



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Factura electrónica en línea en Guatemala y en el ámbito  
del derecho comparado**  
(Tesis de Licenciatura)

Wendy Yanira González Cardona

Guatemala, octubre 2023

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Factura electrónica en línea en Guatemala y en el ámbito  
del derecho comparado**  
(Tesis de Licenciatura)

Wendy Yanira González Cardona

Guatemala, octubre 2023

Para los efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1°, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Wendy Yanira González Cardona**, elaboró la presente tesis, titulada **Factura electrónica en línea en Guatemala y en el ámbito del derecho comparado.**

## **AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

**M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus**

Rector

**Dra. Alba Aracely Rodríguez de González**

Vicerrectora Académica

**M. A. César Augusto Custodio Cobar**

Vicerrector Administrativo

**EMBA. Adolfo Noguera Bosque**

Secretario General

## **FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

**Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera**

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Guatemala, 7 de mayo de 2023

Señores Miembros  
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Universidad Panamericana  
Presente

Estimados señores:

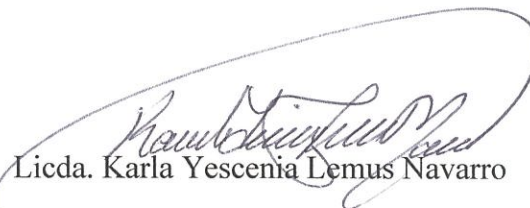
Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como asesora de la estudiante Wendy Yanira González Cardona, ID 000129632. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada Factura electrónica en línea en Guatemala y en el ámbito del derecho comparado.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con los trámites de rigor.

Se hace la aclaración que el estudiante es el único responsable del contenido de la tesis ya indicada.

Atentamente,

  
Licda. Karla Yescenia Lemus Navarro

  
Licda. Karla Yescenia Lemus Navarro  
Abogada y Notaria

Guatemala, 14 de julio de 2023

**Señores Miembros**  
**Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia**  
**Universidad Panamericana**  
**Presente**

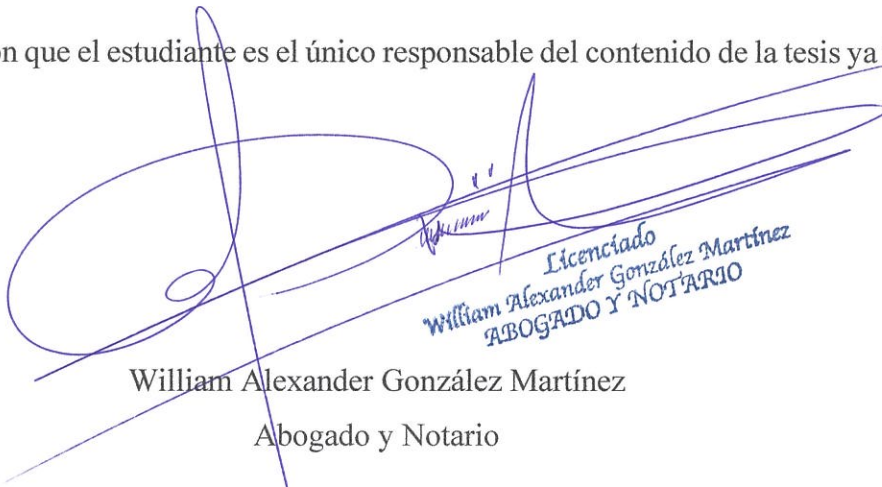
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisor metodológico de la tesis de la estudiante Wendy Yanira González Cardona, ID 000129632, titulada Factura electrónica en línea en Guatemala y en el ámbito del derecho comparado. Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Se hace la aclaración que el estudiante es el único responsable del contenido de la tesis ya indicada.

Atentamente,



Licenciado  
William Alexander González Martínez  
ABOGADO Y NOTARIO

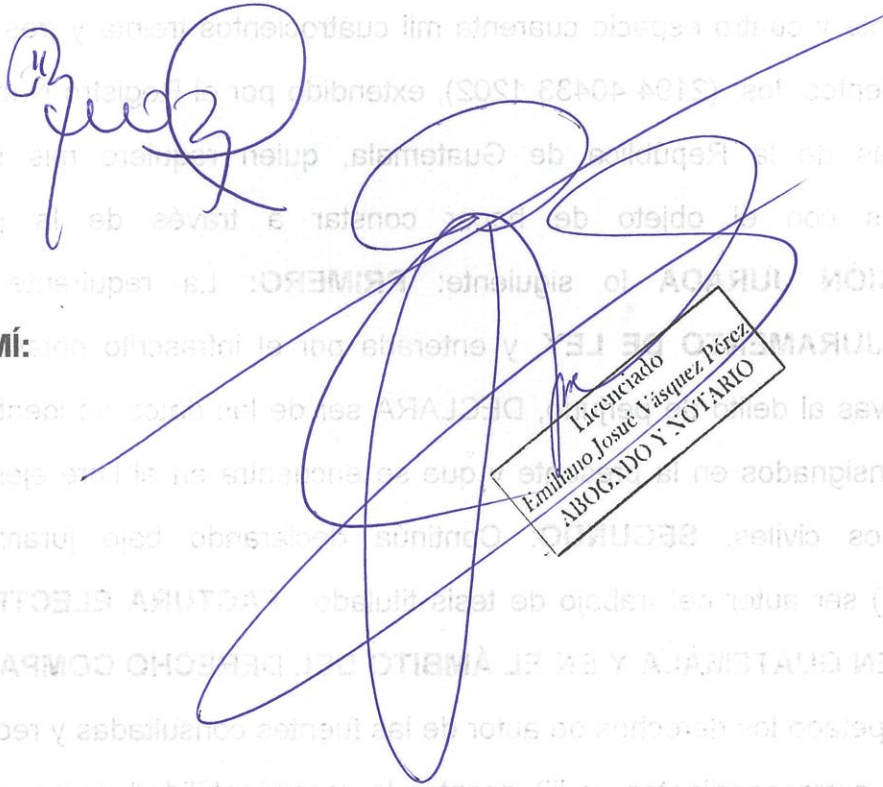
William Alexander González Martínez  
Abogado y Notario

En la ciudad San Marcos, departamento de San Marcos, el día doce de septiembre del año dos mil veintitrés, siendo las dieciséis horas con quince minutos, yo, **EMILIANO JOSUÉ VÁSQUEZ PÉREZ**, Notario, colegiado activo numero treinta y siete mil trescientos noventa y tres (37,393), me encuentro constituido en mi oficina profesional ubicada en decima avenida, ocho guion veintiuno zona tres del municipio y departamento de San Marcos, soy requerido por **WENDY YANIRA GONZÁLEZ CARDONA DE PÉREZ**, de treinta años de edad, casada, estudiante, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil ciento noventa y cuatro espacio cuarenta mil cuatrocientos treinta y tres espacio un mil doscientos dos (2194 40433 1202), extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala, quien requiere mis servicios profesionales con el objeto de hacer constar a través de la presente **DECLARACIÓN JURADA** lo siguiente: **PRIMERO:** La requirente, **BAJO SOLEMNE JURAMENTO DE LEY**, y enterada por el infrascrito notario de las penas relativas al delito de perjurio, **DECLARA** ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDO:** Continúa declarando bajo juramento la requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: "**FACTURA ELECTRÓNICA EN LÍNEA EN GUATEMALA Y EN EL ÁMBITO DEL DERECHO COMPARADO**"; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, veinte minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond tamaño oficio, impresa



en ambos lados, que firmo y sello, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie BK guion y número cero ciento cincuenta y cuatro mil cuatrocientos setenta y cuatro (BK-0154474) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos con número de registro ocho millones cuatrocientos ochenta y ocho mil ciento ochenta y siete (8488187). Leo íntegramente lo escrito a la requirente, quien, enterada de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f)



**ANTE MÍ:**

Licenciado  
Emiliano Josué Vásquez Pérez  
ABOGADO Y NOTARIO





**ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **WENDY YANIRA GONZÁLEZ CARDONA**  
Título de la tesis: **FACTURA ELECTRÓNICA EN LÍNEA EN  
GUATEMALA Y EN EL ÁMBITO DEL DERECHO COMPARADO**

**El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,**

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y de la Justicia, así como los títulos de Abogada y Notaria, la estudiante ya mencionada, ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la tutora, Licenciada Karla Yescenia Lemus Navarro de fecha 7 de mayo del 2023.

**Tercero:** Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por el revisor, Licenciado William Alexander González Martínez de fecha 14 de julio del 2023.

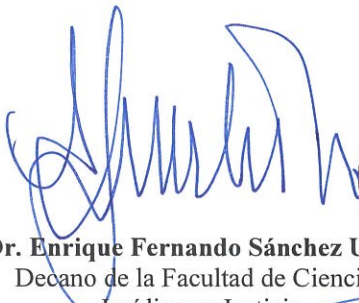

**Cuarto:** Que tengo a la vista el acta notarial autorizada en la ciudad de San Marcos, departamento de San Marcos, el día 12 de septiembre del 2023 por el Notario Emiliano Josué Vásquez Pérez, que contiene declaración jurada de la estudiante, quien manifestó bajo juramento: *ser autor del trabajo de tesis, haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y aceptar la responsabilidad como autor del contenido de su tesis de licenciatura.*

**Por tanto,**

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por la estudiante ya identificada en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 2 de octubre de 2023

*"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"*

  
  
**Dr. Enrique Fernando Sánchez Usulután**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

**Nota:** Para efectos legales, únicamente la sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

## **Dedicatoria**

- A Dios Por ser la luz que ha guiado mi camino.
- A mis padres Augusto González y Lucia Cardona por su amor incondicional, paciencia y sacrificio e inculcar en mí el ejemplo de esfuerzo y valentía.
- A mis hermanos Carlos César y Yessica Maité por su cariño y su apoyo incondicional en este proceso, por estar conmigo en todo momento.
- A mi esposo Edgar Eleani Pérez Velásquez. Por su amor, por ser mi inspiración y mi mayor motivación, por ser mi compañero incondicional que ocupa un lugar muy especial en mi vida.

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Factura electrónica en línea	1
Implementación de la factura electrónica en derecho comparado	21
Implicaciones jurídicas sobre la obligatoriedad de la factura electrónica en línea	41
Conclusiones	57
Referencias	59

## **Resumen**

En la presente investigación, se abordó como planteamiento del problema, la importancia que genera la herramienta tecnológica tributaria denominada como factura electrónica en línea, la cual, constituye un medio obligatorio para cumplir con las obligaciones tributarias en Guatemala. Dicho documento tributario tiene a bien ser utilizado en varios países de Latinoamérica, es por ello que su estudio resulta ser de importancia dentro del derecho comparado. Por lo que se tuvo a bien, plantear como objetivo general, comparar la normativa de la factura electrónica en línea en Guatemala, con los países de México, Costa Rica y Chile, para establecer su importancia y si existen similitudes y diferencias entre las mismas.

Por otra parte, como primer objetivo específico se estableció estudiar la factura electrónica en línea como herramienta utilizada en la práctica tributaria guatemalteca, arribando a un segundo objetivo específico que se centró en realizar un análisis doctrinario sobre la implementación de la factura electrónica en México, Costa Rica y Chile. La investigación se llevó a cabo, tomando como base la legislación de cada país, con lo cual se adquirió una idea sobre su creación y desarrollo. Así mismo, se realizó un análisis de los ordenamientos jurídicos, concluyendo que, en el caso de Guatemala, México y Costa Rica, poseen una normativa jurídica propia referente a la factura electrónica, los cuales han sido creados por la

administración tributaria de cada país, sin embargo, en el caso de Chile, esta herramienta es regulada por una ley de rango ordinario.

## **Palabras clave**

Factura electrónica. Derecho comparado. Guatemala. Ámbito.

## **Introducción**

Dentro de la investigación que se presentará, se encuentra lo concerniente a la herramienta de la factura electrónica en línea; ya que dentro de la legislación guatemalteca hace falta crear una ley ordinaria específica que regule lo concerniente a este instrumento, de manera que se evidencia una carencia de regulación legal en lo que respecta a esta figura. Los objetivos específicos, que se abordarán, consistirán en estudiar la factura electrónica en línea como herramienta utilizada en la práctica tributaria guatemalteca, posteriormente se realizará un análisis doctrinario sobre la implementación de la factura electrónica en México, Costa Rica y Chile. Así mismo, como objetivo general, se comparará la normativa de la factura electrónica en línea en Guatemala, con los países estudiados, para establecer su importancia y si existen similitudes y diferencias.

Esta investigación se justifica por ser importante para el estudio doctrinario y legal, puesto que, del análisis y resultados de la misma, colaborará dentro de la normativa jurídica guatemalteca para implementar progresos, tomando como base elementos de otras legislaciones en lo que respecta a la figura de la factura electrónica. Por otra parte, el auge que tendrá académicamente, establecerá un aporte a los estudiantes del derecho. La modalidad de la investigación será un estudio de derecho comparado, puesto que permite analizar discrepancias y semejanzas entre sistemas jurídicos de varios países, en dos o más temas que se desean

abordar; en este caso, se aplicará con respecto a la herramienta de la factura electrónica en Guatemala, México, Costa Rica y Chile.

El contenido de la investigación estará conformado por tres subtítulos, en el primero se abordará la temática de la factura electrónica en línea, empezando por desglosar sus antecedentes y evolución, para luego establecer la definición desde el punto de vista de varios autores y jurisperitos y con base en ello, se logrará el esbozo de una definición propia, para luego acotar lo referente a la normativa jurídica en Guatemala, el proceso de facturación electrónica y aterrizar en los entes involucrados en la implementación y operación de este documento tributario en el país. Seguidamente, en el segundo subtítulo se procederá a desarrollar lo referente a la implementación de la factura electrónica en derecho comparado, procediendo a delimitar la normativa tanto de México, Costa Rica y Chile, estableciendo similitudes y diferencias al respecto.

Finalmente, en el tercer subtítulo de la investigación, se abordará el tema de las implicaciones jurídicas sobre la obligatoriedad de la factura electrónica en línea, detallando su importancia jurídica en la emisión de estos documentos desde la óptica nacional e internacional. Así mismo se procederá a establecer las diferencias y similitudes de la normativa nacional e internacional en relación a la factura electrónica, seguidamente se determinarán las consecuencias jurídicas nacionales e internacionales



en el ámbito administrativo y penal de la omisión en el cumplimiento de la factura electrónica, para ahondar por último con un análisis sobre la necesidad de elevar el Acuerdo Directorio número 13-2018 al plano legislativo.

# **Factura electrónica en línea en Guatemala y en el ámbito del derecho comparado**

## ***Factura electrónica en línea***

La factura electrónica en línea es un documento tributario, el cual forma parte del avance tecnológico que ostenta actualmente varios países alrededor del mundo, principalmente América Latina, entre ellos Guatemala, derivado que comprende la modalidad de emisión, transmisión, certificación y conservación de facturas por medios digitales más actualizado, las cuales son autorizadas y habilitadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante su portal electrónico, y mediante la herramienta de la agencia virtual del emisor, o contribuyente, lo cual permite que sean extendidas de forma rápida y segura al receptor, por lo que la información contenida en la misma a pesar de ser generada de modo instantáneo, brinda veracidad y confiabilidad no sólo para quien la recibe, sino que también para el ente tributario fiscalizador del país.

De manera que, la factura electrónica constituye la documentación digital que comprueba la existencia de una transacción que se ha efectuado entre dos sujetos, siendo para una el respaldo de una venta y para la otra el aval de una compra. Así mismo, esta modalidad para las Administraciones Tributarias, contribuye a la mejora y control en cuanto a la emisión de

documentos tributarios, derivado de las defraudaciones no detectadas, por lo que su implementación dentro de los países, disminuye la evasión de los tributos, aunado a ello permite el control y la incrementación de la cantidad de impuestos recaudados, logrando una mejora en los sistemas de tributación.

La ejecución de este nuevo sistema alrededor del mundo da inicio como un régimen al cual pueden optar todos aquellos contribuyentes que así lo desearan, sin embargo, con el paso del tiempo y mediante la experiencia de otros países, se convirtió para muchos en un régimen obligatorio, tal es el caso de Guatemala, lo cual perfeccionó el sistema de contabilización de las operaciones en forma automática y ágil, permitiendo la emisión, archivo y conservación de manera electrónica, disminuyendo de esa forma costos para las compañías y al mismo tiempo facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por lo que, la factura electrónica es hoy por hoy, una realidad en Guatemala dentro del ámbito de la simplificación tributaria en las organizaciones empresariales.

### Antecedentes y evolución

El comercio electrónico es una realidad del mundo, este debe de entenderse como el cambio de bienes y servicios a través de un medio electrónico. Con la llegada del comercio electrónico, la factura en papel ha estado siendo progresivamente sustituida por la factura electrónica.

Esto se ha estado dando en aquellos casos que se dan operaciones comerciales efectuadas entre personas domiciliadas en países separados por largas distancias que ven imposibilitados el envío eficiente de la factura en papel a través del correo tradicional, inclusive en las comunidades rurales y recónditas de varios países, ya se hace partícipe dicho documento tributario entre los mismos sujetos pobladores.

La gestión de los tributos ha evolucionado considerablemente a través de los años, las nuevas eras tecnológicas y la digitalización han permitido que se acelere ese proceso mediante la implementación de la factura electrónica en línea, por lo que previo a conocer la misma y su evolución, es necesario establecer que la emisión de los impuestos se remonta a partir de las primeras comunidades humanas “Desde la consolidación de los estados nacionales, el tributo dominante eran los aranceles de importación complementados con impuestos a la propiedad inmueble y algunos al consumo de bienes específicos” (Barreix y Zambrano, 2018, p.11). De manera que ha sido la base para la construcción y mantenimiento de bienes y servicios, por lo que algunas naciones han logrado afianzar gran poder gracias a las contribuciones de sus habitantes, derivado al desarrollo de entidades autónomas para la administración de dichos impuestos.

La factura electrónica en Guatemala fue regulada ya que había una ausencia de normativa para emitir, registrar y archivar facturas y documentos en versión electrónica e interconexión entre vendedores.

Dicha herramienta, constituye una práctica global ya que se está utilizando un régimen o forma de facturación en todo el mundo para poder establecer tratados de comercio con la comunidad económica europea y demás comunidades del mundo. Guatemala actualmente ya cuenta con un sistema de factura electrónica, el cual se encuentra regulado por medio de acuerdos de directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Inclusive, alrededor del mundo en varios países actualmente se está trabajando en iniciativas para poder así implementar la facturación electrónica en sus legislaciones.

Derivado de los grandes desafíos generados por la globalización del comercio y los avances tecnológicos generados en América Latina, Guatemala comenzó la instauración de la facturación electrónica a partir del año 2007, derivado que la Superintendencia de Administración Tributaria decidió incorporar esta herramienta como una forma de dar paso al procesamiento de datos de los tributos digitales. Instrumento que contribuye a la reducción de costos, materiales como el papel, pero sobre todo favorece el aumento de la transparencia fiscal sobre las operaciones comerciales en el país. Lo cual dio paso al Acuerdo de Directorio número 024-2007, Régimen de Factura Electrónica “FACE”.

El nuevo modelo de comprobantes tributarios, tuvo la aceptación esperada y se consideraron como documentos que podían ser intercambiados de forma electrónica, contando así con un período de adhesión opcional, que

culminó con la publicación del Acuerdo Directorio número 08-2011, Modificaciones al Acuerdo Directorio número 024-2007, estableciendo el uso obligatorio de la factura electrónica y la incorporación progresiva de los contribuyentes a este sistema de facturación en el país. Posteriormente el Estado de Guatemala, incorporó un plan llamado la Agenda del Cambio 2012-2016, estableciendo mediante éste una serie de compromisos enfocados a la modernización tecnológica y a mejorar los procedimientos tributarios.

En el año 2013, la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante su Plan Estratégico Institucional 2013-2015, decide dar seguimiento al proceso de modernización de la factura electrónica, para luego en 2016 dar paso a un nuevo modelo de facturación de segunda generación, mediante el Acuerdo de Directorio número 02-2016, Régimen de Factura Electrónica FACE 2, creando de esta forma el Documento Tributario Electrónico (DTE). “Es un archivo electrónico en formato XML, que se puede entregar en medio electrónico o por medio de su representación gráfica. El término comprende la factura, nota de crédito y otros tipos de documentos obligatorios autorizados por la SAT” (artículo 2).

Posteriormente, el ente fiscalizador de Guatemala, cedió paso al Acuerdo de Directorio número 13-2018, Régimen de Factura Electrónica en Línea, el cual es un modelo operativo establecido por la Administración

Tributaria para la emisión de Documentos Tributarios Electrónicos (DTE), estableciendo que quienes pueden hacer uso de esta herramienta virtual serán quienes pertenezcan al Régimen de Pequeño Contribuyente o bien, Régimen General, contribuyentes parcial o totalmente exentos, y los Regímenes asociados a los contribuyentes agropecuarios. Es menester indicar que los Acuerdos de Directorio número 26-2019 y 15-2020, Reformas al Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL), reforma varios artículos del acuerdo citado precedentemente; entre ellos, instituye el uso de manera voluntaria del Régimen FEL.

Posteriormente, este mandato cambia, derivado a que la Administración Tributaria, mediante la Resolución de Superintendencia SAT-DSI- 1240-2021 ordena que los contribuyentes que están inscritos en el Régimen General del Impuesto al Valor Agregado, deberán de emitir únicamente como documento autorizado para realizar transacciones comerciales la factura electrónica en línea, mediante el portal del ente fiscalizador y a través de la herramienta de la Agencia Virtual que brinda el mismo a cada contribuyente, disposición que surte efectos de vigencia y deja de lado y de manera definitiva las facturas en papel, perdiendo éstas su validez tanto ante la Superintendencia de Administración Tributaria y el ente receptor. La Resolución de Superintendencia SAT-DSI- 1240-2021 (2021), establece:

Vencido el plazo indicado, las autorizaciones vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios y las autorizaciones para emitir facturas u otros documentos con NIT y nombre del receptor en blanco, quedarán sin efecto, constituyendo el Régimen FEL el único medio para la emisión de los documentos tributarios que se encuentren disponibles dentro del mismo. (artículo 1).

A pesar de que la factura electrónica es obligatoria para un determinado grupo de personas, los cuales figuran como los contribuyentes, quienes se encuentren afiliados a cualquier régimen impositivo, la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, ha creado una aplicación que puede ser usada por cualquier dispositivo móvil, teniendo la opción de poder facturar de esa forma, o bien, a través de la plataforma de la agencia virtual. El objetivo del ente recaudador de impuestos, es hacer más accesible la facturación electrónica a cualquier emisor, de esa forma, la entidad abastece de mejoras y facilidades, en virtud que su labor se centra en ejercer el control y fiscalización del país.

De manera que, la factura electrónica es una herramienta gratuita para todos los contribuyentes, la cual se puede obtener mediante la página digital de la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la agencia virtual. Con ella el contribuyente puede generar, emitir, firmar electrónicamente, enviar los comprobantes que serán revisados y autorizados por la Administración Tributaria y entes certificadores antes de enviar al remitente el documento tributario. Dicha entidad tributaria, siguiendo con el estándar de otorgar facilidad a los emisores de factura electrónica, para el año 2018, decide autorizar a empresas certificadoras,



contando así con más opciones para la emisión de dichos documentos tributarios. De acuerdo con Prensa Libre (2018):

Los contribuyentes ya cuentan con cuatro opciones para poder emitir sus facturas electrónicas, ya que SAT autorizó a tres empresas certificadoras más... La primera empresa autorizada fue Infile, S.A., y a esta se suman tres más certificadoras que la SAT autorizó esta semana como Megaprint, S.A., Guatefacturas, S.A., e Inforum Consulting, S.A... Además, hay otras empresas que están en proceso de ser habilitadas como certificadores del FEL (párr. 1, 2, 3).

De tal forma, que, a manera de brindar alternativas a los emisores de factura electrónica, la Superintendencia de Administración Tributaria, decide implementar a entidades del sector privado para que los contribuyentes puedan avocarse a ellas y contratar sus servicios como certificadores de este tipo de documentos, contando así con modelos de factura que varían en algunas características de emisión de acuerdo a cada empresa, incorporando así una serie de requisitos y procedimientos que toda empresa interesada en poder optar como certificadora debe de cumplir. El objeto de dicha implementación por el ente recaudador de impuestos fue el permitir facturar de una forma más rápida y segura.

Este sistema reduce considerablemente el uso de papel y sobre todo elimina el gasto que representaba la compra de los formularios físicos o impresión de cuadernillos de facturas para llevar los datos de contabilidad de modo ordenado. En consecuencia, la factura electrónica ha sido una innovación a nivel mundial para el proceso de transparencia fiscal que ha utilizado los desarrollos tecnológicos disponibles para mejorar el control de los tributos y para hacer más eficientes los servicios de las

administraciones tributarias en los países que han implementado este sistema. Con los avances tecnológicos, estas herramientas han mejorado en cuestión a su utilización, lo cual las ha hecho más fáciles de emitir, generar una rápida disponibilidad a los contribuyentes, y proporcionar un mejor almacenamiento y resguardo de la información, proporcionando un mayor control, eficiencia y accesibilidad de la información tributaria.

## Definición

Antes de definir el sistema de factura electrónica, es importante traer a colación que la factura es un título que ampara la adquisición de un bien sobre el cual recae un hecho generador. Por lo que constituye un documento o recibo entregado por el vendedor al comprador como prueba de que este ha adquirido una mercancía determinada o recibido un servicio a un precio dado, y que representa, por lo tanto, un derecho de cobro del vendedor. En dicho documento, se especifican los datos personales de ambos sujetos, las características de los productos, así como la fecha de emisión y precio de compra, así mismo, por medio de la factura se registran diversos datos que permiten identificar un negocio jurídico.

De acuerdo con Barreix y Zambrano (2018):

Es una factura que existe electrónicamente y que cumple, en todas las situaciones y ante todos los actores, los mismos propósitos que una factura en papel, tanto para los emisores y receptores, como para terceros interesados, es un documento que registra operaciones comerciales de una entidad en forma electrónica, cumpliendo los principios de autenticidad,

integridad y legibilidad en todas las situaciones que aplique y ante todos los actores del proceso. (p.6).

De tal manera, que la factura electrónica constituye un registro con calidad de comprobante, el cual es emitido de forma digital por medio de aparatos tecnológicos, como computadoras y teléfonos celulares, adaptándose el sistema a cualquiera de ellos, otorgando facilidad de emisión e intercambio de información, implementando celeridad en el proceso. A pesar de que sustituye todo escrito impreso no pierde validez, si no por el contrario, contiene elementos que lo hacen más sólido y certero, otorgándole seguridad al receptor en todas las transacciones comerciales que realice, creando a la vez, un respaldo el cual genera validez ante cualquier persona o entidad que lo requiera.

Por otra parte, Deloitte (2019), define factura electrónica en línea como: “Documentación digital que comprueba la existencia de una transacción entre dos organizaciones” (p. 8). Esta definición complementa a la citada precedentemente, en virtud de que es un instrumento informático, el cual se utiliza para afianzar o evidenciar que efectivamente se llevó a cabo una avenencia entre un emisor y un receptor; por ejemplo, al realizar un intercambio comercial de bienes y servicios. Es menester indicar, que dicha herramienta en Guatemala, corresponde a uno de los Documentos Tributarios Electrónicos (DTE), los cuales son emitidos por un contribuyente en el nuevo modelo operativo.

Es importante destacar que la expedición de una factura electrónica está condicionada a la aprobación de su receptor, por tanto, constituye una alternativa legal a la factura tradicional en papel. De acuerdo a la definición que brinda Muñoz Machado (2017), “Factura expedida y recibida en formato electrónico y que exige el consentimiento del destinatario para utilizarse” (párr. 1). De tal forma, que la factura electrónica para llegar a ser emitida legalmente, esta debe de ser anuente por parte de quien la recibirá directamente una vez generada, de modo que en dicho documento se incorporan los datos de la misma, figurando el número de identificación tributaria y el nombre completo del contribuyente receptor, derivado a que son requisitos indispensables para generar el aludido comprobante tributario.

De manera que, la factura electrónica comprueba el pago monetario de una cosa, la cual, tiene efectos tributarios en un determinado país, entendiéndose que no todos los documentos creados de forma electrónica surten los mismos efectos. Dicha herramienta constituye un documento digital, el cual es toda creación intelectual por medio de un sistema de datos informáticos que se almacena dentro de un dispositivo específico el cual puede ser apreciado por el hombre tanto de forma visual como material por medio de su transferibilidad por terminales móviles o cualquier otra vía electrónica, y es generado por un emisor para ser entregado a un receptor como comprobante comercial.

Así pues, la facturación electrónica se traduce en un método de comprobante de negocios que permite el ahorro de costos que se producen en la emisión de facturas en papel, además por la comodidad que significa el poder archivar de forma electrónica tales documentos, ante el deber formal tributario de todo empresario o profesional de conservar las copias de las facturas o documentos que las sustituyan, expedidas por ellos o por su cuenta durante el periodo de prescripción del derecho de la Superintendencia de Administración Tributaria para determinar las deudas tributarias afectadas por las operaciones correspondientes, de esa forma, se puede consultar o visualizar dicha información en cualquier momento.

### Normativa aplicable en Guatemala

Para el estudio del sistema de facturación electrónica, es necesario hacer un levantamiento de la normativa vigente en relación a la facturación, teniendo muy clara las leyes generales, toda la normativa tributaria y regulación específica que tengan relación con la facturación electrónica, la cual es generada por acuerdos de directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, de manera que es el ente recaudador de impuestos, el encargado de crear todo lo concerniente a los documentos tributarios electrónicos, en aras del dominio sobre este tipo de certificados y del estudio que posee en cuanto a las estadísticas en cuanto a la recaudación de impuestos. Así mismo leyes de carácter ordinario se

vinculan en torno a los tributos que se generan a través de la emisión del sistema de factura electrónica.

Actualmente en Guatemala la normativa jurídica relacionada con la factura electrónica en línea, que constituye la base sólida de este documento digital, se encuentran en primera instancia, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, en virtud que el referido estatuto legal contempla este tributo, el cual es un impuesto específico dentro del país, cuyo importe es obligatorio para toda persona individual o jurídica que pueda generar dicho impuesto. “El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado” (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992, artículo 5). De tal forma que después de efectuada la transacción que lleva implícita consigo el pago del impuesto, es necesario emitir una factura por parte del emisor, con la cual se constatará la adquisición de un bien o servicio.

Por otra parte, la Resolución de Superintendencia número SAT-DSI-1240-2021 del Superintendente de Administración Tributaria, regula una disposición por parte del ente tributario en relación a la imposición obligatoria de la emisión de la factura electrónica en línea a todo contribuyente y exigiendo así la expedición de facturas únicamente por medios digitales, dejando sin validez todo escrito impreso en papel, “constituyendo el Régimen FEL el único medio para la emisión de los

documentos tributarios que se encuentren disponibles dentro del mismo” (Resolución de Superintendencia número SAT-DSI-1240-2021, 2021, artículo 1). Siendo la aludida norma de carácter tributario, el precepto legal más reciente en lo que concierne a la generación de tributos en Guatemala.

### Proceso de facturación electrónica

Para el proceso de emisión del documento tributario electrónico, es indispensable que el contribuyente; es decir, la persona quien procede a emitir el mismo, se encuentre habilitado e incorporado al régimen de factura electrónica en línea, posteriormente éste mediante el portal web de la administración tributaria, accediendo por medio de dispositivos electrónicos y a través de la plataforma de la agencia virtual, que es la herramienta que permite a los contribuyentes realizar operaciones y consultas desde cualquier dispositivo con acceso a internet, se procede a emitir el Documento Tributario Electrónico (DTE), una vez dentro de la agencia virtual, aparecerá un menú, donde se procederá a posicionarse en el rubro de servicios, apareciendo la pestaña de Factura Electrónica (FEL) y en ella, aparecerá un desplegado donde se escogerá la opción de emitir Documento Tributario Electrónico (DTE).

Se habilitará una pantalla que indicará Factura Electrónica, en conjunto con una serie de rubros que deberán de llenarse por la persona que procederá a emitir dicho documento tributario, siendo necesario incluir una serie de datos, tales como el tipo de factura, la fecha de emisión, elegir el tipo de moneda, el Número de Identificación Tributaria (NIT) del comprador o adquiriente, el tipo de bien o servicio, cantidad, es decir por ejemplo la compra de uno o dos artículos, descripción, en ella se detallará el tipo de adquisición, precio unitario con Impuesto al Valor Agregado (IVA), descuento total, automáticamente el sistema generará el valor de los impuestos generados de acuerdo con la cantidad descrita del precio de costo del bien o servicio.

Una vez llenados todos los campos, se habilita un botón de vista previa, al acceder se podrá visualizar una ventana que mostrará como se vería la factura, por lo que se habilita un botón que indicará certificar DTE, y al acceder a él, aparecerá una pequeña ventana que indicará firma documento, seguido de un texto que indicará contraseña asociada, donde se deberá de colocar la que previamente el contribuyente generó al habilitarse al régimen de factura electrónica. Al colocarla, aparecerá un botón que indicará firmar emisión, con ello el documento será certificado y nuevamente se visualizará la factura con los datos del certificador, acompañado de un código QR, el cual consiste en un recuadro que lo conforma una serie de figuras, y al posicionar un dispositivo electrónico,



se podrá acceder al documento desde el mismo. Seguido por un botón de descarga del documento para enviarlo al receptor.

Así mismo, es importante mencionar que dicho proceso descrito previamente es realizado cuando el certificador electrónico sea la Superintendencia de Administración Tributaria, de manera que, existen otras empresas y sociedades que figuran como certificadores de documentos tributarios, sin embargo, valga mencionar que dicho proceso posee algunas variantes cuando cualquiera de estas intervienen con anuencia previa del emisor que desee adquirir los servicios de alguna de estas entidades de carácter privado. Sin embargo, es necesario indicar que dichas compañías para poder ser certificadoras de facturas electrónicas, necesitan ser autorizadas previamente por la Administración Tributaria.

Entes involucrados en la implementación y operación de la factura electrónica en Guatemala

El ente principal detrás de la creación, implementación, evolución y operación de la factura electrónica en línea es la Superintendencia de Administración Tributaria, quien es la institución fiscalizadora del país, la cual tiene a su cargo controlar la gestión y administración de los recursos materiales y financieros mediante su ley orgánica y sus reglamentos internos, los cuales tipifican y establecen lo relacionado a este tipo de documentos digitales. Así mismo, los sujetos que participan

dentro de la gestión de los aludidos, es el emisor; al respecto, la Superintendencia de Administración Tributaria (2023), indica: “Es el contribuyente que se habilita para emitir Documentos Tributarios Electrónicos (DTE) a sus clientes (RECEPTORES)” (párr. 1). De manera que este mismo, debe de pertenecer a uno de los regímenes tributarios. Por otra parte, otro sujeto partícipe en la emisión del aludido registro electrónico, es el certificador.

La Superintendencia de Administración Tributaria (2023), refiere:

Es la persona individual o jurídica autorizada por la SAT para encargarse de certificación de los Documentos Tributarios Electrónicos de los emisores que le hayan otorgado acreditación, o bien de sus propios DTE, que no presenten errores en la validación, debiendo regresar los DTE certificados de inmediato al emisor, para su entrega al receptor y trasladarlo seguidamente a la SAT para su validez o rechazo según sea el caso (párr. 1).

De manera que, para figurar como certificador de documentos tributarios digitales en Guatemala, se debe de solicitar ante la Superintendencia de Administración Tributaria la autorización respectiva y quienes opten por dicho permiso, deberán de cumplir con una serie de parámetros para poder aplicar, una vez obtenida la validación, las empresas certificadoras deberán de emitir documentos de cada tipo de acuerdo a los datos que sean provistos por el ente tributario, así mismo, tendrán que validar y certificar dichos instrumentos, enviarlos a la institución y almacenar los referidos en sus acuses de recibido, así como también tendrán la opción de anular cualquier documento. Dentro del registro de certificadores de Documentos Tributarios Electrónicos (DTE), de acuerdo a la plataforma

de la Superintendencia de Administración Tributaria (2023), se encuentran los siguientes:

Cámara de Comercio de Guatemala..., Comercializadora Guatemalteca Mayorista de Electricidad, Corposistemas..., Guatemala Tecnologías de Información, Infile..., Tekra..., Soluciones Globales..., Operadora Económica..., Megaprint..., Inforum Consulting..., Indrese..., Guatefacturas..., Grupo CDS..., Gom Solutions..., G4S Documenta..., Formularios Continuos de Centro América..., Digifact Servicios..., Contap..., Confidi..., Cari Latinoamerica. (párr. 1).

De manera que en la plataforma de la Superintendencia de Administración Tributaria se pueden visualizar 21 sociedades, las cuales son habilitadas para certificar documentos tributarios digitales, derivado a que se encuentran autorizadas legalmente por el referido ente recaudador de impuestos, aunado a ello, es importante mencionar que tales empresas deben de contar con dirección exacta, así como números telefónicos, esto derivado a que en la página digital de la alusiva entidad se puede visualizar contiguo a los nombres de cada certificador, la ubicación del municipio o departamento de la República en el que se establezcan sus oficinas físicas relacionadas con los servicios ofrecidos, así como números para contacto vía telefónica.

Es de esa cuenta que la certificación de facturas electrónicas, consiste en validar que el documento tributario electrónico que se genera, cumpla con los requisitos legales y obligatorios establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria. En este proceso, el certificador que puede ser cualquier empresa de las citadas precedentemente, es la entidad

autorizada por el ente recaudador de impuestos en Guatemala, el cual recibe, valida, autoriza y conserva electrónicamente los documentos tributarios electrónicos. De igual modo, las facturas electrónicas se pueden emitir y certificar por dispositivos móviles, lo que facilita la entrega por la vía digital, a través de medios electrónicos, hipervínculo de mensaje de texto o como archivo.

Así mismo, dentro de los entes partícipes en la generación de la factura electrónica se encuentran el emisor, que es quien emite la factura electrónica u otros documentos tributarios electrónicos. La Superintendencia de Administración Tributaria (2023), acuñe al respecto: “Contribuyente que se habilita para emitir Documentos Tributarios Electrónicos a sus clientes (Receptores), desde el aplicativo disponible en la Agencia Virtual, sistemas informáticos propios o contratados; los transmite a su certificador (previamente acreditado) para su validación y autorización” (párr. 1). De manera que, toda persona que genere facturas digitales, deberá de inscribirse por medio del ente recaudador de impuestos, para que las mismas puedan ser generadas de forma legal.

Por otra parte, el receptor, es quien recibe las facturas u otros documentos tributarios, es decir, figura como comprador de un bien o servicio a quien va dirigido dicho certificado. De acuerdo con Deloitte (2019), “Podrá validar, consultar y descargar en Agencia Virtual todos los documentos recibidos, puede conservar únicamente los documentos electrónicos” (p.

19). De manera que todo documento tributario que se genere y vaya dirigido a la persona quien recibe dicho certificado, podrá visualizarlo desde su dispositivo móvil y en el momento en que desee desde la página digital de la Superintendencia de Administración Tributaria. Así mismo, cabe mencionar que dicho emisor debe de contar con número de identificación tributaria, derivado a que dentro de la emisión de la factura es requisito esencial.

Al respecto sobre el emisor y receptor, la Ley al Impuesto al valor Agregado (1992), al respecto establece que: “todo contribuyente afecto al impuesto al valor Agregado está obligado a emitir y entregar al adquiriente Facturas, en las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluso respecto de las operaciones exentas” (artículo 29). De tal forma que, los relacionados sujetos tributarios operan como contribuyentes del impuesto ya mencionado, por lo tanto, la emisión de la factura electrónica es de mandato obligatorio por la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que no deberá de omitirse dicha obligatoriedad al tenor de las leyes ordinarias en materia tributaria del país.

## *Implementación de la factura electrónica en derecho comparado*

El sistema de facturación ha llegado a lugares recónditos alrededor del mundo, derivado a que, para poder comprobar la existencia de una compra de un bien o servicio es necesaria la emisión de un documento donde se plasme el costo por dicha transacción. Sin embargo, con la llegada de los avances tecnológicos se ha podido emitir el mismo sin necesidad de poder reproducirlo en papel, haciendo uso únicamente de dispositivos electrónicos, brindando de esa forma certeza y seguridad tanto para el emisor como para el receptor de que dicho documento es legítimo y legal, así como otros alcances, los cuales permiten visualizar en tiempo real el importe que se va a tener que liquidar al momento de presentar declaración fiscal.

Derivado a que son varios los países los que ya cuentan con el sistema de facturación electrónica, los mismos cuentan con sus propias modalidades y características inmersas en la reproducción de dichos documentos digitales, los cuales son instaurados y avalados por el órgano de la administración tributaria de cada país, a través de esta herramienta pretende mejoras en el sistema tributario, implementando la comodidad y seguridad en el almacenamiento de la información, incrementando así la seguridad y facilidad al momento de emitir facturas digitales, derivado a

que las mismas quedan almacenadas y organizadas de manera automática para poder ser consultadas en cualquier momento.

De manera que, es bien sabido de la implementación de dicho procedimiento en varios países de América Latina, por lo que es necesario conocer y analizar la modalidad que se ha implementado y utilizado en los mismos, los alcances que han tenido los órganos de la administración tributaria, así mismo, es importante identificar los casos donde se contempla la emisión de comprobantes fiscales por los ingresos que se reciban o bien por las retenciones efectuadas. Así como es preciso establecer las características que las diferencian de otros modelos efectuados, si están reguladas por un mandato que rige su obligatoriedad o si se encuentran bajo un régimen optativo, lo cual permite al contribuyente decidir si se adhiere o no a la emisión de documentos tributarios, así como el estatus que guardan los modelos de factura electrónica y si se encuentran regulados por la legislación nacional de cada país.

### Normativa de la facturación electrónica en México

Todo proceso de facturación electrónica a nivel nacional de un país, comienza mediante una normativa jurídica la cual le da origen y por medio de esta se establecen los lineamientos para comenzar a operar en todo el territorio. Es de esa cuenta, que la facturación electrónica en México

comenzó su implementación cuando el Servicio de Administración Tributaria da paso a la creación del marco legal que definió la implantación del comprobante fiscal digital. Siendo este órgano el encargado de aplicar la ley en materia fiscal y responsable de fiscalizar a los contribuyentes. El sistema de facturación en dicho país, gracias a su efectividad ha servido de modelo para otros países gracias a su difusión mediante la legislación mexicana, la cual atañe específicamente lo relativo a este comprobante fiscal.

De manera que, la legislación de un país en lo referente a índole tributaria, específicamente si integra todo lo relativo al sistema de comprobantes fiscales electrónicos, constituye ser un documento en donde aparecen todos los fundamentos legales y técnicos que sirven para orientar a las personas que desean emitir este tipo de documentos, por lo que la legislación de México contiene un cuerpo normativo, el cual integra parámetros que estipulan y tipifican lo concerniente a la factura que se genera vía electrónica, estableciéndose así una serie de condiciones y requisitos con las que se deben de cumplir para la emisión de los mismos, con el fin de comprobar su autenticidad y legalidad.

Así pues, la factura electrónica es un documento digital, el cual es cien por ciento legal, y que fue avalado por el Servicio de Administración Tributaria con estricto apego al anexo 20 de la Miscelánea Fiscal referente a los comprobantes fiscales digitales. Se ha determinado que “Es un



documento técnico en donde está establecido el estándar tecnológico bajo el cual se emite un CFDI y pueda ser válido” (Edifact, 2022, párr. 2). Por lo que, en el mismo aparecen todos los fundamentos que explican los estándares y bases para emitir el formato que da vida a la emisión de comprobantes fiscales, explicando uno a uno todos los atributos que comprenden la estructura del comprobante, acompañado por diagramas que ayudan a una mejor comprensión de la guía.

Así mismo, otro mecanismo, pero de índole legal que da cabida a este tipo de herramientas electrónicas, es el Código Fiscal de la Federación, en el mismo se establece el articulado referente al aludido instrumento, cabe mencionar que no es una ley específica del mismo, más bien en ella se encuentra todo lo concerniente al índole tributario que opera en el país. Dicha normativa a partir de su vigencia en el año 1981, ha sido partícipe de varias reformas con el paso de los años, y de los avances tecnológicos, como en el caso de la factura electrónica, la cual se instauró por primera vez en el año 2004. Lo relativo a la factura electrónica se encuentra regulado específicamente en el artículo 29.

### El Código Fiscal de la Federación (1981):

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (artículo 29).

La norma es clara al establecer que todo documento de comprobante tributario, tiene que ser emitido de forma digital mediante dispositivos electrónicos, haciendo uso del portal tecnológico del ente fiscalizador de México. A su vez, designa una serie de obligaciones que todo contribuyente que emita facturas debe de cumplir. Así mismo, integrará facilidades de emisión por sus propios medios digitales para quienes hagan uso de este servicio obligatorio de la Administración Tributaria. Los contribuyentes que tengan más de dos comercios, tendrán la opción de poder tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado por cada uno de ellos.

Aunado a lo anterior, “El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a particulares para que operen como proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por internet” (Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 29 Bis). Toda aquella persona que no sea contribuyente, pero desee emitir facturas electrónicas, podrá hacerlo a efecto de que validen su cumplimiento a las obligaciones que le sean solicitadas, deberá apegarse a lo tipificado por la aludida norma en lo que respecta a este tipo de herramientas tributarias y los que el ente fiscalizador, mediante su plataforma digital establezca al efecto, por medio de reglas de carácter general, inclusive todos los complementos del comprobante fiscal que se publiquen, por lo que toda persona que haga

uso de dicha herramienta deberá de mantenerse actualizado de las reformas y actualizaciones que conlleve el uso de la factura electrónica.

Adicionalmente, el Servicio de Administración Tributaria ha implementado el uso de firmas electrónicas avanzadas las cuales se integran por algoritmos de criptografía asimétricos, conformados por medio de codificación de mensajes electrónicos. Este medio de autenticación es conocido comúnmente hoy en México como e-firma, y su fundamento legal fue reconocido en las disposiciones fiscales mexicanas. De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación (1981), “Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente, tener obligaciones fiscales en el Registro Federal de Contribuyentes y cumplir con los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante las reglas de carácter general” (artículo 29, inciso 1). El citado precepto determina un requisito indispensable que debe de poseer todo contribuyente previo a emitir facturas electrónicas, el cual es la firma de forma digital.

Para Rasteletti (2018):

Los certificados de sello digital, son firmas electrónicas de uso específico, derivadas directamente de una e-firma, que son utilizados por el SAT para sellar o firmar comprobantes fiscales digitales a los cuales es posible atribuirles autoría y garantizar su no repudio (p. 84).

Por lo que la implementación de firmas electrónicas por parte del Servicio de Administración Tributaria, constituye un elemento importante por medio del cual se instauraron y mejoraron los modelos de facturación electrónica en México, la cual ha trascendido el ámbito fiscal, existiendo reconocimiento legal y uso en el ámbito de la Administración Pública Federal, de manera que dicha firma es el único medio de autenticación electrónica válida y reconocida por las dependencias del país que como parte de las acciones del programa de gobierno digital, utilizan este mecanismo para el cumplimiento de las obligaciones no únicamente contribuyentes tributarios, si no también ciudadanos vinculados al mando de competencia de las instancias del Estado.

#### Normativa de la facturación electrónica en Costa Rica

El sistema de factura electrónica se encuentra establecido en el país de Costa Rica, su funcionamiento se regula mediante el Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios, decreto número 41820-H. El aludido cuerpo legal regula los aspectos relacionados con dicha herramienta informática tributaria y la denomina comprobantes electrónicos, los cuales son autorizados por la administración tributaria de ese país y son efectuados por los contribuyentes de forma obligatoria a efecto de constatar las transacciones comerciales en todo el territorio nacional, rigiéndose por la relacionada norma tributaria y sus reformas, así como toda disposición vigente. El reglamento de Comprobantes

Electrónicos para efectos Tributarios (2019), respecto a la factura electrónica, indica:

El comprobante electrónico es el documento electrónico en formato XML autorizado por la Administración Tributaria que respalda la venta o adquisición de bienes y la prestación de servicios, el cual debe ser generado, expresado y transmitido en formato electrónico en el mismo acto de la compraventa o prestación del servicio (artículo 2, inciso 5).

De tal forma, la norma establece que dicho documento tributario debe de ser expedido con base al principio de unidad del acto. Es importante hacer mención que el referido reglamento es único y específico de la factura electrónica, de manera que todo lo tipificado en la misma concierne propiamente a dicha herramienta. Es por cuanto que se establece que: “Este reglamento abarca materias tales como la emisión, entrega y confirmación de los comprobantes electrónicos y especificaciones mínimas, así como su eficacia jurídica y fuerza probatoria” (Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios, 2019, artículo 1). Es de esa cuenta, que su establecimiento se consagra en todo el proceso de emisión del documento tributario digital, el cual, por estar tipificado en la ley, cobra certeza legal tanto para la administración tributaria como a sus receptores.

De la misma forma, dicho reglamento establece una serie de obligaciones para el emisor del documento electrónico tributario, entre ellas se aluden algunas: “a) Estar inscrito en el Registro Único Tributario y tener registrado un correo electrónico, b) informar a la Administración

Tributaria su condición de emisores receptores electrónicos, c) Disponer de un sistema para la emisión, recepción y confirmación de comprobantes...” (Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios, 2019, artículo 4). Es de esa forma que las relacionadas; entre otras, figuran dentro del catálogo de requisitos y compromisos a los que debe de atender el contribuyente que proceda a emitir facturas en formato digital, evidenciando la innovación de la norma al disponer de requerimientos tecnológicos.

La norma asimismo, tipifica las excepciones a la obligación de emitir comprobantes electrónicos, dentro de los cuales se encuentran exentos: “El Estado, municipalidades, instituciones autónomas y semiautónomas, universidades públicas, partidos políticos, asociaciones solidaristas, la Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores del Magisterio Nacional” (Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios, 2019, artículo 8). Siempre y cuando estos no vedan bienes o presten servicios que estén sujetos al Impuesto sobre el Valor Agregado, bajo esa disyuntiva, se puede determinar que algunas personas, sobre todo que pertenecen o laboran para entidades públicas pertenecientes al Estado se encuentran fuera de la emisión de dicha factura electrónica, encontrando de esa forma, una brecha en comparativa para quienes laboran para el sector privado.

Al hacer referencia de los comprobantes electrónicos, se debe de tomar en cuenta que el reglamento no únicamente hace alusión a la factura electrónica, sino a un cúmulo de documentos digitales, los cuales también obran como tributarios y fiscales autorizados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones de esta índole en Costa Rica, el Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios (2019), señala los siguientes: “Factura electrónica, de compra, de exportación, triquete [sic] electrónico, nota de crédito electrónica, nota de débito electrónica y mensajes de confirmación” (artículo 9). De esa forma siete comprobantes tecnológicos, los cuales están bajo la dirección y aplicación del ente recaudador de impuestos, de los cuales puede excluir o incorporar nuevos en cualquier momento, siempre y cuando tome en cuenta la eficiencia y beneficio tributario.

### Normativa de la facturación electrónica en Chile

Actualmente en América Latina, dentro de los Estados que cuentan con su propio sistema de facturación electrónica, se encuentra el país de Chile. Mediante la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, Decreto Ley número 825 de la Junta de Gobierno, se instauró en la aludida norma tributaria, a partir del año 1976, dicha herramienta digital, obligando de esa cuenta a los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado a la emisión y uso de documentos electrónicos como lo son las facturas, las cuales evidencian el tipo de transacción comercial llevada a cabo, dejando

de lado la impresión de dichos documentos en papel, de esa forma contribuyendo a la vez al medio ambiente.

La Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios (1976), al respecto de la relacionada herramienta digital, indica: “las facturas que deban emitir los contribuyentes, consistirán exclusivamente en documentos electrónicos emitidos en conformidad a la ley” (artículo 54). Es así como todo documento digital previamente a ser expedido, debe de apegarse únicamente al modelo establecido por la normativa legal en materia tributaria de Chile, bajo cada uno de los presupuestos y requisitos que se ordenan en la alusiva ley, puesto que la misma le otorga legalidad y certeza jurídica sobre cada una de las operaciones de establecimientos comerciales o prestaciones de servicios que se realizan en el país.

La herramienta tributaria en cuestión, se encuentra bajo la tipificación de la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual contiene en su articulado todo lo relacionado a materia tributaria y fiscal; no obstante, la aludida norma contiene un apartado específico referente a dichos comprobantes. Cabe mencionar que, sobre estos últimos, la norma refiere una clasificación, “Las facturas, facturas de compra, liquidaciones, notas de débito, de crédito, guías de despacho, boletas de ventas y servicios” (Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, 1976, artículo 54). Sin embargo, existe una excepción a la obligatoriedad de la emisión vía electrónica con respecto a los últimos dos comprobantes, derivado a que



la ley a la vez indica que se podrán operar a elección del contribuyente. Por otra parte, en el caso de la fecha límite para generación de las facturas, la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios (1976), establece:

Los contribuyentes podrán postergar la emisión de sus facturas hasta el décimo día posterior a la terminación del período en que se hubieran realizado las operaciones, debiendo, en todo caso, corresponder su fecha al período tributario en que ellas se efectuaron (artículo 5).

De tal forma, que la ley no obliga al contribuyente a emitir la factura en el mismo acto del día y hora en el que se genere la prestación del servicio o la transacción comercial, dicha situación por una parte tiende a facilitar a los emisores la entrega del documento tributario, en caso no se tenga en el instante; por ejemplo, algún dispositivo electrónico para efectuar el mismo o bien que la entrega del bien material o asistencia técnica o profesional se efectúe de forma rápida. No obstante, se puede dar otro escenario poco favorecedor, tanto para el contribuyente como para el receptor, que es el supuesto de omisión en generar el certificado, por lo que el adquirente no podrá contar con un comprobante de la avenencia realizada.

La Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios (1976), indica:

En caso que las facturas no se emitan al momento de efectuarse la entrega real o simbólica de las especies, los vendedores deberán emitir y entregar al adquirente, en esa oportunidad, una guía de despacho numerada y timbrada por el Servicio de Impuestos Internos. Esta guía deberá contener todas las especificaciones que señale el Reglamento. En la factura que se otorgue posteriormente deberá indicarse el número y fecha de la guía o guías respectivas (artículo 55).

De tal forma que, la guía de despacho, figura como uno de los dos documentos tributarios, los cuales la ley no obliga a ser digital, derivado a situaciones como las indicadas, situación por la cual la aludida herramienta sirve de opción al no poder emitir una factura electrónica en el acto en el que se lleva a cabo la compra del bien o servicio; sin embargo, debe de ajustarse a ciertos requerimientos de la legislación, no obstante, no significa que reemplace a la factura, derivado a que la ley indica que esta será entregada posteriormente al receptor. Por otro lado, la norma de la misma forma, también hace mención de las personas que se encuentran exentas de generar cualquier documento tributario.

La Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios (1976), instituye:

La Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos podrá eximir de las obligaciones establecidas en los artículos anteriores a determinadas actividades, grupos o gremios de contribuyentes, a contribuyentes que vendan o transfieran productos exentos o que presten servicios exentos, y a contribuyentes afectos a los impuestos establecidos en esta ley, cuando por la modalidad de comercialización de algunos productos, o de prestación de algunos servicios, la emisión de boletas, facturas y otros documentos por cada operación pueda dificultar o entorpecer las actividades que ellos desarrollan (artículo 56).

En los relacionados casos; sin embargo, el hecho de ser excluidos de operar con los documentos tributarios electrónicos, no significa que no vayan a ser fiscalizados por no presentar los comprobantes en formato digital, en todo caso la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, deberá buscar alternativas y establecer otras formas de controlar las operaciones comerciales de este sector; por ejemplo, autorizar la emisión

en papel de los documentos que deban ser expedidos vía electrónica en aras de lo contenido y tipificado en la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, de manera que dicho ente siempre deberá de velar por el resguardo del interés fiscal del país.

Aunado a lo anterior, es importante destacar que la normativa de este país también contempla a otra figura fiscal; sin embargo, a diferencia de las personas, entidades o grupos que se encuentran exentos de la emisión de los documentos tributarios, existe otro tipo de contribuyentes, los cuales, al realizar cualquier transacción comercial que tendrán a bien la obligación de generar facturas electrónicas, procederán con la emisión; sin embargo, no lo podrán realizar de forma digital, sino en papel, siendo el caso de las personas que viven o poseen el centro de sus actividades económicas en lugares lejanos donde no es posible acceder a vía internet, por ende, no es posible emitir facturas vía electrónica.

Ley Sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios (1976), indica:

Tratándose de contribuyentes que desarrollen su actividad económica en un lugar geográfico sin cobertura de datos móviles o fijos de operadores de telecomunicaciones que tienen infraestructura, o sin acceso a energía eléctrica o en un lugar decretado como zona de catástrofe conforme a la ley N° 16.282, no estarán obligados a emitir los documentos señalados en el inciso primero en formato electrónico, pudiendo siempre optar por emitirlos en papel (artículo 54).

Por lo que, en aras de los avances tecnológicos, los cuales se encuentran sumidos en el quehacer de los ciudadanos, al integrar los documentos tributarios de forma electrónica, se abre paso a la era digital en la

administración pública; sin embargo, dichos mecanismos aun no pueden ver la luz de la tecnología en los lugares más recónditos y alejados del país. Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos, deberá individualizar al contribuyente o grupo de contribuyentes que se encuentren en alguna de las situaciones referidas, solicitando a los organismos técnicos respectivos informar las zonas geográficas del territorio nacional que no cuentan con los servicios o suministros respectivos y el plazo durante el cual dicha situación se mantendrá o debiese mantenerse. Caso contrario, deberá obligatoriamente emitirse todo documento tributario, el cual contendrá una firma electrónica.

Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios (1976), indica:

La copia impresa en papel de los documentos electrónicos a que se refiere el inciso primero, tendrá el valor probatorio de un instrumento privado emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se transmitió, y se entenderá cumplida a su respecto la exigencia de timbre y otros requisitos de carácter formal que las leyes requieren para los documentos tributarios emitidos en soporte de papel (artículo 56).

En virtud de lo anterior, se establece que la aludida cita hace referencia a las facturas que son emitidas electrónicamente, por lo que uno de los requisitos para su validez es que posean una firma electrónica, con cuya exigencia debe de contar previamente el contribuyente previo a la emisión del documento tributario, el cual figura como un archivo electrónico que funciona como una especie de sello personal, el cual contiene altos niveles de seguridad, los cuales son cifrados y en los documentos que se proceda a firmar se cifraran de igual forma, haciendo uso de un certificado digital y

una contraseña exclusivos únicamente para validar credenciales en los documentos tributarios, los cuales contienen altos niveles de seguridad y privacidad.

Por otra parte, es importante hacer alusión al sistema de facturación electrónica en Chile, el cual es una solución gratuita que ofrece el Servicio de Impuestos Internos en su portal digital, a través del cual los contribuyentes pueden emitir los documentos obligatorios. Para utilizar esta herramienta no es requerido certificarse ante el ente recaudador y fiscalizador de impuestos, ya que se puede comenzar a emitir documentos de forma inmediata. La factura electrónica, desde sus inicios, ha sido considerada uno de los proyectos representativos en el memorándum digital del país, y como tal representa una de las iniciativas más importantes y estratégicas de la modernización en el país.

### Similitudes de la normativa internacional

En cuanto a las similitudes que comparten, se puede establecer que, los cuatro países cuentan con una ley que regula lo relativo al documento tributario digital, siendo ésta la factura electrónica; cabe destacar que no son exclusivas de tal herramienta, derivado a que los legisladores de los países estudiados no han profundizado en su tipificación, lo que ha originado que las normas que lo establecen, contienen a la vez dentro de su cuerpo legal textos de terceras figuras fiscales, tributarias o

mercantiles, con excepción de Guatemala y Costa Rica, siendo los dos países que si cuentan con una normativa propia que consagre todo lo relativo a este tipo de certificados, en el caso del primero, a través del Acuerdo de Directorio número 024-2007, Régimen de Factura Electrónica “FACE”, y en el segundo, con el Decreto número 41820-H, Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios.

Otra similitud que se hace presente en los países estudiados, es que los mismos dentro de su legislación, comprenden una serie de requisitos y compromisos que los contribuyentes afectos a emitir facturas electrónicas, deben de cumplir; tal es el caso, de contar con dispositivos electrónicos para la emisión de los documentos. Así mismo, comparten una clasificación de comprobantes expedidos de forma digital; es decir, por comprobantes no únicamente la ley se refiere a factura electrónica, sino que también contempla por ejemplo facturas de compra, notas de débito, de crédito, entre otros. Los cuatro países, cuentan con un ente fiscalizador de tributos, siendo la Administración Tributaria la entidad que se encuentra al frente de la emisión y aceptación de documentos tributarios digitales.

La facilidad de las emisiones de documentos tributarios electrónicos, es que por medio de la plataforma digital de los entes fiscalizadores tanto de Guatemala, México, Costa Rica y Chile, son servicios que se brindan de forma gratuita, esto con el fin de brindar facilidades a todos los

contribuyentes, quienes mediante la generación de la factura electrónica, deberán posteriormente de pagar los impuestos correspondientes, por lo que el pago por el uso de la plataforma digital para la emisión de dichos documentos perjudicaría de cierta forma en la economía de los contribuyentes. No obstante, la afiliación al régimen de la factura electrónica es de forma obligatoria en los relacionados países.

Así mismo, los cuatro países comparten semejanza en el uso de la firma digital para poder emitir una factura electrónica, dicho mecanismo se utiliza mediante la creación de un usuario y contraseña, los cuales el sistema previo como último paso para generar el documento los solicitará. Por otra parte, los cuatro entes fiscalizadores para la creación de los documentos tributarios, se auxilian de los archivos de lenguaje de marcado extensible, conocido por sus siglas en inglés como XML los cuales permiten la transmisión de documentos entre diferentes plataformas, así como la validación e interpretación entre aplicaciones, esto para la generación de documentos electrónicos emitidos desde la interfaz de la plataforma digital de dichos entes fiscalizadores.

### Diferencias de la normativa internacional

Una diferencia notable en las legislaciones, es en el caso de Costa Rica, la emisión de la factura electrónica debe de generarse en el mismo acto de la compra del bien o servicio, por lo que no da cabida a poder operarse

posterior a la transacción comercial; mientras que, en el caso de Chile, la normativa otorga un plazo máximo para poder efectuar la herramienta tributaria de forma tecnológica, con opción a poder emitir otro documento distinto a la factura, dando la ley opción a generarse en papel, por lo que se puede notar que en el país de Chile, ciertos comprobantes aun no son del todo obligatorios en formato digital. Así mismo a este último se le suma Guatemala, el cual, en su legislación no se contempla la obligatoriedad del principio de unidad del acto, por lo que la factura se puede emitir posterior a la relación comercial.

Una característica que diferencia a México de Guatemala, Costa Rica y Chile, es que además de contar con el Código Fiscal de la Nación, el cual es el instrumento legislativo que atañe todo lo referente a la factura electrónica, cuenta con el anexo 20 de la Miscelánea Fiscal referente a los comprobantes fiscales digitales, el cual no es más que una guía técnica en donde está establecido el estándar tecnológico bajo el cual se emite un certificado electrónico, que fue creado por la Administración Tributaria para su fortalecimiento. Otra diferencia notable en las cuatro legislaciones, es la denominación que cada uno le brinda al documento electrónico, en Guatemala es la factura electrónica en línea (FEL), en el caso de México, comprobantes fiscales digitales (CFDI), en Costa Rica, comprobantes electrónicos, y en Chile, comprobantes de ventas y servicios.



El país de Chile es el único de los cuatro países, que contempla dentro de su normativa el caso excepcional de los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en lugares recónditos geográficamente, los cuales no tengan la oportunidad de contar con internet móvil o fijo de operadores de telecomunicaciones, o bien que no tengan acceso a energía eléctrica, quienes no estarán obligados a emitir documentos tributarios electrónicamente; sin embargo, deberán de generarlos por medio de papel. De manera que se evidencia que el ente tributario del aludido país, prevé casos especiales los cuales están basados a la realidad de América Latina, en este aspecto las autoridades tributarias identifican a los contribuyentes inmersos en dicha situación.

Una diferencia notable que se puede percibir en la legislación de Costa Rica, además de ser un instrumento legislativo específico de los comprobantes tributarios electrónicos de ese país, es que contiene un capítulo referente a las infracciones tributarias de esta índole, indicando que el incumplimiento de la emisión de dichas obligaciones, traerá aparejada una serie de infracciones para el contribuyente que transgreda lo acatado, dichas sanciones se encuentran contempladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de ese país. De manera que la normativa de Costa Rica, a diferencia de Guatemala, México y Chile, se encuentra completa en relación a esta herramienta tributaria porque prevé en el mismo cuerpo normativo las consecuencias de la no emisión o la no entrega del aludido comprobante electrónico.

## ***Implicaciones jurídicas sobre la obligatoriedad de la factura electrónica en línea***

Para lograr la obligatoriedad de la factura electrónica, es necesario que se implementen consigo una serie de estatutos legales para lograr dicha exigencia, los cuales pueden ir desde una imposición de una sanción pecuniaria por no acatar con lo legislado, o bien, una sanción más severa, de acuerdo a los estándares legislativos de la administración tributaria de cada país, los cuales, deben de ser dados a conocer previamente a los contribuyentes o usuarios emisores de la factura electrónica para que puedan afiliarse de forma voluntaria a dicho régimen antes de imponer la obligatoriedad en una fecha determinada, de esa forma, al estar en conocimiento de los contribuyentes dichas implicaciones jurídicas, los mismos han optado en adherirse facultativamente.

Para que una ordenanza sea de carácter obligatorio, como en el caso de los documentos tributarios electrónicos, es necesario que previamente se brinden las herramientas a los emisores para que puedan familiarizarse con el sistema encargado de generar dichas facturas, en el entendido que al ser una norma de carácter general, es decir de aplicación para todos los ciudadanos de un país, es necesario que preliminarmente se les pueda facilitar la emisión de este tipo de documentos, es por ello, que la administración tributaria debe de encuadrar la emisión de facturas electrónicas de forma optativa por determinado tiempo, previo a su

obligatoriedad, además de que las resoluciones deben de ser de carácter público para que la ciudadanía este enterada de las disposiciones del ente tributario.

La obligatoriedad de la factura electrónica es una de las medidas que la administración tributaria crea en favor del combate a la morosidad comercial y facilita la transición digital, siendo este último de gran realce, derivado a los avances tecnológicos, lo cual, fomenta el uso de aparatos celulares y computadoras, los cuales se encuentran al alcance de cualquier persona, por otra parte, la emisión de documentos tributarios electrónicos, ayudan a reducir costos en las transacciones comerciales y ayuda en el aumento del control para evitar el fraude fiscal. Todo ello, para llevarse a cabo, su razón de ser, debe de estar implícito en una norma legislativa que sea objeto de obediencia por parte de todos los ciudadanos de un país.

Importancia jurídica en la emisión de la factura electrónica desde la óptica nacional e internacional

Todo mandato legislado por la administración tributaria de cada país, lleva implícito consigo determinada importancia jurídica; para efectuar en la emisión y aplicación de dicho precepto institucional, en el caso de la factura electrónica, el ente recaudador de impuestos decide incorporar esta herramienta como una forma de dar paso al procesamiento de datos de los procedimientos tributarios digitales. Lo que lo determina como un

instrumento que contribuye a la reducción de costos materiales como el papel, pero sobre todo favorece al aumento de la transparencia fiscal sobre las operaciones comerciales. Las administraciones tributarias han tomado el ejemplo de países que han instaurado dicho régimen dentro de sus mecanismos tributarios, como se estableció previamente en el capítulo primero de esta investigación, Chile fue el primer país en implementar dicha herramienta, sumándosele México, Ecuador, Brasil, Costa Rica, Perú, Uruguay, entre otros.

Así mismo, es importante mencionar que en países como Costa Rica, Chile y México en la actualidad con el 100% de los contribuyentes integrados a su sistema de factura electrónica, ha permitido un incremento de recaudación de impuestos entre el 7.4%, datos que se han dado a conocer precedentemente en el capítulo primero de esta investigación. Alcances que se han generado a través de dicha herramienta, he allí la importancia de legislar la obligatoriedad, para que de esa cuenta no se pueda contravenir un precepto legislativo a nivel institucional, el cual, debe de contemplar el tipo de sanción que acarrea la omisión o desobediencia del cumplimiento de dicho mandato.

De igual manera, la importancia jurídica que acarrea la emisión de la factura electrónica tanto en Guatemala como en México, Costa Rica y Chile es significativa, derivado a que su implementación y obligatoriedad están respaldadas por la legislación de cada país, de tal forma que, una

factura electrónica tiene los mismos efectos legales que una factura en papel, dado que recoge exactamente la misma información que una factura tradicional sobre las transacciones comerciales entre dos o más partes, inclusive, es más segura, derivado a que cuenta con un sistema de emisión autorizado por la administración tributaria que contiene elementos de seguridad propios de cada documento tributario, como lo es la firma electrónica, un método para identificar de manera inequívoca al firmante, asegurando de este modo la validez del documento, realizando el proceso de facturación de manera mucho más fácil, rápida y segura.

Mediante la legislación específica que regula la aplicabilidad de la factura electrónica, se regula de la misma forma a los sujetos obligados en la emisión de la misma, estando obligados todos aquellos que designe la administración tributaria, teniendo en cuenta una serie de requisitos como el volumen de facturas emitidas, nivel de ingresos brutos facturados, vinculación económica, inscripción en regímenes especiales u otro criterio que se decida tomar en consideración. En Guatemala para ser facturador electrónico se requiere estar afiliado al Régimen del Impuesto al Valor Agregado, poseer un negocio activo, contar con agencia virtual, tener la habilitación como emisor de facturas electrónicas en línea y poseer firma electrónica.

El sistema impositivo de factura electrónica en línea es muy similar al de otros países de Latinoamérica como México o Costa Rica. Se trata de un modelo en el que los documentos tributarios deben ser validados por un tercero de confianza antes de su declaración a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el caso de Guatemala, en este caso el tercero de confianza recibe el nombre de entidad certificadora y así mismo, se encuentra legislado por la Resolución de Superintendencia número SAT-DSI-1240-2021, que establece quienes son los Certificadores y que deberán autorizarse ante el ente recaudador de impuestos para operar como certificador de documentos tributarios electrónicos.

De tal forma, que todo lo relativo a la factura electrónica en línea se encuentra regulado en la normativa específica que insta la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante sus acuerdos y resoluciones de intendencia. El objetivo es el pleno acceso de cualquier contribuyente a sus facturas relativas a la administración tributaria desde cualquier dispositivo electrónico con acceso a internet y a la agencia virtual, entre otros requisitos, apostando por un proceso administrativo digital, ágil y seguro, sin las limitaciones propias de la gestión de documentos en físico. Aunado a ello, el aumento de la recaudación de impuestos que genera la emisión de los documentos tributarios electrónicos.

## Diferencias y similitudes de la norma nacional e internacional en relación a la factura electrónica

En el caso de México, dicho sistema de facturación se diferencia de los otros países objeto de estudio, en cuanto a su legislación, derivado a que se respalda de otra ley, siendo el Código Fiscal de la Nación, el cual es el instrumento legislativo que atañe todo lo referente a la factura electrónica, sin embargo, la ley abarca todo lo concerniente a la índole fiscal y tributaria, pero cuenta con un apartado específico referente a la factura electrónica, acompañada del anexo 20 de la Miscelánea Fiscal referente a los comprobantes fiscales digitales, mediante el cual se emite un certificado electrónico, que el cual fue creado por la Administración Tributaria para su fortalecimiento.

Una diferencia notable de Chile, es que contempla dentro de su normativa jurídica el caso excepcional donde exime de la obligación de generar facturas electrónicas a los contribuyentes que posean el centro de sus actividades económicas en lugares lejanos geográficamente, los cuales no tengan la oportunidad de contar con internet móvil o fijo de operadores de telecomunicaciones, o bien que no tengan acceso a energía eléctrica, quienes no estarán obligados a emitir documentos tributarios electrónicamente, sin embargo, deberán de generarlos por medio de papel. De manera que se evidencia que el ente tributario del aludido país prevé casos especiales los cuales están basados a la realidad de América Latina,

en este aspecto las autoridades tributarias identifican a los contribuyentes inmersos en dicha situación.

En cuanto al tiempo para emisión de la factura electrónica, las legislaciones contemplan parámetros diferentes, por ejemplo, en el caso de Costa Rica, integra dentro de su normativa el principio de unidad del acto, de tal manera que la emisión de la factura debe de generarse en un solo hecho posterior a la compra del bien o servicio, por lo que no da oportunidad a poder emitirse posterior a la transacción comercial, mientras que, en el caso de Chile, la ley otorga un plazo a los contribuyentes de 10 días para poder postergar la emisión de facturas, posterior a la terminación del período en el que se hubieran realizado las operaciones, con opción a poder emitir un documento en papel, por lo que se puede notar que en el país de Chile, ciertos comprobantes aun no son del todo obligatorios en formato digital. Así mismo a este último se le suma Guatemala, el cual, en su legislación no contempla la obligatoriedad del principio de unidad del acto.

En el caso de la legislación de Costa Rica, mediante el Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios número 41820-H, establece un capítulo referente a las infracciones tributarias para quien omita la emisión de facturas electrónicas en línea, indicando que el incumplimiento de dichas obligaciones, tipifica como consecuencia una serie de infracciones para el contribuyente que transgreda lo ordenado,



dicha norma, indica que las sanciones se encuentran contempladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de ese país. De manera que las normativas de los países estudiados, se encuentran completos en relación a esta herramienta tributaria porque prevé los efectos legales al omitir la emisión del relacionado comprobante electrónico.

Los cuatro países, cuentan con un ente fiscalizador de tributos, siendo la Administración Tributaria la entidad que se encuentra al frente de la emisión y aceptación de documentos tributarios digitales

Otra similitud que se hace presente en los países estudiados, es que los mismos dentro de su legislación, comprenden la obligatoriedad de la factura electrónica, así como tipifican una serie de requisitos y compromisos que los contribuyentes afectos a emitir facturas electrónicas, deben de poseer, tal es el caso de contar con un sistema electrónico para la emisión de los documentos, tener acceso al portal de la administración tributaria. Así mismo, comparten una clasificación de comprobantes expedidos de forma digital, es decir, por comprobantes no únicamente la ley se refiere a factura electrónica, sino que también contempla por ejemplo facturas de compra, notas de débito, de crédito, entre otros.

En cuanto a las similitudes que comparten se puede establecer que, los cuatro países en el ámbito de la factura electrónica, se encuentra regulada por el ente recaudador de impuestos, siendo la administración tributaria.

Así mismo, cuentan con una ley que regula lo relativo a este documento tributario digital, en el caso de Guatemala y Costa Rica, son dos de los países que cuentan con una normativa específica que regula todo lo relativo a este tipo de certificados, en el caso del primero, a través del Acuerdo de Directorio número 024-2007, Régimen de Factura Electrónica “FACE”, y en el segundo, con el Decreto número 41820-H, Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios. Sin embargo, en el caso de México y Chile, no se ha profundizado en la creación de una norma específica, las ya existentes, contienen textos de terceras figuras fiscales, tributarias o mercantiles, aunque si contemplan un apartado que regula esta figura tributaria.

Otra semejanza que comparten los cuatro países, es en el uso de la firma electrónica avanzada ya que constituye un requisito previo para poder emitir una factura en formato digital, dicho mecanismo se utiliza por medio de la creación de un usuario y contraseña, los que el sistema previo a generar el documento lo solicitará, su característica principal es que funciona por medio de algoritmos de criptografía asimétricos conformados por medio de codificación de mensajes electrónicos. Por otra parte, los cuatro entes fiscalizadores para la creación de los documentos tributarios, se auxilian de los archivos de lenguaje marcado extensible, conocido como *XML* los cuales permiten la transmisión de documentos entre diferentes plataformas, así como la validación e interpretación entre aplicaciones, esto para la generación de documentos

electrónicos emitidos desde la interfaz de la plataforma digital de dichos entes fiscalizadores.

Consecuencias jurídicas nacionales e internacionales en la omisión de la factura electrónica

Todo precepto o mandato legal, que lleve inmersa una obligatoriedad debe de establecer las consecuencias jurídicas o bien, las sanciones que puede generar el desobedecer u omitir dichos preceptos normativos. En el caso de Guatemala, la administración tributaria al instaurar la obligatoriedad de la factura electrónica en línea, únicamente ha recalcado mediante la Resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT-DSI- 1240-2021 (2021), que toda persona que se encuentre registrada en el Régimen General del Impuesto al Valor Agregado, deberá de establecerse como emisor de factura electrónica, contiguo a una fecha que una vez finalizada, todo documento en papel quedará sin efecto. Tales ordenanzas son tipificadas por las resoluciones y acuerdos que esta entidad recaudadora de impuestos para el efecto establezca.

La Resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT-DSI- 1240-2021 (2021), establece:

Vencido el plazo indicado, las autorizaciones vigentes de otros medios o formas de emisión de documentos tributarios y las autorizaciones para emitir facturas u otros documentos con NIT y nombre del receptor en blanco, quedarán sin efecto, constituyendo el Régimen FEL el único

medio para la emisión de los documentos tributarios que se encuentren disponibles dentro del mismo (artículo 1).

De tal forma que la Administración Tributaria, mediante la aludida resolución ordena que los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Régimen General del Impuesto al Valor Agregado, deberán de emitir únicamente como documento autorizado para realizar transacciones comerciales la factura electrónica en línea, disposición que surte efectos de vigencia y deja de lado y de manera definitiva las facturas en papel, indicando de la misma forma que en caso de seguir realizando facturas por medios impresos, estas perderán validez ante la Superintendencia de Administración Tributaria y ante el ente receptor. De manera que dicha disposición no alude acerca de las responsabilidades jurídicas que debiera otorgarse al emisor que evada dicha ordenanza. El contribuyente al estar inscrito bajo algún régimen, tiene la obligación de presentar declaraciones tributarias, de lo contrario, incurrirá en una infracción, así lo establece el Código Tributario (1991):

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes: ... 8. Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica. SANCION: Multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual (artículo 94).

En virtud de lo anterior, se determina que la ley de carácter ordinario como lo es el Código Tributario en Guatemala, tipifica una sanción de tipo pecuniaria a la persona que emita un documento tributario y que no

cumpla con los requerimientos establecidos para el efecto. Sin embargo, dentro de las resoluciones de la administración tributaria no se tipifica infracción alguna, más que simplemente indica que el hecho de emitir una factura en papel no tendrá vigencia, de manera que dicha ordenanza es escueta ya que no advierte las consecuencias para quien desobedezca dicho precepto. Por tal razón, es necesario que dichas resoluciones se eleven al plano legislativo de carácter ordinario en lo que respecta a los documentos tributarios electrónicos.

En el caso de México, la ley concerniente a los estatutos tributarios y fiscales hace referencia acerca de las infracciones que le corresponden a quien desobedezca la emisión de comprobantes digitales, para ello, el Código Fiscal de la Federación, indica: “IV. ... d) De \$400.00 a \$600.00 por cada comprobante fiscal que se emita y no cuente con los complementos que se determinen mediante las reglas de carácter general, que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria” (artículo 84). De manera que, existe una sanción de multa para la persona que emita la factura electrónica pero no la integre conforme a lo establecido y legislado por el ente recaudador de impuestos.

Por otra parte, en la legislación de Costa Rica, en su Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios (2019), tipifica un capítulo referente a las infracciones tributarias, el cual es de aplicación específicamente para quien actúe en contra de lo preceptuado en la

emisión de facturas electrónicas en línea, indicando que el incumplimiento de dichas obligaciones, tienen como consecuencia una serie de infracciones para el contribuyente que omita o no obedezca tal mandato contemplado en la ley de ese país. Dicha norma, hace referencia a que las sanciones se encuentran contempladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (1971), el cual indica:

Se sancionará con una multa equivalente a dos salarios base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio (artículo 85).

De manera que, la sanción va dirigida tanto para quien no cumpla con emitir facturas, como para aquel que no la haga entrega al momento en que se realiza la compraventa o la transacción comercial, por lo que iría en contra del principio de unidad del acto que regula el Reglamento de Comprobantes Electrónicos para Efectos Tributarios número 41820-H. Es de esa forma que se determina que esta norma fue creada para establecer todo lo relacionado a la alusiva herramienta de facturación, no obstante, la normativa tipifica las infracciones en las que incurre toda persona que no cumpla con las ordenanzas de dicho reglamento, de manera que, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (1971), acuña:

La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o

prestación del servicio. La imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales por el tribunal correspondiente (artículo 86).

De tal forma que se configura la reincidencia cuando se incurra por segunda vez en la no emisión de facturas. Así mismo, la aplicación de la sanción de cierre la determinará la administración tributaria o un tribunal en materia fiscal competente, la cual se encargará de imponer la sanción prevista en el artículo 85 del relacionado Código en cuanto a la primera infracción y, una vez que tal resolución quede firme y exista reincidencia, también procederá a imponer la segunda infracción, aplicado el cierre por tal circunstancia. Así mismo, la ley es clara en determinar que al aplicar la clausura de un negocio o establecimiento comercial, no exime de responsabilidad penal en la que también pueda incurrir el contribuyente transgresor.

En el caso de Chile, en lo que respecta a sanciones e infracciones por la omisión de la factura electrónica, en la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios (1974), indica: “Las sanciones contempladas en el número 10 del artículo 97 del Código Tributario, serán aplicables a la no emisión de la boleta señalada en el inciso anterior” (artículo 53). Lo que hace referencia a una boleta que deberá de faccionarse por el valor total de las ventas o servicios realizados por montos inferiores al mínimo por el cual deban emitirse, no indicando así con respecto a la no emisión de un documento tributario en forma electrónica, inclusive, es de hacer notar que dicha

sanción no se contempla dentro del cuerpo normativo de la referida ley, la cual se encuentra tipificada en otra norma de carácter tributaria.

Necesidad de elevar el Acuerdo del Directorio número 13-2018 al plano legislativo

La Administración Tributaria en Guatemala, posee una serie de atribuciones, las cuales se encuentran tipificadas tanto dentro de sus mismos estatutos orgánicos, como en las leyes nacionales de carácter ordinario, en donde se aluden una serie de funciones, entre las cuales, se encuentra por ejemplo el instaurar disposiciones con el objeto de mejorar el sistema tributario del país, por lo que quedan plasmadas en acuerdos de directorio, llamados así derivado a que contienen decisiones tomadas por una institución, en este caso, el ente tributario. En aras de lo que establecen los considerandos tercero y cuarto del Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (2018):

Considerando: Que de conformidad con los artículos 98 numeral 5 y 98 “A” numeral 2 del decreto numero 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, es atribución de la Superintendencia de Administración Tributaria ... establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos; Considerando: Que de conformidad con los artículos 29 y 30 del decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, la SAT está facultada para establecer las características de las facturas electrónicas.

Debido a lo anterior, se puede determinar que la base del citado acuerdo, se encuentra en leyes de carácter ordinario, tal es el caso del Código Tributario y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las cuales



contienen un articulado sólido, de mayor jerarquía y peso, en comparación con las resoluciones y acuerdos institucionales. Si bien es cierto, estas leyes le otorgan la facultad a la Superintendencia de Administración Tributaria de poder establecer todo lo concerniente a la facturación electrónica por tratarse de una herramienta tributaria, también es importante que pueda elevarse al plano legislativo, derivado a las razones antedichas, y porque es necesario que el Estado por medio de la ley ejerza poder coercitivo en lo que respecta a este instrumento, que mediante las disposiciones del ente tributario sea de orden obligatorio en el país, pero dado a que los reglamentos son subordinados de las leyes, es allí donde radica su importancia de prominencia.

Como se estableció de forma precedente, países como México y Costa Rica, en leyes aledañas a las creadas específicamente para la emisión de documentos tributarios electrónicos, cuentan con las sanciones pertinentes para quien no obedezca con lo establecido por las mismas. Es de esa cuenta, que resulta necesario e importante que se eleve al plano legislativo el Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria numero 13-2018, de Guatemala, derivado a que actualmente en el país hace falta enmarcar la existencia de la creación y vigencia de un cuerpo normativo con carácter de ley ordinaria específica para aplicar este mecanismo tributario.

## **Conclusiones**

Del objetivo general, que consiste en realizar una comparación de la normativa de la factura electrónica en línea en Guatemala, con los países de México, Costa Rica y Chile, para establecer su importancia y determinar si existen similitudes y diferencias, se concluye que, en el caso de Guatemala, México y Costa Rica, poseen una normativa jurídica propia referente a la factura electrónica, los cuales han sido creados por la administración tributaria de cada país. No obstante, en el caso de Chile, esta herramienta se regula por medio de una ley de rango ordinario que establece todo lo referente a materia tributaria y fiscal de ese país. Así mismo, es importante elevar a la normativa ordinaria guatemalteca todo lo relacionado con la factura electrónica.

En relación al primer objetivo específico, que consiste en estudiar la factura electrónica en línea como herramienta utilizada en la práctica tributaria guatemalteca, se concluye que, al analizar dicha herramienta, se constató que previo a su obligatoriedad, los contribuyentes se interesaron por cumplir con la misma, puesto que al consistir en un mecanismo de gratuidad que tiende a facilitar su emisión siempre y cuando el certificador sea la Superintendencia de Administración Tributaria, derivado a que la misma no solicita un gasto monetario por la realización de dicho acto, a diferencia de los certificadores pertenecientes a empresas privadas, que si solicitan un costo por tal servicio. Así mismo, constituye un beneficio para

el ente recaudador de impuestos, puesto que la aplicación de tal comprobante coadyuva al aumento de recaudo fiscal y a llevar un mejor control de lo facturado.

Del segundo objetivo específico, que consiste en realizar un análisis doctrinario sobre la implementación de la factura electrónica en México, Costa Rica y Chile, se concluye que actualmente son varios los países en Latinoamérica que establecen la incorporación obligatoria de la factura electrónica, el primer país en adoptar dicha herramienta fue Chile en el año 2003, el cual ha servido de modelo para implementar las bases legislativas en otros países, principalmente porque al ser un documento obligatorio, la legislación contempla casos donde los contribuyentes que por cuestiones de lejanía no tengan acceso a servicio de internet, puedan facturar de forma diferente, a manera de no eximirlo de cumplimiento de la obligación tributaria, sino más bien busca alternativas.

## Referencias

Barreix, A., y Zambrano, R. (Eds.). (2018). *Factura electrónica en América Latina*. Banco Interamericano de Desarrollo.

Deloitte. (2019). *Factura electrónica en línea en Guatemala*. Recuperado el 20 de febrero de 2023 de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gt/Documents/tax/event/Factura%20Electr%C3%B3nica%20en%20L%C3%ADnea-Presentaci%C3%B3n.pdf>

EdifactMx. (2023). *Anexo 20 de la resolución miscelánea fiscal*. Recuperado el 20 de febrero de 2023 de <https://www.edifact.com.mx/masinfo/anexo-20-de-la-resolucion-miscelanea-fiscal.html>

Prensa Libre. (2018). *La SAT habilita más certificadores para factura electrónica en línea*. Recuperado el 22 de junio de 2023 de <https://www.prensalibre.com/economia/habilitan-primer-certificador-e-inscripcion-de-grandes-contribuyentes-en-el-regimen-de-factura-electronica-en-linea/>

Rasteletti, A. (2018). *Factura electrónica en América Latina*. Banco Interamericano de Desarrollo

Superintendencia de Administración Tributaria. (2022). *Certificador de DTE*. Recuperado el 20 de febrero de 2023 de <https://portal.sat.gob.gt/portal/certificador-de-dte/>

Superintendencia de Administración Tributaria. (2022). *Emisor de DTE*. Recuperado el 20 de febrero de 2023 de <https://portal.sat.gob.gt/portal/emisor-de-dte/>

## **Legislación nacional**

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Código Tributario*. Decreto número 6-91.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). *Ley de Impuesto al Valor Agregado*. Decreto número 27-92.

Superintendencia de Administración Tributaria. (2016). *Régimen de Factura Electrónica FACE 2*. Acuerdo Directorio número 02-2016.

Superintendencia de Administración Tributaria. (2018). *Régimen de Factura Electrónica en Línea (FEL)*. Acuerdo Directorio número 13-2018.

Superintendente de Administración Tributaria. (2021). *Resolución de Superintendencia*. Número SAT-DSI-1240-2021.

## **Legislación internacional**

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1971). *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*. Ley número 4755

Congreso de la Unión. (1981). *Código Fiscal de la Federación*.

El Presidente de la República y la Ministra de Hacienda. (2019). *Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios*. Decreto número 41820-H.

Junta de Gobierno de la República de Chile. (1974). *Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios*. Decreto Ley número 825.

Servicio de Administración Tributaria. (2022). *Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal*.