

# Factura electrónica en el salvador: ventajas y desafíos hacia la actualización del sistema tributario salvadoreño.

Ms. Luis José Samayoa Rodríguez\*

## 1. Introducción.

El tema nace a partir de los años noventa como parte del apoyo y la lucha contra la evasión fiscal y la digitalización de los sistemas tributarios a nivel mundial.

El esfuerzo se atribuye en gran medida a las ideas propuestas por el Consenso de Washington, focalizadas en el ciudadano y la eficiencia basada en resultados. En este sentido, la factura electrónica fue concebida inicialmente como un instrumento de control documental del proceso de facturación, tanto para evitar la omisión de ventas como para la inclusión de compras falsas. Sin embargo, con el paso del tiempo fue extendiéndose a otras áreas de control tributario.

Con este esfuerzo modernizador de América Latina, en el siglo XXI se ha implementado la factura electrónica, iniciando con Chile en 2003, México 2004 y a mediados de 2017, se suman otras experiencias avanzadas en Argentina, Brasil, Perú. Actualmente, existen proyectos en proceso en varios países de la región: Costa Rica, Colombia, Guatemala, Panamá, y se ha manifestado la intención de desarrollar sistemas nacionales en Honduras, República Dominicana y El Salvador.<sup>1</sup>

---

\* Abogado de la Republica de El Salvador. Master en Asesoría Fiscal y Tributación Internacional. Master en Asesoría Jurídica de Empresas en Madrid/España. Docente de la asignatura en Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nueva San Salvador. Docente de la asignatura en Derecho Tributario de la Universidad Evangélica de El Salvador. Actual Jefe de Unidad de Investigaciones de la Universidad Nueva San Salvador. Ex jefe de la Unidad de Audiencia y Tasaciones de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda. Consultor y facilitador independiente de seminarios en materia tributaria. Dirección Electrónica: luisjosama@gmail.com

<sup>1</sup> Banco Central de Reserva de El Salvador. Centro de Trámites de Importaciones y Exportaciones (CIEX El Salvador). INFOCIEX: la factura electrónica. Consultado en fecha 20 de julio de 2020. Disponible en: <https://www.bcr.gob.sv/bcrsite/uploaded/content/category/452132105.pdf>

La factura electrónica es considerada la punta de lanza en el avance de la digitalización de los tributos en general, así como también en el uso generalizado de la nómina electrónica, y como nuevo instrumento de control del incumplimiento vía análisis de riesgo. Tanto así, que existe evidencia en América Latina que la factura electrónica mejora la recaudación, mostrando resultados que reflejan un diferencial positivo en el cumplimiento formal y sustantivo desde su implementación en países con características diferentes tanto en su estructura y momento del ciclo económico como en su legislación y Administraciones Tributarias.

Por otra parte, es importante identificar ventajas y desafíos que deben enfrentar las Administraciones Tributarias y los contribuyentes al querer implementar este mecanismo digital, en aras de mejorar la recaudación tributaria, actualizarse y generar conciencia como parte de una cultura y educación fiscal.

El presente estudio se ha realizado bajo un enfoque cualitativo enfocados en planteamientos de carácter inductivo en donde a través de las fuentes bibliográficas retomadas de estudios que desarrollan y profundizan en el tema que se aborda, se identifiquen las ventajas y las dificultades que pueden presentarse en la implementación de facturación electrónica bajo el enfoque tributario.

Posteriormente, se desarrolla un análisis sobre la experiencia de Chile y México, pioneros en el tema, para luego emitir recomendaciones sobre implementación de facturación electrónica en El Salvador.

## **2. ¿Qué es la factura electrónica?**

Existen diversos conceptos sobre lo que es una factura electrónica. Tanto en América Latina como en la Unión Europea se han manejado diversas interpretaciones sobre el significado de la misma, las cuales son aceptables. A continuación, se hace mención de algunas de estas.

## 2.1 Unión Europea.

Se entenderá por factura electrónica aquella factura que contiene la información requerida por la presente Directiva y que haya sido expedida y recibida en cualquier formato electrónico.<sup>2</sup>

Por otra parte, a efecto de la interpretación de este documento digital en las compras de carácter público, la Directiva 2014/555/UE del Parlamento Europeo y del Consejo del 16 de abril de 2014, la define de la siguiente manera: “Factura electrónica” significa una factura expedida, transmitida, y recibida en un formato electrónico estructurado que permite su procesamiento automático y electrónico.

## 2.2 América Latina.

Algunos países latinoamericanos adoptan un concepto más cerrado sobre lo que es una factura electrónica. México, por ejemplo, interpreta este documento digital de la siguiente manera: El contribuyente que elige emitir documentos fiscales digitales por Internet debe generarlos conforme al siguiente estándar XSD, y los complementos para XSD que correspondan, validando su formato y sintaxis en un archivo XML, que será el único formato permitido para representar y almacenar esos documentos en formato electrónico o digital. (SAT, 2017).<sup>3</sup>

## 2.3 El Salvador y la interpretación sobre el concepto de factura electrónica.

Al respecto, se entiende por factura electrónica como aquel documento que registra entregas y/o prestaciones; en la que se garantiza su autenticidad, integridad y

---

<sup>2</sup> La Directiva 2010/45/UE del Parlamento Europeo y del Consejo del 13 de julio de 2010, que modifica la Directiva 2006/112/CE sobre el sistema común del Impuesto al Valor Agregado, respecto de las obligaciones de facturación establece un concepto sobre factura electrónica.

<sup>3</sup> Interpretación emitida por el Servicio de Administración Tributaria de México, (SAT, por sus siglas) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP, por sus siglas) de México, la cual tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria del país.

legibilidad, el cual únicamente debe producirse, expedirse y ser recibida en formato electrónico (existencia puramente digital); y que tenga validez jurídica garantizada por la firma digital del emitente.

Aunado a lo anterior, se acompaña el hecho que la factura electrónica deberá cumplir con los requisitos formales y sustantivos que regulan los diversos cuerpos legales en materia tributaria en El Salvador.

Con base a lo expuesto, podríamos definir lo que es una factura electrónica, con el objeto de reunir a todos los actores, puede definirse de la manera siguiente: factura electrónica es un documento fiscal electrónico estructurado que sustenta transacciones respecto de bienes y/o servicios, otorga validez legal y sustento tributario a dichas transacciones, existe solo como un archivo electrónico, se emite por medios electrónicos y se transmite bajo validación de la Administración Tributaria.

Con respecto a esta última definición, es menester resaltar algunas particularidades que deben de acompañar a dicho concepto:

**Documento electrónico que otorga validez legal.**

Una firma digital que otorgue a un archivo electrónico la condición de documento electrónico, a todos los efectos jurídicos. Por consiguiente, asegura que este archivo cumple con los requerimientos legales intrínsecos que emplean los textos jurídicos para asociarlo con un documento, independientemente de su formato físico, conocido como autoría, autenticidad y no repudio.

**Documento estructurado que permita que la información se almacena de manera fácil de recuperar.**

#### **Documento fiscal que otorgue sustento fiscal.**

Un documento regulado por la administración tributaria, necesario para sustentar fines tributarios; en consecuencia, debe contener toda la información que debe registrarse respecto de la transacción sustentada, que abarca la firma electrónica.

#### **Que existe solo como un archivo electrónico.**

Puede incluir representaciones gráficas para facilidad de referencia o de lectura, pero a todos los efectos legales (derechos del consumidor, y propósitos comerciales, económicos, financieros y fiscales), debe emplearse el archivo digital.

#### **Documento que sustenta transacciones respecto de bienes y/o servicios.**

Para cualquier tipo de transacción, inclusive las que no fuesen de naturaleza comercial.

#### **Validado por la administración tributaria.**

Manifestación positiva de la administración tributaria sobre la transmisión del archivo al potencial usuario del documento (los propósitos comerciales, económicos, financieros, fiscales y derechos del consumidor, mencionados anteriormente) que indica que esta factura existe con el sólo propósito de sustentar una transacción y que también cumple con todos los requerimientos formales y técnicos de una factura, inclusive, entre otros; el formato de archivo, presencia de toda la información obligatoria, que no existen incongruencias en la información (por ejemplo, que el domicilio del comprador no se encuentra ubicado en territorio nacional, en caso de que fuese una operación de exportación), entre otros.

### **3. Condicionantes en la implementación de la factura electrónica en un país.**

Como todo proyecto innovador, los elementos que deben tomarse en cuenta y que podrían condicionar la implementación de la factura electrónica son los siguientes:

### **3.1. Procesos operativos mínimos de la administración tributaria.**

Se hace referencia a registro de contribuyentes, recepción y procesamiento de declaraciones electrónicas, particularmente las que se encuentran vinculadas y relacionados con los impuestos al consumo, recepción y procesamiento de declaraciones de manera electrónica, recepción e intercambio de información con terceros de manera electrónica, presencia de auditores eficaces y una cobranza coactiva efectiva para impulsar el cumplimiento voluntario debido a la percepción de riesgo de ser efectivamente sancionados ante un incumplimiento. En este punto importante la formación constante sobre temas vinculados a procesos fiscalización y métodos recaudatorios en general.

### **3.2. Actitud positiva al cambio y la innovación.**

Esto conlleva la disposición y la voluntad de parte de la Administración Tributaria y los contribuyentes como sujetos involucrados a efectos tributarios.

### **3.3. Credibilidad en la Administración Tributaria.**

Como parte de la transparencia, se vuelve un tema sensible de cara a los usuarios y la población en general. Deben implementarse mecanismos para generar credibilidad hacia la Administración Tributaria en la manera de lo posible para poder implementar este tipo de mecanismos de control como es la factura electrónica.

### **3.4. Infraestructura.**

Capacidad tecnológica suficiente a nivel país para un despliegue adecuado a nivel nacional de la factura electrónica. Por lo tanto, para la implantación efectiva de la factura electrónica y el logro en facilitar el cumplimiento voluntario, se requiere de ciertas condiciones previas: algunas, relacionadas con la institucionalidad del Estado, como la capacidad instalada de fiscalización de la Administración Tributaria para crecientes volúmenes de transacciones, la velocidad de cobro judicial, o la aplicación efectiva de sanciones. Otros de estos requisitos previos están relacionados con la operatividad de la infraestructura física de comunicaciones. Por ello, es necesario

depende de gran manera de la solidez que pueda tener una Administración Tributaria.

#### **4. Modelos operativos.<sup>4</sup>**

A nivel regional de Latinoamérica, se pueden identificar diversos modelos operativos que parten desde parámetros como; alcance, gestor del modelo operativo, formato, y, los que se ampliarían un poco más en el presente estudio tomando como parte de la iniciativa a la Administración Tributaria, los que se mencionan a continuación:

##### **4.1. Aquellos en los que el envío de la información de las Administraciones Tributarias ocurre en un momento posterior a la emisión de la factura y su entrega al receptor.**

En estos casos, el modelo diverge en términos prácticos el ciclo de vida del documento electrónico. Por una parte, el receptor del documento lo recibe y procesa con independencia de lo que ocurra con el documento en la Administración Tributaria. En casos de surgir problemas como puede ser el de validación, la administración notificará al emisor, quien deberá actuar frente a su cliente con la emisión de notas de crédito/débito que ajusten dichos problemas

El papel de la administración es menos inmediato y no interviene efectivamente en el proceso de facturación ni en su entrega y recepción. Por consiguiente, las dificultades de operación o fallas del sistema de información no interfieren en las operaciones entre terceros.

##### **4.2. Modelos en que el envío a la Administración Tributaria, o a una empresa autorizada para el efecto, para su validación y autorización ocurre necesariamente antes del envío al receptor.**

---

<sup>4</sup> Comisión Interamericana de Administraciones Tributarias (CIAT. Banco Interamericano para el Desarrollo (BID). (2018). Facturación Electrónica en América Latina. Alberto Barreix. Arturo Zambrano. Consultado julio de 2020. Disponible en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018\\_FE/2018\\_Factura-Electronica\\_AL\\_BID\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018_FE/2018_Factura-Electronica_AL_BID_CIAT.pdf).

Bajo este modelo, el envío al receptor, salvo las operaciones en contingencia, solo ocurre después de que la autorización de uso se envía al receptor. El rol de la Administración Tributaria es determinante, pues interviene de manera directa durante la transacción.

Las posibles fallas e interrupciones impactarán directamente en las operaciones y tendrán consecuencias negativas para los participantes y para la reputación de la propia administración. Este modelo suele emplearse como una solución de bajo costo para pequeños y medianos contribuyentes cuyas transacciones se efectúan en línea, operados por la administración, o una empresa autorizada por ella.<sup>5</sup>

#### **4.3 Aquellos en que el envío de la factura al receptor y a la Administración Tributaria ocurren en términos prácticos de manera simultánea.**

En términos prácticos, los contribuyentes envían los documentos a la Administración Tributaria primero, y al receptor solo después de conocer la validación de los documentos por parte de la administración.

En términos prácticos, una interrupción del servicio puede generar demoras y molestias para los contribuyentes cuyos procesos internos se pueden atrasar al haberlos adaptado para esperar la confirmación de la validación de los documentos electrónicos.

#### **4.4 Aquellos en que la Administración Tributaria no recibe los documentos electrónicos sino la información detallada de las facturas emitidas, en un lapso relativamente corto de pocos días después de emitidas las facturas.**

Este modelo ha sido adoptado con algunas variaciones por España y Portugal. En América Latina, la primera versión de factura electrónica en México tuvo una

---

<sup>5</sup> Países como Argentina y Ecuador lo han implementado en algunos casos determinados. De forma genérica, países como México y Brasil han decidido encaminar su estructura bajo este mecanismo.

concepción relativamente similar, es decir, los contribuyentes transmitían al SAT resúmenes de las facturas emitidas y no los propios documentos electrónicos.

Este modelo, denominado CFD fue reemplazado por el actual CFDI en 2011. Sobre este punto se desarrolla más detalle en apartados posteriores.

En síntesis, la Administración Tributaria Salvadoreña deberá valorar cual mecanismo considera que debe ser el más adecuado o buscar implementar de manera mixta diversos modelos de acuerdo a la necesidad que surjan en la práctica.

## **5. Ventajas en la implementación de la factura electrónica en El Salvador.**

Con base a las experiencias y comentarios que se han podido analizar en los diversos documentos consultados, dentro de las ventajas más relevantes del uso de factura electrónica podríamos mencionar:

### **5.1 Reducción significativa de consumo de papel.**

Lo que generará un impacto positivo en términos ecológicos.

### **5.2 Surgen nuevas oportunidades de negocios y empleo en la prestación de servicios.**

Es de resaltar los nuevos modelos de negocio como parte de la economía digital, es decir, la economía del presente. Una economía que ha venido para quedarse y más aún ante la pandemia del Coronavirus que ha requerido optimizar el uso de recursos y herramientas informáticas, siendo la factura electrónica un elemento esencial que debe ser implementado en el sistema tributario salvadoreño de manera prioritaria.

### **5.3 Control tributario.**

Esto ayuda a las partes involucradas en las actuaciones con inferencias tributarias-fiscales. Primero a las Administraciones Tributarias en tener un control más certero y sistematizado de los contribuyentes con respecto a las obligaciones formales y sustantivas que deban cumplir. En el caso de los contribuyentes, un control tributario

bajo un enfoque digital fiable y transparente genera confianza y ayuda a mantenerlos atentos con respecto a sus obligaciones y cumplimientos en la materia.

Al mismo tiempo, se genera una minoración importante en la evasión y elusión fiscal<sup>6</sup>, los cuales son temas que han perjudicado la hacienda pública salvadoreña por muchos años.

#### **5.4 Dinámica económica.**

Mejora y control en los tiempos de respuesta de los actores de la relación jurídico-tributaria. De hecho, la factura electrónica permite lograr más eficiencia en las operaciones comerciales, puesto que se pueden llegar a eliminar completamente los registros físicos de las transacciones.

Lo anterior, siempre y cuando, las Tecnologías de Información y Comunicación (TICs)<sup>7</sup> son lo habitual y están al alcance de la mayoría de la población, hace de la factura electrónica un mecanismo que colabora con la inmediatez de las relaciones económicas.

#### **5.4. Beneficios contables para contribuyentes**

Ofrecer una plataforma informática para los contribuyentes para el soporte de las facturas electrónicas, especialmente para pequeñas y medianas empresas (MYPES) que no cuentan con recursos para un sistema contable robusto.

---

<sup>6</sup> Según el concepto que vierte el diccionario del español jurídico (DEJ). Evasión fiscal hace referencia al incumplimiento culpable de la obligación tributaria válidamente surgida de la realización del hecho imponible. Por otra parte, la elusión fiscal es aquella conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el hecho real de la misma. Diccionario Español Jurídico. Consultado la fecha 27 de agosto de 2020. Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/evasi%C3%B3n-fiscal> y <https://dpej.rae.es/lema/elusi%C3%B3n-fiscal>

<sup>7</sup> Las tecnologías de la información y comunicación (TIC) son el resultado de poner en interacción la informática y las telecomunicaciones. Todo, con el fin de mejorar el procesamiento, almacenamiento y transmisión de la información. Fuente consultada: <https://economipedia.com/definiciones/tecnologias-de-la-informacion-y-comunicacion-tic.html>

Aunado a lo anterior, se reducen considerablemente los costos de facturación pues se prescinde del papel, también se prescinde de los costos de almacenamiento de papelería como resguardo contable y administrativo.

#### **5.4 Seguridad de la información.**

La plataforma informática que implante la Administración Tributaria deberá de ser lo suficientemente robusta para permitir un resguardo de la información contable de los contribuyentes con las garantías suficientes requeridas por la ley.

Sobre este punto se debe se consiente que de una u otra manera siempre se estará expuesto a mecanismos de alteración o jaqueo informático. Sin embargo, es ahí donde las unidades de trabajo internas en el ámbito legal e informático deben trabajar de manera conjunta para detectar el problema, solucionarlo y dar el aviso correspondiente a efectos legales penalmente, siempre bajo el alcance de su jurisdicción.

### **6. Desafíos que enfrenta El Salvador en la implementación de la facturación electrónica.**

Dentro de los desafíos más relevantes que podemos mencionar al respecto, se trata de brindar un orden con base a la prioridad de atención que requiere cada elemento que se menciona a continuación, con la idea de priorizar desde lo más elemental hasta lo más complejo que debe atenderse en la implementación de la facturación electrónica en El Salvador.

#### **6.1 Reformas sustanciales a las normativas tributarias y leyes supletorias que apoyan el derecho tributario en El Salvador.**

Este es uno de los grandes problemas que presenta nuestra legislación a nivel nacional, no únicamente en el ámbito tributario, sino que se ve reflejado en

normativas que incluso se aplican de manera supletoria al derecho tributario en el país.<sup>8</sup>

Si bien es cierto nuestro país ha dado pasos con la entrada en vigencia de la Ley de Firma Electrónica (aprobada por Decreto Legislativo No. 133 del 1 de octubre de 2015. Publicada en el Diario Oficial No. 196. Tomo No. 409, del 26 de octubre de 2015. Vigente a partir del 24 de abril de 2016). Lastimosamente, han pasado más de cuatro años desde que esta ley entró en vigencia y, hasta la fecha, no se cuenta con las normas técnicas que habiliten su aplicación en el país, por lo que no existen medios para certificar las firmas electrónicas que se emitan al celebrar actos de comercio electrónico.

De igual forma, en la actualidad no se cuenta con una ley de protección de datos personales, existiendo el riesgo que la información personal ingresada a internet sea mal utilizada y se viole la privacidad de las personas.

Por otra parte, la Ley de Comercio Electrónico aún se encuentra en estudio y a falta de ser aprobada por el pleno legislativo. Por consiguiente, no tenemos un instrumento legal sobre Comercio Electrónico en nuestro ordenamiento jurídico salvadoreño.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Decreto Legislativo No.230, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 349, del 22 de diciembre del año 2000, en donde entra en vigencia el Código Tributario de EL Salvador. El Código Tributario en su artículo 8, con respecto al principio de supletoriedad reza: A los casos que no pueden resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes tributarias específicas, se aplicaran supletoriamente los Principios Materiales y Formales del Derecho Tributario, y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

Entiéndase, a efectos prácticos, por supletoriedad de la ley: La aplicación supletoria de una ley respecto de otra procede para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones y que se integren con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes. Disponible en: <http://diccionariojuridico.mx/definicion/supletoriedad/>

<sup>9</sup> La Comisión de Economía de la Asamblea Legislativa analizó, este martes, el texto del proyecto de Ley de Comercio Electrónico, en el cual se incorporan las disposiciones que protegerán a los usuarios de medios electrónicos en materia de comercio.

La Ley de Comercio Electrónico tiene como objetivo establecer un marco legal que regule las relaciones de índole comercial, ya sea que estén o no bajo contrato, realizadas por medios electrónicos o tecnológicamente equivalentes entre los proveedores de bienes y servicios por vía electrónica, intermediarios, comunicaciones comerciales, o por los usuarios y clientes.

En materia tributaria, dentro de las reformas más recientes sobre el tema, a partir de 2009, incorporó la posibilidad de emitir facturas electrónicas. "La administración tributaria podrá autorizar el uso electrónico de los antedichos documentos, siempre que los sistemas computacionales del contribuyente aseguren el cumplimiento y veracidad de los impuestos que se causen", dice el artículo 113, inciso segundo, de dicho código, que hace alusión a la emisión de documentos, normados entre los artículos 107 al 119 del mismo cuerpo legal.

Para la automatización de la facturación en El Salvador, es necesario conocer todos los aspectos legales que la involucran, partiendo desde lo que dice de manera expresa la Constitución de la República: "Art. 101: El orden económico debe responder esencialmente a principios de justicia social, que tiendan a asegurar a todos los habitantes del país una existencia digna del ser humano. El Estado promoverá el desarrollo económico y social mediante el incremento de la producción, la productividad y la racional utilización de los recursos. Con igual finalidad, fomentará los diversos sectores de la producción y defenderá el interés de los consumidores."

Posteriormente, respetando la jerarquía de la norma, nos remitimos al Código Tributario, el cual me regula en su artículo 107: "Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios están obligados a emitir y entregar, por cada operación, a otros contribuyentes un documento que, para los efectos de este Código, se denominará "Comprobante de Crédito Fiscal", que podrá ser emitido en forma manual, mecánica o computarizada, tanto por las transferencias de dominio de bienes muebles corporales como por las prestaciones

---

"Hemos hecho algunas observaciones puntuales que tienen que ver con los plazos, con la localización, con el tema contractual. Revisaremos también la legislación de otros países que ya tienen éxito en este tema para ver si la próxima semana la Comisión de Economía puede finalizar el estudio y darle al país una Ley de Comercio Electrónico, que va a tener varios principios: Será una ley marco, valorará el comercio electrónico, será una herramienta de protección al consumidor, pero también de promoción de negocios y crecimiento de la economía", afirmó la presidenta de la mesa legislativa, diputada Margarita Escobar (ARENA).

Uno de los principales componentes de la Ley de Comercio Electrónico es generar seguridad entre las partes involucradas (proveedores – consumidores), en relación al uso de plataformas digitales, así como garantizar la seguridad en la aplicación de pagos vía electrónica. Asamblea Legislativa. Disponible en: <https://www.asamblea.gob.sv/node/9536>

de servicios que ellos realicen, sean operaciones gravadas, exentas o no sujetas, salvo en los casos previstos en los artículos 65 y 65-A de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, **en los que deberán emitir y entregar factura**”\_(el resaltado es mío).

El artículo 114 del Código Tributario regula los requisitos formales que deben contener los documentos que utilicen los contribuyentes y las especificaciones de mismos. Ahora bien, en el inciso tercero y cuarto de dicho artículo rezan:

“En el caso de documentos electrónicos deberá hacerse en el caso de documentos electrónicos deberá hacerse constar el número correlativo autorizado en cada documento por medio del sistema que se utiliza para emitirlos, así como el rango autorizado al que corresponden, el número y fecha de autorización de la numeración correlativa.”

“Los valores consignados por los contribuyentes en los documentos que emitan y entreguen a los adquirentes de bienes o prestatarios de servicios, deberán coincidir con los que consten en los documentos que dichos contribuyentes conserven para revisión de la administración tributaria.”

Con base a lo anterior se refleja que si bien es cierto la Administración Tributaria puede autorizar a los contribuyentes el envío de un documento, llámese comprobante de crédito fiscal o una factura de consumidor final, la normativa tributaria siempre le exige al contribuyente resguardar en físico los documentos emitidos en forma digital por diez años tal y como lo regula el artículo 147 inciso primero del Código Tributario<sup>10</sup>.

Esto significa que aún no se elimina la emisión de documento en físico (en papel) que es una de las ventajas prioritarias que debe reflejar un sistema de facturación

---

<sup>10</sup> Artículo 147 inciso primero Código Tributario; Las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deberán conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo.

electrónica. No es lo mismo emitir un documento en formato digital PDF<sup>11</sup> que emitir una factura electrónica con un correlativo, código de barras o un código cifrado que de autenticidad y sea legal a efectos comerciales y tributarios.

Por lo tanto, el marco legal actual requiere reformas y aprobaciones para la entrada en vigencia de los instrumentos legales que deben de acompañar, a priori, un sistema de facturación electrónica en El Salvador.

## 6.2 Obligatoriedad del uso.

La experiencia de otros países ha demostrado que este sistema solo se puede consolidar con la obligatoriedad de su uso, siempre bajo el amparo del principio de legalidad que regula el actuar de la Administración Tributaria en sus intervenciones como entidad pública.

Sobre el principio de legalidad, la Sala de lo Constitucional ha expuesto que la Administración está sujeta al principio de legalidad, al establecer lo siguiente:

"(...) rige a la Administración, por lo que toda actuación de ésta ha de presentarse necesariamente como ejercicio de un poder atribuido previamente por ley, la que lo construye y delimita. Lo anterior significa que las entidades administrativas (...) deben someterse en todo momento a lo que la ley establezca, entendiendo tal expresión como indicativa -por lo específico del análisis- del concreto sistema de derecho administrativo que rige en un ordenamiento jurídico dado" (Sentencia de 16-XII-97, Amparo 21- C-96).

Asimismo, la referida Sala sobre los alcances del principio de legalidad ha expuesto:

"(...) el principio de legalidad no hace referencia sólo a la legalidad ordinaria, sino que se extiende al sistema normativo como unidad, es decir, la legalidad supone respeto al orden jurídico en su totalidad, lo que comprende a la Constitución. Por ello, la legalidad no es sólo sujeción a la ley, sino también -y de modo preferente- sujeción a

---

<sup>11</sup> PDF es el acrónimo de *Portable Document Format* (una frase que se traduce al español como Formato de Documento Portátil), que es una modalidad que surgió para el almacenamiento de archivos digitales. Disponible en: <https://definicion.de/pdf/>

la Constitución. Y es que, sobre la expresión ley no debe olvidarse que -en virtud de los principios de supremacía constitucional, jerarquía normativa y regularidad jurídica-la disposición legal debe ser conforme, en forma y contenido, a la normativa constitucional" (Sentencia de 17-XII-97, Amparo 117-97)."

Por lo tanto, para exigir una obligatoriedad, la Administración Tributaria debe de poseer las herramientas legales vigentes y necesarias para actuar bajo el marco de la ley y no extralimitarse del mismo.

### **6.3 Transparencia Tributaria.**

Hace referencia a la gobernanza y sus acciones, lo cual debe ir acompañado de elementos como la disponibilidad y accesibilidad de la información de manera precisa y clara.

La transparencia debe de ser tanto interna, dentro de la estructura de la Administración Tributaria, como externa, de cara a los contribuyentes, usuarios y población en general.

### **6.4 Facturas apócrifas.**

Entiéndase por factura apócrifa facturas falsas que carecen de legalidad y autenticidad. Detrás de la factura apócrifa está, generalmente, la intención de disminuir de manera fraudulenta los montos a declarar y pagar de los impuestos, o en otros casos, los de disimular y justificar operaciones o ingresos no justificados.

Algunas medidas de carácter administrativo y jurídico contra la factura falsa incluyen la tipificación de delito tributario con consecuencias penales a los involucrados, tanto para emisores como usuarios. La inversión de la carga de la prueba sobre la realidad económica de las operaciones sospechosas, para que se puedan reconocer o no los créditos tributarios y los gastos reportados; la suspensión de la inscripción como contribuyente; o la publicación de los contribuyentes que han utilizado estos mecanismos.

### **6.5 Calidad de datos.**

Esto significa caer en deficiencias en la calidad de los datos transmitidos, siendo este de los mayores riesgos asociados a la gestión de un sistema que posea elevados volúmenes de información.

Los volúmenes de información son tan elevados una vez que inicia el proceso de masificación, que en términos prácticos resulta imposible corregir los problemas con posterioridad al envío. Dentro de los mecanismos para erradicar el problema podemos mencionar; incrementar la cantidad de validaciones, de manera que estas vayan más allá del control de rangos, dominios y tipos, y se extiendan a la definición de códigos tipo campo valor para diferentes conceptos de uso recomendado y emplear técnicas de análisis de datos para encontrar datos estadísticamente improbables para los emisores.

### **6.6 Riesgos de inactividad.**

Evitar desatender los procesos de control que naturalmente se habilitan con la implementación de la factura electrónica. Si la administración falla por períodos largos en reaccionar ante situaciones concretas se corre el riesgo de perder el efecto subjetivo sobre el comportamiento voluntario.

### **6.7 Demanda de servicios.**

Servicios asociados a la gestión del sistema que antes no esperaba y que requerirán recursos, procesos y soporte técnico.

Muchos de esos servicios pasan por la gestión de los propios documentos, como mecanismos de consulta y descarga de todos los documentos emitidos por y para un contribuyente, comprobación de validez de representación impresa y hasta de dar fe de la integridad de un documento ante terceros.

## **7. Experiencias Internacionales.**

A nivel Latinoamericano muchos países han logrado avances importantes respecto al tema. Sin embargo, a efectos del presente estudio se tomara a efectos de análisis comparado la experiencia y situación actual sobre el tema en cuestión a los países Chile y México.

### **7.1 Chile.**

Fue el primer país de Latinoamérica en implementar la factura electrónica en 2003. Dentro de los primeros cambios que se realizaron estuvieron las reformas a las normativas tributarias de dicho país.

A continuación, se reflejan, en síntesis, los cambios normativos de más relevancia en el país.

A partir del año 2003, el Servicio de Impuestos Internos, declaró abierto el proceso de masificación de este sistema para todos los contribuyentes que optaran voluntariamente por acogerse y cumplieran ciertos requisitos. A contar de ese momento, ellos pueden postular y certificarse como emisores y receptores de Factura Electrónica a través de Internet y obtener una resolución del Servicio que los autorice a operar con documentos tributarios electrónicos o bien inscribirse en el sistema de facturación gratuito del SII (Portal Mipyme).

La fecha 31 de enero de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.727, la cual introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de Factura Electrónica y dispone de otras medidas que indica, como el otorgamiento de un nuevo plazo para que las pequeñas y medianas empresas celebren convenios de pago con la Tesorería General de la República; crea una nueva Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, e introduce diversos perfeccionamientos al sistema tributario en materia de Impuesto a la Renta.

La fecha 4 de abril de 2013, S.E. el Presidente de la República, mediante el Mensaje N° 028-361, presentó un Proyecto de Ley para generalizar el uso de la Factura Electrónica en nuestro país. Con fecha 14 de enero de 2014, mediante Oficio N° 11.092, el Congreso Nacional dio su aprobación al Proyecto de Ley y con fecha 31 de enero de 2014, se publica la Ley N° 20.727 que introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de Factura Electrónica y dispone otras medidas que se indican en la misma Ley.

## 7.2 México.

Siendo uno de los pioneros, posterior a Chile, México da inicio a la implementación de la facturación electrónica en 2004. Previo a ello ya habían existido iniciativas por diversos sectores tanto públicos como privados.

Lo interesante de México es su constante actualización y adaptación a lo largo del tiempo con respecto a la facturación electrónica, ya que no únicamente se refleja una reforma o implementación en sus normativas tributarias, sino que también refleja un trabajo simultáneo y bajo una celeridad relevante por parte de los diversos entes privados y públicos que participan y tienen responsabilidad respecto al tema.

Acompañado a lo anterior, el Servicio de Administraciones Tributarias (SAT), implementa elementos como la firma electrónica, la cual cumple con requisitos fundamentales de integridad, no repudio, autenticidad y confiabilidad para salvaguardar los datos. A continuación, se reflejan etapas relevantes sobre el tema que sucedieron en el país.

Desde 1997 la iniciativa privada, previniendo la necesidad de una factura electrónica, se fue en busca de un esquema legal que permitiera su uso, para lo cual se instituyó un Comité de Factura Electrónica (formado por alrededor de 45 empresas asociadas a la Asociación Mexicana de Comercio Electrónico).

El diseñó un modelo y varias pruebas piloto, aplicables a la realidad que se buscaba. Ese trabajo permitió identificar los requerimientos de modificaciones a las leyes para establecer un marco jurídico, que llevara a la implementación de la factura digital.



Fue en el año 2004 que el Servicio de Administraciones Tributarias (SAT) da inicio con el proyecto de facturación electrónica, el cual se fue innovando y mejorando a lo largo del tiempo hasta la fecha. En 2010 se elimina oficialmente el uso de papel a efectos documentarios en la materia, dando así uno de muchos pasos importantes como la implementación de diversos métodos de facturación electrónica, hasta la obligatoriedad y aceptación de la misma.

Algunos instrumentos dentro del marco legal que respaldan el mecanismo de la facturación electrónica en México, se encuentran los siguientes:

1. Código Fiscal de la Federación: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_170616.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_170616.pdf)
2. Reglamento del Código Fiscal de la Federación: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg\\_CFF.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf)
3. Resolución Miscelánea Fiscal: 2016 [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion\\_miscelanea\\_2016.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/resolucion_miscelanea_2016.aspx)

Algunos de los resultados más relevantes que se han tenido en este país se mencionan: Se vuelve un mecanismo obligatorio para los contribuyentes con respecto al uso de este, la factura electrónica es obligatoria para el consumidor final, formato estándar de los documentos, intercambio de documentos entre las empresas por correo electrónico, certificado digital obligatorio para la firma de documentos, validación de los documentos en tiempo real, representación gráfica de los documentos con códigos de barras.

Las bonanzas que se han logrado son muy similares al país suramericano, lo cual es importante resaltar ya que nos da un parámetro en el sentido que muchos de los beneficios y resultados serán parecidos entre los países que implementen facturación electrónica en su operatividad tributaria.

### 7.3 El Salvador

Actualmente, se están realizando los primeros pasos en el país con respecto a este tema. Las autoridades del Ministerio de Hacienda han gestionado pruebas piloto con cierto grupo de empresas, se ha hablado del tema y se mantiene la idea de implementar este mecanismo de control. La factura electrónica es una de las apuestas del Ministerio de Hacienda para mejorar la recaudación tributaria.

Para ello se han realizado jornadas de participación. Durante la primera jornada, participaron alrededor de 50 empresas representativas de varios sectores de la actividad económica, catalogadas como grandes contribuyentes, que serán las primeras que utilizarán esta metodología para hacer más rápido el pago de los impuestos.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Ministerio de Hacienda de El Salvador (2020). Hacienda se prepara para utilizar la factura electrónica. Disponible en: <file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Desktop/Investigaciones%202020/Factura%20electronica/Hacienda%20se%20prepara%20para%20utilizar%20la%20factura%20electr%C3%B3nica%20sv.pdf>

Sin embargo, falta mucho por hacer. Algunos temas como la normativa desactualizada, la obligatoriedad en el uso de facturación electrónica, transparencia y un sistema operativo óptimo son metas que el Ministerio de Hacienda debe tener en agenda.

## **8. Conclusiones y recomendaciones.**

La economía digital es la economía del presente, no del futuro. Tanto las entidades públicas como privadas deben adaptar su aparataje a las nuevas tecnologías para no quedarse en la precariedad.

En el presente estudio se hace resaltar los beneficios y las dificultades que presenta la implementación de la facturación electrónica en El Salvador. Muchas de las ventajas serán semejantes a las que han obtenido otros países como México y Chile, que fueron los dos estados que tomamos de referencia y que han sido pioneros en Latinoamérica en la implementación de este mecanismo de control e innovación en materia tributaria.

Más allá de las dificultades técnicas en materia informática y digital, El Salvador debe de atender otras prioridades que se han mencionado en el presente estudio para poder implementar y encarrilar la facturación electrónica. Temas como la reforma, creación o actualización de normativas tributarias y otros cuerpos legales supletorios deben ser actualizados.

Tal y como rezaba el famoso filósofo Cicerón: las leyes se han hecho para el bien de los ciudadanos. Por lo tanto, se requiere de forma inmediata cuerpos legales actualizados que respalden la facturación electrónica para que otros elementos como es la obligatoriedad y transparencia se vean reflejados en el actuar de la Administración Tributaria y genere un entusiasmo, no solo a los contribuyentes, sino a la población en general, como parte de una buena cultura y educación fiscal.

Un sistema tributario y fiscal no únicamente requiere el buen manejo de los recursos e insumos, sino que también implementar los mecanismos necesarios para saber recaudar y cumplir las obligaciones de país.

Por consiguiente, priorizar las necesidades básicas que se hace mención previamente, debe ser menester en la agenda de implementación de facturación electrónica en El Salvador para poder dar este paso importante en la modernización y mejora del sistema tributario en El Salvador.

El apoyo de la academia, tanques de pensamiento, organismos internacionales, empresa privada y entidades públicas es de mucha importancia. Cada uno de aportando bajo un modelo constructivista en aras de lograr objetivos y metas de una forma técnica, académica y transparente. Como dice el adagio: la unión hace la fuerza.

## Bibliografía

1. Comisión Interamericana de Administraciones Tributarias (CIAT). Banco Interamericano para el Desarrollo (BID) (2018). Facturación Electrónica en América Latina. Alberto Barreix. Raúl Zambrano editores. Consultado 25 de agosto de 2020. Disponible en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018\\_FE/2018\\_Factura-Electronica\\_AL\\_BID\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018_FE/2018_Factura-Electronica_AL_BID_CIAT.pdf)
2. El Salvador. Decreto Legislativo No. 230 del mes de diciembre del año 2000. Diario Oficial No 241. Tomo No. 349 de fecha 22 de diciembre del año 2000. Disponible en: <file:///G:/UAT/Codigo%20Tributario%20ES.pdf>
3. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo (pags.5-6) de fecha dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis. Consultado 26 de agosto de 2020. Disponible en:

<https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/1990-1999/1997/12/89294.PDF>

4. El Salvador. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Recurso de Amparo (págs. 10-11) de fecha 17 de diciembre de mil novecientos noventa y siete. Consultado 27 de agosto de 2020. Disponible en: <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/D/1/1990-1999/1997/12/89295.PDF>
5. Tatiana Leal Basualto/Paola Navea Bruna. (2014). Facturación Electrónica. Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. Consultado fecha 25 de agosto de 2020. Disponible en: [file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Downloads/40768-1-141649-1-10-20160504%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Downloads/40768-1-141649-1-10-20160504%20(1).pdf)
6. José Antonio González Luna. Iván Eduardo Mejía Ibarra. Eduardo Antonio Pineda Ortiz. (2013). Facturación Electrónica. Tesis de grado para obtener el título de: Contador Público. Instituto Politécnico Nacional. Ciudad de México. Consultado 26 de agosto de 2020. Disponible en: <file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Desktop/Investigaciones%202020/Factura%20electronica/Facturaci%C3%B3n%20electronica%20tesis%20MEX.pdf>
7. Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación. (2016). Estudio comparativo de Factura Electrónica en Latinoamérica. México. Consultado 27 de agosto de 2020. Disponible en: [file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Desktop/Investigaciones%202020/Factura%20electronica/Estudio\\_comparativo\\_de\\_Factura\\_Electronica\\_en\\_Latinoamerica.pdf](file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Desktop/Investigaciones%202020/Factura%20electronica/Estudio_comparativo_de_Factura_Electronica_en_Latinoamerica.pdf)
8. Lauro Arias Blanco. (2012). Facturación Electrónica una realidad en seis meses. México. Consultado 26 de agosto de 2020. Disponible en:

file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Desktop/Investigaciones%202020/Factura%20electronica/IMCP%20Factura%20Electr%C3%B3nica%20Una%20Realidad%20en%20Seis%20Meses%20Mexico.pdf

9. José Miguel Erazo Melara. José Orlando Torres Aguiluz. Katya Karolyna Rodríguez Rivas. (2015). Trabajo de graduación modalidad proyecto de aplicación sistema emisor de facturas electrónicas. Trabajo para optar al grado de: Maestro en Seguridad y Riesgos Informáticos. Universidad Don Bosco. Consultado 24 de agosto de 2020. Disponible en: file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Desktop/Investigaciones%202020/Factura%20electronica/Trabajo%20de%20Graduacion%20Sistema%20Emisor%20de%20Facturas%20Electr%C3%B3nicas.pdf
10. INFOCIEX. Centro de Trámites Importaciones y Exportaciones (CIEX). Banco Central de Reserva de El Salvador. Consultado 23 de agosto de 2020. Consultado 23 de agosto de 2020. Disponible en: file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Desktop/Investigaciones%202020/Factura%20electronica/INFOCIEX%20factura%20electronica.pdf
11. Magister Juan Carlos Benítez Sorto. (2020). La factura electrónica. Asociación Salvadoreña de Derecho en las Nuevas Tecnologías (ASADETICS). Consultado 28 de agosto de 2020. Disponible en: file:///C:/Users/Investigaci%C3%B3n/Desktop/Investigaciones%202020/Factura%20electronica/OOO-TAIIA-PPX-2020-003.pdf