

www.pwc.com

Régimen de Transparencia Fiscal Internacional

**Arturo Tuesta
Febrero 2013**

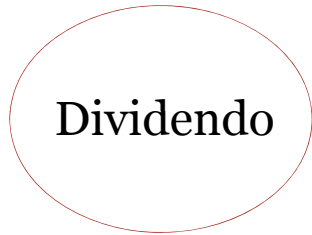
A) Introducción

- La primera legislación de Controlled foreign corporation (CFC) en el mundo se incorporó en Estados Unidos en la década del 60; sin embargo actualmente se debate una reforma estructural de dicha legislación, inclusive se propone migrar del sistema de renta de fuente mundial al sistema territorial debido a la complejidad y costos asociados a su administración, cumplimiento y fiscalización.
- En general, las legislaciones de CFC a nivel global coinciden en varios aspectos básicos ya que ellas están principalmente orientadas a combatir el flujo de capitales a paraísos fiscales y regímenes preferenciales.
- Sin embargo, las diferencias surgen generalmente en los siguientes aspectos:
 - 1) Definición de CFC.
 - 2) Tipo de renta a ser atribuida (e.g., activa vs. pasiva).
 - 3) Importe / amplitud del crédito por impuesto a la renta extranjero.
- Hay que considerar que estas legislaciones tienden a perfeccionarse y ampliar sus alcances, por lo que cualquier decisión de los inversionistas debe considerar este escenario cambiante.

Evita el diferimiento de IR

Sin diferimiento

País E

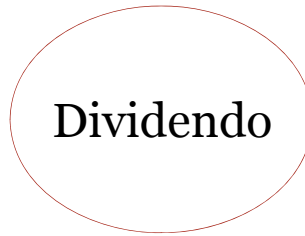


30% IR

Perú Co

Diferido

País E



Paraiso fiscal

100

Offshore Co

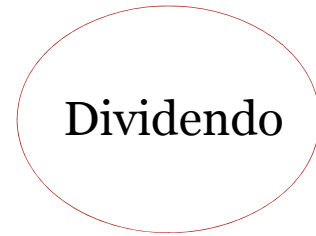
Perú

No IR

Perú Co

CFC

País E



Paraiso fiscal

Offshore Co

Perú

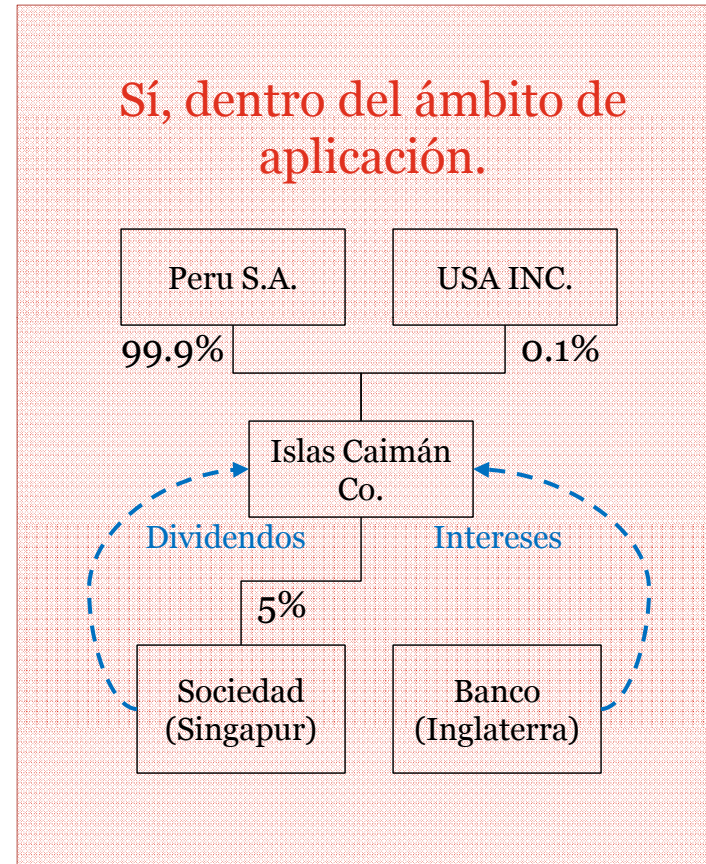
30% IR

Perú Co

B) Ámbito de Aplicación

Elementos:

1. Contribuyentes domiciliados en Perú sujetos al Impuesto a la Renta (IR) en Perú por sus rentas de fuente extranjera.
2. Propietarios de entidades controladas no domiciliadas (“CFC”).
3. Rentas pasivas de la CFC.



C) Definición de entidad controlada no domiciliada - CFC

Son entidades de cualquier naturaleza, no domiciliadas en Perú, que cumplan tres condiciones:

1. Personería distinta a la de sus socios.

- **Reglamento:** Para efectos del IR, se entenderá que una entidad no domiciliada en el país tiene personería distinta a la de sus socios cuando:
 - a) Tal entidad pueda generar rentas que deban ser reconocidas por ella, y
 - b) Las personas que la integran, domiciliadas en el país, en ausencia del régimen de transparencia fiscal internacional, deban reconocer dichas rentas para fines del impuesto en el país únicamente **cuando tal entidad las ponga a su disposición.**

En cualquier caso se considerará como entidades no domiciliadas en el país con personería distinta, a cualquier persona o entidad, con personería jurídica o sin ella, tales como cualquier **sociedad, fondo de inversión, trust, partnership, asociación, fundación.**

C) Definición de entidad controlada no domiciliada – CFC (Continuación)

2. Constituidas / establecidas / residentes / domiciliadas:

a) En un *país o territorio de baja o nula imposición*, o

<u>LISTA</u> (Anexo del Reglamento): <i>Anguila Barbados Chipre Gibraltar Granada Hong Kong Isla de Man Jersey Luxemburgo Etc.</i>	(a) Tasa <u>EFFECTIVA</u> del IR de 0% / inferior en 50% (b) No dispuesto a brindar información. (c) Régimen tributario particular para no residentes con beneficios o ventajas tributarios que excluya a los residentes. (d) Impedimento para operar en el mercado doméstico. (e) Auto publicitarse como jurisdicción para que no residentes escapen del gravamen.
--	--

b) En un territorio donde las rentas pasivas:

- No estén sujetas al IR, o
- El IR que las grave sea igual o inferior al 75% del IR peruano sobre rentas de la misma naturaleza.

Reglamento: Se deberá comparar el impuesto que pague o le corresponda pagar a la entidad no domiciliada por sus rentas pasivas con el Impuesto que hubiera pagado en Perú.

C) Definición de entidad controlada no domiciliada – CFC ***(Continuación)***

3. Sean de *propiedad de contribuyentes domiciliados, bajo los siguientes criterios:*

- a) ***Temporal:*** Se determina al cierre del ejercicio gravable.
- b) ***Subjetivo:*** Se determina en función al contribuyente domiciliado, por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país.



Exclusiones:

- i. Contribuyentes peruanos sujetos al IR sólo por rentas de fuente peruana (e.g., sucursal).
- ii. Empresas estatales.

- c) ***Control:*** Tenencia de una participación, directa o indirecta, de 50% o más de cualquiera de los siguientes:
 - i. Capital de la CFC, **o**
 - ii. Resultados de la CFC, **o**
 - iii. Derechos de voto en la CFC.



Presunción:

Opción de compra de participación en una CFC, directa o indirectamente, es presumida como tener una participación.

C) Definición de entidad controlada no domiciliada – CFC ***(Continuación)***

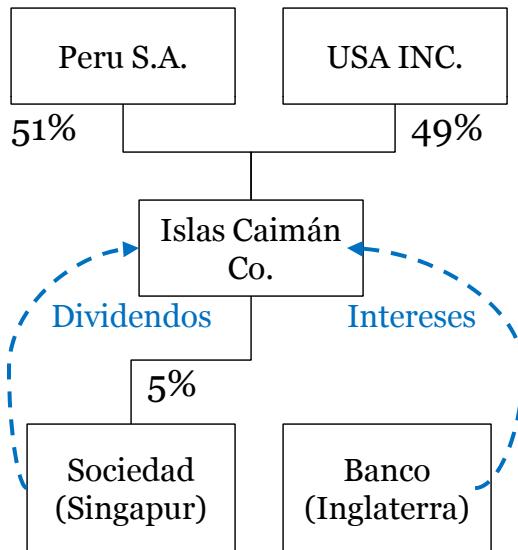
- Para efecto de determinar si la entidad domiciliada ejerce control sobre una entidad no domiciliada, se deberá tener en cuenta lo siguiente:
 - a) Adicionar a su participación directa e indirecta, las participaciones directas e indirectas de sus partes vinculadas en la entidad no domiciliada.
 - b) El Reglamento ha establecido que para determinar la renta indirecta de una empresa domiciliada en una entidad no domiciliada se deberá multiplicar el porcentaje de participación del domiciliado en la entidad no domiciliada 1 con el porcentaje de dicha entidad en la entidad no domiciliada 2 y así sucesivamente.

La vinculación, también operará cuando la participación en una entidad no domiciliada sea realizada utilizando personas o entidades interpuestas domiciliadas en el país, con el propósito de encubrir la participación de partes vinculadas en la entidad no domiciliada.

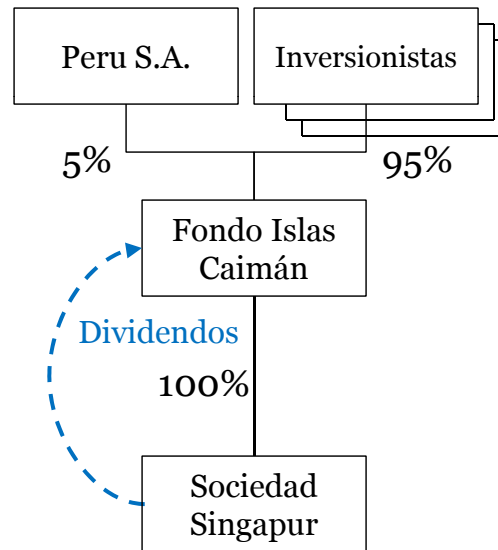
Asimismo el Reglamento ha establecido que la situación que genera la vinculación deberá existir el 31 de diciembre de cada ejercicio.

C) Definición de entidad controlada no domiciliada – CFC (Continuación)

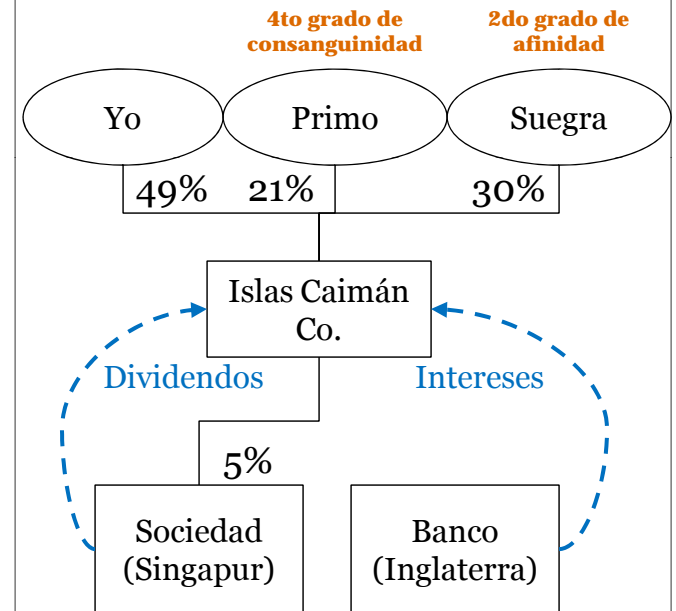
Califica como CFC



No califica como CFC



Califica como CFC



El reglamento considera vinculados a los cónyuges entre sí y parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

D) Definición de Rentas Pasivas

	Rentas Incluidas	Rentas Excluidas
1	Dividendos	Dividendos pagados por una CFC a otra CFC.
2	Intereses	Intereses de una CFC bancaria o financiera.
3	Regalías	-
4	Ganancias de capital por la enajenación de derechos de autor de trabajos literarios y similares.	-
5	Ganancias de capital por la enajenación de inmuebles.	Reglamento: Ganancias de capital por inmuebles si al enajenarse éste, se encontraba afectado al desarrollo de actividad empresarial.
6	Rentas y ganancias por la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios.	-
7	Rentas por alquiler o cesión temporal de inmuebles.	Rentas por alquiler o cesión temporal de inmuebles como parte de negocio de bienes raíces.
8	Rentas por la cesión de derechos de uso o disfrute de 1, 2, 3 ó 7 arriba.	-

D) Definición de Rentas Pasivas *(Continuación)*

	Rentas Incluidas	Rentas Excluidas
9	<p>Renta de una CFC por operaciones con un sujeto domiciliado en Perú, siempre que:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Ambos califiquen como partes vinculadas.b) La renta sea un gasto deducible para el sujeto domiciliado.c) La renta –<ul style="list-style-type: none">i. No califique como renta de fuente peruana.ii. Esté sujeta a la presunción del artículo 48 de la ley del IRiii. Siendo renta de fuente peruana esté sujeta a una tasa del IR menor al 30%.	<p>El Reglamento en el presente caso ha establecido que no cabe realizar ajuste por precios de transferencia, debido a que las rentas ya se están imputando y afectando con IR</p>

D) Definición de Rentas Pasivas *(Continuación)*



Si los ingresos por rentas pasivas de la CFC son iguales o mayores al 80% del total de sus ingresos, el 100% será considerado renta pasiva.



Presunciones relativas:

- i. Todas las rentas obtenidas por una CFC que esté constituida/establecida /sea residente/ sea domiciliada en un país o territorio de baja o nula imposición, son rentas pasivas.
- ii. Una CFC de un país o territorio de baja o nula imposición genera, en un ejercicio gravable, una renta neta pasiva igual a la siguiente multiplicación:

Tasa de interés activa más alta que cobren las empresas del sistema financiero de ese territorio*



Lo mayor entre:

- a) Valor de adquisición de la participación, o
- b) Valor de la participación patrimonial que corresponda a la participación, directa o indirecta, del propietario domiciliado.

*** Sin embargo, si se publica oficialmente la tasa de interés activa promedio de las empresas del sistema financiero, entonces se usa esta tasa.**

E) Atribución de Rentas Pasivas

1. Qué se atribuye?

- Rentas netas pasivas de la entidad controlada no domiciliada.



Exclusiones / Excepciones:

- a) Si califican como rentas de fuente peruana.
- b) Si son rentas gravadas con IR en una jurisdicción distinta a la de la CFC con un IR superior al 75% del IR que correspondería en Perú sobre rentas de la misma naturaleza.
- c) Si el total de rentas netas pasivas de la CFC es inferior a 5 UIT (S/.18,500) sin contar las indicadas en a) y b) arriba.
- d) Si los ingresos por rentas pasivas son iguales o menores al 20% del total de los ingresos de la CFC (nótese que ingresos es distinto a resultados).

2. A quién se atribuye y cómo se les atribuye?

- A los propietarios domiciliados en Perú que, al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, de más del 50% en los resultados de la CFC.
- En proporción a su participación, directa o indirecta, en los resultados de la CFC.

E) Atribución de Rentas Pasivas ***(Continuación)***

2. A quién se atribuye y cómo se les atribuye? (continuación)

Las rentas pasivas a ser atribuidas se determinan de la siguiente manera:

- i.** Rentas y gastos generados por la entidad controlada durante el ejercicio gravable, tomando en cuenta los criterios de imputación aplicables a las rentas de fuente extranjera.
- ii.** Cuando los gastos deducibles inciden en la obtención de rentas activas y pasivas, la deducción se efectúa en forma proporcional conforme a un procedimiento de prorrata.

E) Atribución de Rentas Pasivas ***(Continuación)***

La forma de atribución de las rentas pasivas será la siguiente:

1. Se atribuirán en proporción a la participación directa o indirecta de los contribuyentes domiciliados en la entidad controlada, determinada al cierre de cada ejercicio.
2. Se calcularán en moneda nacional, al tipo de cambio compra del cierre del ejercicio.
3. Se imputarán al ejercicio en que deba efectuarse la atribución y se tomarán en cuenta las reglas de compensaciones de resultados entre rentas de fuente extranjera que prevé el artículo 51 de la Ley.
4. Se atribuirá a los propietarios domiciliados que al 31 de diciembre del ejercicio gravable (por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas) tengan una participación directa o indirecta en más del 50% del capital, en los resultados o en los derechos de voto de dicha entidad.
5. Se efectuará a los propietarios en función a la participación directa o indirecta en los resultados de la CFC.

E) Atribución de Rentas Pasivas ***(Continuación)***

3. Cómo se computa la renta neta pasiva atribuible?

- De acuerdo a la Ley, las rentas y gastos que se deberán considerar son los generados por la CFC durante el ejercicio gravable, para lo cual se toma en cuenta los criterios de imputación aplicable a la renta de fuente extranjera.
 - **Devengo:** Rentas de fuente extranjera por explotación de negocio o empresa.
 - **Percibido:** Otras rentas de fuente extranjera.
- Sin embargo, el Reglamento mencionada que las rentas a atribuir serán las “**devengadas**” al 31 de diciembre. **¿ILEGALIDAD DE LA NORMA REGLAMENTARIA?**
- En general, el ejercicio gravable cierra el 31 de diciembre, salvo que la determinación del IR en el país o territorio en el que la entidad esté constituida/establecida/residente/domiciliada, siendo de una periodicidad de 12 meses, no coincida con el año calendario, en cuyo caso se considerará como ejercicio gravable el período de dicho país o territorio.
- Los gastos incurridos en el exterior se presumen relacionados a la renta de la CFC.

Para determinar la renta neta pasiva atribuible se considerará independientemente cada entidad controlada no domiciliada, de acuerdo con lo siguiente:

- a. Se consideraran los ingresos y gastos devengados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del ejercicio gravable. En caso el IR se determine en una periodicidad de 12 meses distintos al del año calendario, se consideraran los ingresos y gastos devengados en dichos meses.
- b. Los gastos deducibles deberán cumplir con lo dispuesto por primer y cuarto párrafo del artículo 51-A de la LIR.

E) Atribución de Rentas Pasivas ***(Continuación)***

4. Crédito por impuestos extranjeros

El impuesto pagado en el exterior por la CFC con respecto a las rentas netas pasivas que se atribuyan a un contribuyente domiciliado son deducibles como crédito.

Limitación:



- i. El importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero.
- ii. El importe que no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

Precisiones

- a) El impuesto es el efectivamente pagado en el exterior por la CFC respecto de las rentas pasivas atribuibles a los contribuyentes domiciliados, sea que ese impuesto haya sido pagado en el país en el que está constituida, establecida o en el que sea residente, domiciliada, y/o en otro país.
- b) El Impuesto acreditable es el proporcional a la rentas pasivas, que se determinará aplicando al referido impuesto el coeficiente que resulte de dividir las rentas netas pasivas atribuibles entre el total de las rentas netas de la CFC gravadas en el exterior.
- c) No será deducible del impuesto en el país que grava las rentas pasivas atribuidas, si esas rentas son de fuente peruana ni el impuesto que grave los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, distribuidos al contribuyente domiciliado en el país, sin perjuicio de las deducciones establecidas por ley.

E) Atribución de Rentas Pasivas ***(Continuación)***

5. Dividendos distribuidos por la CFC

- Los dividendos que la CFC distribuya a los contribuyentes domiciliados no se gravarán (nuevamente) con el IR en Perú en la parte que corresponda a rentas netas pasivas que hubieren sido atribuidas.



Cómputo:

- i. Los dividendos corresponden a las rentas netas pasivas en forma proporcional a la parte que dichas rentas representan respecto del total de las rentas netas de la CFC.
- ii. Dividendos pagados a la CFC por otra CFC.

6. Distribución de utilidades

- Cualquier distribución de utilidades que una entidad controlada no domiciliada realice con posterioridad al 1 de enero de 2013, se entenderá que corresponde a las utilidades pendientes de distribución a dicha fecha.

pwc.com/pe

© 2013 PricewaterhouseCoopers Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada. Todos los derechos reservados. En este documento, "PwC" hace referencia a PricewaterhouseCoopers Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada., que es una firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited, cada una de las cuales es una entidad jurídica separada e independiente.