

**CONCEPTO 32234 DEL 6 DE NOVIEMBRE DE 2018**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100037359 del 05/07/2018.

**Tema:** Procedimiento.  
**Descriptor:** Procedencia de notas crédito, débito y anulaciones en el ámbito de la factura electrónica.  
**Fuentes normativas:** Decreto 2242 de 2015, artículo 3, incorporado en el artículo 1.6.1.4.1.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2015; artículo 5 del Decreto 2242 de 2015, incluido en el artículo 1.5.1.4.1.5 del Decreto Único reglamentario 1625 de 2016; Decreto 4747 de 2007 incorporado al Decreto Único Reglamentario 780 de 2015; Resolución 3047 de 2008; Ley 1438 de 2011, artículo 57.

Cordial saludo, señor Ramírez.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previa introducción al tema de la facturación en el sector salud, transcribe las normas pertinentes y alude a disposiciones en materia de factura electrónica, para formular enseguida varias preguntas en relación con las notas débito y crédito y su tratamiento en el caso de glosas y devoluciones que operan en la facturación del sector salud.

A continuación, damos respuesta a las preguntas en el orden planteado en su consulta.

1. Acorde con lo previsto en los párrafos 2 y 3 del artículo 1.6.1.4:1.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, las notas crédito y débito deben ser emitidas únicamente por el obligado a facturar o también pueden ser emitidas por el adquirente del bien o servicios?

Al respecto se observa:

El Decreto 2242 de 2015, que reglamenta la masificación de la factura electrónica, en el artículo 3, incorporado en el artículo 1.6.1.4.1.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2015, señala las "Condiciones de expedición de la factura electrónica" y, en los párrafos 2 y 3 hace referencia a las notas crédito y débito, así:

*"Parágrafo 2. Cuando deban expedirse notas crédito y/o débito, las mismas deben generarse en el formato electrónico XML que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y aduanas nacionales - DIAN, corresponder a un sistema de numeración consecutiva propio de quien expide y contener como mínimo la fecha de expedición, el número y la fecha de las facturas a las cuales hacen referencia, cuando sea el caso; así mismo, el nombre o razón social y NIT del obligado a facturar y del adquirente, descripción de la mercancía, número de unidades, valor de los impuestos, valores unitario y valor total.*

*Las notas crédito y/o débito deben ser entregadas al adquirente en formato electrónico de generación, o en representación gráfica, formato impreso o en formato digital, según como se haya entregado la factura electrónica. Estos documentos deberán ser suministrados a la DIAN siempre en formato electrónico de generación."* (Subrayado fuera de texto)

***"Parágrafo 3.** Cuando la factura electrónica haya sido generada y tengan lugar devoluciones, anulaciones, rescisiones o resoluciones deberá emitirse la correspondiente nota crédito, dejando clara justificación de la misma. En caso de anulaciones, los números de las facturas anuladas no podrán ser utilizados nuevamente.*

*Estas notas deben ser entregadas al adquirente y a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y aduanas nacionales - DIAN, en la forma prevista en el parágrafo 2."* (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos en cita precisan que, **cuando deban emitirse notas crédito o débito**, estas deben cumplir las condiciones allí establecidas. Luego, si un obligado a expedir factura electrónica, a través de la misma, factura la venta de bienes y/o la prestación de servicios y, requiere expedir notas crédito o débito en relación con ellas, **debe generarlas siempre de manera electrónica** utilizando los formatos XML establecidos por la DIAN, teniendo en cuenta el contenido mínimo allí señalado, **debiendo entregarlas al adquirente en formato**

**electrónico o físico, según éste sea o no facturador electrónico.** Cuando se trate de devoluciones, anulaciones, rescisiones o resoluciones, deberá adicionalmente entregarlas a la DIAN, siempre en formato electrónico de generación.

Por su parte, el **adquirente** del bien o servicio **es el destinatario**, en este caso, **de la factura electrónica y de las notas que la afectan, expedidas por el vendedor.** Ello no descarta que el adquirente en relación con sus asuntos realice notas débito o crédito. No obstante, no son éstas las que define la norma y en relación con las cuales precisa las condiciones que deben cumplir y los casos de entrega a la DIAN. Lo anterior, sin perjuicio que, a su vez, el adquirente sea obligado a expedir factura electrónica, evento en el cual aplica lo indicado en el párrafo anterior.

2. Las glosas y devoluciones de las facturas, de conformidad con lo señalado en el artículo 57 de la Ley 1438 de 2011, deben considerarse como un rechazo a la factura electrónica a partir de lo establecido en el inciso 2 del artículo 1.6.1.4.1.5 del DUR 1625 de 2016?

El artículo 5 del Decreto 2242 de 2015, incluido en el artículo 1.6.1.4.1.5 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, establece:

***"ARTÍCULO 1.6,1.4.1.5. VERIFICACIÓN Y RECHAZO DE LA FACTURA ELECTRÓNICA. El adquirente que reciba la factura electrónica en formato electrónico de generación deberá verificar las siguientes condiciones:***

1. *Entrega en el formato XML estándar establecido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).*
2. *Existencia de los requisitos señalados en el artículo 617 del \*Estatuto Tributario, salvo lo referente a los literales a), h), i), así como la preimpresión de los requisitos que según esta norma deben cumplir con esta previsión; discriminando el impuesto al consumo, cuando sea del caso.*

*Cuando el adquirente persona natural no tenga NIT deberá verificarse que se haya incluido el tipo y número del documento de identificación.*

3. *Existencia de la firma digital o electrónica y validez de la misma.*

**El adquirente deberá rechazar la factura electrónica cuando no cumpla alguna de las condiciones señaladas en los numerales anteriores, incluida la imposibilidad de leer la información. Lo anterior, sin perjuicio del rechazo por incumplimiento de requisitos propios de la operación comercial.**

**En los casos de rechazo de la factura electrónica por incumplimiento de alguna de las condiciones señaladas en los numerales 1, 2 o 3 del presente artículo procede su anulación por parte del obligado a facturar electrónicamente, evento en el cual deberá generar el correspondiente registro a través de una nota crédito, la cual deberá relacionar el número y la fecha de la factura objeto de anulación, sin perjuicio de proceder a expedir al adquirente una nueva factura electrónica con la imposibilidad de reutilizarla numeración utilizada en la factura anulada.**

**El adquirente que reciba factura electrónica en formato electrónico de generación deberá informar al obligado a facturar electrónicamente el correspondiente rechazo. En este caso podrá utilizar sus propios medios tecnológicos o los que disponga, para este fin, el obligado a facturar. Así mismo, podrá utilizar para este efecto el formato que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como alternativa.**

**PARÁGRAFO.** *Tratándose de la entrega de la factura electrónica en su representación gráfica en formato impreso o formato digital, el adquirente verificará el cumplimiento los requisitos del numeral 2 de este artículo sobre el ejemplar recibido, y podrá a través de los servicios ofrecidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) consultar las otras condiciones.*

*Cuando la factura electrónica sea entregada en representación gráfica en formato impreso o formato digital, el adquirente podrá, de ser necesario, manifestar su rechazo, caso en el cual lo hará en documento separado físico o electrónico, a través de sus propios medios o a través de los que disponga el obligado a facturar electrónicamente, para este efecto.*

En este evento deberá generarse también por el obligado a facturar el correspondiente registro a través de una nota crédito, como se indica en este artículo. (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Esta norma señala las verificaciones que en materia tributaria **debe efectuar el adquirente sobre la factura electrónica que recibe** y, cómo el incumplimiento de las condiciones allí señaladas conlleva el rechazo de esta factura, incluso cuando no sea posible leer la información. Así mismo, indica la norma que: "Lo anterior, sin perjuicio del rechazo por incumplimiento de requisitos propios de la operación comercial."

**Si tiene lugar el rechazo de la factura electrónica por las causales señaladas en los numerales 1, 2 y/o 3 de la norma en cita, procede necesariamente su anulación y la expedición de una nueva factura.** Este hecho queda documentado en una nota crédito.

Sin perjuicio de lo anterior, deben tenerse presentes los párrafos 2 y 3 del artículo 3 del Decreto 2242 de 2015, arriba citados, toda vez que entre las notas que deben enviarse a la DIAN están las correspondientes a "anulaciones", en general. De tal manera que siempre que haya lugar a la anulación de la factura electrónica debe producirse la respectiva nota crédito y, la misma debe entregarse no solo al adquirente sino a la DIAN, **incluidas las anulaciones que tengan lugar por efectos del rechazo** de la factura en los términos del inciso segundo del artículo 5 del mismo decreto.

Si hubiere lugar a anulaciones por razones distintas a las señaladas en el artículo 5 del Decreto 2242, en todo caso, debe tenerse presente que de acuerdo con el párrafo 3 del artículo 3 ibídem, en general, las notas crédito por anulaciones deben ser enviadas a la DIAN.

De otro lado se observa que, el Decreto 4747 de 2007, que reglamenta algunos aspectos de las relaciones entre los prestadores de servicios de salud y las entidades responsables del pago de los servicios de salud de la población a su cargo, en el artículo 23 consagraba lo relativo al "Trámite de glosas", señalando en el inciso segundo que:

*"El prestador de servicios de salud **deberá dar la respuesta a las glosas presentadas** por las entidades responsables del pago de servicios de salud, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su recepción. **En su respuesta a las glosas**, el prestador de servicios de salud **podrá aceptar las glosas iniciales** que estime justificadas y emitir las correspondientes notas crédito, **o subsanar***

*las causales que generaron la glosa, o indicar, justificadamente, que la glosa no tiene lugar. /.../.*"

El artículo 57 de la Ley 1438 de 2011, modificó dicha norma, al disponer:

**"ARTÍCULO 57. TRÁMITE DE GLOSAS.** *Las entidades responsables del pago de servicios de salud dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la **presentación de la factura con todos sus soportes, formularán y comunicarán a los prestadores de servicios de salud las glosas a cada factura, con base en la codificación y alcance definidos en la normatividad vigente.** Una vez formuladas las glosas a una factura no se podrán formular nuevas glosas a la misma factura, salvo las que surjan de hechos nuevos detectados en la respuesta dada a la glosa inicial.*

***El prestador de servicios de salud deberá dar respuesta a las glosas presentadas por las entidades responsables del pago de servicios de salud, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su recepción, indicando su aceptación o justificando la no aceptación. La entidad responsable del pago, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la recepción de la respuesta, decidirá si levanta total o parcialmente las glosas o las deja como definitivas.***

*Si cumplidos los quince (15) días hábiles, **el prestador de servicios de salud** considera que la glosa es subsanable, tendrá un plazo máximo de siete (7) días hábiles para **subsanar la causa de las glosas no levantadas y enviar las facturas enviadas nuevamente a la entidad responsable del pago.***

*Los valores por las glosas levantadas total o parcialmente deberán ser cancelados dentro del mismo plazo de los cinco (5) días hábiles siguientes, a su levantamiento, informando al prestador la justificación de las glosas o su proporción, que no fueron levantadas." (Subrayado fuer de texto)*

*Una vez vencidos los términos, y en el caso de que persista el desacuerdo se acudirá a la Superintendencia Nacional de Salud, bien sea en uso de la facultad de conciliación o jurisdiccional a elección del prestador, en los términos establecidos por la ley.*

*El Gobierno Nacional reglamentará los mecanismos para desestimular o sancionar el abuso con el trámite de glosas por parte de las entidades responsables del pago.” (Resaltado fuera de texto)*

La norma que se acaba de transcribir, no prevé explícitamente como una posible acción ante la aceptación de las glosas iniciales por el prestador del servicio, la correspondiente emisión de notas crédito, como si lo indicaba el artículo 23 del Decreto 4747 de 2007.

En todo caso, se observa que, en el sector salud se encuentran reglamentados el procedimiento, así como los formatos y mecanismo para dar a conocer la situación que presentan las facturas según las verificaciones que efectúe la entidad responsable del pago. En efecto, la Resolución 3047 de 2008, define los formatos, mecanismos de envío, procedimiento y términos a ser implementados en las relaciones entre prestadores de servicios de salud y entidades responsables del pago de servicios de salud definidos en el Decreto 4747 de 2007.

Precisamente en el Anexo Técnico 6, identificado como “Manual Único de Glosas, Devoluciones y Respuestas Unificación”, entre otros términos, define lo que se entiende como “glosa” y “devolución”, así:

**“Glosa:** *Es una no conformidad que afecta en forma parcial o total el valor de la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión integral, que requiere ser resuelta por parte del prestador de servicios de salud.”*

**“Devolución:** *Es una no conformidad que afecta en forma total la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión preliminar y que impide dar por presentada la factura. Las causales de devolución son taxativas y se refieren a falta de competencia para el pago, falta de autorización, falta de epicrisis, hoja de atención de urgencias u odontograma, factura o documento equivalente que no cumple requisitos legales, servicio electivo no autorizado y servicio ya cancelado. La entidad responsable del pago al momento de la devolución debe informar todas las diferentes causales de la misma.”*

Si se consultan las tablas que hacen parte de este anexo, se observa, por ejemplo, que las glosas por facturación, implican: *diferencias al comparar el tipo y cantidad de los servicios prestados con los servicios facturados o cuando los conceptos pagados por el usuario no se descuentan en la factura (copagos, cuotas moderadoras, períodos de carencia u otros), o*

*cuando se presentan los errores administrativos generados en los procesos de facturación definidos en el presente manual.*

A manera de ejemplo, en el caso de glosas por diferencias al comparar el tipo y cantidad de los servicios prestados con los servicios facturados, es posible que se esté facturando por encima de lo que corresponde según los anexos y comprobantes, esto supondría que el valor real es menor, en principio, esto afectaría el valor de la factura y, si el prestador del servicio acepta la glosa, tendría que manifestarlo así al ente pagador, sin perjuicio de efectuar una nota crédito, que soporte el menor valor, de tal manera que la factura y la nota soportarían la operación y el valor a pagar que efectivamente corresponde. Algo similar ocurriría si el prestador del servicio factura la totalidad del servicio sin descontar el valor del copago o cuota moderadora, ya que esto implicaría que realmente el valor a pagar por la EPS debería ser menor. En principio, si se acepta la glosa, eso justificaría la expedición de una nota crédito.

Ahora bien, frente al tema de las devoluciones, se observa que el Decreto 2242 de 2015, en el párrafo 3 del artículo 3, incluye este concepto entre las notas crédito que deben ser entregadas a la DIAN. A su vez, la Resolución 000019 de 2019 que establece un sistema técnico de control para la factura electrónica, en el Anexo Técnico G01-V2, al definir los Conceptos de las notas crédito que deben enviarse a la DIAN, en el numeral 8.3, se refiere a "Devolución de parte de los bienes; o no aceptación de partes del servicio". En **el marco de las normas del sector salud, se indica que la devolución afecta en forma total la factura**, siempre que se de alguno de los supuestos taxativamente señalados, algunos de los cuales no tiene que ver con el contenido mismo de la factura sino con sus soportes y tema de autorización, entre otros, aunque también prevé la devolución de la factura **por el incumplimiento de los requisitos legales, lo que supondría los relacionados con su contenido acorde con el artículo 617 del Estatuto Tributario, hecho éste que según la norma en comento del Decreto 2242 de 2015, sobre factura electrónica, conlleva el rechazo de la factura y la correspondiente nota crédito por anulación.**

En este contexto, los términos "glosas y devoluciones" tienen una connotación y unas condiciones particulares en el contexto de la facturación de los servicios de salud en el ámbito de la seguridad social. En consecuencia, deberá analizarse en cada asunto en particular los eventos que conducen a una glosa o una devolución en salud y cómo se ve afectada la factura de tal modo que, sin perjuicio de la actuación que proceda en el campo de la salud, se establezca si ello conduce, a su vez, a la expedición de una nota crédito dependiendo de la operación

económica y el reflejo de la realidad económica de acuerdo con los marcos normativos contables que utilice el contribuyente obligado a la expedición de la facturación electrónica.

Es deber del obligado a expedir factura electrónica, verificar la procedencia de las notas crédito o débito de acuerdo con la realidad económica. En todo caso, el prestador de servicios de salud que sea facturador electrónico, si requiere generar notas crédito en relación con las facturas electrónicas deberá utilizar el formato establecido por la DIAN y cumplir las condiciones señaladas en el parágrafo 2 del artículo 3 del Decreto 2242 de 2015, las cuales deben ser entregadas al pagador del servicio. Lo anterior toda vez que el artículo tercero del Decreto se refiere a las condiciones de expedición de la factura electrónica y, en el parágrafo 2 indica de manera general que "Cuando deban expedirse notas crédito y/o débito, las mismas deben generarse en el formato electrónico XML que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y aduanas nacionales - DIAN", señalando a renglón seguido su contenido." Así mismo, de acuerdo con el parágrafo 3 ibídem, si se trata de notas crédito que correspondan a los conceptos devoluciones, anulaciones, resoluciones o rescisiones, deberán **adicionalmente** ser entregadas a la DIAN.

Así mismo, en el ámbito de la factura electrónica, debe ser claro que una vez la misma es **emitida y entregada**, se entiende **expedida**, por consiguiente, si ocurrido este hecho, se requieren modificaciones, exige evaluar si procede algún evento que implique la expedición de una nota o si tiene lugar eventualmente su anulación, que para efectos tributarios igual implica la expedición de una nota crédito. Sólo si la factura fuera anulada habría lugar, si fuere el caso, a la expedición de una nueva factura. La numeración de la factura anulada no puede volver a ser utilizada y en todo caso este hecho queda documentado en una nota crédito. También es pertinente tener presente que, en la facturación dentro de los servicios de seguridad social, se presenta una situación especial, se identifica el prestador del servicio de salud que es el sujeto que debe expedir la respectiva factura y, en los casos en los cuales proceden copagos o cuotas moderadoras, por ejemplo, la misma se expide al usuario destinatario del servicio, en tanto el valor del servicio que no sea cubierto con copagos o cuotas moderadoras, es de cargo de la entidad pagadora. Luego, el valor del servicio no cubierto por el usuario se factura a la entidad pagadora.

Para efectos de la respuesta se parte de la base de la factura expedida por el prestador del servicio con destino a la entidad pagadora.

3 y 4. Las glosas de cada factura, su levantamiento total o parcial, así como las devoluciones formuladas y comunicadas a los prestadores del servicio de salud, deben realizarse mediante notas crédito y/o débito por parte de las entidades responsables del pago, en el marco de la factura electrónica? Y, así mismo, las respuestas a las glosas y devoluciones, presentadas por las entidades; responsables del pago, deben realizarse mediante notas crédito y/o débito por parte de los prestadores de servicios de salud, en el marco de la factura electrónica?

Según se establece en la pregunta y respuesta anterior, el trámite de las glosas y devoluciones de las facturas en el ámbito de los servicios de salud dentro de la seguridad social se encuentra reglado, existe un procedimiento a nivel de ley, decreto reglamentario, resoluciones, que señala la forma de proceder para que los prestadores de los servicios de salud pongan en conocimiento las facturas y sus soportes a las entidades pagadoras, las cuales, a su vez, deben seguir los procedimientos respectivos para dar a conocer su conformidad o inconformidad, la identificación de la causa de las glosas y/o devoluciones, si fuera el caso, según la situación que se evidencie ,y así mismo, la forma de proceder por parte de los prestadores de los servicios, según las mismas sean o no subsanables, según se acepten o no, en forma total o parcial.

Sin perjuicio de las comunicaciones que deban surtirse, entré el prestador del servicio y la entidad pagadora, dentro del proceso para el trámite de glosas y devoluciones, si ello implica una afectación de la factura, deberá analizarse según la situación que se presente y, el prestador del servicio, expedirá, cuando sea del caso, la respectiva nota débito o crédito o anulación, sujetándose a las condiciones que establece para el efecto por el Decreto 2242 de 2015.

Se procederá entonces, dependiendo de la situación que se evidencie. Hay aspectos, por ejemplo, que tienen que ver con la ausencia o incompletitud de soportes, los cuales, de subsanarse por el prestador del servicio, y encontrarse conformes, no afectarán la factura como tal. Si resultara afectada la factura expedida, según la situación específica que se presente, pudiera requerirse la emisión de las respectivas notas, caso en el cual el prestador del servicio deberá proceder de conformidad.

De allí que como se indica en las respuestas a los puntos anteriores, cada situación deberá ser valorada y analizada y, según lo que se establezca se identificará la implicación para el procedimiento en materia de salud, así como la correspondiente implicación para efectos tributarios, siendo claro que quienes facturan electrónicamente deben cumplir en lo pertinente las disposiciones del Decreto 2242 de 2015 y su resolución

reglamentaria 000019 de 2016. Recordemos que según se precisó en la respuesta a la primera pregunta, la factura electrónica así reglamentada, corresponde a la expedida por el vendedor del bien y/o prestador del servicio, e incluye las notas crédito o débito que expide este mismo sujeto en tanto deben atender también a un formato electrónico a un contenido mínimo y su entrega al adquirente y, en algunos casos, adicionalmente a la DIAN.

5. Bajo el entendido que no se puede facturar más de una vez el mismo hecho económico, cuando el prestador de servicios de salud subsana la causa de las glosas no levantadas ¿Deberá anular la factura inicial sobre la cual se le comunicaron las glosas y expedir una nueva factura?

Tratándose de las glosas y, en particular, de glosas o devoluciones **no levantadas** por la entidad responsable del pago, frente a las cuales el prestador de servicio, siguiendo el procedimiento establecido en el ámbito del sector salud y la seguridad social, puede proceder a **subsana la causa** que la origina, la acción que implique "subsana", dependerá de la causa establecida y la consecuencia que implica, de allí que como se ha indicado, será necesario en cada caso evaluar qué es lo que se requiere subsana y cómo subsana.

Hay aspectos, según hemos visto, que están relacionados directamente con ausencia de soportes, los cuales, si se anexan, sin que se afecten, por ejemplo, los valores de la factura, no darán lugar a modificaciones sobre la misma. Si la factura se ve afectada, sería necesario establecer de qué manera se afecta, ya que dependiendo de ello podría ser necesaria alguna nota que implique por ejemplo una disminución de valor, o eventualmente una anulación, sea porque coincida con alguno de los eventos que de acuerdo con el artículo tercero del Decreto 2242 de 2015, o porque atendiendo a la realidad de la operación suponen su rechazo y conlleve necesariamente su anulación.

En conclusión, la acción por parte del prestador del servicio de subsana una glosa no levantada por la entidad pagadora, no conduce necesariamente a una anulación y expedición de una nueva factura.

Ciertamente una misma operación, no puede ser objeto de más de una factura ya que implicaría doble facturación, hecho objeto de sanción en materia tributaria. Diferente si la situación identificada conlleva necesariamente la anulación de la factura, hecho que debe quedar documentado a través de una nota crédito señalando con claridad la justificación, relacionando la factura objeto de anulación, sin que la numeración utilizada pueda reutilizarse y, solo entonces, proceder a la correcta expedición de la nueva factura.

En los anteriores términos se absuelve su solicitud.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Tel: 607 99 99 Ext: 904101

P: Aída Patricia Burbano Mora.