

# El nuevo régimen de transparencia fiscal internacional peruano



**GONZALO ECHEVARRÍA MEY**

Abogado por la Universidad de Lima.  
Máster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima.

## SUMARIO:

- I. Aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional:
  1. Entidades controladas no domiciliadas.
  2. Gravamen a la Renta de Fuente Extranjera.
  3. Naturaleza de la renta.
- II. Atribución de la renta afectas al RTFI
  1. Determinación de la Renta Neta Pasiva Atribuíble.
  2. Atribución de la Renta Neta Pasiva.
- III. Crédito por impuesto pagado en el exterior.
- IV. Obligaciones formales.



El origen de las normas sobre transparencia fiscal internacional se encuentra en la legislación norteamericana sobre "Controlled Foreign Corporations" conocido abreviadamente como CFC Rules. Su finalidad es evitar los efectos que producen cuando sujetos residentes en países con sistemas tributarios convencionales colocan sus capitales en sociedades residentes en territorios de baja tributación, con el fin de diferir los ingresos.

El contribuyente interponía una entidad constituida en el extranjero entre la fuente de la renta y él, atrayendo la fiscalidad de aquellas rentas hacia esa entidad no domiciliada, evitando así que sean gravadas en el país donde el contribuyente reside hasta que la sociedad distribuya las utilidades o el contribuyente transfiera su participación en la sociedad no domiciliada.

Es por ello que los Estados, optaron por incluir en sus legislaciones los regímenes de transparencia fiscal que les permitan solucionar problemas derivados de la fuga o descolocación de capitales por motivos fiscales<sup>1</sup>.

Los primeros países en adoptar estas medidas para combatir la elusión fiscal en el ámbito internacional fueron aquellos países exportadores de capital. En el Perú, por el contrario, durante mucho tiempo no se presentó la necesidad de discutir la aplicación de un régimen de transparencia fiscal, toda vez que nuestro país se ha caracterizado como un país tradicionalmente importador de capitales. Pero esto ha cambiado en los últimos años, y hoy en día muchos contribuyentes han optado por utilizar sociedades extranjeras para realizar sus inversiones.

Es por ello que mediante el Decreto Legislativo 1120 (publicado en el Diario Oficial El Peruano el 18 de julio de 2012) se ha incorporado el Capítulo XIV al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la "LIR"), introduciendo a partir del 01 de enero de 2013 el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional en el Perú.

En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1120, respecto a las razones de por qué introducir el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional, el legislador señaló que:

*"Una persona domiciliada en el Perú que genera rentas de fuente extranjera debe pagar impuesto en el país en el ejercicio que se perciba o se devengue dicha renta, según sea el caso..."*

*... mediante el uso de una subsidiaria en el exterior, esto es, constituyendo una empresa en el exterior, un sujeto domiciliado en el Perú podrá dejar de reconocer la renta devengada o percibida en el exterior y, por tanto, dejar de pagar el impuesto, toda vez que quien generaría la renta ya no sería el sujeto domiciliado en el país, sino la subsidiaria constituida en el exterior. Las rentas obtenidas por la subsidiaria no se encontrarán gravadas en el Perú, sino hasta que éstas sean distribuidas como dividendos o las acciones que sean liberadas a favor de los accionistas sean enajenadas. En ambos supuestos, el momento en el cual se gravarán las rentas en el país de los accionistas será diferido.*

*Así pues, el diferimiento antes mencionado se traduce en un beneficio para el accionista, sujeto domiciliado del país donde proviene el capital, el cual incluso podrá ser mayor cuando las rentas sean obtenidas en una jurisdicción cuya carga tributaria sea menor a la del país de residencia del accionista..."*

Como se aprecia, la intención del legislador ha sido eliminar la posibilidad de diferir el Impuesto a la Renta obtenido por los residentes peruanos sobre las rentas pasivas que estos obtengan en paraísos fiscales o territorios de baja imposición, y gravar las rentas obtenidas por entidades no residentes de las cuales los contribuyentes peruanos sean accionistas.

1. SAENZ GADEA, Eduardo. *Medidas Antielusión Fiscal*. Documento 08/09: Instituto de Estudios Fiscales, p. 109.

El legislador justifica el perjuicio al fisco con el diferimiento del impuesto en lo indicado por John Steiness, quien señala que aun cuando las rentas sean finalmente gravadas en el país de residencia, el diferimiento en el gravamen en el tiempo resulta en un beneficio permanente respecto de las rentas inicialmente obtenidas por los contribuyentes<sup>2</sup>.

En otras palabras, mediante este régimen se crea una ficción legal que "no considera" la personalidad de las sociedades cuya constitución o funcionamiento haya sido o sea inspirada predominante por razones de orden fiscal, como si esa sociedad fuese transparente en términos de permitir la tributación de los respectivos socios, sin esperar necesariamente al momento de la distribución de las utilidades acumuladas<sup>3</sup>.

A través del presente trabajo, daremos una breve aproximación al el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional Peruano, vigente a partir del 01 de enero de 2013, explicando su aplicación, características y efectos.

## I. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Como ya hemos señalado, la finalidad del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (en adelante, "RTFI") radica en imputar a los contribuyentes residentes, ciertas rentas obtenidas por entidades constituidas en el exterior las cuales disfrutaban de un régimen fiscal laxo o más beneficioso.

Es por ello que el artículo 111 de la LIR establece que el RTFI será de aplicación: "... a los contribuyentes domiciliados en el país, propietarios de entidades controladas no domiciliadas, respecto de las rentas pasivas de éstas, siempre que se

encuentren sujetos al Impuesto en el Perú por sus rentas de fuente extranjera..."

De la norma se desprende que para la aplicación del RTFI será necesario: (a) que la entidad no residente sea controlada por un contribuyente residente; (b) que el contribuyente se encuentre sujeto al Impuesto en el Perú por sus rentas de fuente extranjera; y, (c) que las rentas obtenidas por la entidad no residente, tengan el carácter de pasivas.

### 1. Entidades Controladas no Domiciliadas.

Eduardo Saenz Gadea<sup>4</sup> señala que entre los elementos estructurales del RTFI se encuentra el control que el sujeto residente ejerce sobre la entidad no residente. De otro lado, Gustavo Lazo<sup>5</sup> señala que se requiere el control efectivo de la entidad no residente por parte de los integrantes residentes.

Como se aprecia, para que sea aplicable el RTFI es necesario que el sujeto residente ejerza control sobre la entidad no residente. Ahora bien, este control debe estar relacionado con la posibilidad de tomar decisiones que conlleven al diferimiento de la renta, como por ejemplo tener el poder suficiente para postergar la distribución de utilidades.

De acuerdo con el derecho comparado, existen diversos criterios para determinar cuándo un sujeto residente controla a una entidad extranjera. Sin embargo, uno de los criterios de mayor recurrencia es que el sujeto residente tenga, directa o indirectamente, por sí sola o conjuntamente con personas vinculadas, una participación sustancial sobre el control de las decisiones de la entidad no residente.

La definición de cuándo existe un control en el RTFI peruano la encontramos en el artículo 112

2. STEINESS, John. *International Aspects of U.S. Income Taxation*. Fourth Edition. P. 575.

3. XAVIER, Alberto. *Derecho Tributario Internacional, Conceptos Fundamentales*. P. 284.

4. SAENZ GADEA, Eduardo. *Medidas Anti-elusión Fiscal*. Documento 08/09: Instituto de Estudios Fiscales, p. 112.

5. LAZO SAPONARA, Gustavo. *Medidas para Evitar la Elusión en el Plano Internacional - La Transparencia Fiscal Internacional*. Ponencia Individual de las X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-PERU, p. 299.

de la LIR, el cual señala que se deberá entender como Entidad Controlada No Domiciliada a aquellas entidades de cualquier naturaleza<sup>6</sup>, no domiciliadas en el país, que cumplan con las siguientes condiciones:

- Para efectos del Impuesto a la Renta, tengan personería distinta de la de sus socios, asociados, o, en general, de las personas que la integran.

Respecto de este punto debemos señalar que ambas entidades tienen personería distinta cuando la entidad no residente pueda generar rentas que deban ser reconocidas por ella y cuando los socios o asociados, en ausencia del RTFI deban reconocer dichas rentas cuando tal entidad las ponga a su disposición.

- Estén constituidas o establecidas, o se consideren residentes domiciliadas en un país o territorio: (a) de baja o nula imposición, o, (b) en el que sus rentas pasivas no estén sujetas a un impuesto a la renta, o estándolo, el impuesto sea igual o inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.

Sobre este punto debemos señalar que la legislación comparada establece que la ubicación en un país o territorio con un régimen más privilegiado es un elemento del RTFI y no una característica de lo que se debe entender por una entidad controlada.

En efecto, muchas legislaciones han optado que para la procedencia de la aplicación del RTFI se requiere la obtención por parte de la entidad residente de un beneficio tributario, un ahorro, o un tratamiento fiscal privilegiado que de otra forma no podrían

obtener. En algunas ocasiones, a fin de determinar la existencia de este tratamiento privilegiado únicamente bastará que el país donde se localice la entidad controlada califique como un paraíso fiscal.

Si bien es cierto, el legislador ha confundido un elemento característico de los RFTI con un elemento de que se debe considerar como una Entidad Controlada No Domiciliada, consideramos que en presente caso esto no resulta relevante porque el resultado final termina siendo el mismo, limitar la aplicación del RTFI a entidades controladas que se encuentren ubicadas en países o territorios con un régimen fiscal más privilegiado.

- Que al cierre del ejercicio gravable, el contribuyente residente, por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tenga una participación<sup>7</sup>, directa o indirecta, en más del cincuenta (50%) del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en ésta.

En tal sentido, para que el contribuyente peruano ejerza control sobre una entidad no residente, se deberá cumplir tres requisitos: (a) tener personería jurídica distinta a la entidad no residente; (b) que la entidad residente esté constituida en un país donde obtenga un régimen fiscal más beneficioso; y; (c) tenga una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta (50%) su capital, resultados o derecho a voto.

## 2. Gravamen a la Renta de Fuente Extranjera.

Tal como se reconoce en la doctrina, un Estado podrá gravar con el Impuesto a la Renta una determinada ganancia siempre que se

6. Según el artículo 62 del Reglamento de la LIR, en cualquier caso se considerará como entidades no domiciliadas en el país a cualquier persona o entidad, con personería jurídica o sin ella, tales como cualquier sociedad, fondo de inversión, trust, partnership, asociación, fundación.

7. Según el artículo 112 de la LIR se presume que se tiene participación en una entidad controlada no domiciliada cuando se tenga, directa o indirectamente, una opción de compra de participación en dicha entidad.

verifiquen los "puntos de conexión" o "criterios de vinculación" con dicho Estado. Estos criterios pueden ser subjetivos u objetivos; en el primer supuesto, las rentas se encuentran gravadas en función de las cualidades personales de quien recibe la renta, como son la nacionalidad o el domicilio; en segundo lugar, el criterio objetivo determina que el Estado podrá gravar la renta cuando el bien o la actividad productora que la genere se encuentre ubicada en dicho Estado<sup>8</sup>.

Muchos países han optado por incluir en sus legislaciones el criterio subjetivo, lo que les permite gravar la totalidad de las rentas obtenidas por los sujetos domiciliados en su jurisdicción, con independencia del lugar donde se ubique la fuente, lo que supone tratar de la misma manera a todas las rentas que obtenga.

Nuestra LIR también recoge el criterio subjetivo para determinar qué rentas se consideran gravadas. Así pues, el artículo 6 de la LIR señala que los contribuyentes residentes en el Perú tributan no solo por sus rentas de fuente peruana sino también por sus rentas de fuente extranjera, esto es, por aquellas rentas obtenidas en otros países.

Ahora bien, como ya hemos señalado, el gravamen de fuente mundial puede ser fácilmente burlado por los contribuyentes si estos colocasen sus patrimonios bajo la titularidad de entidades jurídicas con personalidad distinta y residente en el extranjero. Es por esta razón que los Estados comenzaron a incluir en sus legislaciones los RTFI, los mismos que pretenden evitar dichas medidas perjudiciales y proteger el régimen de imputación de rentas<sup>9</sup>, considerando a las entidades extranjeras como transparentes y así lograr la atribución directa de las rentas obtenidas por dichas entidades a sus socios integrantes.

Sin embargo, y toda vez que lo anterior puede colisionar con el reconocimiento de la tributación independiente de las entidades con personería jurídica distinta a sus accionistas, la aplicación del RTFI no debería ir tan lejos como para, en todo caso y bajo toda circunstancia, desconocer la personalidad jurídica de la empresa controlada, sino lograr el equilibrio entre ambos<sup>10</sup>.

Es por ello que la norma peruana limita la aplicación del RTFI solo a las rentas obtenidas por la entidad no residente que a su vez serán consideradas renta de fuente mundial para sus socios o asociados residentes en el país.

En tal sentido, la aplicación del RTFI se limita a las rentas que califiquen como de fuente extranjera obtenidas por el sujeto domiciliado, toda vez que si no existiera esta limitación, se podrían caer en incongruencias o absurdos, al momento de aplicar la transparencia fiscal a la sociedad extranjera, como que el sujeto domiciliado se encuentre gravado en el Perú por todos los ingresos percibidos por la entidad extranjera, de la cual es accionista.

### 3. Naturaleza de la Renta.

Finalmente, respecto al último requisito para la aplicación del RTFI, debemos señalar que este se encuentra relacionado con el origen de la renta. No solo será importante determinar si la renta percibida por el contribuyente residente califica como una renta de fuente extranjera, sino también se deberá determinar qué tipo o clase de renta es.

Respecto a la naturaleza de la renta comprendidas en los RTFI, la doctrina prevé dos alternativas: o no todo tipo de renta obtenida por las empresas controladas no residentes resulta imputada, sino sólo aquella que deriva de ac-

8. GARCIA MULLIN, Juan Roque. *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Fiscales (C.I.E.T.), Capítulo III.

9. SANZ GADEA, Eduardo. *Op. Cit.*, pp. 110 – 122.

10. *Idem*.

tividades distinta al ejercicio de la actividad empresarial, o toda la renta resulta gravada sin distinción, estableciéndose mecanismo destinado a no aplicar el régimen de imputación cuando al renta derive de actividades empresariales genuinamente realizadas en el extranjero<sup>11</sup>.

Sobre el particular, debemos señalar que el legislador en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N1120 señala que el RTFI afectará a "... las rentas de fuente extranjera que obtengan los sujetos no domiciliados, con excepción de aquellas derivadas de la explotación de un negocio o empresa en el exterior...". Agrega que:

*"... el régimen se aplica sólo respecto de rentas pasivas. No es objeto de la propuesta alcanzar a aquellas empresas que constituyen una empresa en el exterior con la finalidad de realizar su actividad empresarial, sino a aquellas que constituyan esa empresa únicamente con el fin de eludir el pago del impuesto..."*

*Por ello, no se aplica la transparencia fiscal a entidades no domiciliadas por sus rentas empresariales, sino únicamente por sus rentas pasivas, habiéndose incorporado una definición de rentas pasivas, la cual excluye las provenientes de actividad empresariales..."*

Como se aprecia en la exposición de motivos, así como de la lectura del artículo 111 de la LIR, nuestra legislación ha optado por la primera opción, es decir, solo incluir en el RTFI a las rentas de carácter pasivo obtenidas por las entidades no domiciliadas.

Ahora bien, el artículo 114 de la LIR ha señalado que se deberá entender como rentas pasivas, y por lo tanto, sujetas al RTFI, a los siguientes ingresos:

- ◆ Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, salvo los dividendos y otras formas de distribución de utili-

dades pagadas por una entidad controlada no domiciliada a otra.

- ◆ Los intereses originados en la colocación de capitales, así como los incrementos o reajustes del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago, tales como los producidos por títulos, cédulas, bonos, entre otros, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera.
- ◆ Las regalías.
- ◆ Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o formulas secretas, derechos de autor, programas de instrucciones para computadoras (software).
- ◆ Las ganancias de capital proveniente de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados en el desarrollo de una actividad empresarial.
- ◆ Las rentas y ganancias de capital provenientes de la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios.
- ◆ Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de inmuebles, salvo que la entidad controlada no domiciliada se dedique al negocio de bienes raíces.
- ◆ Todas las rentas obtenidas por una entidad controlada no domiciliada que esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada en el país o territorio de baja o nula imposición, salvo prueba en contrario.
- ◆ Cualquier tipo de renta (pasivas o no) que las entidades controladas no domiciliadas obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados, en el país, siempre que: (a) exista vinculación entre las partes; (b) dichas rentas constituyan un gasto deducible para el sujeto domiciliado; y (c) dichas rentas no constituyan renta de fuente peruana o siendo integralmente de fuente peruana estén sujetas a una tasa del impuesto menor al treinta por ciento (30%).
- ◆ Todos los ingresos de la entidad controlada no domiciliada, siempre y cuando las rentas

11. LAZO, Gustavo. *La Transparencia Fiscal Internacional: Empresas Controladas*. En: Revista Peruana de Derecho de la Empresa No. 61, p.281.

pasivas de dicha entidad sean iguales o mayores al ochenta por ciento (80%) del total de sus ingresos.

Queda claro, que el legislador solo se ha querido gravar las rentas que las entidades no domiciliadas obtengan por actividades distintas a su actividad empresarial.

Mención aparte merece las rentas obtenidas por las entidades no domiciliadas por operaciones con sujetos domiciliados en el país, con el cual tengan una vinculación. En este caso, no solo las rentas pasivas obtenidas por entidad no domiciliada estarán sujetas al RTFI, sino también las rentas que obtengan por el ejercicio de su actividad empresarial.

En la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1120 no se explica cuáles han sido las razones para considerar como una renta afecta al RTFI a las obtenidas por las entidades controladas no domiciliadas, aunque por la naturaleza antielusiva de la norma podemos suponer que este supuesto ha sido incluido no para evitar el diferimiento de los ingresos, sino que se ha incluido para evitar que el contribuyente residente obtenga un beneficio tributario constituyendo empresas en el extranjero y realizando actividades con partes vinculadas, obteniendo de esta manera beneficios tributarios por la diferencia de tasas.

Finalmente, que el artículo 115 de la LIR establece las excepciones, de cuándo una renta pasiva no estará afecta al RTFI.

Dicho artículo señala que no son de aplicación al RTFI las siguientes rentas pasivas:

- Las que sean de fuente peruana, salvo las obtenidas por entidades controladas no domiciliadas en operaciones con empresas domiciliadas vinculadas.
- Las que hubiesen sido gravadas con un Impuesto a la Renta en un país o territorio distinto a aquél en el que la entidad controlada no domiciliada esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada,

con una tasa superior al setenta y cinco por ciento (75%) del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.

- Las obtenidas por una entidad controlada no domiciliada en un ejercicio gravable cuando: (a) el total de sus rentas pasivas de dicha entidad no excedan de cinco (5) Unidades Impositivas Tributarias; y, (b) los ingresos que califican como rentas pasivas son iguales o menores al veinte por ciento (20%) del total de los ingresos de la entidad no residente.

## II. ATRIBUCIÓN DE LA RENTA AFECTAS AL RTFI

Como ya hemos señalado en los párrafos precedentes, el RTFI es aplicable a los contribuyentes domiciliados en el país, propietarios de entidades controladas no domiciliadas, respecto de las rentas pasivas de éstas. Ahora bien, lo que falta determinar es cuál será la renta neta pasiva atribuible y cuándo se pagará dicha renta.

### 1. Determinación de la Renta Neta Pasiva Atribuible.

Debemos señalar que las entidades controladas no domiciliadas atribuyen a sus propietarios domiciliados renta neta de fuente extranjera. Ello significa que de la renta bruta derivada de las rentas pasivas se deducen los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, los cuales deben encontrarse sustentados con los correspondientes documentos emitidos en el exterior, siempre que conste en ellos, por lo menos el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación, la fecha y el monto de la misma.

Lo señalado es recogido en el artículo 113 de la LIR, el cual establece que para determinar la renta neta pasiva atribuible se considerará lo siguiente:

- Las rentas y los gastos que se deberán considerar son los generados por la enti-

dad controlada no domiciliada durante el ejercicio gravable, para lo cual se deberá tomar en cuenta los criterios de imputación aplicable a las rentas de fuente extranjera previstos en la LIR peruana.

Es importante señalar que se considera será de aplicación el ejercicio gravable del país donde se encuentre la entidad controlada no domiciliada, siempre y cuando este tenga una periodicidad de doce (12) meses y no coincida con el año calendario.

- A la renta pasiva se le podrá deducir los gastos necesarios incurridos para la generación del ingreso. Es importante señalar que cuando los gastos inciden conjuntamente en la generación de rentas pasivas y de otras rentas, el importe de la deducción se determinará de manera prorrateada.

## 2. Atribución de la Renta Neta Pasiva.

De acuerdo con el citado artículo 113, la atribución de las rentas pasivas será la siguiente:

- Se atribuirá en proporción a la participación directa o indirecta de los contribuyentes domiciliados en la entidad controlada, determinada al cierre de cada ejercicio.
- Se calcularán en moneda nacional, al tipo de cambio compra del cierre del ejercicio.
- Se imputarán al ejercicio en que debe efectuarse la atribución y se tomará en cuenta las reglas de compensaciones de resultados entre rentas de fuente extranjera que prevé la LIR.

Respecto a este punto debemos señalar que el artículo 57 de la LIR indica que las rentas de fuente extranjera provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputan en el ejercicio gravable en que se

devenguen, mientras que las rentas de fuente extranjera que no provienen de la explotación de una empresa o negocio en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Queda claro que en el primer supuesto solo se encontrarán las rentas obtenidas por las entidades controladas no domiciliadas por operaciones con sus vinculadas no domiciliadas.

En ambos casos, las rentas derivadas del RTFI se imputarán al propietario domiciliado al cierre del ejercicio gravable. Esto significa que la entidad domiciliada no realizará pagos a cuenta por este tipo de rentas, sino que las incluirá en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

## III. CRÉDITO POR IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR

Como ya hemos señalado, el RTFI significa desconocer la personería jurídica de la entidad en el exterior, e imputar las rentas generadas por dicha entidad a sus propietarios domiciliados en el país, lo cual podría generar una doble imposición.

En efecto, en la aplicación del RTFI se producirá una doble imposición cuando la entidad no residente tribute en su país de residencia sobre las rentas obtenidas las mismas que también tributarán en cabeza de los accionistas<sup>12</sup>. Debido a esta posibilidad, se deben buscar mecanismos que solucionen este impase.

Así lo reconoce el propio legislador en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N1120 en el cual se señala que:

*“... el régimen de transparencia fiscal significa desconocer la personería de la entidad en el exterior, e imputar las rentas generadas por dicha entidad a su(s) propietario(s) domiciliados en el país. Por tal motivo, si por las rentas que son materia de atribución, la entidad hubiese pagado un impuesto a la renta en el exterior, tal impuesto deberá*

12. LAZO, Gustavo. *La Transparencia Fiscal Internacional: Empresas Controladas*. Op. Cit., p. 283.

*considerarse como si hubiera sido pagado por el propietario domiciliado en el Perú...<sup>13</sup>*

Es por estas consideraciones, que en el RTFI peruano se estableció, en el artículo 116 de la LIR, que los contribuyentes domiciliados en el país, a quienes se les atribuya rentas netas pasivas de una entidad controlada no domiciliada, deducirán del Impuesto que les corresponda, el impuesto pagado en el exterior, según el procedimiento establecido en la LIR<sup>13</sup>.

En la misma línea, el artículo 116-A de la LIR señala, para evitar una doble imposición, que cuando la entidad no domiciliada distribuye dividendos, únicamente se deberá gravar aquella parte que corresponda a concepto que no fueron materia de atribución.

Se debe tener en consideración que sin esta disposición, la renta atribuida se gravaría dos veces, una al momento de atribuirla al domiciliado y la segunda vez al momento de ser efectivamente distribuida la utilidad al sujeto domiciliado.

#### IV. OBLIGACIONES FORMALES

Finalmente, debemos señalar que el RTFI obliga a los contribuyentes domiciliados en el país a mantener en sus libros y registros, en forma detallada y permanente, las rentas netas que le atribuyan sus entidades controladas no domiciliadas, los dividendos provenientes de su participación en entidades controladas no domiciliadas, así como el impuesto pagado por éstas en el exterior, de corresponder.

13. El inciso e) del artículo 88 de la LIR señala que los impuestos a la renta abonados en el exterior por rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley serán deducibles del impuesto pagado en el Perú, siempre y cuando el impuesto pagado en el exterior no exceda del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior.