

SUNAT publica una nueva versión 3.0 del catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal

**Payet
Rey
Cauvi
Pérez**



Con fecha 10 de julio del 2024, la SUNAT actualizó su Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo bajo una tercera versión de este, incluyendo once (11) nuevas potenciales modalidades de obtención de ventajas tributarias indebidas que se adicionan a las trece (13) ya contempladas en la anterior versión. A continuación, describimos los nuevos esquemas:

- **Transferencia de inmueble bajo un esquema de escisión y aporte de bloque patrimonial**

La empresa domiciliada B (banco) financia a la empresa domiciliada A (ambas del mismo grupo económico) para que esta última realice sus actividades. Tres años después, la empresa A no amortiza su deuda, por lo cual tiene intereses y deudas acumuladas en favor de la empresa B, siendo que no hay gestiones por esta última para el cobro de tales conceptos. Asimismo, la empresa A no realizó ninguna otra actividad económica.

La empresa A escinde un bloque patrimonial a la empresa B (un inmueble construido recientemente y el capital más intereses por el préstamo). El bloque patrimonial tiene un valor de cero, no suscribiéndose acciones en favor de la empresa A. Tampoco se demuestra la división de actividades ni explotación del patrimonio por parte de la empresa B (inclusive, se encontraba legalmente limitada).

Para la SUNAT, la escisión sólo se realizó con la finalidad de obtener una ventaja tributaria para transferir el inmueble a la empresa B, mediante actos irregulares. De esta manera, se deja de pagar el Impuesto a la Renta ("IR") por ganancia de capital (29.5%) y el IGV por primera venta de inmueble realizada por el constructor.

- **Préstamo encubierto y generación de intereses a valor de mercado**

La empresa domiciliada A realiza préstamos a la empresa no domiciliada B (ambas vinculadas), manteniendo esta última la deuda en sus cuentas por pagar por varios años. Por su parte, la empresa A pagó el IR por los intereses devengados. Posterior a ello, la empresa B aumenta su capital, emitiendo acciones preferentes sin derecho a voto y sin beneficios acumulables a futuro. Estas acciones son adquiridas por la empresa A, vía capitalización de sus cuentas por pagar.

Dichas acciones otorgaban dividendos preferentes de hasta 6% del capital aportado, siempre que haya utilidades líquidas (lo cual no ocurrió, debido a las pérdidas constantes de la empresa B). Luego, se acordó la reducción de capital de la empresa B y la devolución de la inversión a la empresa A. Sin embargo, con anterioridad al acuerdo de devolución, la empresa B ya había empezado a enviar fondos a la empresa A por la referida reducción de capital.

Para la SUNAT, no existen razones económicas ni comerciales para que la empresa A invierta en la empresa B. Asimismo, los actos son impropios para que la empresa A preste dinero a la empresa B. De esta manera, la empresa A evita pagar el IR por los intereses del préstamo encubierto (29.5%), los cuales además deben estar a valor de mercado.

- **Arrendamiento internacional a través de una sociedad sin sustancia económica**

La empresa domiciliada A adquiere equipos, partes y accesorios de telecomunicaciones de la empresa no domiciliada B. Luego, se constituye con un capital ínfimo la empresa no domiciliada C (vinculada a la empresa A) en un país con el que Perú tiene un Convenio para Evitar la Doble Imposición ("CDI"). La empresa C no tiene lugar físico para el desarrollo de sus actividades, no posee activos y cuenta con un solo trabajador.

A solicitud de la empresa A, ahora la empresa C adquiere los equipos, partes y accesorios de la empresa B, pero la importación de dichos bienes se da igualmente a Perú. En ese sentido, la empresa A suscribe un contrato de arrendamiento internacional con la empresa C, mediante el cual dichos bienes ahora los adquiere en arrendamiento de la empresa C a un importe incrementado.

Para la SUNAT, la intervención de la empresa C es insustancial, ya que de igual manera los bienes son enviados directamente a Perú. En ese sentido, la empresa A obtiene un ahorro tributario por el mayor gasto deducible, generándose un menor pago del IR. Inclusive, en atención al CDI, la tasa de retención a la empresa C debería ser 30%, ya que la empresa C no es el beneficiario efectivo.

- **Enajenación de acciones con apariencia de ser realizada mediante rueda de bolsa**

La empresa no domiciliada B (99%) y la empresa no domiciliada C (1%) son accionistas de la empresa domiciliada A, que cotiza en la Bolsa de Valores de Lima ("BVL"). La empresa B vende a la empresa domiciliada D (con reserva de propiedad condicionada al pago) el 51% de sus acciones en la empresa A. Luego, la empresa B y la empresa C otorgan a la empresa D una opción de compra del 49% de sus acciones en la empresa A (condicionada al pago y a que se realice a través de la BVL).

Después, la empresa D efectuó el pago del 100% de las acciones de la empresa A. En paralelo, actúa como accionista (realiza acuerdos societarios y asume créditos de anteriores accionistas). Con posterioridad, el 49% de las acciones adquiridas vía opción de compra por la empresa D se llevaron a negociación a través de la BVL.

Para la SUNAT, la negociación en la BVL del 49% de las acciones de la empresa A ya no resulta necesaria porque la empresa D ya actuaba como accionista. En otras palabras, la enajenación del 49% de acciones ya se había realizado fuera de la BVL, siendo aplicable una retención del 30% del IR y no, un 5% del IR.

- **Exoneración del IGV por venta de libros**

La empresa domiciliada A (una imprenta) celebra un contrato de edición y cesión de derechos de autor (editar, publicar, distribuir y divulgar los libros por su cuenta) con un escritor de libros (accionista principal de la empresa domiciliada B). Luego, la empresa A imprime los libros y celebra un contrato de distribución con la empresa B (editorial que no cumple con las condiciones para el reintegro tributario del IGV). La empresa A otorga el derecho de distribuir los libros a la empresa B y esta última se obliga a comprar los libros y a promover las ventas.

Para la SUNAT, la empresa A sólo imprime los libros, sin asumir el riesgo de la distribución y venta, por lo cual aparenta la venta de los libros a la empresa B sólo para efectos de acogerse a la exoneración del IGV. Asimismo, debido a que la empresa B no puede acceder al beneficio del reintegro tributario del IGV, el escritor de libros transfiere sus derechos a la empresa A. De esta manera, la empresa A debe pagar el 18% del IGV por la prestación de servicios de impresión de los libros.

- **Traslado de dividendos a través de jurisdicción miembro de la Unión Europea**

La empresa domiciliada A tiene pendiente la distribución de dividendos a su empresa matriz C no domiciliada y miembro de la Unión Europea ("UE"). Sin embargo, la empresa A acuerda que sus excedentes de caja serán invertidos en acciones preferentes y redimibles de la empresa no domiciliada B (que también es miembro de la UE). La empresa A, empresa B y empresa C forman parte de un mismo grupo económico.

La legislación del país de la empresa B considera como instrumento de endeudamiento a las acciones antes mencionadas. De esta manera, la empresa B considera los intereses pagados a la empresa A como gastos. Asimismo, la empresa B realiza préstamos a la empresa C, por lo cual se generan ingresos para la empresa B, no siendo aplicable alguna retención por el pago de intereses en atención a una Directiva de la UE. De esta manera, los ingresos que la empresa B recibe de la empresa C dan como resultado cero (pago de intereses menos los gastos por intereses).

Para la SUNAT, el movimiento de flujos de fondos entre la empresa A, empresa B y empresa C tiene como finalidad la distribución de dividendos pendientes de pago desde la empresa A hacia su matriz, que es la empresa C. Asimismo, no se generan beneficios para la empresa B ni existen devoluciones de los flujos entre dichas empresas. Por lo cual, la empresa A debería retener el 5% del IR por concepto de dividendos distribuidos a su matriz.

- **Transferencia indirecta de activo intangible**

Tres personas naturales domiciliadas constituyen la empresa domiciliada B con un capital ínfimo. Días después, la empresa domiciliada A escinde un bloque patrimonial que contiene un activo intangible en favor de la empresa B. Dicha reorganización societaria se realiza con revaluación voluntaria de activos sin efectos tributarios.

Al mes siguiente, las tres personas naturales venden sus acciones en la empresa B en favor de la empresa domiciliada C, pagando un IR del 5% por ganancia de capital. Posteriormente, la empresa C absorbe por fusión simple a la empresa B, incorporando así el activo intangible a su patrimonio.

Para la SUNAT, dichos actos resultan impropios para la finalidad consistente en transferir el activo intangible a la empresa C sólo para efectos de que se pague una tasa reducida del 5% por IR. En ese sentido, correspondería que la empresa A pague el 29.5% del IR.

- **Operación de crédito externo entre partes vinculadas encubierta con entidad bancaria del exterior**

La empresa no domiciliada B ha realizado préstamos a la empresa domiciliada A (ambas vinculadas). Sin embargo, en un determinado ejercicio la empresa B deja de financiar a la empresa A. En ese mismo ejercicio, la empresa A asume un préstamo con la empresa no domiciliada C (empresa del sistema financiero).

Sin embargo, previamente a este último préstamo, la empresa B pactó otorgar un nuevo préstamo a la empresa A por 5 años y se acordó que el desembolso procederá de la empresa C, que se adjudicará el préstamo. Así, la empresa C suscribe un préstamo con la empresa A con los depósitos realizados desde la empresa B, sólo aplicándose la tasa reducida del 4.99% del IR.

Para la SUNAT, la empresa A estaría encubriendo un préstamo realizado con la empresa B, que es su vinculada sólo con la finalidad de obtener una ventaja tributaria. Por tanto, en este caso, corresponde aplicar la tasa del 30% por concepto de IR, debiendo retenerse dicho importe a la empresa B.

- **Transferencia de funciones de I+D a filial extranjera para explotación del intangible**

La empresa domiciliada A elabora productos a partir de frutos silvestres y realiza investigaciones para el desarrollo de intangibles (ya concluidos) en aras de expandir sus productos a nivel nacional e internacional. La empresa A tiene filiales en otros países, las cuales elaboran productos de su línea de negocio.

La empresa A transfiere a la empresa no domiciliada B (empresa con régimen preferencial) las funciones para llevar a cabo proyectos de desarrollo, así como los intangibles (a pesar de que no cuente con los recursos para ello), siendo que ambas son vinculadas. La empresa B completa el desarrollo de los intangibles, los patenta y ostenta los derechos de explotación, que cede a la empresa A y a sus filiales. Estas últimas pagan a la empresa B los derechos por la explotación de los intangibles, reduciendo sus utilidades.

Para la SUNAT, la cesión de la empresa A de los intangibles a la empresa B sólo tiene por finalidad que se aparente que la conclusión de dichos intangibles no se realiza en el país. De esta manera, se busca trasladar gran parte de los beneficios económicos a la empresa B, que cuenta con un régimen preferencial. Así, la empresa A deja de pagar el 29.5% por las utilidades que obtendría en el Perú.

- **Análisis funcional de comisionista versus distribuidor**

La empresa domiciliada A tiene un contrato de comisión mercantil sin representación con la empresa no domiciliada C para la compra de minerales de la empresa domiciliada B (la empresa A y la empresa B son vinculadas). En ese sentido, la empresa A compra mineral de la empresa B y luego lo refactura al costo a la empresa C, siendo que esta última realiza negociaciones, asume riesgos y asume el financiamiento del pago.

La empresa A se encarga de gestionar el transporte, seguros, entre otros, para asegurar el envío y entrega final a los clientes de la empresa C. Asimismo, la empresa A es quien factura a la empresa no domiciliada D (cliente) a valor de mercado. Por su parte, la empresa A solicita a SUNAT la devolución del saldo a favor materia de beneficio por las exportaciones realizadas. La empresa C sólo retribuye a la empresa A con la comisión mercantil y los gastos asumidos por la empresa A son reembolsados parcialmente y luego de varios años.

Para la SUNAT, la relación entre la empresa A y la empresa C no es de un comisionista, ya que no se limita a realizar el encargo de compra. Más bien, la empresa A se comporta como distribuidor, actuando en nombre propio ante terceros. De esta manera, la empresa A omite ajustar a valor de mercado bajo las normas de precios de transferencia la venta de bienes a la empresa C, dejando de pagar el 29.5% por dicho diferencial.

- **Operaciones de importación y distribución de bienes consideradas como servicios**

La empresa domiciliada A tiene acuerdos con la empresa no domiciliada B (matriz, parte vinculada) de abastecimiento de insumos químicos para la posterior venta local de la empresa A. Así también, dichas empresas cuentan con acuerdos de prestación de servicios de logística, en los que la empresa A actúa como intermediario entre la empresa B y sus clientes.

La empresa A segmenta las operaciones con la empresa B en atención a sus clientes y considera las siguientes transacciones:

- Servicios de distribución (20%):

Con los clientes que asume riesgos de inventarios, de pago y otros, por lo que usa el método del precio de reventa.

- Servicios logísticos (80%):

Con los clientes con los que la mercadería ya se encuentra vendida desde la empresa B, y sólo entrega el producto y no tiene riesgos de cobranza ni de colocación, por lo que usa el método del margen neto transaccional (a través del cual se atribuye un mayor costo de ventas, bajo la premisa de que se tiene menos funciones y riesgos).


Sin embargo, en ambos tipos de servicios, las negociaciones sobre los términos de los acuerdos son entre los clientes y la empresa A. También, los plazos de cobranza son los mismos para todos los clientes.


Para la SUNAT, la modalidad de venta de ambos tipos de servicio no es significativamente distinta, ya que las diferencias no desnaturalizan la actividad de distribuidor de la empresa A, así tampoco los bienes importados sufren alguna alteración ni se les agrega un valor significativo. Por tanto, la empresa A disminuye indebidamente la base imponible por la deducción de un mayor costo en las operaciones de servicios logísticos por la aplicación de distintos métodos de precios de transferencia, pagando así 29.5% menos por concepto de IR.

A través del siguiente **enlace** podrán acceder al catálogo de "Esquemas de Alto Riesgo Fiscal".

Finalmente, la SUNAT indica que el catálogo es un documento informativo y no vinculante para el contribuyente, dado que la calificación de cada operación requerirá de un análisis detallado de las razones jurídicas y económicas que llevaron a su realización. Asimismo, el catálogo es susceptible de ser actualizado, incluyendo más operaciones al mismo de manera progresiva.

Con esta publicación, la SUNAT espera motivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, toda vez que con la información publicada podrán prevenir o evitar incurrir en la obtención de ahorros o ventajas tributarias indebidas que puedan encontrarse dentro de la aplicación de la Norma Antielusiva General (Norma XVI).

Vanessa Watanabe
vws@prcp.com.pe
SOCIA
VER PERFIL 

Ximena Herrera
xhb@prcp.com.pe
ASOCIADA
VER PERFIL 

Yukio Kato
ykm@prcp.com.pe
ASOCIADO
VER PERFIL 