

INFORME N.º 010-2014-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formula las siguientes consultas:

1. ¿Se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV) la garantía otorgada en un contrato de arrendamiento de bien inmueble, en el supuesto que su monto sea superior al tres por ciento (3%) del monto total del contrato?
2. De ser así, y estando correcta la emisión de un comprobante de pago (factura), ¿cómo quedaría dicho documento al término del vínculo contractual si el monto de la garantía debe ser devuelto al arrendatario?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 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.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento del IGV).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo establecido en el inciso b) del artículo 1º del TUO de la Ley del IGV, este Impuesto grava la prestación de servicios en el país.

A tal efecto, según el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º del referido TUO, se entiende por servicio a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considera renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. Agrega la norma que también se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

Al respecto, el numeral 10 del artículo 2° del Reglamento del IGV dispone que las arras, depósito o garantía no debe superar, de forma conjunta, el límite ascendente al tres por ciento (3%) de la retribución o ingreso por la prestación del servicio.

Asimismo, el numeral 3 del artículo 3° del referido Reglamento señala que, en los casos de servicios, la obligación tributaria nacerá con la percepción del ingreso, inclusive cuando éste tenga la calidad de arras, depósito o garantía siempre que éstas superen, de forma conjunta, el tres por ciento (3%) del valor de prestación o utilización del servicio.

Así pues, fluye de las normas antes citadas que si el monto de la garantía supera el tres por ciento (3%) de la retribución o ingreso por la prestación del servicio, dicho monto se encontrará gravado con el IGV.

En ese sentido, se encuentra gravado con el IGV el monto de la garantía otorgada en un contrato de arrendamiento de bien inmueble que supere el tres por ciento (3%) del monto total de la retribución del servicio pactada en el contrato.

2. De otro lado, respecto a la segunda consulta, debe tenerse en cuenta que conforme a lo establecido en el numeral 7 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, en los casos de entrega de depósito, garantía, arras o similares que impliquen el nacimiento de la obligación tributaria para efecto del Impuesto, los comprobantes de pago deben ser emitidos y otorgados en el momento y por el importe percibido.

En consecuencia, la emisión de la factura por el arrendador en el supuesto planteado, por el monto percibido por concepto de la garantía otorgada por el arrendatario, que supera el tres por ciento (3%) del valor de prestación del servicio, se encuentra conforme a ley.

Ahora bien, corresponde evaluar cómo se realizará el ajuste respectivo si al término del vínculo contractual el monto de la garantía debe ser devuelto al arrendatario.

Al respecto, el numeral 1 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; debiendo contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan, y emitirse al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Agrega el artículo antes citado que en el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

Como se puede apreciar, habiéndose producido una operación que ha dado lugar a la emisión de un comprobante de pago, corresponde la emisión de notas de crédito en aquellas circunstancias que impliquen la disminución del valor de dicha operación.

En ese sentido también lo considera el artículo 26° del TUO de la Ley del IGV cuando dispone que se puede deducir del Impuesto Bruto del periodo, el monto del Impuesto Bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio no realizado restituida, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios, agregando que la anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda (literal b); debiendo respaldarse dicha deducción con la nota de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

Por lo expuesto, cuando el arrendador devuelva al arrendatario el importe de la garantía, cuya percepción dio lugar a la emisión de la factura respectiva, corresponderá que aquel emita una nota de crédito a fin de disminuir el valor de la operación por el monto de la garantía devuelta.

CONCLUSIONES:

1. El monto de la garantía otorgada en un contrato de arrendamiento de bien inmueble que supere el tres por ciento (3%) del monto total de la retribución del servicio se encuentra gravado con el IGV.
2. En el supuesto anterior, cuando el arrendador devuelva al arrendatario el importe de la garantía, cuya percepción da lugar a la emisión de la factura respectiva, corresponderá que aquel emita una nota de crédito a fin de disminuir el valor de la operación por el monto de la garantía devuelta.

Lima, 15 de enero de 2014

Original firmado por
GUILLERMO SOLANO MENDOZA
Intendente Nacional Jurídico (e)