

INFORME N.° 002 -2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas relacionadas con la reposición de productos farmacéuticos que, por mandato legal, deben efectuar los titulares del Registro Sanitario a los establecimientos de los cuales la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas (DIGEMID) los ha tomado como muestra a fin de realizar la verificación y control posterior de dicho Registro:

1. Impuesto General a las Ventas. ¿Está o no afecta esta entrega – “reposición”?
2. Impuesto a la Renta. ¿Debe calificarse como una venta, no obstante no percibir ingreso alguno, o puede ser deducible como gasto?
3. ¿Es necesario emitir factura? De corresponder su emisión, ¿qué es lo que debería indicarse en la misma?
4. ¿Se debe emitir guía de remisión? De ser así, ¿qué se debería indicar como motivo de traslado?

BASE LEGAL:

- Resolución Ministerial N.° 437-98-SA-DM, que aprueba la Directiva de Pesquisas de Productos Farmacéuticos y Afines, publicada el 11.11.1998.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 29-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la LIR).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.° 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

El numeral 1 del ítem IV.- PROCEDIMIENTO de la Resolución Ministerial N.° 437-98-SA-DM establece que el control de los productos farmacéuticos que se comercializan en el país se realiza por pesquisa y lo ejerce la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas (DIGEMID); indica, además, que las Direcciones



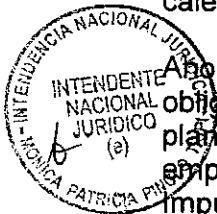
de Salud realizarán las pesquisas en el ámbito de su jurisdicción por delegación del Ministerio de Salud.

Asimismo, el numeral 2 de dicho ítem señala que se entiende por pesquisa la toma de muestras de productos que realiza la autoridad sanitaria en farmacias, boticas, laboratorios de producción, droguerías, importadoras, distribuidoras, farmacias de hospitales y demás servicios de salud, con la finalidad de verificar la calidad del producto y el cumplimiento de las especificaciones técnicas con las que fue autorizado; en tanto que el numeral 3 dispone que una vez concedido un Registro Sanitario, la DIGEMID podrá tomar muestras del producto para realizar los controles de calidad correspondientes.

Por su parte, el segundo párrafo del numeral 4 del mencionado ítem IV.- PROCEDIMIENTO de la Resolución Ministerial N.º 437-98-SA-DM establece que el fabricante, importador o droguería deberá reponer en un plazo no mayor de siete (7) días calendario las muestras retiradas del establecimiento, cuando éste no es el titular del Registro Sanitario.

Como se puede apreciar de las normas glosadas, a los titulares del Registro Sanitario de las muestras que sean materia de pesquisa por parte de la DIGEMID en farmacias, boticas, laboratorios de producción, droguerías, importadoras, distribuidoras, farmacias de hospitales y demás servicios de salud, se les ha impuesto la obligación legal de reponerlas en un plazo no mayor de siete (7) días calendario.

Ahora bien, seguidamente se analiza el tratamiento tributario que genera dicha obligación legal impuesta a los titulares del Registro Sanitario, en los aspectos planteados en las consultas formuladas, asumiendo para el efecto, que se trata de empresas que son contribuyentes del Impuesto General a las Ventas (IGV) y del impuesto a la Renta de tercera categoría, y que la reposición no origina ninguna contraprestación por parte de los establecimientos de los que se extraen las muestras:



I. Impuesto General a las Ventas

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º del TUO de la Ley del IGV, este impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles.

Para tal efecto, el inciso a) del artículo 3º del citado TUO señala que se entiende por venta:

1. Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originan esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.
2. El retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados en la Ley y su Reglamento, tales como los siguientes:



- El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa.
- La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado.
- El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble.
- El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento.
- El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas.
- Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros.
- El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley.
- El retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.



Por su parte, el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que es venta el retiro de bienes, considerando como tal, entre otras operaciones, a todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.

Adicionalmente, dicho inciso señala que no se considera venta los siguientes retiros:

- Los casos precisados como excepciones en el numeral 2, inciso a) del artículo 3° del TUO antes citado.
- La entrega a título gratuito de muestras médicas de medicamentos que se expenden solamente bajo receta médica.
- Los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.
- La entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de

dichos bienes, no exceda del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que se exceda este límite, sólo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada periodo tributario.

- La entrega a título gratuito de material documentario que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción.

Conforme fluye de las normas antes glosadas, para efecto del IGV, se considera como operación de "venta" tanto la transferencia de bienes a título oneroso como el retiro de bienes, incluida la transferencia de propiedad de bienes a título gratuito, excepto aquellos retiros detallados expresamente en el TUO de la Ley del IGV y su Reglamento.

Ahora bien, en el supuesto materia de análisis nos encontramos ante un contrato de compraventa que lleva aparejado una cláusula de garantía establecida por un dispositivo legal, la cual hace que se produzcan dos transferencias de propiedad.

Así, la primera corresponde a la transferencia de los productos farmacéuticos que es realizada a título oneroso por los titulares del Registro Sanitario a las farmacias, boticas, laboratorios de producción, droguerías, importadoras, distribuidoras, farmacias de hospitales y demás servicios de salud; y la segunda, la transferencia que deberán efectuar dichos titulares a favor de tales establecimientos, en cumplimiento de una obligación legal, a fin de reponer aquellos productos que fuesen materia de pesquisa por parte de la DIGEMID.

Como podemos apreciar, si bien hay dos transferencias de propiedad, solo la primera es realizada a título oneroso, mientras que la segunda es efectuada en cumplimiento de una obligación dispuesta por una norma legal, sin recibir a cambio ninguna contraprestación.

Siendo ello así, de acuerdo con las normas que regulan el IGV, la primera de las operaciones constituye una venta de bienes gravada con dicho impuesto; mientras que en el caso de la segunda, al no tener carácter oneroso, para determinar si puede ser considerada como venta resulta necesario establecer previamente si podría calificar como retiro de bienes.

Al respecto, cabe indicar que según el inciso a) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV, glosado líneas arriba, para que una transferencia de bienes realizada a título gratuito por una empresa no constituya retiro de bienes, debe estar expresamente contemplada como una excepción, lo que no ocurre en el supuesto materia de consulta.

En tal sentido, al constituir la reposición de productos farmacéuticos una transferencia gratuita de propiedad de bienes muebles realizada por las empresas titulares del Registro Sanitario a favor de los establecimientos de los cuales la DIGEMID ha tomado las muestras, dicha operación constituye un retiro de bienes y, por tanto, configura una venta gravada con el IGV.



II. Impuesto a la Renta

El primer párrafo del artículo 32° del TUO de la LIR establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado; indica, además, que si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Conforme fluye de la norma antes glosada, en aquellos casos en que exista transferencia de propiedad a cualquier título, lo cual comprende tanto a las operaciones realizadas a título oneroso como a aquellas realizadas a título gratuito, el valor que debe considerarse es el de mercado.

Adicionalmente, resulta necesario mencionar que el inciso d) del artículo 1° del citado TUO señala que el Impuesto a la Renta grava las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta ley.

En tal sentido, el primer párrafo del artículo 32° del TUO de la LIR ha establecido una ficción legal mediante la cual se imputa una renta a la transferencia de bienes realizada a título gratuito; incorporando de ese modo dentro de su campo de aplicación a la operación en mención y gravando con dicho Impuesto a la renta imputada⁽¹⁾.

Ahora bien, tal como lo señaláramos en el ítem anterior, en el supuesto materia de análisis nos encontramos ante un contrato de compraventa que lleva aparejado una cláusula de garantía, la cual hace que puedan darse dos transferencias de propiedad.

Asimismo, hemos indicado que la segunda transferencia es realizada a título gratuito (esto es, la transferencia de los productos farmacéuticos que debe ser efectuada por los titulares del Registro Sanitario ante la pesquisa de la DIGEMID), razón por la cual correspondería aplicar a esta lo dispuesto por el artículo 32° del TUO de la LIR glosado líneas arriba.

III. Comprobantes de pago y guías de remisión

En principio, entendemos que la tercera y cuarta interrogantes están dirigidas a determinar si al efectuarse la reposición de los productos pesquisados por la DIGEMID es necesario que el titular del Registro Sanitario emita facturas y guías de remisión; y de corresponder su emisión, qué es lo que se debería señalar en tales documentos⁽²⁾.

¹ En el mismo sentido, aunque referido a los servicios realizados a título gratuito, se ha emitido pronunciamiento con el Informe N.° 090-2006-SUNAT/2B0000, el cual se encuentra publicado en el Portal SUNAT: www.sunat.gob.pe.

² Para este efecto, asumimos que dicho titular es el propietario de los bienes al inicio del traslado.

Bajo esta premisa, cabe indicar que el inciso a) del numeral 1.1 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que están obligados a emitir comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso, derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y en general todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad.

Por su parte, el numeral 8) del artículo 8° del mencionado Reglamento señala que cuando la transferencia de bienes o la prestación de servicios se efectúe gratuitamente, se consignará en los comprobantes de pago la leyenda: "TRANSFERENCIA GRATUITA" o "SERVICIO PRESTADO GRATUITAMENTE", según sea el caso, precisándose adicionalmente el valor de la venta, el importe de la cesión en uso o del servicio prestado, que hubiera correspondido a dicha operación.

En tal sentido, de acuerdo a lo dispuesto por las normas glosadas, cuando las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos realicen transferencias de bienes a título gratuito, derivadas de operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad, deberán emitir el comprobante de pago respectivo y, a su vez, consignar en este la leyenda: "TRANSFERENCIA GRATUITA", detallándose adicionalmente el valor de la venta que hubiera correspondido a dicha operación.



Ahora bien, en lo que respecta a si es necesario o no emitir factura, se debe tomar en cuenta que de acuerdo a lo dispuesto por el numeral 1.1 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, dicho comprobante de pago se emite, entre otros casos, cuando la operación se realice con sujetos del Impuesto General a las Ventas que tengan derecho al crédito fiscal (inciso a)) o cuando el comprador o usuario lo solicite a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario (inciso b)).



Siendo ello así, considerando que para absolver las consultas formuladas se ha partido de la premisa que los titulares del Registro Sanitario son empresas afectas al IGV e Impuesto a la Renta de tercera categoría, y dado que la transferencia bajo análisis no es efectuada a consumidores finales³); dichas empresas deberán emitir factura para sustentar la transferencia gratuita de los productos farmacéuticos que realicen con la finalidad de reponer aquellos pesquisados por la DIGEMID.

Por otro lado, en lo que se refiere a la obligación de emitir guías de remisión, cabe indicar que el numeral 1 del artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que la guía de remisión sustenta el traslado de bienes entre distintas direcciones, salvo lo dispuesto en el artículo 21° de dicho Reglamento, el

³ El numeral 3.1 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que en operaciones con consumidores o usuarios finales se emitirán boletas de venta.

cual detalla aquellos traslados que se encuentran exceptuados de ser sustentados con guía de remisión.

Asimismo, el numeral 2 del citado artículo 17° señala que el traslado de bienes se realiza a través de dos modalidades:

- a) Transporte privado, cuando el transporte de bienes es realizado por el propietario o poseedor de los bienes objeto de traslado, entre otros, contando para ello con unidades propias de transporte o tomadas en arrendamiento financiero.
- b) Transporte público, cuando el servicio de transporte de bienes es prestado por terceros.

Por su parte, el numeral 1.1 del inciso 1 del artículo 18° de la norma legal citada en el párrafo anterior, dispone que cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte privado, el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, deberá emitir una guía de remisión denominada "Guía de Remisión - Remitente"; y el numeral 2.1 del inciso 2 del mismo artículo señala que cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte público se emitirán dos guías de remisión, una por el transportista, denominada "Guía de Remisión - Transportista", y otra por el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, denominada "Guía de Remisión - Remitente".

En tal virtud, de acuerdo a lo dispuesto por las normas antes glosadas, los titulares del Registro Sanitario a quienes corresponda reponer los bienes materia de pesquisa por la DIGEMID deberán emitir, para sustentar el traslado de los nuevos bienes, la respectiva guía de remisión.

Por otro lado, en cuanto a lo que debe indicarse como motivo del traslado en la guía de remisión, cabe mencionar que el numeral 1.4 del inciso 19.2 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que en el caso de la guía de remisión emitida por el propietario de los bienes, independientemente de que el transporte se realice bajo la modalidad de transporte privado o público, ésta deberá contener como información impresa las siguientes opciones detalladas en el mismo como motivo del traslado:

- a) Venta
- b) Venta sujeta a confirmación del comprador
- c) Compra
- d) Consignación
- e) Devolución
- f) Traslado entre establecimientos de la misma empresa
- g) Traslado de bienes para transformación
- h) Recojo de bienes
- i) Traslado por emisor itinerante de comprobantes de pago
- j) Traslado zona primaria
- k) Importación
- l) Exportación
- m) Venta con entrega a terceros



n) Otras no incluidas en los puntos anteriores, tales como exhibición, demostración, entrega en uso, traslado para propia utilización; debiendo consignarse expresamente el motivo del traslado.

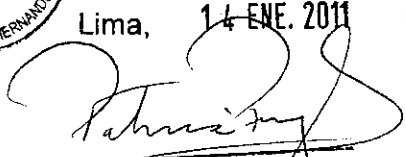
Pues bien, habida cuenta que la reposición de productos farmacéuticos que deben efectuar los titulares del Registro Sanitario a los establecimientos de los cuales la DIGEMID los ha tomado como muestra constituye una transferencia de propiedad a título gratuito que se realiza por disposición legal; en la guía de remisión emitida por dicho titular, propietario de los bienes al inicio del traslado, se deberá consignar la opción "Otras: transferencia gratuita en aplicación de la Resolución Ministerial N.° 437-98-SA-DM".

CONCLUSIONES:

1. La reposición de productos farmacéuticos que, por mandato legal, deben efectuar los titulares del Registro Sanitario a los establecimientos de los cuales la DIGEMID los ha tomado como muestra constituye un retiro de bienes y, por tanto, configura una venta para fines tributarios, encontrándose gravada con el IGV.
2. La mencionada reposición de productos farmacéuticos se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta, en virtud de lo dispuesto por el artículo 32° del TUO de la LIR.
3. Por dicha reposición se deberá emitir una factura y consignar en esta la leyenda: "Transferencia Gratuita", precisándose adicionalmente el valor de la venta que hubiera correspondido a dicha operación.
4. Para sustentar el traslado de los bienes con los que se repondría los pesquisados por la DIGEMID, el titular del Registro Sanitario, en calidad de remitente, deberá emitir la respectiva guía de remisión, consignando como motivo de traslado "Otras: transferencia gratuita en aplicación de la Resolución Ministerial N.° 437-98-SA-DM".



Lima, 14 ENE. 2011


MONICA PATRICIA PINGLO TRUPI
Intendente Nacional Jurídica (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

ere
A0221-D10
IGV – Reposición de productos farmacéuticos.
Renta – Reposición de productos farmacéuticos.
Comprobantes de pago – Reposición de productos farmacéuticos.