optimizar los sistemas y procesos fiscales del país si en la DIAN no se lucha por acabar con la corrupción que se presenta al interior de esta entidad. Los entes de control deben atender las denuncias, sancionar a los delincuentes y convertir a la DIAN en una entidad fuerte, transparente y eficiente.

REFERENCIAS.

1. Actualícese (2018). “Nuestro aparato tributario aduce más a la evasión que a los incentivos”. Escrito por Roberto Rave para Actualícese 24 de julio de. Recuperado de:

- <https://actualicese.com/actualidad/2018/07/24/nuestro-aparato-tributario-duce-mas-a-la-evasion-que-a-los-incentivos/#>
2. ANALDEX-ASOCIACIÓN NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR (2018). “El gana-gana de la factura electrónica”. Recuperado de: <https://www.analdex.org/2018/07/27/el-gana-gana-de-la-factura-electronica/>
 3. ASOCIACIÓN NACIONAL DE INSTITUCIONES FINANCIERAS-ANIF, Centro de estudios económicos (2018). Lucha contra la evasión – informalidad: factura electrónica y medios de pago. Recuperado de: <http://www.anif.co/Biblioteca/politica-fiscal/lucha-contra-la-evasion-informalidad-factura-electronica-y-medios-de-pago>
 4. Banco de la república (2018). Enciclopedia Banrepcultural. Red cultural del Banco de la República de Colombia. Disponible en: http://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php/D%C3%A9ficit_fiscal
 5. CEPAL (2004). “La economía informal”. División de desarrollo social. Disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/6091-la-economia-informal>
 6. CEPAL Naciones Unidas (2017). Serie estudios y perspectivas. Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de estudio. Disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/43133-tributacion-colombia-reformas-evasion-equidad-notas-estudio>
 7. DIAN (2018). Estadísticas de recaudo anual por tipo de impuesto 1970-2018. Recuperado de: <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>
 8. Diario El Colombiano (2017). “Déficit fiscal de Colombia será de \$30 billones en 2017”. 18 de enero de 2017. Por David Castaño. Recuperado de: <https://www.elcolombiano.com/negocios/economia/minhacienda-revela-plan-financiero-2017-MH5768169>
 9. Diario El espectador (2014). “Así funcionaba en la DIAN el cartel de las devoluciones ilegales de IVA”. Por Santiago Martínez. Recuperado de: <https://www.elespectador.com/noticias/judicial/asi-funcionaba-dian-el-cartel-de-devoluciones-ilegales-articulo-492375>
 10. Diario La Tercera (2018). “Evasión de IVA cae por primera vez del 20% por factura electrónica”. Recuperado de: <https://www.latercera.com/pulso/noticia/evasion-iva-cae-primera-vez-del-20-factura-electronica/206435/>
 11. Diario Portafolio (2016). “La millonaria suma de dinero que se deja de recaudar por la evasión de IVA”. 30 de octubre (2016) Recuperado de: <http://www.portafolio.co/economia/como-es-la-evasion-del-iva-en-colombia-501319>
 12. Diario Portafolio (2018). “Facturación electrónica en el país ya supera los \$56 billones”. Recuperado de: <https://www.portafolio.co/economia/facturacion-electronica-en-el-pais-ya-supera-los-56-billones-519178>
 13. Dinero (2017). “La DIAN anuncia mayores controles contra la evasión de impuestos”. Revista dinero 24/01/2017. Recuperado de: <https://www.dinero.com/economia/articulo/la-dian-tendra-mayores-controles-contra-la-evasion/241325>
 14. Guillermo Perry (2010). “Hacia Una Reforma Tributaria Estructural. Colombia 2010-2014: Propuestas de Política Publica” (pág. 18). Bogotá: La Imprenta Editores S.A. Disponible en: https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/2916/LIB_2010_Colombia%202010-2014_Completo.pdf?sequence=2
 15. FEDESARROLLO (2005) El sistema tributario colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad. Recuperado de: <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1018>
 16. FEDESARROLLO (2011) Estructura fiscal de Colombia y ajustes requeridos (2010-2020). Recuperado de <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/321>
 17. Gerencie.com (2017). “Política fiscal”. Artículo escrito por Julio Garzón. Recuperado de: <https://www.gerencie.com/politica-fiscal.html>
 18. Hector F. López A. (1998). Tributación y falta de legitimidad en Colombia. Universidad Industrial de Santander.

19. Hugo Macías, Luis Agudelo, y Mario López, (2007). Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. Semestre económico. Universidad de Medellín, Pág. 77. Disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/seec/v10n20/v10n20a5.pdf>
20. Informe DIAN (2017). “Informe de gestión plan piloto proyecto de impulso y masificación de la factura electrónica en Colombia”. Recuperado de: <https://www.dian.gov.co/fizcalizacioncontrol/herramientaconsulta/FacturaElectronica/Factura%20Electronica/Informe%20de%20gesti%C3%B3n%20plan%20piloto%20proyecto%20de%20impulso%20y%20masificaci%C3%B3n%20de%20la%20Factura%20Electr%C3%B3nica%20en%20Colombia.pdf>
21. Jorge Betancourt. (2016) “El sistema fiscal colombiano: implicaciones y causas de la evasión, un acercamiento al concepto de cultura tributaria”. Universidad EAFIT de Medellín. Documento web. Disponible en: https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/11270/MariaClara_MesaAbad_Paulina_TamayoMej%C3%ADa_2016.pdf?sequence=2
22. Julio Piza (2009). Revista Impuestos: 25 años de historia tributaria. Revista No. 153 mayo-junio 2009. Disponible en: http://legal.legis.com.co/document.legis/revista-impuestos-veinticinco-anos-de-historia?documento=rimpuestos&contexto=rimpuestos_7680752a7edc404ce0430a010151404c&vista=STD-PC
23. Miguel Aquino (2014). “La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas”. Recuperado de: <https://www.politicadeestado.com/index.php/item/1915-la-evasi%C3%B3n-fiscal-origen-y-medidas-de-acci%C3%B3n-para-combatirla.html>
24. Ministerio de Hacienda (2017) Presupuesto general de la nación 2018. Publicado el 20 de octubre de 2017. Disponible en: http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/faces/SalaPrensa/PresentacionesSalaPrensa/Ano2017?_adf.ctrl-state=12qk19m2bq_57&_afLoop=1557748185184215#!
25. Mora, A. (2015). Veinticinco años de crisis fiscal en Colombia (1990-2014). Acumulación, confianza y legitimidad en el orden neoliberal. *Papel Político*, 20(1), 63- 99. <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.papo20-1.vacf>
26. Orlando Parra y Ruth Patiño (2010). “Evasión de impuestos nacionales en Colombia años 2001- 2009”. Bogotá, Universidad Santo Tomás.
27. OCDE (2018). “Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2016”. Recuperado de: <http://www.oecd.org/development/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-24104736.htm>
28. Orlando Parra y Ruth Patiño (2010). “Evasión de impuestos nacionales en Colombia: años 2001-2009”. En: *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada*. rev. fac.cienc.econ, XVIII (2).
29. Portal DIAN (2017). Presentación de la factura electrónica. Recuperado de: <https://www.dian.gov.co/fizcalizacioncontrol/herramientaconsulta/FacturaElectronica/Presentacion/Paginas/Queefacturaelectr%C3%B3nica.aspx>
30. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS-SII (2017) Modelo de facturación electrónica en Chile. Fernando Barraza, Director Nacional SII Chile.
31. Valdivia Batista (2010). “El sistema tributario”. Recuperado de: <https://www.monografias.com/trabajos82/el-sistema-tributario/el-sistema-tributario.shtml>
32. Victoria Giarrizzo (2009). “La inconsistencia de la moral tributaria. El caso de los moralistas evasores”. Universidad de Buenos Aires. Disponible en: <http://revpubli.unileon.es/ojs/index.php/Pecvnia/article/view/641/57221>.