

**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO**  
**ESCUELA DE POSGRADO**  
**UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE**  
**CIENCIAS CONTABLES**



**“EL PRINCIPIO DE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA Y  
SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE  
NO DOMICILIADOS EN LA FUERZA AÉREA DEL  
PERÚ”**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN**

**C.P.C.C. WILLIAM MARCIAL CASTILLO BRAVO**

**Callao, 2016**

**PERÚ**

A handwritten signature in red ink, appearing to be "W. Marcial Castillo Bravo".

A handwritten signature in black ink, appearing to be "W. Marcial Castillo Bravo".

# **HOJA DE REFERENCIA DEL JURADO**

## **MIEMBROS DEL JURADO**

- Dr. Roger Hernando Peña Huamán : Presidente
- Mg. Ana Cecilia Ordoñez Ferro : Secretario
- Mg. Fredy Vicente Salazar Sandoval : Miembro del Jurado
- Mg. Humberto Tordoya Romero : Miembro del Jurado

**ASESOR: Mg. MANUEL ENRRIQUE PINGO ZAPATA**

- N° de Libro : 001
- N° de Acta : 007-2016-UPG-FCC/UNAC
- Fecha de Aprobación: 22 de diciembre 2016
- Resolución de Sustentación de la Unidad de Posgrado: 076-2016- UPG-FCC/UNAC

## **DEDICATORIA**

A la memoria de mi madre por su perseverancia y ejemplo al señalarme que la vida es una lucha constante para lograr mis objetivos.

## **AGRADECIMIENTO**

A mi familia por su apoyo constante y la paciencia que supieron brindarme en el desarrollo de la presenta tesis.

A mi hijo Anthony que es el pilar y soporte de mi vida siendo el estímulo más importante para la culminación de todo objetivo trazado.

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
DEDICATORIA	
AGRADECIMIENTO	
ÍNDICE	04
TABLAS DE CONTENIDO	07
GRAFICOS	09
RESUMEN	11
ABSTRACT	13
I. PLANTEAMIENTO INICIAL DE LA INVESTIGACIÓN	15
1.1 Identificación del problema	15
1.2 Formulación de problemas	17
1.2.1 Problema General	17
1.2.2 Problemas específicos	18
1.3 Objetivos de la investigación	18
1.3.1 Objetivo General	18
1.3.2 Objetivos Específicos	18
1.4 Justificación	19
II. MARCO TEÓRICO	21
2.1 Antecedentes	21
2.2 Fundamento Teórico	24
2.2.1 Principio de Legalidad Tributaria	26
A. Doctrina	26
B. Jurisprudencia	29

	C. Ley Tributaria	44
	2.2.2 Impuesto a la Renta de no Domiciliados	78
	A. Impuesto a la Renta	78
	B. Impuesto a la Renta de no Domiciliados aplicando el Reglamento de la Ley	84
	2.2.3 Fuerza Aérea del Perú	86
	2.3 Definición de Términos	93
III.	VARIABLES E HIPÓTESIS	96
	3.1 Definición de variables	96
	3.2 Operacionalización de las variables	97
	3.3 Hipótesis	97
	3.3.1 Hipótesis General	97
	3.3.2 Hipótesis Específicas	97
IV.	METODOLOGÍA	99
	4.1 Tipo de investigación	99
	4.2 Diseño de la investigación	99
	4.3 Población y muestra	99
	4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos	99
	4.5 Procedimientos de recolección de datos	99
	4.6 Procesamiento estadístico y análisis de datos	99
V.	RESULTADOS	100
	5.1 Sobre el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta D.S. N° 086-2004-EF	100

5.2	Sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados	102
VI.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	119
6.1	Contrastación de hipótesis con los resultados	119
6.2	Contrastación de resultados con estudios similares	121
VII.	CONCLUSIONES	122
VIII.	RECOMENDACIONES	124
IX.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	125
	ANEXO	129
•	Anexo 1. Ley N° 29266	130
•	Anexo 2. Matriz de Consistencia	131

## TABLAS DE CONTENIDO

Cuadro 5.1 Impuesto a la Renta de no Domiciliados 2012 comparativo en porcentajes	103
Cuadro 5.2 Impuesto General a las Ventas no Domiciliados 2012 comparativo en porcentajes	104
Cuadro 5.3 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2012	105
Cuadro 5.4 Impuesto a la Renta de no Domiciliados 2013 comparativo en porcentajes	106
Cuadro 5.5 Impuesto General a las Ventas no Domiciliados 2013 comparativo en porcentajes	107
Cuadro 5.6 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2013	108
Cuadro 5.7 Impuesto a la Renta de no Domiciliados 2014 comparativo en porcentajes	109
Cuadro 5.8 Impuesto General a las Ventas no Domiciliados 2014 comparativo en porcentajes	110
Cuadro 5.9 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2014	111

Cuadro 5.10 Impuesto a la Renta de no Domiciliados 2015 comparativo en porcentajes	112
Cuadro 5.11 Impuesto General a las Ventas no Domiciliados 2015 comparativo en porcentajes	113
Cuadro 5.12 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2015	114

## GRAFICOS

Grafico 5.1 Impuesto a la Renta de no Domiciliados 2012 comparativo en porcentajes	104
Grafico 5.2 Impuesto General a las Ventas no Domiciliados 2012 comparativo en porcentajes	105
Grafico 5.3 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2012	106
Grafico 5.4 Impuesto a la Renta de no Domiciliados 2013 comparativo en porcentajes	107
Grafico 5.5 Impuesto General a las Ventas no Domiciliados 2013 comparativo en porcentajes	108
Grafico 5.6 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2013	109
Grafico 5.7 Impuesto a la Renta de no Domiciliados 2014 comparativo en porcentajes	110
Grafico 5.8 Impuesto General a las Ventas no Domiciliados 2014 comparativo en porcentajes	111
Grafico 5.9 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2014	112

Grafico 5.10 Impuesto a la Renta de no Domiciliados 2015 comparativo en porcentajes	113
Grafico 5.11 Impuesto General a las Ventas no Domiciliados 2015 comparativo en porcentajes	114
Grafico 5.12 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2015	115

## RESUMEN

El Impuesto a la Renta es una de las fuentes de recursos del Estado que va a permitir el cumplimiento de sus actividades dentro de los fines que le son asignados en el marco de la Constitución Política.

El poder tributario que tiene el Estado para la creación de los tributos no puede ser ejercido de manera discrecional por lo que los parámetros de estos procedimientos están limitados a un ordenamiento constitucional o legal.

El establecimiento de la obligación tributaria que se aplica mediante la imposición fiscal debe observar que la regulación del hecho imponible requiere bajo todo contexto el cumplimiento de la aplicación del principio de legalidad en atención a lo señalado en el artículo 74° de la Constitución Política, donde se señala que solo por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades se pueden crear, modificar o derogar o exonerar los tributos.

Dentro de las modificaciones generadas en el Impuesto a la Renta esta el Decreto Legislativo N° 945 donde se introdujo la modalidad de la asistencia técnica, concepto que no fue definido en el Decreto Legislativo y que fue derivado al reglamento de la Ley del Impuesto a la renta emitido mediante Decreto Supremo N° 086-2004-EF, incumpléndose el precepto

constitucional señalado en el artículo 74° de nuestra carta fundamental, contraviniendo uno de los principios fundamentales de la tributación en la elaboración de la producción normativa fiscal que es el principio de legalidad.

La investigación se orientó a realizar un análisis sobre dicha incidencia demostrando que la legislación del Impuesto a la Renta se encontraría excediendo los alcances del principio de legalidad tributaria, concluyendo que es necesario que dicha legislación se adecue al mandato constitucional.

## ABSTRACT

The income tax is one of the sources of state resources that will allow the fulfillment of their activities within the purposes allocated to it under the Constitution.

The tax power of the state for the creation of taxes can not be exercised in a discretionary manner so that the parameters of these procedures are limited to a constitutional or legal order.

The establishment of the tax liability that is applied by taxation should be noted that the regulation of taxable transactions required under any context compliance with the principle of legality attention to what is stated in Article 74 of the Constitution, which It notes that only by law or legislative decree in case of delegation of authority can create, modify or repeal or exonerate taxes.

Among the changes generated in income tax this Legislative Decree No. 945 where the form of technical assistance, a concept which was not defined in the Legislative Decree and was referred to the rules of the Tax Act was introduced to the income issued by Supreme Decree No. 086-2004-EF, flouted the constitutional precept laid down in Article 74 of our Constitution, violating one of the fundamental principles of taxation in developing normative production tax is the principle of legality.

The research was oriented to an analysis demonstrating that such impact on the legislation of income tax would be found exceeding the scope of the principle of tax law, concluding that it is necessary that such legislation conforms with the constitutional mandate.

## **CAPÍTULO I**

### **PLANTEAMIENTO INICIAL DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.1 Identificación del problema**

Dentro del ámbito de las atribuciones del Estado se sitúa la Ley Tributaria, en el marco de la soberanía fiscal dentro del contexto establecido en la Constitución Política.

La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los ciudadanos el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria; sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal. El principio de legalidad en materia tributaria alude al aforismo *nullum tributum sine lege*, no hay tributo sin ley previa; lo cual se establece como una garantía del sistema jurídico vigente y que establece el equilibrio de los poderes constitucionales procedentes del Poder Legislativo de manera formal y con un alcance general.

Al cumplirse con el procedimiento señalado, la producción normativa en relación a la imposición fiscal debe estar enmarcado dentro de los parámetros que establece su regulación y que esta producción debe ser elaborada por profesionales con

conocimientos en la doctrina tributaria y es aquí donde se debe establecer si el legislador que elabora dicha producción puede regular los aspectos doctrinarios que no solo están enmarcados en los principios jurídicos sino que se tiene que observar que la fuente para la elaboración de la creación de los tributos están enmarcados dentro de los principios tributarios y que deben ser observados al momento de legislar en materia tributaria estableciéndose su regulación en el procedimiento normativo constitucional que es la base en nuestra legislación para la elaboración de los tributos.

Es improbable la posibilidad de requerir el pago de un tributo sin una ley o norma de rango equivalente. El principio de Legalidad en materia tributaria cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a la Potestad del Estado en las áreas de independencia de los ciudadanos, cumpliendo una función múltiple que garantiza un adecuado control en los procedimientos de imposición y distribución de la carga tributaria.

El artículo 74° de la norma fundamental dispone que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo”, señalando como única excepción el caso de los aranceles y las tasas, los cuales pueden ser regulados por decreto supremo.

El Impuesto a la Renta es un impuesto directo que se aplica a las utilidades generadas por su fuente productora y fue establecido en el marco del principio de legalidad dentro de los alcances señalado en la Constitución Política.

Siendo así dentro de las innumerables modificaciones indicadas en la norma se introdujo el concepto de la Asistencia Técnica para gravar las actividades comerciales prestadas por sujetos no domiciliados, modificando de esta forma el criterio de territorialidad en nuestra legislación, esta modificación fue formulada por el Decreto Legislativo N° 945 de diciembre de 2013, la cual no estableció una definición de lo que se debía entender por asistencia técnica muy por el contrario la definición fue incorporada en el Reglamento del Impuesto a la Renta mediante el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, derivándose de esta manera la naturaleza del hecho imponible a una norma de menor jerarquía, concepto que está reservado a una norma con rango de ley.

## **1.2 Formulación del Problema**

### **1.2.1 Problema General**

¿Cuál es la incidencia del D.S. N° 086-2004-EF sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015?

### **1.2.2 Problemas específicos**

1. ¿Cuál es la incidencia del Reglamento de la Ley sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015?
2. ¿Cuál es la incidencia de la variación de la normatividad en la aplicación del impuesto a la renta de no domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015?

### **1.3 Objetivos de la investigación**

#### **1.3.1 Objetivo General**

Determinar la incidencia del D.S. N° 086-2004-EF sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015.

#### **1.3.2 Objetivos Específicos**

1. Identificar la incidencia del Reglamento de la Ley sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015.
2. Identificar la incidencia de la variación de la normatividad en la aplicación del impuesto a la renta de no domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015.

#### **1.4 Justificación**

La investigación del presente trabajo se justifica y se fundamenta por las siguientes razones:

Las normas y los principios inherentes a la imposición fiscal para efectos de la recaudación tributaria están enmarcados en los principios doctrinarios que estudia el Derecho Tributario.

La doctrina tributaria a lo largo de los años ha planteado y discutido la forma de imposición que tienen los Estados para la obtención de sus recursos, llamado también ingresos públicos y poder cubrir adecuadamente el gasto público que son las satisfacciones de las necesidades públicas, y esto se ve reflejado en el Presupuesto General de la Republica.

En este contexto podemos señalar que las normas por las que se rigen los tributos están claramente definidas y que la fuente que establece este procedimiento esta señalado en la Constitución Política cuyos preceptos gozan de plena operatividad y en el cual podemos señalar al principio de legalidad atributo imperativo que constituye el sustento jurídico de la imposición fiscal cuya determinación solo se puede ser sancionado por Ley.

El principio de legalidad es una garantía esencial en este campo y es el pilar principal de la seguridad jurídica por ello los aspectos

más elementales del hecho imponible siempre deben estar claramente definidos por ley.

En un Estado de derecho moderno y democrático la legislación en materia tributaria no puede presentar inconsistencias constitucionales afectando los derechos esenciales de los contribuyentes y por ende afectando las garantías que el orden constitucional precede permitiéndose regular el hecho imponible (definición de los servicios o actividades que califican como asistencia técnica), mediante un decreto supremo que contraviene el principio constitucional de legalidad en materia tributaria.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1 Antecedentes**

Cruz (2013) en su tesis para optar el Grado de Magister en Derecho de la Empresa con mención en Gestión Empresarial llegó a las siguientes conclusiones:

1. En el Perú la potestad tributaria se encuentra sujeta a la observancia de los principios constitucionales tributarios de Legalidad, Reserva de Ley, Igualdad, Respeto a los Derechos Fundamentales y No Confiscatoriedad, especialmente en los supuestos de creación, modificación y derogación de tributos y otorgamiento de beneficios tributarios.
2. El Principio de Legalidad dentro de nuestro ordenamiento constituye un mandato orientado a que los tributos y beneficios tributarios sean creados por una ley formal, por el órgano competente y que sean aplicados con preeminencia a otras normas, o pudiendo ser modificado por norma de menor jerarquía.
3. El Principio de Reserva de Ley que recoge nuestro ordenamiento a nivel constitucional y legal establece que los elementos esenciales de los tributos así como el establecimiento de beneficios tributarios son materias para ser regulados exclusivamente por ley.

Valdés (1989, p. 44) sobre el consenso a que se llegó en el simposio que se realizó en Montevideo, Uruguay sobre el principio de legalidad señala:

1. El principio de legalidad, recogido en las constituciones latinoamericanas como principio fundamental del Derecho Público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad.
2. La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en la misma.
3. La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimientos de limitaciones a los derechos y garantías individuales.
4. Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales y en tal caso deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria.
5. La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación

discrecional.

Araoz (1993, p. 56) sostiene:

Para la doctrina tributaria, el Principio de Imposición Fiscal más importante es el Principio de Legalidad, si bien se ha discutido que varios de los demás principios sobre esta materia no son obligatorios para el estado, sino que son meras recomendaciones al legislador, en lo que siempre ha existido unanimidad para la doctrina fiscal tanto nacional como extranjera es en que la Legalidad es un principio constitucional de cumplimiento obligatorio para las autoridades.

Esto, en función de que el Principio de Legalidad es el pilar fundamental de la Seguridad Jurídica. Por esa razón, para el Derecho Constitucional Tributario, los aspectos, más importantes de los hechos generadores de las obligaciones tributarias siempre deben estar claramente regulados por ley.

La Torre (2008, p. 88) en relación a las rentas de fuente peruana con respecto a la asistencia técnica señala:

Resulta ilegal que mediante un Decreto Supremo (norma reglamentaria) se defina cuáles son los servicios o actividades que califican como “asistencia técnica”, supuesto que califica como renta de fuente peruana gravado con el Impuesto a la Renta. Debe declararse la ilegalidad de las normas de excepción establecidas por el decreto

Supremo 086-2004-EF que amplían el concepto de asistencia técnica.

Gálvez (2009, p. 43) sostiene:

La incorporación en nuestro ordenamiento impositivo del concepto "asistencia técnica" como una actividad gravada trajo consigo dos problemas cuya solución plantea niveles diferentes de dificultad. El primero quizá más simple, pero de consecuencias jurídicas de mayor impacto, está referido a la situación de inconstitucionalidad del gravamen en tanto el contenido del aspecto material de la hipótesis de incidencia ha sido desarrollado vía decretos supremos, normas que conforme a nuestro ordenamiento jurídico carecen de la jerarquía necesaria para dicho propósito. Ello determina que la herramienta jurídica utilizada para incorporar el gravamen en nuestro sistema ha violado el principio de legalidad.

## **2.2 Fundamento Teórico**

Para el desarrollo de esta investigación se partió del hecho de que la fuente de la obligación tributaria tiene su fundamento en la ley, estableciéndose los caracteres esenciales del tributo, formas, contenido y alcance de dicha obligación es por ello que hay un consenso claro en los estados latinos de régimen democrático que inciden en el concepto clásico de la legalidad tributaria y que en el

transcurso de los años las características más comunes en este aspecto está en su fuente constitucional que enmarca la obligación y fundamentación de la imposición del tributo como recurso principal del estado.

Es así que, mediante el presente estudio se pretende demostrar que el principio de legalidad es la base fundamental de la seguridad jurídica en el ámbito tributario y que solo la ley como principio de legalidad puede establecer los elementos básicos que configuran un tributo, siendo la norma básica sobre la producción normativa en materia tributaria.

En la doctrina tributaria existe un consenso general sobre este aspecto y que a través de los años el origen y fundamento de esta producción normativa ha estado enmarcado dentro de una norma legal, es por ello que ha existido unanimidad en la doctrina fiscal tanto nacional como extranjera en que el principio de legalidad es un principio constitucional de cumplimiento obligatorio y así está enmarcado en nuestra Constitución Política.

## **2.2.1 Principio de Legalidad Tributaria**

### **A. Doctrina**

El estado para satisfacer las necesidades públicas de la población requiere de los medios pecuniarios para afrontar dichas erogaciones por lo que recurre al patrimonio de los particulares mediante la aplicación de los tributos que vienen a ser los recursos públicos y desde este punto de vista debemos observar con mucho detenimiento el Poder Tributario entendiéndose a este como el poder del Estado para crear, modificar y suprimir tributos.

Este poder no puede ser ejercido de manera absoluta, por lo que dentro de este accionar este procedimiento debe estar sujeto a determinado límites que la Constitución establece de manera puntual.

En la doctrina tributaria y en la mayoría de los países se regulan estas limitaciones, que son conocidas como los principios de tributación, en nuestro país los principios constitucionales están previstos en el artículo 74° de la Constitución, y estos son el principio de legalidad, principio de igualdad, principio de respeto a los derechos fundamentales de las personas y el principio de no

confiscatoriedad; es el principio de legalidad que se consigna como una limitación a la Potestad Tributaria del estado.

Este principio opera como un límite formal del Poder tributario del Estado pues al crear los tributos se debe consignar una limitación legal a la propiedad individual, dicha potestad es ejercido por los órganos señalados en la Constitución el cual es determinado por un instrumento jurídico que garantice la correcta aplicación de dicho límite, esta instrumento jurídica es la ley.

En nuestro país la Potestad Tributaria originaria se estableció desde la formulación del primer texto constitucional en 1823 donde se instituyo que es facultad exclusiva del Congreso, decretar las contribuciones, impuestos y derechos para el sostén y la defensa de la Republica, hasta la Constitución de 1979 que en su artículo 139° señala que solo por ley expresa se crean, modifican, suprimen tributos y se conceden exoneraciones tributarias y otros beneficios tributarios. La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación.

Actualmente existe una Potestad Tributaria derivada en vista de que los gobiernos desde 1979 recurrieron al Poder Ejecutivo para la imposición fiscal por lo que existía una vulneración del principio de legalidad ya que no se hacía un uso correcto de los requerimientos tributarios al ejercer su potestad.

Esta política de Estado determinó una potestad ejecutiva en la generación de la imposición fiscal determinándose que mediante Decretos Legislativos se pueda disponer en materia tributaria, es así que en la Constitución de 1993 se dispuso en su artículo 74° que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Es así que el principio de legalidad en nuestro país es un procedimiento constitucional en donde la imposición del tributo debe estar sancionado mediante la ley respetando las garantías constitucionales en favor de los derechos de los contribuyentes y que el órgano competente para establecer dicha imposición recae en el Poder Legislativo y en el Poder Ejecutivo en el caso de facultades delegadas.

Es por ello que podemos establecer que el principio de legalidad es un principio fundamental en materia tributaria motivo por el cual se infiere la necesidad de que siempre sea la ley la que regule dicha materia, otorgándose a los contribuyentes la garantía de que la Potestad Tributaria será ejercida por los entes públicos de acuerdo a lo establecido en el marco constitucional.

El principio de legalidad concibe a la ley como el instrumento idóneo para la imposición del tributo y es el Poder Legislativo el que tiene la facultad de crear las leyes dentro de los parámetros señalados en nuestra norma fundamental.

## **B. Jurisprudencia**

Sobre este principio Mersan (1969, p. 51) señala:

“La legalidad se destaca en forma absoluta desde el momento que el tributo no puede imponerse en forma discrecional sino de acuerdo a los preceptos constitucionales que establecen la igualdad, el respecto a la propiedad y la libertad”.

Con una posición similar, Gnazzo (1970, p. 63) sostiene:

El principio de legalidad constituye el sustento jurídico de los tributos y es a través del mismo que se regula la

denominada potestad o poder tributario del Estado o sea la facultad o posibilidad jurídica del Estado de establecer obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallan en su jurisdicción.

Al respecto el jurista argentino Jarach (1970, p. 33-34) disertando en su clase de Derecho Tributario sostiene:

El primer principio que en todos los países que tienen un régimen constitucional rige, es el principio de legalidad.

Este principio consiste esencialmente de dos aspectos que son fundamentales:

- a) En un sentido formal: en el sentido de que los impuestos deben ser establecidos por ley, como manifestación del poder representativo de la ciudadanía, "no hay imposición sin representación", como dicen los norteamericanos. Es el principio que estuvo en la base de la lucha emancipadora de las colonias de Norteamérica e indica que el tributo debe provenir del Poder Legislativo, del Congreso, de leyes en sentido formal, es decir, de un instrumento aprobado por el Poder Legislativo en su carácter representativo de los ciudadanos.
- b) Pero el principio de legalidad tiene también otro carácter de no menor importancia, que es el siguiente: que las leyes tributarias tienen que contener normas precisas en cuanto a los distintos elementos que configuran las obligaciones de los tributos. Es decir tienen que

determinar las situaciones de hecho objetivos, cuales son los sujetos pasivos, cuales son las circunstancias que dan origen a la obligación y "a contrariun sensu", las circunstancias que dan origen a excenciones tributarias así como la determinación cuantitativa, temporal y espacial de la obligación tributaria misma.

Con esto se cumple no sólo una finalidad de ordenamiento y de precisión en materia tributaria sino también una finalidad de "reglas del juego" en el cual actúa la actividad privada. El principio de legalidad en este sentido responde un poco al canon antiguo de Pitt y luego tomado por Adam Smith, de la certeza del gravamen. Los impuestos que no están definidos en esta forma por la ley, son impuestos que carecen de lógica y racional determinación de materia imponible y tiene el inconveniente muy grande de que la esfera individual de los ciudadanos se toma incierta en sus límites, pues los ciudadanos no conocen cuales son los gravámenes que van a afectarles.

El principio de que la ley tributaria es fuente del derecho tributario, es un principio que nace del propio principio de legalidad del impuesto, es decir de la necesidad de que los tributos es establezcan por una ley, en sentido formal y material, pero especialmente en sentido formal.

Asimismo Alvarez-Amandi (1972, p. 449) señala:

“En un sentido amplio, con él se designa la sumisión de la Administración Pública al Derecho, la actuación del Estado conformada por la ley”.

Pérez de Ayala y González (1975, p. 40) señalan:

El principio de legalidad tributaria viene recogido en nuestras leyes fundamentales en su forma atenuada. No es necesario que el legislador primario configure todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, bastará con que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo, gozando de la facultad de delegar en el Poder Ejecutivo la regulación de los restantes elementos. De este modo la reserva atenuada constituye una clara expresión de confianza en el Gobierno por parte del poder legislativo.

Xavier (1975, p. 1267) sostiene:

El principio de legalidad en el estado de Derecho no es ya, pues, mera emanación de una idea de autotributación, de libre consentimiento de los impuestos, antes pasa a ser encarado por una nueva perspectiva, según la cual la ley formal es la única forma posible de expresión de justicia material.

Asimismo el jurista argentino Villegas (1975, p. 182-183)

señala:

Este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca ("nullum tributum sine lege").

Sobre este principio hay general acuerdo doctrinal. Sea que se piense que la producción de normas jurídicas es atribución exclusiva del Poder Legislativo, y no del Poder Ejecutivo (salvo que la propia Constitución le conceda a este último tal atribución), sea que se considere que tal facultad normativa del Poder legislativo se reduce a algunas materias expresamente delimitadas, hay acuerdo en ambas posiciones en cuanto a que la creación y percepción de tributos está dentro de las materias reservadas a la ley.

El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar "directivas generales" de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum).

La consecuencia fundamental del principio es, entonces, que solo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos y especialmente el hecho imponible.

El jurista peruano Araoz (1993, p. 58) señala que el objetivo del principio de legalidad es:

Impedir que sin existir una ley que lo autorice, los órganos de administración o de cobranza de tributos de los distintos niveles del Estado, puedan sobre todo, crear tributos. Esto alcanza tanto a los órganos del Poder Ejecutivo como a cualquier otro que conforme a la misma constitución este facultado para administrar y cobrar tributos.

García Belsunce (citado por Villegas, 1995, p. 190) sostiene:

El principio de legalidad constituye una garantía esencial en tributo sea sancionado por ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de leyes y que contiene una norma jurídica.

Coincidimos plenamente con el jurista argentino García Belsunce, en que la producción normativa en materia tributaria bajo el principio de legalidad constituye una garantía esencial en el Derecho Tributario cuya virtud requerida para la creación del tributo debe ser sancionado por ley.

El abogado tributarista español Pérez Royo (2000, p. 41-42)

señala:

La primera de las reglas sobre la producción normativa en materia tributaria es la del principio de legalidad tributaria, que aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes del derecho en este ámbito. Según dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de tributos. Una última exigencia que puede conectarse con el principio de legalidad es la de seguridad jurídica o certeza del Derecho. En la doctrina clásica se había advertido tradicionalmente la existencia de este postulado de la imposición, que exige que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.

En relación al contenido del principio de legalidad tributaria, es la concerniente a los elementos de la disciplina del tributo (o de la prestación) que requieren la intervención del legislativo. Como primera respuesta a esta cuestión podemos decir que el principio de legalidad cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo, estos elementos se deben entender comprendidos, en todo caso, los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a su entidad (o cuantificación).

La ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quien está obligado a

pagarlo (sujetos pasivos), cuanto hay que pagar (base, tipo, cuota).

Paredes y Rodríguez (2001, p. 57) señala:

Actualmente el principio de legalidad en su aspecto normativo, el relativo a crear normas y la jerarquía de las mismas se nutre de dos premisas fundamentales: la reserva de ley y la primacía de la ley, ambas le dan sustancia”.

El ex magistrado del tribunal Constitucional, Landa (2006, pp. 254-255) sostiene:

Se ha señalado que la potestad tributaria del Estado debe ejercerse en función de los principios constitucionales que informan tal potestad; principios que, por otra parte, constituyen también una garantía para los contribuyentes; siendo que tal atribución, exclusiva a favor del Estado, es constitucionalmente legítima, ello precisa, como exigencia mínima, que tal atribución se realice mediante el vehículo jurídico adecuado: la ley.

El principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometido a un control de legitimidad por jueces independientes.

En materia tributaria el principio de legalidad supone que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder

Legislativo o del Poder Ejecutivo, debe estar sometido a la Constitución y no solo a las leyes.

Araoz (2006, p. 127) señala:

El principio de legalidad consiste en que la Administración Tributaria, como parte integrante del Poder Ejecutivo, tiene limitada su actuación. Esto es el acto administrativo específico por medio del cual el Estado como sujeto acreedor requiere al ciudadano el pago de un tributo determinado debe estar enmarcado dentro de la norma legal general que haya establecido el cobro de este tributo. El marco del mundo tributario siempre lo establece la ley. Si no hay una ley que establezca un tributo sobre un hecho determinado queda incólume el derecho de propiedad de los ciudadanos cuando realizan tal hecho. Por esa razón, el principio de legalidad excluye la aplicación de tributos por medio de la analogía, cuyo objeto, como se sabe, es llenar los vacíos de la ley, extendiéndola a supuestos de hecho que no están comprendidos en la misma, pero que tienen un notorio grado de afinidad con las situaciones reguladas. Teniendo en cuenta la existencia del tributo depende de su regulación conforme a las normas del derecho tributario material, es claro, entonces, que no se puede recurrir a la analogía en ese campo del derecho tributario.

De otra parte, debe tenerse presente que el Poder Ejecutivo también tiene facultades normativas, pero de nivel inferior a la ley, como es el caso de los reglamentos, que también son de aplicación general como la ley.

En nuestro país, conforme al numeral 8 del artículo 118 de la Constitución Política corresponde al Presidente de la Republica ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin trasgredirlas ni desnaturalizarlas. Este tipo de actuación del Poder Ejecutivo también está limitado por la ley, porque sus miembros, salvo el Presidente de la República y los Vicepresidentes, no son elegidos por el pueblo. El Poder Ejecutivo no tiene, entonces, una total representación popular, como el Poder Legislativo. En términos generales, el establecimiento de tributos por parte del Poder ejecutivo no cumple a cabalidad el principio de la auto imposición por parte del pueblo. Esta subordinación ante la ley de los reglamentos y otras normas administrativas generales que dicte el Poder Ejecutivo constituye el principio de reserva de ley, que como parte integrante del principio de legalidad, también es un límite formal a la potestad tributaria que establecen los textos constitucionales.

En ese mismo sentido el jurista peruano Rubio (2005, p. 48)

expresa lo siguiente:

El principio de legalidad ha sido establecido de la siguiente manera por el Tribunal Constitucional: Es una regla que exige sujeción a la ley y a aquellas normas de similar jerarquía. En tal virtud, condiciona la validez de las normas de inferior rango.

Tal supremacía está prevista en el artículo 51° de la Constitución, que dispone que, después del texto

fundamental, la ley prevalece sobre toda otra norma de inferior jerarquía.

Islas (2009, p.102) sostiene:

El principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho; en otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener apoyo estricto en una norma legal, la que, a su vez, debe estar conforme a las disposiciones de fondo y forma consignadas en la Constitución.

Acosta (2011, pp. 20-21) señala:

El principio de legalidad puede tener hasta tres significados distintos, todos ellos al servicio de la interdicción de la arbitrariedad en el ejercicio del poder del Estado y garantía de los derechos individuales.

En su primera y amplia acepción, el principio de legalidad está relacionado con el concepto de Estado de Derecho y con el se expresa el sometimiento de todos, incluidos los órganos y poderes del Estado, a la ley. No se puede olvidar que cuando se habla del principio de legalidad solo nos referimos a la ley entendida en el sentido liberal burgués, es decir, como norma emanada de un legislador que respeta los derechos humanos y funda su poder en la voluntad general.

Hablar de Estado de Derecho es equivalente a hablar de imperio de la ley y el imperio de la ley sería un concepto

vacío de contenido por redundante y pleonástico si por ley se entiende simplemente cualquier norma establecida por quien detenta el poder legislativo.

Desde una perspectiva más estricta, principio de legalidad sirve para explicar las relaciones entre la norma general y los actos singulares del poder ejecutivo. Equivale a predeterminación normativa de la acción administrativa. En un sistema de sometimiento positivo a la legalidad la administración no puede actuar en un caso concreto si no está facultada para hacerlo por una norma.

Nájera (2012, p. 18) señala:

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Aguirre (2013, p. 18) sostiene:

El principio de legalidad presupone la sujeción del Estado al ordenamiento jurídico vigente como producto de su evolución y maduración política de la propia población, que ha logrado imponer a este postulado como un derecho fundamental de todos los ciudadanos y residentes en un

país. En este sentido, Juan Jacobo Rousseau en su obra El contrato social anota que «las leyes no son propiamente más que las condiciones de la asociación civil. El pueblo sometido a las leyes debe ser su autor; corresponde únicamente a los que se asocian arreglar las condiciones de la realidad». De ahí que concurra como uno de los principios fundamentales del Estado moderno la legalidad en la tributación, también conocida como reserva de ley o Ex-Legem, que sin ser exclusiva del derecho tributario, es esencial en esta materia, pues significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca –Nullum Tributum Sine Lege– aforismo adoptado por analogía del derecho penal. El principio de legalidad significa en su sentido más amplio y general que todos los actos gubernamentales y administrativos están subordinados a la Constitución, tratados internacionales y leyes vigentes, esto se constituye en reflejo de la soberanía popular, pues la ley es la «declaración de voluntad soberana, manifestada en la forma prescrita por la Constitución»; la superioridad de la ley arranca del hecho de ser «la expresión de la voluntad general», manifestada en forma de ley; la cual debe ser sometida a los límites y principios que la Constitución señala.

Así a la legalidad se la concibe como la sumisión del Estado al Derecho, la actuación de todos los poderes del Estado deben propender a «conseguir la efectividad del ámbito subjetivo de las leyes fiscales». El postulado de la legalidad encuentra así su fundamento en «la necesidad de proteger

a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho», en el sentido de que toda erogación con carácter fiscal que se haga en beneficio del Estado debe ser impuesta en la ley. Se concluye, entonces, que el principio de legalidad comporta una de las garantías constitucionales que debe ser observado en el ejercicio estatal de la potestad tributaria y potestad de imposición. Es decir, solo la ley puede afectar a la esfera de propiedad y libertad de los individuos, por lo que la soberanía popular encuentra su expresión en la ley tributaria, que es la fuente de la relación jurídico-tributaria, confluye pues en este aspecto tanto el pensamiento económico liberal que considera al tributo como una restricción del derecho de propiedad; y el político, en el que se exige que sean los representantes del pueblo los que consientan la validez de este.

En el Estado constitucional la característica principal se encuentra en la supremacía de la Constitución, lo que acarrea una extensión de los principios, en virtud de lo cual una ley no puede vulnerar a los principios constitucionales que la Norma Suprema consagra, así como tampoco modificarlos; sin embargo, la ley sigue ocupando la posición suprema con relación a las demás normas del ordenamiento jurídico.

Todas estas precisiones confirman que la elaboración del tributo debe ser sancionado por una norma expresa y que el

principio de legalidad tributaria constituye la regla fundamental en el Derecho Constitucional Tributario ya que solo la ley debe configurar los elementos básicos de los tributos.

Podemos confirmar entonces que el Principio de Legalidad es la regla fundamental por el cual todo ejercicio de potestades (poderes públicos) debe estar sujeto a la ley de tal forma que todos sus actos deben ser validos dentro de este marco, el cual instaura una aprobación o conformidad, es decir es una norma de competencia y regla de control que establece que todo acto de autoridad debe ajustar su actuación al orden legal.

En ese sentido la Constitución señala como elemento constitutivo del tributo, a la ley elemento idóneo para la imposición de la obligación fiscal.

Debemos también señalar que al consagrarse en la Constitución el principio de legalidad tributaria, las leyes deben cumplir el precepto constitucional por el cual se establece que solo dicha norma puede generar la configuración del tributo.

Esto significa que nuestra Constitución instituye que la obligación de contribuir está en los términos que establece la ley, es por ello que todos los elementos básicos deben configurarse en este concepto.

### **C. Ley Tributaria**

En el Derecho Tributario, en virtud de este principio se establece que solo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria tales como la definición del hecho imponible, fijar la cuantía del tributo, la base para su cálculo y señalar al contribuyente, es decir solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria coincidiendo con Gnazzo en que el principio de legalidad constituye el sustento jurídico de los tributos.

Podemos señalar entonces que la ley bajo esta concepción es la fuente formal del Derecho Tributario al ser el único medio por el cual se puede establecer el tributo.

En esta línea de pensamiento podemos afirmar que la ley juega un papel muy importante en el principio de legalidad,

es el instrumento de manifestación de voluntad de imposición del gravamen y es por ello que tiene una jerarquía suprema sobre las otras normas del ordenamiento jurídico a excepción de la Constitución, siendo el Poder Legislativo el que tiene la facultad de instaurar las leyes respetando los lineamientos constitucionales establecidos en nuestra carta magna.

Siendo la ley una autoridad formal como también se le conoce y estando en la cima de nuestro ordenamiento jurídico, además de ser una norma abstracta, general, incondicional y de mandatos obligatorios no puede ser subordinada en su actuación a una norma de menor jerarquía.

En relación a la ley Sayagués citado por Fonrouge (1978, p. 59) señala: "La ley sería, pues todo acto emanado del poder legislativo con observancia de las formas establecidas al efecto por la constitución".

En esa línea de pensamiento el jurista brasileño Ataliba (1987, p. 28) sostiene:

La ley (expresión más eminente y solemne del derecho) es el instrumento de voluntad del estado, que obliga a los

comportamientos humanos a realizar los objetivos considerados por aquella voluntad: tanto los comportamientos de sus agentes, cuando los de terceros sujetos a su poder.

De este modo, por la ley (u otras normas jurídicas), el Estado ordena que se haga esto (positivamente) u ordena que no se haga aquello (negativamente).

El jurista ítalo argentino Jarach (1980, p. 80) señala al respecto:

Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que solo la ley puede establecer la obligación tributaria y por lo tanto, solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria; y al decir elementos y supuestos, quiere significar que es la ley la que debe definir los hechos imponible en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva es decir cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir el criterio con que debe valorarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un momento determinado, y es también la ley la que debe definir ese monto.

Margain (2000, p. 43) lo señala de la siguiente manera: "La ley es el ordenamiento a través del cual el Poder Legislativo ejerce las facultades que la constitución le ha asignado, la

que debe de respetar los lineamientos de ésta o como dirían los economistas, es su marco de referencia”.

Inciendo en lo mismo el jurista argentino Luqui (1989, p. 32) señala:

La ley es la única que puede crear obligaciones tributarias, se entiende por ley, en el sentido constitucional, la norma jurídica que sanciona el Poder Legislativo y promulga y ejecuta el Poder Ejecutivo.

Para que el principio de legalidad quede satisfecho es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir:

- a) El hecho imponible, definido de manera cierta.
- b) Los presupuestos de hecho a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible.
- c) Los sujetos obligados al pago.
- d) El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales.
- e) Las alícuotas que se aplicará para fijar el monto del tributo.
- f) Los casos de exenciones.
- g) Los supuestos de infracciones.
- h) Las sanciones correspondientes.
- i) El órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago

Para que la ley que impone tributos sea lícita debe dictarse con sujeción a principios que la Constitución estatuye expresa o implícitamente.

De la Garza (1988, p. 39), da una definición de la ley muy breve pero fundamental como fuente del Derecho Tributario: "Se entiende por ley el acto emanado del Poder Legislativo (aspecto formal) que trae situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales (aspecto material).

En esta corta pero sustancial definición podemos establecer la configuración general del cual nace la expresión jurídica como único medio por el cual se puede instituir el tributo, de ahí el nacimiento del origen como fuente exclusiva del Derecho Tributario.

Flores (1995, p. 209) señala: "Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo".

Entre las características formales que posee la ley podemos señalar, para efecto de nuestra investigación, entre otras a la

abstracción que consiste en abarcar los aspectos más fundamentales en el supuesto de hecho; el jurista mexicano Álvarez (1995, p. 133) da un alcance más puntual sobre esta característica y señala:

La característica de la ley que exige que ésta sea formulada en términos de una hipótesis general de deber ser, en la cual se pueda encuadrar cualquier situación concreta que pueda o no darse en la realidad. La ley, entonces, se aplicará cuando los rasgos fundamentales del hecho o acto acaecido en la realidad coincidan con los establecidos abstractamente en la hipótesis normativa. Ello significa que la ley deber ser establecida como un supuesto que puede o no acaecer, pero que rige para todos los casos posibles que, sucedidos en la realidad, se adecuen a los rasgos fundamentales descritos en la norma.

Sánchez (2001, p. 44) define a la ley de la siguiente manera:

La ley es una norma abstracta, general, imperativa, creadora de situaciones jurídicas obligatorias y en ningún caso debe referirse a cuestiones particulares, en otras palabras, se trata de una disposición por la que el Estado crea el derecho y al emitirse se cumple con la función legislativa.

Asimismo el ex vocal del Tribunal Fiscal de Argentina Mordeglia (2003, p. 125) expresa lo siguiente:

La ley es, sin duda, la fuente más relevante para el derecho tributario. La importancia central que asume la ley, como fuente del derecho, es una consecuencia necesaria de los principios que enmarcan la potestad del Estado de obtener recurso para atender a los gastos que el bien común exige.

Adam Smith citado por el consultor en temas de tributación internacional Rohatgi (2008, p. 345), señala en relación a uno de los cuatro principios de tributación en su libro sobre "Riqueza de Naciones", al principio de certeza donde se sostiene: "El contribuyente debe conocer exactamente qué está gravado, cuanto tiene que pagar y como y donde debe pagarlo. La Ley debe ser clara y sin ambigüedades y su interpretación debe estar disponible de manera inmediata".

El ex presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario Bravo (2008, pp. 113-115) señala:

Desde el punto de vista formal, la ley tributaria debe obedecer al principio de generalidad, según el cual sus enunciados deben ser configurados de manera tal, que puedan ser aplicados a todas las situaciones fácticas que correspondan a los arquetipos legales.

Desde el punto de vista jurídico material, la ley tributaria debe contener aquellos elementos necesarios para integrar la obligación tributaria. Si se parte del principio de que los impuestos deben tener su origen en una norma general y se

conjuga tal exigencia con la naturaleza obligacional del tributo, es preciso concluir que la norma tributaria debe contener todos los elementos necesarios para configurar en un momento dado el vínculo de que se trata.

Por otro lado la jurista brasileña Lins (2012, pp. 173-174) señala:

La exigencia de la ley formal para obligar al sujeto al cumplimiento de la obligación es derivación directa del principio de legalidad, cuya amplitud engloba todo el ordenamiento.

Los tributos, las normas que los instituyen, la descripción hipotética de los hechos que les dan lugar y de las relaciones jurídicas generales que obligan a su satisfacción pecuniaria, solamente serán objetos de ley formal, en sentido estricto, fruto de proceso legislativo propio.

Basado en estas premisas podemos establecer que el principio de legalidad se fundamenta en dos aspectos que dan explicación a su existencia me refiero al principio de reserva de ley y el principio de supremacía de la ley, y esto debido al hecho de que todo tributo es lícito cuando este formulado en una ley y es esta norma la que debe contener todos los elementos estructurales del tributo siendo la ley el instrumento limitante por el cual se reserva el legislador la

regulación de la materia tributaria mediante el mandato constitucional, en cuanto a la supremacía de la ley se puede establecer al hecho de la superioridad de la misma frente a las demás normas de nuestro sistema jurídico.

### **El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria**

Sobre este concepto el Decreto legislativo N° 757 (1991) señala lo siguiente:

El principio constitucional de legalidad en materia tributaria implica que la creación, modificación y supresión de tributos, así como la concesión de exoneraciones y otros beneficios tributarios, la determinación del hecho imponible, de los sujetos pasivos del tributo, de los perceptores y retenedores de las alícuotas correspondientes y de la base imponible, deben ser hechas por el Congreso de la Republica.

Por otro lado el doctor Vidal (1993, p. 71), ex presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario señala en relación a las conclusiones del simposio llevado a cabo en 1986 en Montevideo, Uruguay la importancia del principio de legalidad, con especial gravitación en la materia tributaria:

Que la función legislativa se ejerce dentro de las pautas de la Constitución, debiendo regularse por ley todos los elementos relativos a la obligación tributaria,

responsabilidad tributaria, tipificación de infracciones e imposición de sanciones, así como límites a los derechos y garantías individuales. Las mismas conclusiones precisan que las excepciones al principio de legalidad deben limitarse al mínimo y estar consagradas expresamente por los textos constitucionales, condicionadas a circunstancias detalladas, sujetas en todo caso a ratificación parlamentaria.

El principio de legalidad ha sido establecido de la siguiente manera por el Tribunal Constitucional (2003):

Es una regla que exige sujeción a la ley y a aquellas normas de similar jerarquía. En tal virtud, condiciona la validez de las normas de inferior rango.

Tal supremacía está prevista en el artículo 51° de la Constitución, que dispone que, después del texto fundamental, la ley prevalece sobre toda otra norma de inferior jerarquía.

Sin lugar a dudas la Constitución es el eje central de las acciones de los órganos del poder donde las competencias están establecidas de tal manera que la legitimidad de sus acciones está representada por la voluntad de la población representados en el parlamento quienes son los que generan esa manifestación en la creación de los tributos para la contribución con los gastos del Estado.

Es el punto de partida del principio de legalidad como limite formal al ejercicio del Poder Tributario en nuestro ordenamiento jurídico, siendo una expresión de democracia en el mecanismo de la generación de los tributos para alcanzar un sistema tributario adecuado que proyecte los parámetros necesarios para la aplicación de la ley tributaria.

Es por ello que bajo este contexto la mayoría de las constituciones lo incluyen en sus textos en donde se establece que solo el parlamento como representante del pueblo puede crear tributos; en la doctrina ha sido calificado como el principio común del derecho constitucional tributario.

En el Sistema Tributario Nacional la característica principal se encuentra en la supremacía de la constitución en donde la legalidad es absoluta desde el momento en que la imposición fiscal no puede asignarse en forma discrecional.

Asimismo este Tribunal en su fundamento 5, (2003) sostiene:

Que el principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (es decir: el

supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos de la relación tributaria "acreedor y deudor", el agente de retención y la percepción y alícuota), los cuales deben estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión expresa o tacita a un Reglamento o norma de inferior jerarquía.

El profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Bravo (2003, pp. 105-106) afirma:

El principio de legalidad tributaria, al cual la doctrina también ha denominado como principio de estricta legalidad, constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por dicho principio se exige que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la Ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte.

Dicho principio no es exclusivo del Derecho Tributario, puesto que no es sino una especificación del principio de legalidad consagrado en el literal a. numeral 24 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú, en merito del cual se prescribe que: "Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe".

De otra parte, se tiene al principio de reserva de ley en materia tributaria, que atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), sólo pueden ser creados,

alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo.

Por él se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rango análogo, tomen necesaria intervención los órganos que son designados como depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada Estado. Se trata por lo tanto de un principio tributario formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductores de normas jurídicas.

La materialización normativa de dicho principio halla su soporte en primer término, en el artículo 74° del texto constitucional, en el cual se plasma el precepto disponiendo que los tributos se crean, modifican o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los casos de aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Sobre el particular el Tribunal Constitucional del Perú, en su fundamento 39, (2004) señala:

El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este

principio cumple la función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos y cumple también, una función plural, toda que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.

El artículo 74° de nuestra Constitución Política señala que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

La Constitución Política es la plataforma del Estado de Derecho pues constituye una garantía esencial para la sanción de las leyes tributarias.

Es por ello que se establece bajo este precepto constitucional que solo por ley se crea modifica o suprime la obligación tributaria de ahí el aforismo *nullum tributum sine lege*, por lo que no se puede requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no la regula.

En ese sentido podemos afirmar que para el establecimiento del tributo es ineludible una ley formal, aspecto que constituye cumplimiento obligatorio para la generación de la misma y que esta no solo creara la imposición, sino que la ley debe contemplar los elementos básicos que permitan su configuración para ser considerado como tal.

Bajo este contexto podemos señalar que el principio de legalidad tributaria establece una de las garantías constitucionales en la generación de los tributos y que debe ser de cumplimiento obligatorio por las autoridades.

No podemos dejar de mencionar al jurista argentino Villegas (1997, p. 191) que señala:

Se trata de un principio que ha acumulado a través de los siglos las mayores adhesiones de la doctrina y los derechos positivos, y que ha sido calificado como el principio común del derecho Constitucional Tributario en virtud de su recepción expresa o implícita en las constituciones del estado de derecho constitucional, si bien algún autor considera que el establecimiento de tal postulado no constituye ya una necesidad para los modernos países occidentales desarrollados y ello porque el Principio de Legalidad se ha convertido en algo totalmente natural en una democracia interna.

### **Variación de la Normatividad en la aplicación del Impuesto a la Renta de no Domiciliados**

Los recursos públicos son los ingresos que necesita procurarse el Estado para financiar los bienes y servicios que nacen de las necesidades públicas y que permiten cumplir con los objetivos que se destinan para tal efecto.

Estos ingresos se generan en atención a la Potestad Tributaria que tiene el Estado como consecuencia del ejercicio de su soberanía en el ámbito fiscal se detraen de los recursos de todos los agentes que participan en la economía o de los flujos económicos que se procuran entre ellos.

Dentro de las categorías de estos ingresos fiscales que corresponde al tributo esta el impuesto que es la categoría más representativa en la financiación del Estado y que tiene una estructura básica en su formulación y que como hemos sostenido anteriormente su formulación solo puede señalarse mediante una norma con rango de ley.

Es así que dentro de esta categoría podemos señalar al impuesto que grava a la renta; la doctrina reconoce que existen varias teorías sobre el concepto de renta, entre ellas podemos señalar la teoría de la fuente o renta producto, del flujo de riqueza y del consumo mas incremento del patrimonio, en general podemos decir que el impuesto a la renta es un tributo que grava la manifestación de la riqueza.

El hecho imponible del Impuesto a la Renta encuentra su base fundamental en la manifestación de riqueza que genera la renta y el elemento objetivo de la estructura del hecho imponible radica en sus aspectos material, espacial, temporal que conforman los elementos básicos de la imposición.

Para que el hecho imponible comprendido en la norma genere la obligación de la imposición, es fundamental que el sujeto pasivo tenga una relación jurídica con el ente estatal que lo exige, en la doctrina a esta relación se le conoce como criterios de vinculación o principios de imposición jurisdiccional.

En nuestro país los criterios de vinculación que se emplean a efectos de determinar la base jurisdiccional del impuesto a la renta son el de domicilio y la fuente.

Tenemos que tener presente que el derecho de imposición de los Estados tiene su fundamento principal y único en la norma constitucional que es la base del ordenamiento jurídico en todo estado de derecho.

Bajo este contexto el derecho de imposición de los Estados democráticos debe ser ejercido dentro de los límites establecidos en la Constitución.

Hasta el año 2003 la base jurisdiccional del impuesto a la renta señalaba en su artículo 6°:

“Están sujetos al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Para el caso de los no domiciliados así como de sus sucursales, agencias y establecimientos permanentes solo están sujetos al impuesto, las rentas de fuente peruana.

El criterio de la fuente en el ámbito del impuesto a la renta para estos efectos, es el lugar donde se realizan las actividades que genera la renta sujeta a imposición.

Teóricamente los estados pueden adoptar cualquier principio para efectos de gravar a los contribuyentes, y esto necesariamente requiere de una conexión clara entre el país que solicita la imposición y el sujeto que termina siendo afectado.

Sin lugar a dudas el criterio de la fuente en nuestra legislación trae consigo ciertas brechas a efectos de su determinación en vista que este principio para la doctrina mayoritaria establece que para el caso de los servicios la regla principal para efectos de determinar la fuente es el lugar de la realización efectiva de las actividades centrales del servicio, es por ello que el legislador estableció este criterio en nuestra régimen tributario como veremos más adelante en la composición normativa de la legislación con respecto a la afectación del impuesto a la renta de los no residente o no domiciliados.

Es así que el artículo 9° de la ley del impuesto a la Renta señalaba:

“En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera renta de fuente peruana:

(...)

- c) Las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional.

El artículo 48° de la ley establecía:

“Los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que desarrollen las actividades a que se hace referencia a continuación, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen rentas netas de fuente peruana igual a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que seguidamente se establecen para cada una de ellas:

(...)

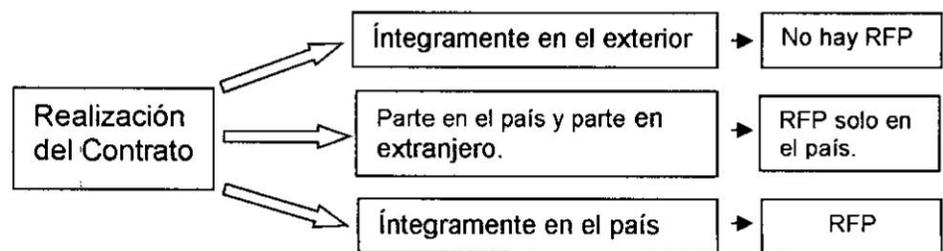
- d) Servicios técnicos que requieren la realización de actividades, parte en el país y parte en el extranjero, prestados por personas jurídicas no domiciliadas: 40% de los ingresos brutos que éstas obtengan.

El inciso c) del artículo 27° del Reglamento de la ley indicaba:

“Los servicios técnicos a que se refiere el inciso d) del artículo 48 de la Ley, son aquellos que suponiendo la aplicación de conocimientos especializados, requieren el ejercicio en el país de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario domiciliado en el mismo, ejecutadas de acuerdo con las directivas o instrucciones impartidas por el usuario y sometidos a su intervención”.

Atendiendo a lo indicado en los párrafos anteriores la ley del impuesto a la renta establecía claramente que las actividades que se realizaba en el exterior por los no domiciliados no generaban renta de fuente peruana, por lo que no había determinación de impuesto alguno.

Por lo que podemos distinguir, los efectos tributarios del lugar de la realización de los contratos por los no domiciliados, de la siguiente manera:



La ley N° 28079, publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 27 de setiembre de 2003 delegó facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria, en uso de dichas facultades el Ejecutivo promulgo el Decreto Legislativo N° 945 que fue publicado el 23 de diciembre de 2003.

El Decreto Legislativo incorporo diversas modificaciones al régimen del Impuesto a la Renta entre ellas incluyo nuevos supuestos de operaciones que califican como renta de fuente peruana.

El literal j) del artículo 9° de dicho dispositivo, establece lo siguiente:

“En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera renta de fuente peruana:

(...)

La obtenida por asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país.”

Con esta modificación se eliminó de nuestra legislación el concepto de servicios técnicos por el de asistencia técnica adoptando el criterio de utilización económica en el país para

considerar como supuesto de renta peruana, criterio que no se puede compartir en vista que la realización del servicio que se efectúa íntegramente en el exterior para efecto de la presente investigación concuerda con la renta generada en la jurisdicción del país prestador del servicio y que de acuerdo a la concepción de la ubicación de la fuente debe ser el lugar en el que se lleva a cabo la realización del servicio, el criterio del legislador en relación a este razonamiento crea inconsistencias en las rentas sujetas en el Estado usuario del servicio con el del prestador del mismo.

Como podemos observar la modificación generada a través de este dispositivo trajo consigo un problema fundamental en la determinación del impuesto en vista que el contenido del aspecto material de la hipótesis de incidencia no fue desarrollado en el Decreto Legislativo N° 945, al no definirse cuáles son los servicios o actividades que califican como asistencia técnica.

En principio la determinación del hecho imponible no está enmarcado dentro del Decreto Legislativo al no regularse todos los elementos que configuran el tributo contraviniendo el principio de legalidad tributaria que constituye una regla

fundamental sobre la producción normativa en materia fiscal donde se establece que solo la ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades puede especificar los elementos estructurantes básicos de los tributos y especialmente el hecho imponible.

El contenido del aspecto material de la hipótesis de incidencia fue desarrollado mediante Decreto Supremo (norma reglamentaria de la Ley del Impuesto a la Renta), vulnerándose de esta manera el principio de legalidad y la jerarquía normativa en nuestro ordenamiento jurídico, transgrediéndose lo establecido en nuestra Constitución Política que señala claramente que la producción normativa en materia tributaria debe desarrollarse mediante ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades por lo que resulta cuestionable que el establecimiento del hecho generador de la obligación tributaria se realice en una norma reglamentaria.

En relación al reglamento Luqui (1989, p. 39) señala:

El reglamento, sustancialmente considerado, es la instrucción que dicta el Poder Ejecutivo a efecto de poner en ejecución el derecho que la ley concede al fisco; esto es en la materia que consideramos.

En el Estado de Derecho la soberanía se halla poseída, indivisivamente, por todo el pueblo de la Nación, y el poder para ejercerla está distribuido en los órganos del gobierno.

El Poder Ejecutivo no tiene más que una parte de ese poder, que es el de hacer cumplir la ley; ejecutar las normas jurídicas positivas. La parte de poder que crea el derecho positivo, es decir, que por su sola voluntad hace nacer la obligación tributaria, se halla en el Poder Legislativo. De esto resulta que el reglamento, que el Poder Ejecutivo está facultado para dictar, no puede extenderse más allá de los límites que la voluntad del legislador le impone en la propia ley. En una palabra, la Ley viene a constituir la fuente de todo reglamento, como la constitución lo es respecto de la ley: ni el uno ni la otra pueden –olvidando la fuente que le da origen- extender sus disposiciones más allá de lo que la ley o la Constitución lo permiten. Caso contrario el reglamento será nulo, igual que la ley que no respete los principios de la Constitución. Tales actos bien se comprende, son nulos por razón de que el órgano que así lo dicta excede de la competencia conferida por la Constitución.

Al respecto el Tribunal Constitucional en el fundamento 35 de la STC N° 2302-2003-AA, (2005) señaló:

La regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de legalidad-, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto

material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).

El Poder Ejecutivo, modifico el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta mediante D.S. N° 086-EF-2004 publicado el 4 de julio de 2004 esto es seis meses después de haberse aprobado la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta; incorporando en el artículo 4-A, inciso c), el siguiente texto:

“Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.

La asistencia técnica comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de conocimientos especializados a que se refiere el párrafo anterior.

No se considera como asistencia técnica a:

- i) Las contraprestaciones pagadas a trabajadores del usuario por los servicios que presten al amparo de su contrato de trabajo.
- ii) Los servicios de marketing y publicidad.
- iii) Las informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares.
- iv) Las actividades que se desarrollen a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica a las que se refieren los Artículo 27° de la Ley y 16°

En estos dos últimos casos la contraprestación recibirá el tratamiento de regalías.

La renta neta por concepto de asistencia técnica, de conformidad con lo establecido por el inciso d) del Artículo 76° de la Ley, no incluye los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país.

En cualquier caso, la asistencia técnica comprende los siguientes servicios:

- 1) Servicios de ingeniería: La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las maquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura.
  
- 2) Investigación y desarrollo de proyectos: La elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.
  
- 3) Asesoría y consultoría: El asesoramiento e instrucciones suministradas por técnicos y profesionales, el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas; la asesoría financiera que puede comprender: asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras.

La asistencia técnica se utiliza económicamente en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Sirve para el desarrollo de las actividades o cumplimiento de sus fines, de personas domiciliadas en el país, con prescindencia que tales personas generen ingresos gravados o no.

Se presume que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por la asistencia técnica, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del Artículo 37° de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

2. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

En caso concurren conjuntamente con la prestación del servicio digital o con la asistencia técnica o con cualquier otra operación, otras prestaciones de diferente naturaleza, los importes relativos a cada una de ellas deberán discriminarse a fin de otorgar el tratamiento que corresponda a cada operación individualizada. Sin embargo, si por la naturaleza de la operación no pudiera efectuarse

esta discriminación, se otorgara el tratamiento que corresponde a la parte esencial y predominante de la transacción.”

Aun cuando el legislador ha querido señalar el concepto de asistencia técnica para la determinación de la materia imponible consideramos que dicha redacción se ha realizado de manera confusa que dan lugar a ciertas imprecisiones, utilizando términos pocos claros e inexactos, es decir primero realiza el concepto de asistencia técnica luego indica una serie de actividades que deberían ser consideradas como tal pero que no tiene nada que ver con la definición, lo que indica la falta de precisión en el desarrollo del planteamiento normativo al no regular el alcance real de la imposición.

En todo caso podemos apreciar que el contenido del aspecto material del impuesto fue desarrollado mediante un decreto supremo que conforme a nuestro ordenamiento jurídico tiene menor jerarquía que la Ley y que contraviene el precepto constitucional señalado en el artículo 74° de nuestra carta fundamental, transgrediendo el principio de legalidad tributaria.

Se debe tener presente que el Decreto Supremo es un instrumento normativo de carácter tributario que regula los aspectos jurídicos que complementan las normas de mayor jerarquía dictadas por el Ejecutivo en caso de delegación de facultades.

Es así que dentro de las fuentes del Derecho Tributario los decretos supremos y las normas reglamentarias se encuentran en el quinto nivel frente a la Constitución.

García (1989, p. 256) señala al respecto:

La doctrina de las materias reservadas a la Ley es ya un principio material y no sólo formal de relación entre la Ley y el Reglamento, pero es, no obstante un principio montado en beneficio de la propia supremacía de la Ley no es en su perjuicio. En efecto la Ley se reserva una serie de objetos sustanciales y en el resto permite la intervención del Reglamento aunque sometido a la superioridad que es propia de la Ley.

No se trata, en modo alguno, de un reparto material del campo normativo; no se deduce en absoluto que las materias distintas de las reservadas a la Ley serían materias propias y exclusivas del Reglamento, donde la Ley no podrá entrar. El Reglamento sigue siendo una norma secundaria y subordinada a la Ley, no alternativa respecto de ella.

En relación a las materias reservadas a la Ley el Tribunal Constitucional, en el fundamento 4 de la STC N° 2762-2002-AA (2003) señalo:

El artículo 74° de la Constitución reconoce la potestad tributaria como la facultad del Estado para crear tributos, modificarlos, derogarlos, otorgar beneficios o regímenes especiales para su aplicación (...). Asimismo, se entiende cuando nuestro texto constitucional señala que los tributos se crean exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, ha previsto una reserva de ley.

Este mismo Tribunal Constitucional en el fundamento 5 de la STC N°489-2000 (2003) establece lo siguiente:

Este Tribunal considera que el principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (es decir: el supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos de la relación tributaria –acreedor y deudor-, el agente de retención y la percepción y alícuota), los cuales deben estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión –expresa o tácita- de un Reglamento o norma de inferior jerarquía.

Como podemos observar de la lectura de la jurisprudencia constitucional no se hace más que precisar que la derivación del aspecto material en una norma de menor jerarquía

vulnera el principio de legalidad establecido en nuestra carta fundamental, ahora bien de acuerdo a lo legislado por el Tribunal Constitucional (posición que es muy debatible en la doctrina tributaria) las derivaciones al reglamento de la creación del tributo pueden ser admitidas excepcionalmente siempre y cuando este procedimiento este claramente establecido en la ley o norma con rango de Ley, tal como se señala en el fundamento 12 de la STC N° 0042-2004-AI (2005) que señala:

En cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

Toda delegación, para ser constitucionalmente legítima, deberá encontrarse parametrada en la norma legal que tiene la atribución originaria, pues cuando la propia ley o norma con rango de ley no establece todos los elementos esenciales y los límites de la Potestad Tributaria derivada se está frente a una delegación incompleta o en blanco de las

atribuciones que el constituyente ha querido resguardar mediante el principio de reserva de ley.

Debemos señalar que este mismo Tribunal Constitucional estableció en el fundamento 10 de la STC N° 05558-2006-AA/TC lo siguiente:

Conforme lo reconoce la doctrina el principio de fuerza de ley tiene dos facetas. En su faceta activa reconoce a la ley capacidad de innovar, regular o modificar aquellos ámbitos que no le han sido vedados en forma expresa por el constituyente; mientras que, en su faceta pasiva, reconoce una resistencia específica de la ley para no ser modificada ni derogada sino por otras normas que tengan el mismo rango u otro superior. Este último aspecto ha sido recogido por el artículo 51° de la Constitución Política, el cual dispone que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...).

## **2.2.2 Impuesto a la Renta de no Domiciliados**

### **A. Impuesto a la Renta**

La reforma tributaria que se llevó a cabo en el año 2003 con la promulgación del Decreto Legislativo N° 945 desarrolló diversos cambios en la Ley del Impuesto a la Renta, siendo el de mayor importancia para efecto de la presente

investigación la modificación del artículo 9°, introduciendo nuevos supuestos en relación a la renta de fuente peruana y la aplicación de nuevos criterios de vinculación.

Es así que se establece que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

- a) Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos, incluyendo los que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la Republica.
- b) Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes estén situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país.
- c) Las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital este colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país.

Se incluye dentro del concepto de pagador a la

Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión o Fondo Mutuo de Inversión en Valores, a la Sociedad Titulizadora de un Patrimonio Fideicometido y al fiduciario del Fideicomiso Bancario.

Las rentas pueden originarse, entre otros, por la participación en fondos de cualquier tipo de entidad, por la cesión a terceros de un capital, por operaciones de capitalización o por contratos de seguro de vida o invalidez que no tengan su origen en el trabajo personal.

- d) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acredite se encuentre domiciliada en el país, o cuando el fondo de inversión, patrimonios fideicometidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acredite se encuentren constituidos o establecidos en el país.

Igualmente se consideran rentas de fuente peruana los rendimientos de los ADR's (American DepositaryReceipts) y GDR's (Global DepositaryReceipts) que tengan como subyacente

acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.

- e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.
- f) Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional.

No se encuentran comprendidos en los incisos e) y f) las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con: actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares.

- g) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, cuando son pagadas por un sujeto o entidad domiciliada constituida en el

país.

- h) Las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados títulos bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

Igualmente se consideran rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación de los ADR's y GDR's que tengan como subyacente acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.

- i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

El inciso c) del artículo 4-A del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece cuando se considera que un servicio de asistencia técnica se utiliza económicamente en el país, esto es cuando el contribuyente perciba rentas de tercera categoría gravados o no y que se considera como gasto o costo la contraprestación efectuada, así como que sirva para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del sector Público Nacional.

Asimismo el artículo 10° de la Ley señala como rentas de fuente peruana a los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía; las dietas o remuneraciones que empresas domiciliadas en el país paguen a su directores que actúen en el exterior; los honorarios o remuneraciones que el sector público paguen a sus funcionarios en el extranjero que desempeñen funciones de representación; los resultados de la contratación de Instrumentos Financieros Derivados

obtenidos por sujetos domiciliados en el país; las obtenidas por la enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas del capital de personas jurídicas domiciliadas en el país; los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades distribuidos por una empresa no domiciliada en el país, siempre que en los últimos doce meses la empresa no domiciliada hubiera aumentado su capital como consecuencia de nuevos aportes y por último el artículo 11° que establece que se consideran íntegramente de fuente peruana las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país.

#### **B. Impuesto a la Renta de no Domiciliados aplicando el Reglamento de la Ley**

La Ley del Impuesto a la Renta establece que cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos se considera rentas de fuente peruana:

(...)

j) La obtenida por asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país.

El reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala:

La asistencia técnica se utiliza económicamente en el País, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1) Sirve para el desarrollo de las actividades o cumplimiento de sus fines, de personas domiciliadas en el país, con prescindencia que tales personas generen ingresos gravados o no.

Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por la asistencia técnica, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

2) Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

El inciso f) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta señala:

Asistencia Técnica: Quince por ciento (15%). El usuario local deberá obtener y presentar a la SUNAT un informe

de una sociedad de auditoría, en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente, siempre que la contraprestación total por los servicios de asistencia técnica comprendidos en un mismo contrato, incluidas sus prorrogas y/o modificaciones, supere las ciento cuarenta (140) UIT vigentes al momento de su celebración.

El informe a que se refiere el párrafo precedente deberá ser emitido por:

- i) Una sociedad de auditoría domiciliada en el país que al momento de emitir dicho informe cuente con su inscripción vigente en el registro de Sociedades de Auditoría en un colegio de Contadores Públicos; o,
- ii) Las demás sociedades de auditoría, facultadas a desempeñar tales funciones conforme a las disposiciones del país donde se encuentren establecidas para la prestación de esos servicios

### **2.2.3 Fuerza Aérea del Perú**

El 28 de enero de 1919 nace, inicialmente en el seno del Ejército, la Aviación Militar en el Perú. El 9 de diciembre del mismo año se crea la unidad de

Hidroaviación de la Marina de Guerra, considerando que según la Constitución Política de 1920 las Fuerzas Armadas del Perú estaban constituidas por el Ejército y la Armada, ante el creciente avance de la aviación militar en el mundo, por Decreto Supremo N° 17 del 20 de Mayo de 1929 se crea el Cuerpo de Aviación del Perú como tercer instituto armado.

Por Decreto Supremo N° 13 del 13 de octubre de 1936, el Cuerpo de Aviación del Perú cambia su denominación por Cuerpo Aeronáutico del Perú, finalmente por Decreto Ley N° 11471 del 18 de julio de 1950, el Cuerpo Aeronáutico del Perú cambia su denominación por la de Fuerza Aérea del Perú (FAP).

La Fuerza Aérea del Perú es una Institución de las Fuerzas Armadas, de Derecho Público, entidad dependiente del Ministerio de Defensa, con calidad de órgano ejecutor. Es una Unidad Ejecutora del Pliego del Sector Defensa.

La Fuerza Aérea en el marco de su competencia, garantiza la independencia, la soberanía y la integridad territorial de la República, ejerce el control, la vigilancia y la defensa del espacio aéreo del país, participa en el

control del orden interno, en la ejecución de las políticas de Estado en materia de seguridad y defensa nacional, conduciendo las acciones de preparación, formación, capacitación, especialización, perfeccionamiento, entrenamiento, mantenimiento y equipamiento del componente aéreo de las Fuerzas Armadas en función de los objetivos y de las políticas de seguridad.

Para el cumplimiento de sus funciones la Fuerza Aérea como pliego presupuestario, integrante del sector Defensa se le asigna un presupuesto de gastos que está determinado en el Presupuesto General de la Republica.

Uno de los recursos que financian el Presupuesto del Sector Público es la fuente de financiamiento de Recursos Ordinarios provenientes principalmente de la recaudación tributaria del cual forma parte el Impuesto a la Renta como un ingreso tributario del Gobierno General.

Estos ingresos denominados también recursos públicos son destinados al presupuesto de gastos de cada

sector mediante la fuente de financiamiento correspondiente.

La Fuerza Aérea como integrante del Sector Defensa recibe un presupuesto de gastos que es destinado al cumplimiento de sus fines y objetivos institucionales mediante una serie de actividades que comprenden las finalidades propias de su misión, dentro de estas actividades se encuentran las relacionadas al mantenimiento y reparación de sus equipos militares que son ejecutados mediante el presupuesto de recurso ordinarios única fuente de financiamiento para dichos procesos.

El mantenimiento de las aeronaves de combate y de instrucción se realiza íntegramente en el exterior con los países que son proveedores únicos y exclusivos por el atributo de los bienes.

Este tipo de servicio de acuerdo a lo establecido en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta calificaría como asistencia técnica dentro de los supuestos señalados en la norma relacionada al criterio de la

fuente que es el de utilización económica y que establece:

“La asistencia técnica se utiliza económicamente en el país cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

(...)

2. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

Siendo así la Fuerza Aérea tendría que efectuar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados aplicando el reglamento y la tasa a emplear es del 15% sobre el monto total del servicio establecido en los contratos de suministros de reparación y mantenimiento de los equipos militares, lo que ocurre en la práctica como bien lo sabemos es que el proveedor del servicio no acepta la retención del impuesto, en vista que como es lógico suponer y que está establecido en la naturaleza de la imposición del impuesto a la renta determinado en la doctrina tributaria, dichas rentas califican en su país de origen como de fuente nacional.

Lo que implica en la práctica que la Fuerza Aérea usuario del servicio asuma el importe de la retención del Impuesto a la Renta señalado en el reglamento, originándose un incremento del servicio que no está dentro del presupuesto asignado para el desarrollo de sus actividades, ocasionando un incremento de los gastos, causando un perjuicio al mismo estado ya que al asumir el impuesto del contribuyente no domiciliado señalado en una norma que carece de legitimidad el gasto no tiene como ejecutarse en al no existir la fuente de financiamiento que lo resguarde produciéndose un déficit fiscal que alteraría todo el proceso presupuestario del Estado.

De acuerdo con la Constitución, las Fuerzas Armadas, tienen como finalidad primordial garantizar la independencia, soberanía e integridad territorial de la Republica; la norma fundamental señala, además que la ley debe asignar los fondos necesarios para la satisfacción de los requerimientos logísticos de las Fuerzas Armadas.

En este contexto el Estado para subsanar esta brecha, decreta la emisión de Documentos Cancelatorios –

Tesoro Público para el pago de los impuestos generados por las operaciones del Pliego Ministerio de Defensa, cuando lo más correcto era aplicar la norma constitucional, originando de esta manera un planteamiento irregular en la solución de esta brecha presupuestal en donde el legislador muestra una ausencia de parámetros que permitan desarrollar una adecuada producción normativa.

Estos Documentos Cancelatorios-Tesoro Público son utilizados para el pago de la deuda tributaria del referido pliego derivada de las contrataciones referidas a la modernización, reparación y mantenimiento del equipamiento de las Fuerzas Armadas.

Es por ello que con fecha 5 de octubre de 2008 se publica la Ley N° 29266 Ley que autoriza la emisión de Documentos Cancelatorios-Tesoro Público para el pago del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta generado por contrataciones del Pliego Ministerio de Defensa.

### **2.3 Definición de Términos**

Disposiciones Constitucionales. Como conjunto de principios y normas que estructuran la base legal de un Estado. Es la fuente por excelencia del Derecho Tributario que consagra las bases que regulan el sistema tributario nacional para organizarla políticamente delimitando la extensión de la soberanía estatal en materia tributaria.

Decreto Legislativo. Norma con rango de ley, surgida como consecuencia de la facultad de legislar que el Congreso de la Republica delega al Poder Ejecutivo, sobre una materia específica y por un plazo determinado.

Decreto Supremo. Instrumento normativo de carácter tributario que regulan situaciones jurídicas complementando las normas de mayor jerarquía dictadas por el parlamento o por el ejecutivo en caso de delegación de facultades.

Garantía de Legalidad. Esta garantía consiste, independientemente de la seguridad jurídica que entraña, en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y las atribuciones que la ley les confiere al expedir cualquier orden o mandato que afecte a un particular en su persona o en sus derechos, es decir, la garantía de legalidad

requiere sustancialmente que las autoridades se atengan precisamente a la ley, en sus procedimientos y en sus decisiones que de cualquier modo se refieran a las personas o a sus derechos.

La Legislación. Proceso por el cual uno o más órganos del Estado crean determinadas normas jurídicas de cumplimiento general a las que se les da el nombre de leyes.

Ley. En el sentido estricto, Ley es la norma o precepto jurídico emanado del Poder Legislativo de manera formal y de alcance general para regular el comportamiento jurídico-social de un Estado.

Ley Tributaria. Las leyes tributarias se ubican en el ámbito de las atribuciones financieras del Estado, en base a la soberanía fiscal o poder de imposición y dentro de las condiciones fijadas por la Constitución.

Norma. Las normas son juicios de valor en forma de mandatos imperativos. Implican por fuerza que algo se juzga bueno, justo, legítimo o conveniente, y por eso se ordena, o si tiene las características contrarias se prohíbe.

Ordenamiento jurídico. Es el conjunto normativo vigente en un país determinado.

Potestad Tributaria. Constituye el poder que tiene el estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que lo son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.

Sentencia del Tribunal Constitucional. Es la resolución que emana del máximo órgano de control de la Constitución que contiene los razonamientos por los cuales una norma es declarada anticonstitucional, inconstitucional o atentatoria contra los derechos fundamentales de las personas.

## **CAPÍTULO III**

### **VARIABLES E HIPÓTESIS**

#### **3.1 Definición de variables**

De acuerdo con la hipótesis formulada las variables del estudio son las siguientes:

##### **Variable Independiente**

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta D.S. N° 086-2004-EF:

El reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo; el reglamento es una norma secundaria y subordinada a la ley, no alternativa respecto de ella.

El D.S. N° 086-2004-EF modificó el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, definiendo el concepto de asistencia técnica.

##### **Variable Dependiente**

Impuesto a la Renta de no domiciliados:

Es el impuesto que se aplica a los contribuyentes no domiciliados, así como de sus sucursales, agencias y establecimientos permanentes sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

### 3.2 Operacionalización de variables

<b>Variables</b>	<b>Indicadores</b>
Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta D.S. N° 086-2004-EF	El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria
	Variación de la Normatividad en la aplicación del Impuesto a la Renta de no Domiciliados
Impuesto a la Renta de no Domiciliados	Impuesto a la Renta de no Domiciliados aplicando el Reglamento de la Ley

### 3.3 Hipótesis

#### 3.3.1 Hipótesis General

El D.S. N° 086-2004-EF contraviene el Principio de Legalidad Tributaria e incide negativamente sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012 - 2015.

#### 3.3.2 Hipótesis Específicas

1. El Reglamento de la Ley del Impuesto incide negativamente sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012 - 2015.

2. La variación de la normatividad en la aplicación del Impuesto a la Renta de no Domiciliados incide negativamente sobre dicho impuesto en la Fuerza Aérea del Perú, 2012 - 2015.

## **CAPÍTULO IV**

### **METODOLOGÍA**

#### **4.1 Tipo de investigación**

El tipo de investigación es descriptivo.

#### **4.2 Diseño de la investigación**

El diseño de investigación es no experimental.

#### **4.3 Población y muestra**

En esta investigación no se requiere distinguir entre los conceptos de población y muestra porque los datos son ex post facto.

#### **4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos**

Análisis documental.

#### **4.5 Procedimientos de recolección de datos**

En esta investigación no se requiere un procedimiento especial de recolección de datos porque los datos ya existen.

## **CAPÍTULO V**

### **RESULTADOS**

#### **5.1 Sobre el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta D.S. N° 086-2004-EF**

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta tiene que ver en este caso con dos aspectos: el principio constitucional de legalidad tributaria y la variación de la normatividad en la aplicación del impuesto a la renta de no domiciliados.

El principio constitucional de legalidad tributaria establece que la creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos se realizan exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades y que en la ley se deben de determinar todos los elementos que configuran el tributo, la no observación de esta regla fundamental trae como consecuencia la inconstitucionalidad de la imposición fiscal.

El precepto constitucional establecido en el artículo 74° de nuestra carta fundamental es muy clara no puede haber tributo sin ley previa y que solo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos y especialmente el hecho imponible en aplicación del principio de legalidad tributaria.

Debe quedar claro que las bases del ordenamiento tributario que atiende a los principios fundamentales reconocidos en la doctrina tributaria deben ser observados de tal manera que la producción normativa de la imposición fiscal refleje el procedimiento establecido en nuestra disposición constitucional, en función que el principio de legalidad es el pilar fundamental de la seguridad jurídica.

La variación de la normatividad en la aplicación del impuesto a la renta de no domiciliados señalado en su norma reglamentaria cuyo instrumento normativo fue el D.S. N° 086-2004-EF ha traído un problema fundamental y de consecuencia jurídica en la aplicación del impuesto, en vista que dicha norma contiene uno de los elementos fundamentales de la producción normativa señalada en la doctrina tributaria que es el principio de legalidad tributaria, esto es el aspecto material de la hipótesis de incidencia, cometiendo una infracción a este principio lo que resulta ilícito, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución Política, que es la ley suprema de la nación.

Tenemos que tener presente que el reglamento es una norma que dicta el Poder Ejecutivo para facilitar la ejecución de la ley, esto es esta orientado a precisar la aplicación de la ley o norma de rango equivalente y es el Presidente de la Republica mediante Decreto

Supremo quien debe reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas tal como se establece en el numeral 8 del artículo 118° de nuestra carta fundamental.

Es por ello que una norma reglamentaria elaborada mediante Decreto Supremo, no puede contener ni debe señalar ningún elemento y supuesto de la obligación tributaria conceptos que solo lo puede definir la ley en cumplimiento a los preceptos constitucionales, de ahí que la ley es el instrumento de manifestación de voluntad de imposición del gravamen por lo que es inconstitucional que la norma reglamentaria pueda establecer el procedimiento señalado a una norma de mayor jerarquía, es más dentro de nuestro ordenamiento jurídico los decretos supremos y las normas reglamentarias están en quinto nivel, la manifestación de esta disposición señalada en el reglamento de la ley no hace más que transgredir el principio de legalidad.

## **5.2 Sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados**

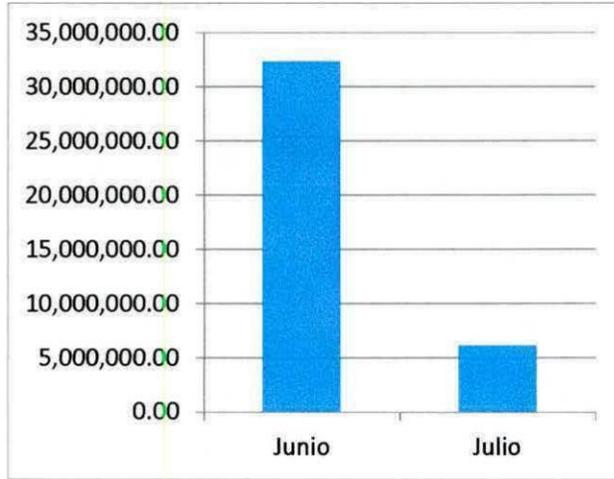
En el tratamiento del Impuesto a la Renta de no Domiciliados se ha regulado una regla de fuente específica en relación a los servicios de asistencia técnica teniendo como punto de conexión a la utilización económica en el país, determinándose bajo este contexto la aplicación de dichos servicios de aquellos que sirve

para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

La Fuerza Aérea en cumplimiento a lo establecido en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta de no Domiciliados ha efectuado durante los últimos cuatro años, el pago de dichos impuestos por concepto de reparación y mantenimiento de las aeronaves de instrucción y combate, que permiten ejercer el control del territorio nacional, así como la capacidad de respuesta esencial para hacer frente a los eventuales riesgos y amenazas externas e internas; asumiendo la carga de la retención señalado en el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, con los Documentos Cancelatorios-Tesoro Público, aprobados por la Ley N° 29266, tal como se puede apreciar en los siguientes cuadros:

Meses	Renta no domiciliado	%
Junio	32,338,683.00	84.03
Julio	6,147,590.00	15.97
Total	38,486,273.00	100.00

Grafico 5.1 Impuesto a la Renta no Domiciliados  
2012 comparativo en %

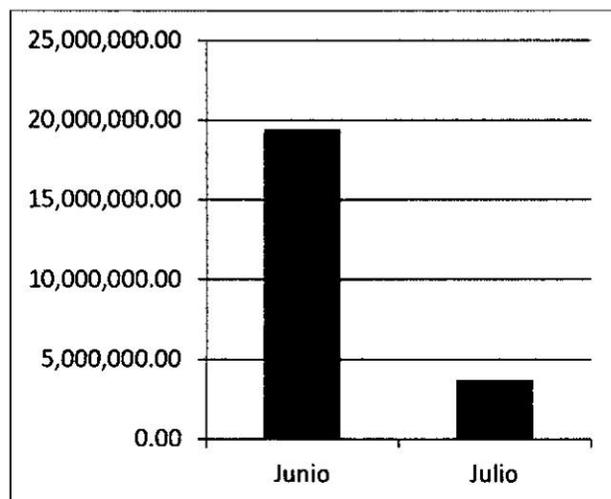


Podemos apreciar que en el mes de junio de 2012 se pago el 84% del total de los S/. 38 486 273,00 por concepto de Impuesto a la Renta de no Domiciliado.

Cuadro 5.2 I. G. V. no Domiciliado 2012 comparativo  
en %

Meses	Renta no domiciliado	%
Junio	19,403,212.00	84.03
Julio	3,688,554.00	15.97
Total	23,091,766.00	100.00

Grafico 5.2 I.G.V. no Domiciliados 2012  
comparativo en %



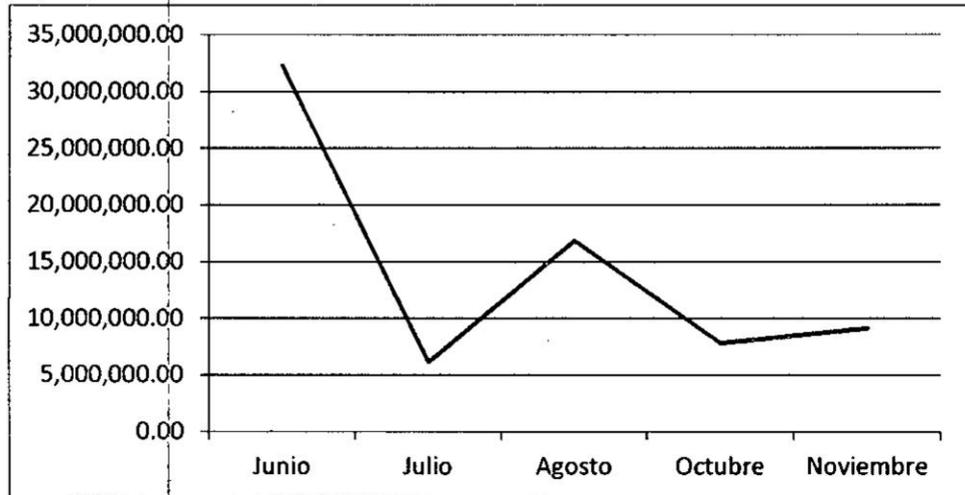
Podemos apreciar que por concepto de I.G.V. de no Domiciliado en el 2012 se pago en el mes de junio el 84% del total de los S/. 23 091 766,00.

Cuadro 5.3 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2012, en S/.

Meses	Impuestos			Impuesto a la renta de no domiciliados aplicando el reglamento de la ley
	Renta no domiciliado	IGV no domiciliado	IGV local importaciones	
Junio	32,338,683.00	19,403,212.00	0.00	51,741,895.00
Julio	6,147,590.00	3,688,554.00	0.00	9,836,144.00
Agosto	16,837,022.00	10,102,214.00	0.00	26,939,236.00
Octubre	7,821,751.00	4,693,052.00	0.00	12,514,803.00
Noviembre	9,149,766.00	5,489,858.00	0.00	14,639,624.00
Total	72,294,812.00	43,376,890.00	0.00	115,671,702.00

Fuente: Dirección de Economía de la Fuerza Aérea del Perú

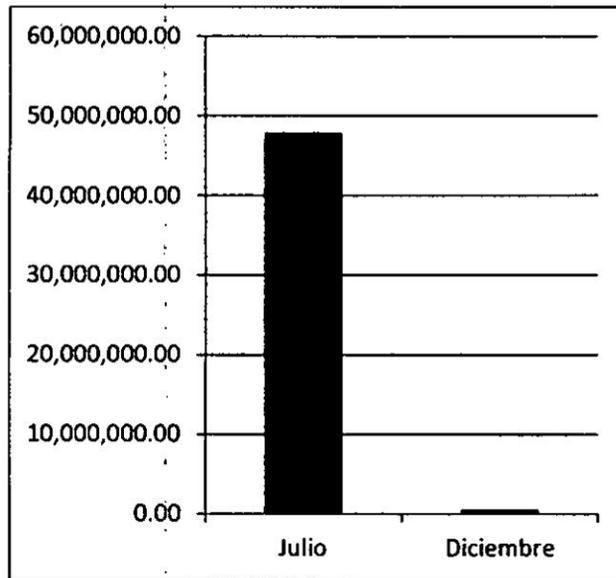
Grafico 5.3 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2012, en S/.



Para el año fiscal 2012 la Fuerza Aérea en aplicación del marco establecido cumplió con el pago del Impuesto a la Renta de no Domiciliados (no efectuando la retención como lo establece la ley), cancelando la suma de S/. 72 294 812,00 soles por dicho concepto.

Meses	Renta no domiciliado	%
Julio	47,875,279.00	98.82
Diciembre	569,305.00	1.18
Total	48,444,584.00	100.00

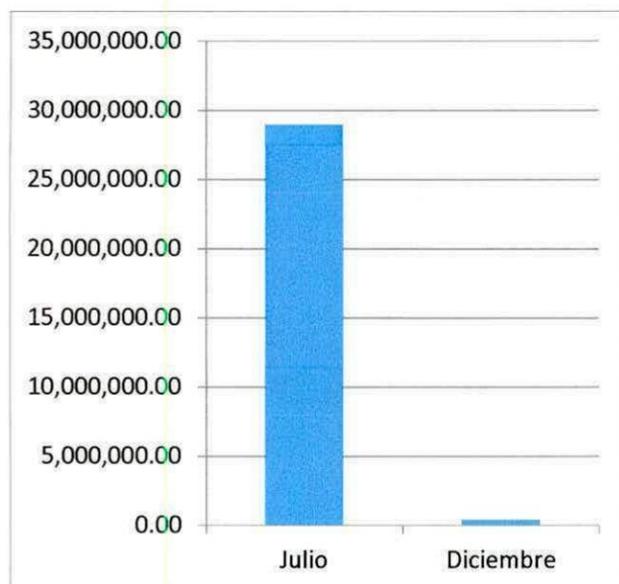
Grafico 5.4 Impuesto a la Renta no Domiciliados 2013 comparativo en %



Podemos apreciar que en el mes de julio de 2013 se pago el 98% del total de los S/. 48 444 584,00 por concepto de Impuesto a la Renta de no Domiciliado

Meses	Renta no domiciliado	%
Julio	28,973,310.00	98.62
Diciembre	404,784.00	1.38
Total	29,378,094.00	100.00

Grafico 5.5 I.G.V. no domiciliados 2013 comparativo en %



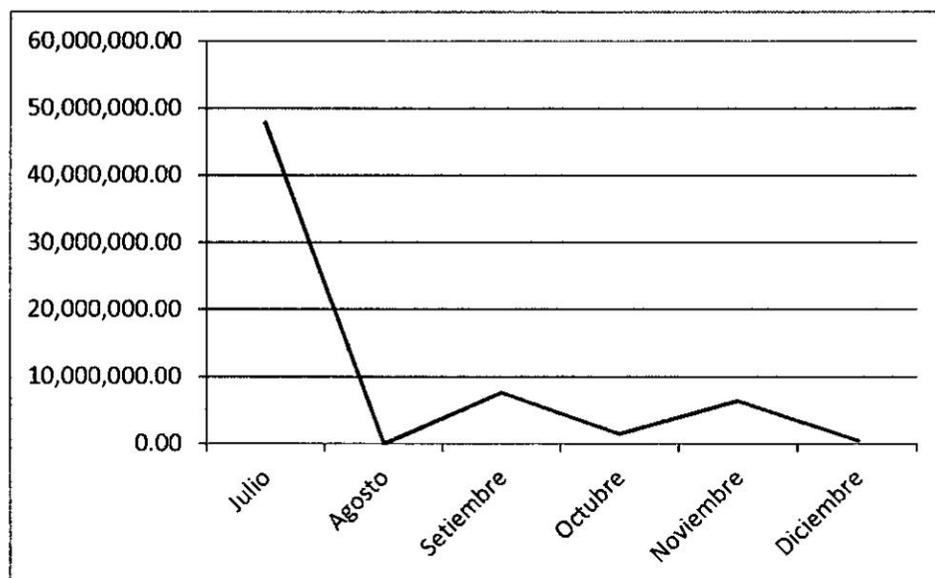
Podemos apreciar que por concepto de I.G.V. de no Domiciliados en el 2013 se pago en el mes de julio el 99% del total de los S/. 3 948 927,00

Cuadro 5.6 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2013, en S/.

Meses	Impuestos			Impuesto a la renta de no domiciliados aplicando el reglamento de la ley
	Renta no domiciliado	IGV no domiciliado	IGV local importaciones	
Julio	47,875,279.00	28,973,310.00	64,321.48	76,912,910.48
Agosto	0.00	0.00	0.00	0.00
Setiembre	7,672,269.00	4,632,194.00	524,365.00	12,828,828.00
Octubre	1,491,585.00	963,289.00	9,622.39	2,464,496.39
Noviembre	6,442,379.00	4,016,718.00	14,619.54	10,473,716.54
Diciembre	569,305.00	404,784.00	0.00	974,089.00
Total	64,050,817.00	38,990,295.00	612,928.41	103,654,040.41

Fuente: Dirección de Economía de la Fuerza Aérea del Perú

Grafico 5.6 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2013, en S/.

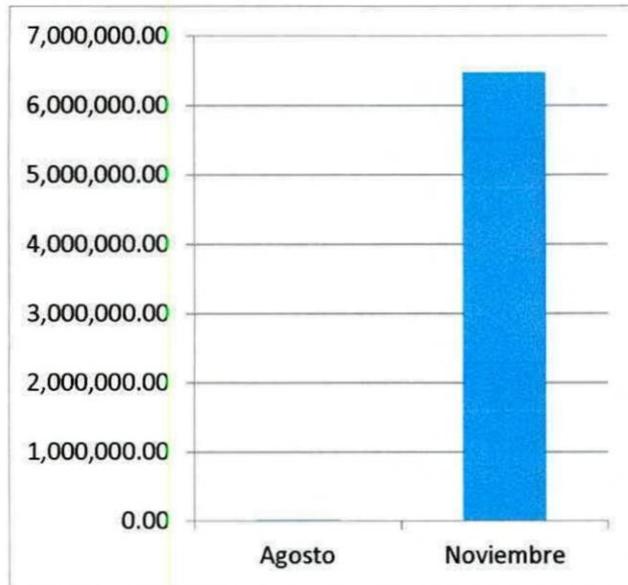


Para el año fiscal 2013 se cumplió con el pago del Impuesto a la Renta de no Domiciliados (no efectuando la retención como lo establece la ley), cancelando la suma de S/. 64 050 817,00 soles por dicho concepto.

Cuadro 5.7 Impuesto a la Renta no Domiciliados 2014 comparativo en %

Meses	Renta no domiciliado	%
Agosto	19,481.00	0.30
Noviembre	6,472,547.00	99.70
Total	6,492,028.00	100.00

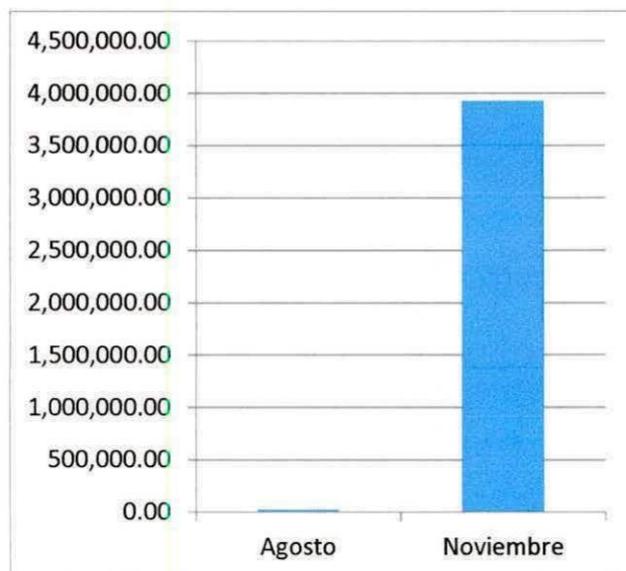
Grafico 5.7 Impuesto a la Renta no Domiciliados  
2014 comparativo en %



Podemos apreciar que en el mes de noviembre de 2014 se pago el 99% del total de los S/. 6 492 028,00 por concepto de Impuesto a la Renta de no Domiciliados

Meses	Renta no domiciliado	%
Agosto	23,377.00	0.59
Noviembre	3,925,550.00	99.41
Total	3,948,927.00	100.00

Grafico 5.8 I.G.V. no Domiciliados 2014 comparativo en %



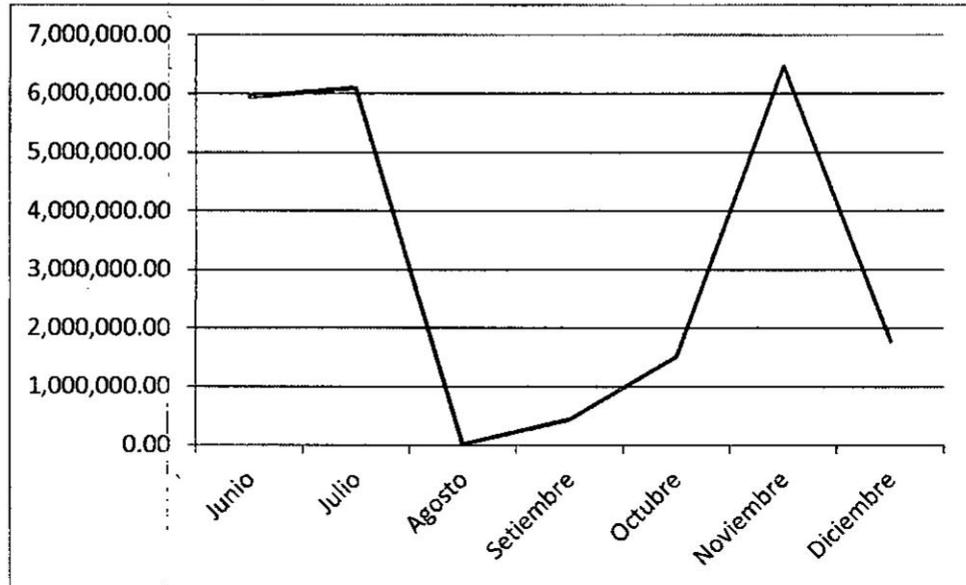
Podemos apreciar que por concepto de I.G.V. de no Domiciliados en el 2014 se pago en el mes de noviembre el 99% del total de los S/. 3 948 927,00

Cuadro 5.9 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2014, en S/.

Meses	Impuestos			Impuesto a la renta de no domiciliados aplicando el reglamento de la ley
	Renta no domiciliado	IGV no domiciliado	IGV local importaciones	
Junio	5,946,851.00	3,889,508.00	0.00	9,836,359.00
Julio	6,095,239.00	3,689,448.00	0.00	9,784,687.00
Agosto	19,481.00	23,377.00	0.00	42,858.00
Setiembre	453,173.00	278,370.00	0.00	731,543.00
Octubre	1,513,408.00	974,798.00	4,271.19	2,492,477.19
Noviembre	6,472,547.00	3,925,550.00	135,652.73	10,533,749.73
Diciembre	1,778,184.00	1,095,887.00	284,056.58	3,158,127.58
Total	22,278,883.00	13,876,938.00	423,980.50	36,579,801.50

Fuente: Dirección de Economía de la Fuerza Aérea del Perú

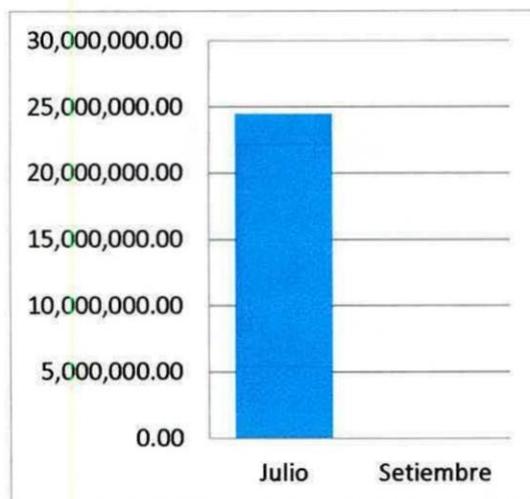
Grafico 5.9 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2014, en S/.



Para el año fiscal 2014 se cumplió con el pago del Impuesto a la Renta de no Domiciliados (no efectuando la retención como lo establece la ley), cancelando la suma de S/. 22 278 883,00 soles por dicho concepto.

Meses	Renta no domiciliado	%
Julio	24,467,074.00	99.8
Setiembre	48,330.00	0.20
Total	24,515,404.00	100.00

Grafico 5.10 Impuesto a la renta no Domiciliados  
2015 comparativo en %

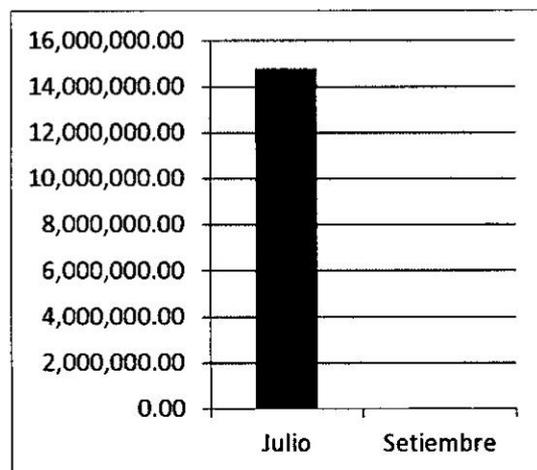


Podemos apreciar que en el mes de julio se pago el 99% del total de los S/. 24 515 404,00 por concepto de Impuesto a la Renta de no Domiciliados.

Cuadro 5.11 I. G. V. no Domiciliado 2015  
comparativo en %

Meses	Renta no domiciliado	%
Julio	14,776,132.00	99.61
Setiembre	57,994.00	0.39
Total	14,834,126.00	100.00

Grafico 5.11 I.G.V. no Domiciliado 2015  
comparativo en %



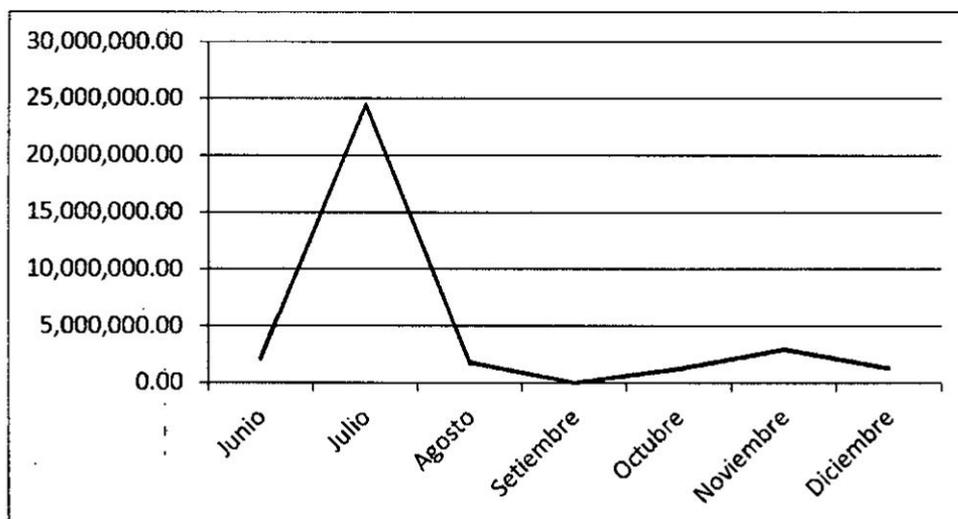
Podemos apreciar que por concepto de I.G.V. de no Domiciliado se pago en el mes de julio el 99% del total de los S/. 14 834 126,00.

Cuadro 5.12 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2015, en S/.

Meses	Impuestos			Impuesto a la renta de no domiciliados aplicando el reglamento de la ley
	Renta no domiciliado	IGV no domiciliado	IGV local importaciones	
Junio	2,101,255.00	1,419,599.00	0.00	3,520,854.00
Julio	24,467,074.00	14,776,132.00	0.00	39,243,206.00
Agosto	1,837,122.00	1,180,536.00	0.00	3,017,658.00
Setiembre	48,330.00	57,994.00	0.00	106,324.00
Octubre	1,256,321.00	812,849.00	0.00	2,069,170.00
Noviembre	2,936,556.00	1,761,934.00	19,800.00	4,718,290.00
Diciembre	1,325,606.00	965,916.00	1,012,010.34	3,303,532.34
Total	33,972,264.00	20,974,960.00	1,031,810.34	55,979,034.34

Fuente: Dirección de Economía de la Fuerza Aérea del Perú

Grafico 5.12 Impuesto a la Renta de no Domiciliados de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta con respecto a la Asistencia Técnica para el año 2015, en S/.



Para el año fiscal 2015 se cumplió con el pago del Impuesto a la Renta de no Domiciliados (no efectuando la retención como lo establece la ley), cancelando la suma de S/. 33 972 264,00 soles por dicho concepto.

En dichos cuadros apreciamos que por aplicación del impuesto establecido en una norma de menor jerarquía (Decreto Supremo) la Fuerza Aérea del Perú ha incrementado su presupuesto en los últimos cuatro años para cubrir un impuesto que adicionalmente en la práctica no es aceptada por el proveedor del exterior por tener su origen en rentas de fuente interna debido a que el servicio se desarrolla íntegramente en el país del prestador del servicio lo que conlleva a un incremento del gasto que es asumido íntegramente por la Fuerza Aérea, ello implica que nuestro Sistema Tributario

está generando un incremento en el precio de este tipo de servicio que realiza el Estado por la aplicación de la norma.

El Estado al intervenir en la economía nacional trata de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico del país, esto se logra con los recursos necesarios para el logro de dichos fines, la mayoría de estos ingresos denominados recursos públicos provienen principalmente de sus recaudación tributaria, con estos recursos el Estado atiende los gastos públicos consistentes en la satisfacción de las necesidades públicas.

Los gastos públicos son distribuidos presupuestalmente mediante la asignación de fuentes de financiamiento a todas las entidades que conforman el Sector Publico Nacional.

Es contradictorio que en cumplimiento de lo establecido en el Reglamento del Impuesto a la Renta dispuesto por el D.S. N° 086-2004-EF, transgrediendo el principio de legalidad tributaria establecido dentro del marco constitucional, el Estado incremente su ingreso con su propio gasto, siendo la misma partida (el recurso publico proveniente de la recaudación tributaria) la que tenga un ingreso y salida por el mismo concepto desvirtuando el concepto de la generación del recurso para la aplicación del gasto publico.

Del análisis efectuado se puede determinar que la Fuerza Aérea institución de Derecho Público integrante del Sector Defensa en aplicación del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta está incrementando los gastos por los servicios del mantenimiento y reparación de sus aeronaves asumiendo los impuestos de los contribuyentes no domiciliados por el concepto de asistencia técnica en aplicación de una norma que carece de todo sustento en vista que solo por ley se debe establecer la obligación tributaria incumpléndose con el precepto constitucional del principio de legalidad, señalado en el artículo 74° de la Constitución.

En los últimos cuatro años la Fuerza Aérea ha incrementado a su presupuesto institucional ya aprobado por la suma de S/. 192 596 776 soles por concepto de impuesto a la renta de no domiciliados financiado con los Documentos Cancelatorios-Tesoro Público, dichos recursos se incrementaron en el Presupuesto del Sector Público del año fiscal correspondiente, con cargo a la fuente de financiamiento de Recursos Ordinarios.

Resulta incongruente por decirlo así, que el Estado sean un sujeto pasivo en la aplicación de nuestro ordenamiento jurídico, esto es incumpliendo lo establecido en la norma constitucional y por el contrario apruebe una Ley que autoriza a la Dirección Nacional del Tesoro Público la emisión de Documentos Cancelatorios-Tesoro

Público para el pago del Impuesto a la Renta de no Domiciliados por las contrataciones del pliego Ministerio de Defensa, cuando lo más prudente en beneficio del propio Estado era aplicar el principio de legalidad tributaria señalada en la disposición constitucional.

Esto nos lleva a reflexionar sobre el grado de desarrollo de los requerimientos tributarios por parte del Poder Ejecutivo por lo que existe la necesidad de la concurrencia de legisladores versados en materia tributaria para la elaboración o producción de la imposición fiscal, en aplicación estricta a nuestro ordenamiento jurídico y constitucional.

El principio de legalidad tributaria exige que la ley establezca claramente la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).

## CAPÍTULO VI

### DISCUSIÓN DE RESULTADOS

#### 6.1 Contrastación de hipótesis con los resultados

Como lo explican los cuadros desarrollados en la investigación, los resultados expuestos de la presente investigación confirman la validez de las hipótesis propuestas, toda vez que el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria establece que la creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos se realizan exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, no puede haber tributo sin ley previa y lo que es aun mas importante en la doctrina tributaria la regulación del hecho imponible debe desarrollarse en aplicación del principio de legalidad tributaria donde la ley debe señalar todos los elementos que configuran la imposición fiscal, siendo el marco normativo constitucional el eje fundamental para la producción normativa de dicha imposición.

La configuración del hecho imponible lo establece la ley en concordancia con el marco constitucional en aplicación del principio de legalidad y resulta inadecuado e inconstitucional que en una norma reglamentaria expedida mediante Decreto Supremo se defina cuales son los servicios o actividades que califican como asistencia técnica, esto es, el aspecto material que comprende la descripción del hecho gravado.

En aplicación de esta variación normativa regulada desde el año 2004 la Fuerza Aérea ha destinado durante los últimos cuatro años la suma de S/. 192 596 776,00 soles, por concepto de reparación y mantenimiento de sus aeronaves que cumplen la función de resguardo y control aéreo en el territorio nacional frente a eventuales amenazas externas e internas, recursos que han incrementado los gastos al erario nacional, desviando la función del Estado en su actividad financiera comprometiendo un mayor gasto por la inadecuada aplicación de una norma reglamentaria que no cumple con la regla fundamental que exige sujeción a la ley y en virtud de ello condiciona su validez frente a una norma de mayor rango tal como está previsto en el artículo 51° de la Constitución Política.

De los resultados obtenidos en aplicación de la variación de la normatividad del impuesto a la renta de no domiciliados se puede afirmar que dicha norma incide negativamente sobre dicho impuesto en la Fuerza Aérea del Perú, asimismo se puede añadir que la transgresión del principio de legalidad fue vulnerado contraviniendo lo establecido en la Constitución Política.

## **6.2 Contrastación de resultados con otros estudios similares**

De acuerdo a los cuadros formulados el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en aplicación al reglamento con respecto a la asistencia técnica, se puede apreciar que en el cuadro 5.3 por el ejercicio 2012 se cancelo por este concepto la suma de S/. 72 294 812,00 soles, en el ejercicio 2013 indicado en el cuadro 5.6 se cancelo S/. 64 050 817,00 soles, en el cuadro 5.9 por el ejercicio 2014 se cancelo S/. 22 278 883,00 soles y en el ejercicio 2015 indicado en el cuadro 5.12 se cancelo S/. 33 972 264,00 soles, lo que demuestra que se incremento un mayor presupuesto a lo aprobado por cada ejercicio fiscal por concepto de reparación y mantenimiento de las aeronaves por la inadecuada aplicación de una norma reglamentaria, lo que queda demostrado que este impuesto incide negativamente en la Fuerza Aérea del Perú contraviniendo el principio constitucional de legalidad tributaria que establece que la ley en aplicación de este principio debe regular todos los elementos que configuran el tributo y en tal virtud condiciona la validez de las normas de inferior rango, esta evidencia queda demostrada con la investigación realizada por Martha Cruz Marroquín donde señala que el principio de legalidad constituye un mandato orientado a que los tributos sean creados por una ley formal, por el órgano competente y que sean aplicados con preeminencia a otras normas.

## **CAPÍTULO VII**

### **CONCLUSIONES**

- A. De acuerdo con los resultados de la investigación ha quedado demostrado que con la modificación del Reglamento del Impuesto a la Renta, cuyo instrumento normativo fue el D.S. N° 086-2004-EF mediante el cual se incluye uno de los elementos fundamentales de la producción normativa en materia fiscal y que en la doctrina tributaria este aspecto sólo puede establecerse por ley, fuente única que puede crear obligaciones tributarias, por lo que su aplicación incide negativamente sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012 - 2015.
- B. De acuerdo con los resultados de la investigación ha quedado demostrado que la variación de la normatividad señalado en el Reglamento del Impuesto en aplicación del Impuesto a la Renta de no domiciliados a regulado una regla de fuente específica en relación a los servicios de asistencia técnica, estableciéndose como punto de conexión el criterio de utilización económica por lo que dicha modificación incide negativamente sobre dicho impuesto en la Fuerza Aérea del Perú, 2012 - 2015.

- C. De acuerdo con las conclusiones A y B, se puede colegir que la modificación del reglamento de la Ley incide negativamente sobre el Principio de Legalidad Tributaria en el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012 - 2015.

## **CAPÍTULO VIII**

### **RECOMENDACIONES**

- A. La Potestad Tributaria del Estado no puede ejercerse de manera irrestricta o ilimitada, por el contrario, debe enmarcarse dentro de los principios constitucionales, es por ello que debe reformularse la norma reglamentaria emitida por D.S. N° 086-2004-EF en cuanto a la regulación del hecho imponible.
  
- B. Se debe reformular el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y modificar el criterio de utilización económica con la ubicación de la fuente en la realización de los servicios de asistencia técnica prestada por contribuyentes no domiciliados a las entidades del Sector Público Nacional.
  
- C. El Estado debe propiciar un mecanismo más adecuado para los servicios de asistencia técnica que requieran los Institutos Armados por la complejidad de sus bienes materiales, es por ello que se debe modificar el reglamento del Impuesto determinándose una regla de fuente específica en la aplicación de estos servicios.

## CAPÍTULO IX

### REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. **ÁLVAREZ L., Mario.** (1995). **Introducción al Derecho.** Primera Edición. Editorial Mc Graw-Hill. México.
2. **ACOSTA, Eugenio.** (2011). **Cuestiones Actuales de Derecho Tributario.** Primera Edición. Palestra Editores S.A.C. Lima Perú.
3. **ALVAREZ-AMANDI, Alejandro Rebollo.** (1972). **Aspectos del Principio de Legalidad Tributaria.** En XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. Madrid.
4. **ARAOZ V., Luis A.** (2006). **Temas de Derecho Tributario y Derecho Público.** Palestra Editores S.A.C. Lima Perú.
5. **ATALIBA, Geraldo.** (1987). **Hipótesis de Incidencia Tributaria.** Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima Perú.
6. **BRAVO GUCCI., Jorge.** (2003). **Fundamentos de Derecho Tributario.** Primera Edición. Palestra Editores S.R.L. Lima Perú.
7. **BRAVO A., Juan R.** (2008). **Nociones Fundamentales de Derecho Tributario.** Tercera Edición. Legis Editores S.A. Colombia.
8. **DE LA GARZA, Sergio F.,** (1988). **Derecho Financiero Mexicano.** Decima quinta Edición. Ed. Porrúa. México.
9. **FLORES Z., Ernesto.** (1995). **Finanzas Públicas Mexicanas.** Editorial Porrúa. México.
10. **GARCIA E., Eduardo y FERNANDEZ, Tomas** (1989). **Curso de Derecho Administrativo.** Tomo I. Quinta Edición. Ediciones Civitas. Madrid España.
11. **GNAZZO, Edison.** (1977). **Principios Fundamentales de Finanzas Públicas y Política Fiscal.** Ediciones Junín. Buenos Aires.
12. **GIULIANI F., Carlos M.** (1978). **Derecho Financiero.** Volumen I. Tercera Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina.
13. **JARACH, Dino** (1970). **Clases de Derecho Tributario.** Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Buenos Aires Argentina.

14. JARACH, Dino (1980). **Curso Superior de Derecho Tributario.** Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina.
15. LANDA A., César (2006). **Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria.** Primera Edición. Gaceta Jurídica S.A. Lima Perú.
16. LINS E. S., Joana. (2012). **Fundamentos de la Norma Tributaria.** Primera Edición. Jurista Editores E.I.R.L. Lima Perú.
17. LUQUI, Juan C. (1989). **La Obligación Tributaria.** Primera Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina.
18. MARGAIN M., Emilio. (2000). **Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano.** Tercera Edición. Ed. Porrúa. México.
19. MERSAN, Carlos A. (1969). **Derecho Tributario.** Talleres Gráficos de la Escuela Técnica Salesiana. Asunción Paraguay
20. MORDEGLIA, Roberto M. (2003). **Tratado de Tributación Tomo I.** Derecho Tributario Volumen I. Editorial Astrea. Buenos Aires Argentina.
21. NAJERA MARTÍNEZ, Alejandro (2012). **Derecho Tributario.** Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México Libro 42.
22. PAREDES M., Marat y RODRIGUEZ L., Raúl (2001). **El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria.** Ed. Porrúa. Mexico.
23. PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ, Eusebio. (1975). **Curso de Derecho Tributario.** Editoriales de Derecho Reunidas S.A. Madrid España.
24. PEREZ R., Fernando. (2000). **Derecho Financiero y Tributario Parte General.** Decima Edición. Civitas Ediciones, S.L. Madrid España.
25. ROHATGI, Roy. (2008). **Principios Básicos de Tributación Internacional.** Primera Edición. Legis Editores S.A. Colombia.
26. RUBIO C., Marcial. (2005). **La Interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional.** Primera Edición. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima Perú.

27. SÁNCHEZ G., Narciso. (2001). **Derecho Fiscal Mexicano**. Segunda Edición. Ediciones Porrúa. México.
28. VIDAL H., Enrique. (1993). **Principios Constitucionales Tributarios**. Universidad Autónoma de Sinaloa. México.
29. VILLEGAS, Héctor B. (1975). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo I. Tercera Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina.
30. VILLEGAS, Héctor B., (1995). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Quinta Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina.
31. VILLEGAS, Héctor. (1997). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Sexta Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina.
32. XAVIER, Alberto. (1975). **Tipicidad y legalidad en el Derecho Tributario**. En Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Editorial de Derecho Financiero. Vol. XXV-Num. 120. Madrid.
33. AGUIRRE, Pamela. **El Principio Constitucional de Legalidad y la facultad normativa del SRI**. Recuperado de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3831/2/SM141-Aguirre-El%20principio.pdf>.
34. ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. **El Principio de Legalidad en la nueva Constitución Política del Estado**. Recuperado de [www.ipdt.org/editor/docs/05\\_Rev25\\_LAAV.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev25_LAAV.pdf).
35. CRUZ MARROQUIN, Kathia. **Drawback: A la luz del Principio de Legalidad**. Recuperado de [www.tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/5236](http://www.tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/5236)
36. GÁLVEZ MÁRQUEZ, Ramón. **Asistencia Técnica: Que comprende?** Recuperado de [www.ifaperu.org/uploads/articles/272\\_06\\_ct29\\_rgm.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/272_06_ct29_rgm.pdf)
37. ISLAS MONTES, Roberto. **Sobre el Principio de Legalidad**. Recuperado de <https://revistas-colaboración.juridicas.unam.mx/index.php/anuario-derecho.../3397>

38. LA TORRE OSTERLING, Gonzalo. **Concepto de Asistencia Técnica.** Recuperado de [www.ipdt.org/editor/docs/07\\_XJorIPDT\\_GLTO.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/07_XJorIPDT_GLTO.pdf)
39. VALDÉS COSTA, Ramón. **El Principio de Legalidad.** Recuperado de [www.ipdt.org/editor/docs/01\\_Rev16\\_RVC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev16_RVC.pdf).

## **ANEXO**

**LEY Nº 29266**

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República  
Ha dado la Ley siguiente:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;  
Ha dado la Ley siguiente:

**LEY QUE AUTORIZA LA EMISIÓN DE  
DOCUMENTOS CANCELATORIOS - TESORO  
PÚBLICO PARA EL PAGO DEL IMPUESTO  
GENERAL A LAS VENTAS Y DEL IMPUESTO A LA  
RENDA GENERADO POR CONTRATACIONES DEL  
PLIEGO MINISTERIO DE DEFENSA**

**Artículo 1°.- Objeto de la Ley**

La presente Ley tiene por objeto establecer medidas adicionales al proceso de mejoramiento y recuperación de la capacidad operativa del Sistema de Defensa Nacional en el marco del Núcleo Básico de Defensa al que se refiere el Decreto Supremo Nº 006-2008-DE, así como para la modernización, repotenciación y renovación tecnológica, reparación y mantenimiento del equipamiento de las Fuerzas Armadas.

**Artículo 2°.- Emisión y uso de Documentos Cancelatorios - Tesoro Público**

Autorízase al Ministerio de Economía y Finanzas para que, a través de la Dirección Nacional del Tesoro Público, emita Documentos Cancelatorios - Tesoro Público a favor del Pliego Ministerio de Defensa, el que bajo responsabilidad los utilizará para:

1. El pago de la deuda tributaria del referido Pliego derivada de las contrataciones que correspondan al objeto de la presente Ley, por concepto de:

a) El Impuesto General a las Ventas que como contribuyente le corresponda abonar al fisco por las operaciones de importación de bienes y utilización de servicios en el país;

b) El Impuesto a la Renta que como agente de retención le corresponda abonar al fisco por las rentas pagadas o acreditadas a sujetos no domiciliados.

2. El pago del Impuesto General a las Ventas que le fuera trasladado al Pliego Ministerio de Defensa en las operaciones de adquisición local de bienes o servicios por contrataciones que correspondan al objeto de la presente Ley.

**Artículo 3°.- Monto máximo de la emisión de los Documentos Cancelatorios - Tesoro Público y características**

3.1 La emisión de Documentos Cancelatorios - Tesoro Público a que se contrae la presente Ley será hasta por los montos siguientes:

- Impuesto a la Renta : Cuatrocientos Ochenta y Cinco Millones y 00/100 Nuevos Soles (S/. 485 000 000,00)

- Impuesto General a las Ventas : Quinientos Noventa y Cinco Millones y 00/100 Nuevos Soles (S/. 595 000 000,00)

3.2 Los Documentos Cancelatorios - Tesoro Público tendrán carácter de no negociable y su caducidad se producirá a los cuatro (4) años de su emisión.

**Artículo 4°.- Del financiamiento**

Los Documentos Cancelatorios - Tesoro Público emitidos al amparo de la presente Ley serán financiados con cargo al Presupuesto Institucional del Pliego Ministerio de Defensa quedando autorizado el Poder Ejecutivo para que, mediante decreto supremo, con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, se incorpore recursos en el Presupuesto del Sector Público del Año Fiscal correspondiente, con cargo a la fuente de financiamiento Recursos Ordinarios hasta por el monto que sea requerido para cada período sin exceder el límite establecido en el artículo 3° de la presente ley.

**Artículo 5°.- Del uso de los Documentos Cancelatorios - Tesoro Público por los proveedores del Pliego Ministerio de Defensa**

5.1 Los contribuyentes que en su calidad de proveedores del Pliego Ministerio de Defensa reciban de esta entidad los Documentos Cancelatorios - Tesoro Público a que se refiere la presente Ley, podrán:

a) Utilizar éstos en el pago de la deuda tributaria proveniente de impuestos recaudados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat). Si el importe del Documento Cancelatorio - Tesoro Público fuera mayor que la deuda tributaria que se pague, el contribuyente deberá solicitar a la Sunat la emisión de una Nota de Crédito Negociables por la diferencia, sin que ello implique devolución de pago indebido o en exceso.

b) Solicitar a la Sunat el canje de los Documentos Cancelatorios - Tesoro Público por Notas de Crédito Negociables siempre que no tengan deuda tributaria susceptible de ser pagada con el Documento Cancelatorio - Tesoro Público a la fecha de la solicitud. En caso contrario, deberá aplicar lo dispuesto en el literal anterior.

En los supuestos señalados en los literales anteriores, la Sunat podrá retener la totalidad o parte de las Notas de Crédito Negociables a efectos de cancelar las deudas tributarias exigibles, de ser el caso.

5.2 En lo no previsto por la presente Ley, la emisión de las Notas de Crédito Negociables se sujetará a la normatividad correspondiente. En ningún caso procederá la redención de dichas Notas de Crédito.

**DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS  
FINALES**

**PRIMERA.- Aplicación**

La presente Ley es de aplicación inclusive a los contratos en ejecución referidos a modernización, reparación y mantenimiento del equipamiento de las Fuerzas Armadas, así como al Núcleo Básico de Defensa al que se refiere el Decreto Supremo Nº 006-2008-DE, siempre que el Impuesto correspondiente aún no haya sido abonado al fisco.

**SEGUNDA.- Vigencia**

La presente Ley entra en vigencia a partir del día siguiente de su publicación.

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los cuatro días del mes de octubre de dos mil ocho.

JAVIER VELÁSQUEZ QUESQUÉN  
Presidente del Congreso de la República

ÁLVARO GUTIÉRREZ CUEVA  
Segundo Vicepresidente del Congreso de la República

AL SEÑOR PRESIDENTE CONSTITUCIONAL  
DE LA REPÚBLICA

POR TANTO:

Mando se publique y cumpla.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los cuatro días del mes de octubre del año dos mil ocho.

ALAN GARCÍA PÉREZ  
Presidente Constitucional de la República

JORGE DEL CASTILLO GÁLVEZ  
Presidente del Consejo de Ministros

Anexo 1. Matriz de Consistencia

El Principio de la Legalidad Tributaria y su incidencia en el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú

Objeto de estudio	Problemas de Investigación	Objetivos de Investigación	Hipótesis	Variables	Indicadores	Método
Contribuyentes no Domiciliados de la Fuerza Aérea del Perú	Problema General	Objetivo General	Hipótesis General	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. D.S. N° 086-2004-EF	El Principio Constitucional de Legalidad Tributaria	Investigación descriptiva. Diseño de investigación no experimental. Análisis documental.
	¿Cuál es la incidencia del D.S. N° 086-2004-EF sobre el Impuesto a la Renta de no domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015?	Determinar la incidencia del D.S. N° 086-2004-EF sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015.	El D.S. N° 086-2004-EF contraviene el Principio de Legalidad Tributaria e incide negativamente sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015.			
	Problemas Específicos	Objetivos Específicos	Hipótesis Específicas		Impuesto a la Renta de no Domiciliados	
	1. ¿Cuál es la incidencia del Reglamento de la Ley sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015?	1. Identificar la incidencia del Reglamento de la Ley sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015.	1. El Reglamento de la Ley del Impuesto incide negativamente sobre el Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015.			
2. ¿Cuál es la incidencia de la variación de la normatividad en la aplicación del Impuesto a la Renta de no Domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015?	2. Identificar la incidencia de la variación de la normatividad en la aplicación del impuesto a la renta de no domiciliados en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015.	2. La variación de la normatividad en la aplicación del impuesto a la renta de no domiciliados incide negativamente sobre dicho impuesto en la Fuerza Aérea del Perú, 2012-2015.				