

Cumplimiento de los deberes de facturación en las empresas sociales del Estado

Víctor Arturo Polo Sanmiguel*

Resumen

Las empresas sociales del Estado fueron creadas por la ley 100 como entidades descentralizadas, con personería jurídica y autonomía administrativa, y por lo cual deben someterse, para efectos tributarios, al régimen de los establecimientos públicos. En virtud de lo anterior, no son sujetos pasivos del régimen de impuesto a la renta ni están sometidos al régimen del impuesto al valor agregado. Sin embargo, estas empresas están obligadas a expedir facturas, las cuales deben cumplir con los requisitos previstos en el Estatuto Tributario.

Palabras claves: Facturación, Empresa Social del Estado.

Abstract

The social Corporations of the State were created by the law 100 as decentralized entities, capable to be entitled of rights and obligations and with administrative autonomy, submitting themselves in the tax system to the regulations of the public establishments. Due to that condition, they are not liable to the income tax regulations or to the consumption tax regulations. However, this corporations are obligated to draw up invoices, that must fulfill all the requirements in the tax statute.

Key words: Invoicing, Social Corporation of the State.

ANTECEDENTES: RESOLUCIÓN DE CONSULTA DE CARÁCTER TRIBUTARIO

La administración de una EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO consultó a mi oficina de abogado lo siguiente:

* Abogado especializado en Derecho Privado de la Universidad del Atlántico y en Tributación de la Universidad Autónoma del Caribe. Jefe del Área de Derecho Procesal; profesor de Procedimiento Civil y Derecho Probatorio en la División de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Norte; Profesor de la Facultad de Postgrado de la Universidad Autónoma del Caribe. (Dirección: Uninorte, Km 5 vía a Puerto Colombia, Barranquilla, Col.)

Si esta entidad está obligada a la presentación de facturas de acuerdo con las normas establecidas en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

La aparentemente sencilla pregunta plantea una problemática que ha venido siendo objeto de múltiples interpretaciones entre los responsables de las secciones de finanzas de las Ips¹ de carácter público, toda

¹ Instituciones Prestadoras de Servicios: artículos 155-185, Ley 100: "Por la cual se crea el Sistema de Seguridad Social Integral."

vez que la FACTURACIÓN, además de constituir exigencia de las normas tributarias, ha pasado a ser elemento de suma importancia como mecanismo de acceso a los dineros del situado fiscal en salud. Por estas razones consideré importante dedicar este espacio a hacer algunos análisis técnico-jurídicos en una materia que, como antes dije, es de suma importancia financiera y tributaria.

Previamente y para ilustración de los lectores es necesario hacer las siguientes

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

En forma general, la obligación de facturar está ligada, principalmente, a algunos elementos extrínsecos del obligado, tales como la calidad que tenga la persona como contribuyente de los impuestos administrados por la DIAN, su naturaleza jurídica, los artículos que venda, si están gravados o no, la clase de servicios que preste, entre otros, y sin perjuicio de su calidad de agente retenedor, de los cuales podemos concluir la regulación que le es aplicable en materia de facturación y que lo obliga a cumplir con este deber o que, *contrario sensu*, lo exonera de algunos deberes formales y lo obliga o no, como sujeto, al cumplimiento de algunas exigencias particulares como mecanismo de control dictadas por la DIAN dentro de sus facultades legales.

A la luz de lo anterior y teniendo lo indicado como parámetros de este

análisis, podemos llegar a definir, con toda claridad, cuáles son las responsabilidades que asigna la Ley a las *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO* en materia de facturación.

2. EL PANORAMA DEL SERVICIO PÚBLICO ESENCIAL EN SALUD BAJO EL RÉGIMEN DE LA LEY 10 DE 1990

Antes de la expedición de la Ley 10 el servicio público esencial en salud a cargo del Estado se prestaba por medio de los llamados HOSPITALES de naturaleza pública.

La Ley 10 de 1990² modernizó la administración hospitalaria, pues exige el manejo estricto de contabilidad de costos y sistemas de control de gestión, e incorporó además la participación comunitaria en sus organismos. Se pretendió con esta norma, de acuerdo con estudios adelantados por el Ministerio de Salud, solucionar la problemática de las bajas coberturas y la deficiente calidad de los servicios de salud que soportaba como una de sus causas la mala gestión de los recursos disponibles en los hospitales.

A propósito de lo anterior, la Ley 10 definió el servicio de salud a cargo de la Nación como *público, gratuito en los servicios básicos para todos los habitantes del territorio nacional y administrado en asocio de las entidades*

² Ley 10 de 1990: "Por la cual se reorganiza el Sistema Nacional de Salud."

territoriales, de sus entes descentralizados, intervenido estatalmente con el fin de definir la forma de prestación de la asistencia pública en salud, fijar los niveles de atención en salud y los grados de complejidad para los efectos de las responsabilidades institucionales en materia de prestación de servicios de salud, entre otros fines que se señalan en el artículo 1º de la norma comentada.

La misma Ley (artículo 5) indica que el Sector Salud estará integrado por el *"subsector oficial, al cual pertenecen todas las entidades públicas que dirijan o presten servicios de salud y específicamente las entidades descentralizadas directas o indirectas del orden nacional, departamental, municipal, distrital o metropolitano o las asociaciones de municipios."*

Al determinar las *"responsabilidades en la dirección y prestación de servicios de salud,"* la ley menciona, entre otras instituciones que tienen a su cargo dicho servicio para primer nivel de atención, a los llamados *"Hospitales Locales, los centros y los puestos de salud"* y a los *"Hospitales Regionales, Universitarios y Especializados"* para la atención en segundo y tercer nivel.

A pesar de que no se discute el espíritu de sanidad administrativa que animó al legislador al expedir la Ley 10, se observan algunas inconsistencias y antitecnicismos al tratar de definir la estructura administrativa de las entidades o instituciones a través de las cuales se debe prestar

el servicio de salud. Así vemos, por ejemplo, que a pesar de las denominaciones que les dio en los literales A y B del artículo 6ª, en el artículo 19 define la estructura administrativa básica de las *"entidades de salud"* y a renglón seguido las califica como *"Unidades de prestación de servicios de salud pública"* en los diversos niveles de atención, y exigió que fueran dotadas de personería jurídica y autonomía administrativa.

3. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO

La Ley 100 dio paso a las llamadas *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO (ESES)*, a través de las cuales se prestan los servicios de salud que correspondan al Estado.

De acuerdo con el artículo 194 *ibídem* se define que las *ESES*

constituyen una categoría especial de entidad pública descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, creada por Ley o por las Asambleas...

El numeral 9 del antes mencionado artículo 194 expresa que las *ESES...*

9. Para efectos de tributos nacionales se someterán al régimen previsto para los establecimientos públicos.

Como consecuencia de lo anterior, y en especial del término peren-

torio de seis meses establecido en el artículo 197 de la Ley 100, el antiguo HOSPITAL DEPARTAMENTAL DE SABANALARGA fue transformado en EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL DEPARTAMENTAL DE SABANALARGA (ESE-HDS) mediante ordenanza 037 de septiembre 5 de 1994, expedida por la Honorable Asamblea del Atlántico.

Desde entonces, la ESE-HDS es una persona jurídica con categoría especial de naturaleza pública de carácter departamental que tiene las características de categoría especial de entidad pública descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa y financiera.

Las ESES NO SON SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO DE RENTA, o sea, SON NO CONTRIBUYENTES en virtud de lo que define el artículo 22 del Estatuto Tributario:

Artículo 22: Entidades que no son contribuyentes: *No son contribuyentes del Impuesto sobre la renta y complementarios, la Nación, los Departamentos y sus asociaciones (...), los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.*

- Como PRIMERA conclusión ratificamos que las ESES NO SON CONTRIBUYENTES de los impuestos de Renta y Complementarios (Venta y Ganancias Ocasionales), pues no

figuran en el texto del citado artículo y no aparecen señaladas en la Ley con tal calidad.

4. EL IMPUESTO A LAS VENTAS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN GENERAL Y EL IMPUESTO A LAS VENTAS SOBRE LOS SERVICIOS MÉDICOS Y HOSPITALARIOS

El artículo 420 del Estatuto Tributario, Literal C, modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992, señala:

Hechos sobre los cuales recae el impuesto: El impuesto a las ventas se aplicará: ... C) La prestación de servicios en el territorio nacional.

El artículo 476 del E.T., adicionado y modificado por la Ley 49 de 1990 y sustituido por el artículo 25 de la Ley 6ª de 1992, exceptuó del impuesto sobre las ventas a los servicios prestados por las ESES al indicar:

Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios: 1. Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio para la salud humana.

El Decreto 163 de enero 22 de 1997, reglamentario parcial de la Ley 223 y de la Ley 100, precisó para estos efectos que

De conformidad con lo previsto en el numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, están exceptua-

dos del impuesto sobre las ventas los siguientes servicios...

Los servicios que presten o contraten las entidades administradoras del régimen subsidiado y las entidades promotoras de salud, cuando los mismos tengan por objeto efectuar:

1) Las prestaciones propias del plan obligatorio de salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud, tanto del régimen contributivo como del subsidiado.

2) las prestaciones propias de los planes complementarios de salud suscritos por los afiliados al sistema general de salud.

3) Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud de que trata el inciso segundo y tercero del artículo 236 de la ley 100 de 1993.

4) La atención en salud derivada o requerida en eventos de accidentes de trabajo y enfermedad profesional.

5) La prevención y promoción a que hace referencia el artículo 222 de la ley 100 de 1993 que sea financiada con el porcentaje fijado por el Cnss³.

De igual manera, el decreto que se transcribe señala en el mismo artículo, LITERAL C, la siguiente excepción para el cobro de IVA para:

Los servicios prestados por las

instituciones prestadoras de salud y las EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO a la población pobre y vulnerable que temporalmente participa en el sistema de seguridad social en salud como población vinculada, de conformidad con el artículo 157 de la Ley 100 de 1993.

- La SEGUNDA conclusión a la que nos hace llegar la ley es que por la naturaleza de los servicios prestados por las Eses, por la categoría tributaria de los que con ellas contraten, por el origen de los recursos públicos que en estos servicios se utilizan, por la calidad de no contribuyentes que tienen y por determinación expresa de las normas analizadas, no están sujetas al régimen de Impuesto al Valor Agregado y sobre ellas no recae el mismo.

5. LA FACTURA Y LA OBLIGACIÓN DE FACTURAR

El artículo 615 del Estatuto Tributario impone la obligación de expedir facturas, independientemente de tener o no la calidad de contribuyentes de los impuestos administrados por la DIAN (Venta, Renta, Ganancias Ocasionales) a las siguientes personas:

A) A todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes.

B) A quienes ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas.

C) A quienes enajenen bienes

³ Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud.

producto de la actividad agrícola o ganadera.

El artículo 1° del Decreto Reglamentario 1.165 de junio 28 de 1996 ratificó lo anterior y con la resolución 3.878 de la misma fecha expidió la reglamentación sobre la emisión de las facturas, y en el artículo 10° se establecieron unas excepciones concretas a la obligación de expedir facturas, con lo cual se especifica a unos contribuyentes que aparecen como obligados según el artículo 615, pero exonerados del deber formal por la naturaleza de los servicios y actividades que prestan y cumplen.

- Como TERCERA conclusión, de acuerdo con lo anterior, las *ESES* sí están obligadas a expedir facturas a pesar de no ser contribuyentes, por dos razones: 1) Los servicios que prestan son "inherentes a profesiones liberales" como es la salud, y 2) El artículo 1 del Decreto Reglamentario *ibidem* obliga a facturar sin consideración o independientemente de que se tenga la calidad de contribuyente o no.

6. REQUISITOS y FORMA DE LA FACTURA DE VENTA

Para efectos del cumplimiento de la obligación de expedir factura, los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario señalaron cuáles son los requisitos de la Factura de Venta, por vía general; requisitos que fueron precisados y reglamentados para

servicios distintos de los que prestan las *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO*.

Desde la expedición de la Ley 49 de 1990 las facturas deben llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva, requisito que debe estar preimpreso en medios litográficos.

La Ley 223 de 1996 en su artículo 40 reitera tal obligación o requisito.

7. REGLAMENTACIÓN SOBRE LA FORMA DE EXPEDIR LA FACTURA Y ESPECIALMENTE LA FACTURA POR COMPUTADOR

La *DIAN*, mediante la resolución 3.878 de junio 28 de 1996, expidió la reglamentación sobre la expedición de las facturas y creó el sistema técnico para facturar.

La Ley 174 de 1990 ha señalado que los requisitos de la facturación por computador deben ser producto de la aplicación de un software que permita asociar la identificación del servicio o venta a la tarifa del IVA correspondiente en la que interactúan la programación, el control y la ejecución de las funciones inherentes a la venta o servicio, entre otras, la emisión de facturas comprobantes, notas crédito, notas débito, etc., y como lo recalca el Decreto 1.165 de 1996, artículo 13.

Quienes utilicen sistema de facturación por computador deberán soli-

citar la autorización del software respectivo a la DIAN.

Para los contribuyentes obligados a facturar se requerirá solicitar a la DIAN, al igual que la factura preimpresa, autorización para su numeración.

La resolución 3.878 de 1996, artículo segundo, ordenó que

Las personas o entidades obligadas a expedir factura, deberán solicitar autorización de la numeración ante la División de Recaudación (...) correspondiente a su residencia o domicilio fiscal, cuando se expidan por medio de talonarios o por computador.

El artículo 3º ibídem indica en qué casos y quiénes no deben pedir la autorización para la numeración de sus facturas:

Casos en los que no se requiere autorización de la numeración: No será necesaria la autorización de la numeración en la expedición de documentos equivalentes a la factura, EN LAS FACTURAS EXPEDIDAS POR ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO, incluidas las empresas industriales y comerciales del estado y sociedades de economía mixtas donde el Estado posea más del 50 % de capital (...) y en general LOS NO CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA señalado en el Estatuto Tributario.

- Como CUARTA conclusión del

texto anterior podemos afirmar que las *ESES*, por su carácter de entidades de derecho público y además por no ser contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, no están obligadas a solicitar autorización o aprobación para la numeración consecutiva de su facturación.

8. CONCLUSIÓN GENERAL

1. Las *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO* NO SON CONTRIBUYENTES de los impuestos de Renta y Complementarios (Venta y Ganancias Ocasionales), pues no figuran en el texto del supracitado artículo y no aparecen señaladas en la Ley con tal calidad.
2. Los servicios prestados por las *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO* no están sujetos o sobre ellos no recae el IVA.
3. Las *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO* sí están obligadas a expedir facturas.
4. Las facturas expedidas por las *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO*, como entidades DE DERECHO PÚBLICO, deben reunir los siguientes requisitos señalados en el artículo 617 del Estatuto Tributario:
 - A) Estar denominada expresamente como FACTURA DE VENTA.
 - B) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

- C) Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable al correspondiente descuento.
- D) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- E) Fecha de su expedición.
- F) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- G) Valor total de la operación.
- H) Nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.
- I) Indicar la calidad de retenedor del Impuesto sobre las Ventas.
5. Al momento de la expedición de la factura, los requisitos de los literales A-B-D y H deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar.
6. Cuando las *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO* utilicen un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios, se entienden cumplidos los requisitos de impresión previos.
7. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.
8. Las *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO* no requieren autorización de la DIAN para la numeración de la factura, por su carácter de entidades de derecho público, y por tanto RESULTA EQUIVOCADO QUE LAS Eps⁴, las Ars⁵ y las Ess⁶ o las FIDUCIARIAS que se encargan del manejo financiero de ellas exijan tal autorización para efectos de pago de facturas por servicios prestados por las primeras.
9. El software utilizado para facturar en las *EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO* deberá estar autorizado por la DIAN.

⁴ Empresas Promotoras de Salud.

⁵ Administradoras de Régimen Subsidiado.

⁶ Empresas Solidarias de Salud.