



RAZÓN DE RELATORÍA

Lima, 24 de abril de 2020

Se deja constancia de que en la sesión de Pleno Administrativo y Jurisdiccional no presencial que realizó el Tribunal Constitucional el 7 de abril de 2020, se votó el proyecto de sentencia del Expediente 00001-2019-PI/TC, que declara fundada la demanda de inconstitucionalidad interpuesta. El sentido de los votos es el siguiente:

- Votaron a favor de la ponencia los magistrados Ferrero Costa, con fundamento de voto, Blume Fortini, con fundamento de voto, y Sardón de Taboada (ponente).
- El magistrado Ramos Núñez emitió un voto singular en parte, que declara fundada la demanda de inconstitucionalidad y dispone una *vacatio sententiae*.
- Votaron en contra de la ponencia la magistrada Ledesma Narváez y el magistrado Miranda Canales, quienes, mediante voto singular conjunto, declaran infundada la demanda; y el magistrado Espinosa-Saldaña Barrera, quien también declara infundada la demanda.

Por lo tanto, en el Expediente 00001-2019-PI/TC, no se han alcanzado cinco votos conformes para dictar sentencia que declare la inconstitucionalidad de la disposición legal impugnada, conforme a lo previsto en el artículo 5, primer párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Por acuerdo del Pleno del Tribunal Constitucional del 23 de abril de 2020, el texto de la ponencia y de los votos mencionados se publican en la fecha y serán suscritos por los magistrados en su oportunidad, para su notificación.

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator



PLENO JURISDICCIONAL
Expediente 00001-2019-PI/TC

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Del 7 de abril de 2020

Caso ISC a los juegos de casino y máquinas tragamonedas

7554 CIUDADANOS C. PODER EJECUTIVO

Asunto

Demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra el Decreto Legislativo 1419

Magistrados firmantes:

SS.

FERRERO COSTA

BLUME FORTINI

SARDÓN DE TABOADA



TABLA DE CONTENIDOS

I. ANTECEDENTES	3
A. DEMANDA.....	3
A.1 INCONSTITUCIONALIDAD POR LA FORMA.....	3
A.2 INCONSTITUCIONALIDAD POR EL FONDO.....	4
B. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA	5
II. FUNDAMENTOS	6
§1. CUESTIONES PRELIMINARES.....	6
§2. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DE FORMA	6
§3. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DE FONDO	10
III. FALLO	14



SENTENCIA DE TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 7 días del mes de abril de 2020, el Tribunal Constitucional, en sesión del Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados Ferrero Costa (vicepresidente), Miranda Canales, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera; pronuncia la siguiente sentencia, con los abocamientos de los magistrados Ledesma Narváez y Blume Fortini, conforme al artículo 30-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional. Asimismo, se agregan los fundamentos de voto de los magistrados Ferrero Costa y Blume Fortini y los votos singulares de los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera, y el voto singular en parte del magistrado Ramos Núñez.

I. ANTECEDENTES

A. Demanda

El 24 de enero de 2019, siete mil quinientos cincuenta y cuatro (7554) ciudadanos, representados por el señor Carlos Alberto Fonseca Sarmiento, interponen demanda de inconstitucionalidad contra el Decreto Legislativo 1419, que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Este decreto fue publicado en el diario oficial *El Peruano* el 13 de setiembre de 2018. Los demandantes solicitan que sea declarado inconstitucional en su totalidad por la forma; y sus artículos 1, 3, 4, 5 y su Primera Disposición Complementaria Final por el fondo.

A.1 Inconstitucionalidad por la forma

Los demandantes sostienen que el Decreto Legislativo 1419 es inconstitucional por la forma porque incumple el artículo 104 de la Constitución, ya que excede los límites de su ley habilitante, la Ley 30823. A estos efectos, señala que no se cumplió con regular las materias otorgadas en dicha ley autoritativa.

Específicamente, señalan que no incorpora un impuesto selectivo al consumo, sino que crea un impuesto al patrimonio del operador de casinos y tragamonedas. Además, no incorpora un impuesto selectivo al consumo para los juegos de apuesta en línea, a pesar del mandato específico de la ley habilitante. Así, establece un trato desigual injustificado.



Finalmente, agregan que el Poder Ejecutivo no tuvo en cuenta los parámetros de constitucionalidad establecidos por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 0009-2001-AI/TC, pues el impuesto cuestionado incurre en los mismos errores advertidos en dicha sentencia, a saber:

- i) Con la etiqueta de impuesto selectivo al consumidor, el decreto grava en realidad las utilidades y pérdidas del operador casinos y tragamonedas.
- ii) El impuesto selectivo al consumidor recae sobre una base en la que no se deducen los gastos realizados para la obtención de utilidades (mantenimiento de máquinas y mesas, depreciación, personal, regalías, costos del sistema de interconexión con la Sunat y Mincetur, etc.).
- iii) No se han tenido en cuenta los impuestos especiales que pagan los operadores de casinos y tragamonedas al Gobierno nacional, pues, además de este nuevo impuesto, pagan a su vez el impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas credo por Ley 27153, que en el año 2018 ascendió a 318 millones de nuevos soles.

A.2 Inconstitucionalidad por el fondo

Los demandantes sostienen que el artículo 1 del Decreto Legislativo 1419 es inconstitucional por el fondo, ya que vulnera los artículos 2, numeral, 2 y 103 de la Constitución. Es una ley especial por razón de las personas, pues la ludopatía puede ser causada por todos los juegos de azar (incluyendo las apuestas en línea, no incorporadas en el Decreto Legislativo 1419); sin embargo, son los operadores de casinos y tragamonedas los únicos que combaten de manera real la ludopatía, por mandato de la Ley 29907, “Ley para la prevención y el tratamiento de la ludopatía en las salas de juegos de casino y máquinas tragamonedas”.

Por tanto, no resulta razonable que se les exija un impuesto adicional al que ya pagan, máxime si la Ley 27153, que creó el impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, ya había establecido que su finalidad era luchar contra las externalidades negativas de la actividad.

Asimismo, se ha vulnerado el artículo 103 de la Constitución, porque la tasa del impuesto selectivo al consumo a las loterías, bingos, rifas y sorteos fue creada por el artículo 9 del Decreto Supremo 095-96-EF. Por lo tanto, resulta inexigible; y respecto a los otros juegos de azar, como las apuesta en línea y las apuestas deportivas, no existe hasta la fecha ningún impuesto selectivo al consumo. En consecuencia, el Decreto Legislativo 1419 no busca combatir la ludopatía, sino que su propósito es obtener más recaudación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.



El artículo 3 del Decreto Legislativo 1419 es inconstitucional porque vulnera los artículos 74 y 118 numeral de la Constitución, ya que incumplió los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 009-2001-AI/TC, al establecer el impuesto selectivo al consumo sobre una base de la que no se pueden deducir los gastos realizados para la obtención de utilidades (mantenimiento de máquinas y mesas, depreciación, personal, regalías, costos del sistema de interconexión con la Sunat y Mincetur, etc.).

Del mismo modo, el artículo 4 del Decreto Legislativo 1419 es inconstitucional porque vulnera el derecho de propiedad, ya que el concepto *ganancias brutas*, para la base imponible de este nuevo impuesto, es reemplazado subrepticamente por el término *ingreso neto*, siendo que el Decreto Supremo 341-2018, al definir el ingreso neto, repite el concepto declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en el Expediente 009-2001-AI/TC (es decir, un ingreso que no permite deducciones).

Adicionalmente, señalan que los artículos 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419 son inconstitucionales porque vulneran el derecho de propiedad y el artículo 74 de la Constitución, particularmente los principios tributarios de igualdad tributaria y no confiscatoriedad, ya que, por un lado, habilita un impuesto a las pérdidas brutas, y en simultáneo, crea un impuesto a las *ganancias brutas* de una máquina tragamonedas.

Por ejemplo: en el caso de una máquina tragamonedas, el monto fijo mínimo establecido en el artículo 5 del Decreto Legislativo 1419 es de 1.5 % de la UIT, es decir, S/63 por cada máquina. Ello significa que si una máquina, en un mes determinado, tuvo ingresos brutos no superiores a S/63 o, lo que es más grave aún, tuvo pérdidas, a pesar de ello va a tener que pagar ese monto mínimo; por lo tanto, la confiscatoriedad es absoluta.

B. Contestación de demanda

El procurador público especializado en materia constitucional contesta la demanda, argumentando que el Decreto Legislativo 1419 ha sido expedido respetando las normas procedimentales; es decir, existió una ley autoritativa que estableció las materias delegadas.

En el presente caso, sostiene, se cumplió con incorporar a los juegos de casino y máquinas tragamonedas al ámbito del impuesto selectivo al consumo, por lo que no se verifica que se haya afectado la materia delegada.

El impuesto creado no está dirigido a gravar la propiedad de las mesas de juego o máquinas tragamonedas, sino el consumo. No cabe aquí hacer la deducción de gastos operativos, pues esta se realiza solo cuando el impuesto va a gravar el patrimonio del propietario y no el consumo; y ello se logra en los juegos de azar reestructurando el porcentaje de retorno al usuario.



De este modo, la incorporación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas al impuesto selectivo al consumo supone la equiparación de la carga fiscal, pues antes del decreto cuestionado, solo se había gravado a las loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicos.

Refiere que la finalidad del decreto es reducir el consumo, y que la población pase menos horas en las salas de juego y máquinas tragamonedas, lo que puede coadyuvar a la prevención de las externalidades negativas (ludopatía).

Los demandantes no han cumplido con ofrecer un término de comparación válido en relación a la vulneración del principio de igualdad, pues pretenden que la norma que se cuestiona incluya otras actividades económicas, como las cabinas de internet, que también generan adicción.

Señala que, si una máquina ha sido explotada, debe pagar el impuesto selectivo al consumo por las apuestas realizadas, aun cuando haya pérdidas. Además, si el impuesto es confiscatorio, ello debe analizarse caso por caso, en procedimientos o procesos de control concreto en los que se den cuenta de las particularidades de cada situación.

No se ha vulnerado el principio de reserva de ley, pues la norma cuestionada ha señalado que el cálculo se realiza sobre la base de la determinación de los ingresos netos, los cuales se calculan de los ingresos netos recibidos a los que se le restan los montos entregados por premios.

Finalmente, aduce que lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 009-2001-AI/TC no resulta de aplicación al presente caso, pues versa sobre un impuesto que tiene un objetivo distinto al impuesto selectivo al consumo. El impuesto creado por el Decreto Legislativo 1419 tiene por objeto gravar el consumo del usuario, por lo que el costo lo asume este.

II. FUNDAMENTOS

§1. Cuestiones preliminares

1. De los argumentos expuestos en la demanda se advierte que pretende que se declare la inconstitucionalidad del Decreto Legislativo 1419, por lo que la labor de este Tribunal Constitucional estará circunscrita a analizar los siguientes extremos:
 - En primer lugar, los vicios de inconstitucionalidad formal denunciados respecto a que la norma impugnada habría excedido los límites de la ley habilitante, Ley 30823, y no habría cumplido con regular las materias otorgadas en dicha ley autoritativa.



- En segundo lugar, los vicios de inconstitucionalidad de fondo respecto de los artículos 1, 3, 4, 5 y su Primera Disposición Complementaria Final, que habrían vulnerado diferentes derechos o principios constitucionales.

§2. Análisis de constitucionalidad de forma

2. Los ciudadanos recurrentes solicitan que el Decreto Legislativo 1419 sea declarado inconstitucional en su *totalidad* por la forma, por contravenir el artículo 104 de la Constitución, ya que excedió los límites de la Ley 30823, su ley habilitante.
3. Específicamente, el decreto cuestionado no incorporó un impuesto selectivo al consumo, como se le había delegado, sino que creó un impuesto a las utilidades y pérdidas del operador de casinos y tragamonedas. Además, no incorporó un impuesto selectivo al consumo para los juegos de apuesta en línea, a pesar del mandato específico de la ley habilitante, provocando así un tratamiento desigual injustificado.
4. Estos cuestionamientos, así expuestos, aparentemente contienen un análisis de forma, pero no todos ellos son meramente formales. En efecto, bajo la etiqueta de *forma*, expuesta por los recurrentes, se esconde, en esencia, un cuestionamiento de fondo, consistente en que el decreto no habría incorporado un impuesto selectivo al consumo, sino un impuesto a las utilidades y pérdidas del operador de casinos y tragamonedas, excediéndose, por tanto, de la ley habilitante. Este análisis, por ser de fondo, se dejará para más adelante.
5. Hecha esta precisión, en este punto el Tribunal Constitucional pasará a emitir pronunciamiento respecto de lo que, en estricto, constituye el cuestionamiento de forma de la demanda, esto es, si el decreto ha cumplido o no con la ley habilitante, Ley 30823, al no incorporar dentro del impuesto selectivo al consumo a los juegos de apuesta en línea.
6. Con relación a ello, el procurador público especializado en materia constitucional argumenta que el Decreto Legislativo 1419 fue expedido respetando las normas procedimentales; es decir, existió una ley autoritativa que estableció las materias delegadas; y se cumplió con incorporar los juegos de casino y máquinas tragamonedas al ámbito del impuesto selectivo al consumo.
7. Al respecto, como ocurre en la mayoría de los sistemas constitucionales, en nuestro ordenamiento jurídico, si bien el órgano estatal típico de la función legislativa es el Poder Legislativo (artículo 102.1 de la Constitución), también lo es que tal facultad puede ser desarrollada por otro poder del Estado (el Poder



Ejecutivo) mediante decretos legislativos, previa delegación explícita y específica de facultades por el Congreso.

8. Tal delegación, por cierto, no supone la renuncia de este último a la función legislativa encomendada por la Constitución, ni que durante el lapso que dure la delegación el Poder Legislativo carezca de la competencia para ejercer dicha función. No es posible que un Poder del Estado o alguno de sus órganos constitucionales pueda transferir de manera absoluta a otro una competencia que la Constitución le ha asignado.
9. El artículo 104 de la Constitución establece lo siguiente:

El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa. No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente. Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley.

10. Ello supone que, de acuerdo con nuestra Constitución, el ejercicio de dicha competencia se encuentra sujeto a determinados límites, tales como que la delegación legislativa debe ser concedida mediante ley autoritativa (límites formales), debe contener la indicación específica de la materia que se delega (límites materiales), así como el establecimiento de un plazo determinado (límites temporales).
11. Igualmente, al destacar los límites a los cuales está sometida la legislación delegada, este Tribunal Constitucional ha recordado que ellos comprenden tanto los directamente establecidos por la Constitución como los previstos en la ley habilitante, que, según el antes citado artículo 104, establece requisitos tanto de orden temporal [“de modo que la legislación delegada habrá de dictarse dentro del plazo con que se cuenta con habilitación para legislar” (Sentencia 0012-2011-PI/TC)] como de orden material [“la legislación delegada habrá de desarrollar *cumplidamente las materias identificadas en la ley autoritativa*” (Sentencia 0012-2011-PI/TC) (énfasis agregado)].
12. Ahora bien, dado que la Constitución encarga a la ley autoritativa la competencia para establecer los límites que se debe observar en la emisión de la legislación delegada, dicha ley cumple la función de una norma sobre la producción jurídica:



[...] en un doble sentido; por un lado, como “normas sobre la forma de la producción jurídica”, esto es, cuando se les encarga la capacidad de condicionar el procedimiento de elaboración de otras fuentes que tienen su mismo rango; y, por otro, como “normas sobre el contenido de la formación”, es decir, cuando por encargo de la Constitución pueden limitar su contenido (fundamento 27 de la Sentencia 0020-2005-PI/TC).

13. En tal condición, la ley autoritativa tiene la propiedad de conformar el parámetro con el cual cabe que se analice la constitucionalidad de los decretos legislativos expedidos.
14. En lo que se refiere al objeto de la controversia de autos, se advierte que, mediante la Ley 30823, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 19 de julio de 2018, el Poder Legislativo delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar por el plazo de sesenta (60) días calendario, en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado:

En materia tributaria y financiera, a fin de:

(...)

- d) Modificar el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante el Decreto Supremo 055-99-EF, a fin de actualizar la normatividad vigente y cubrir vacíos o falta de claridad en la norma que impiden su correcta aplicación en lo que respecta a la determinación y ámbito de aplicación del impuesto; *e incorporar sus alcances para los juegos de casino, máquinas de tragamonedas y apuestas on-line en el ámbito de aplicación del impuesto selectivo al consumo (ISC)*, tomando en cuenta los parámetros de constitucionalidad establecidos por el Tribunal Constitucional; sin que ello implique la modificación de la tasa del impuesto general a las ventas o del impuesto de promoción municipal (*énfasis agregado*).

(...)

Las normas a ser emitidas en el marco de lo dispuesto en la presente ley aseguran el cumplimiento de lo previsto en los artículos 104 y 101, inciso 4, y demás concordantes del texto constitucional y la jurisprudencia que, al respecto, ha emitido el Tribunal Constitucional.



15. Sin embargo, el Decreto Legislativo 1419 cuestionado solo reguló lo siguiente:

Artículo 1.- Objeto

El Decreto Legislativo tiene por objeto incorporar dentro del ámbito de aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, teniendo en cuenta que el consumo de estos servicios de la industria del juego genera externalidades negativas. De este modo, además, se coadyuva a la coherencia y homogeneización de la tributación sectorial del juego (énfasis agregado).

16. El decreto cuestionado no incorporó dentro de los alcances del impuesto selectivo al consumo, pues, a las apuestas en línea; por lo tanto, no cumplió con la exigencia material establecida en la ley autoritativa. En palabras del Tribunal Constitucional, el decreto cuestionado incumplió la *norma de producción jurídica* a la que estaba sometido. Por tanto, se ha producido la vulneración del artículo 104 de la Constitución, debiéndose declarar fundada la demanda en este extremo.
17. La Constitución prevé que la potestad tributaria puede ser ejercida también por el Poder Ejecutivo, pero ello no quiere decir que la potestad tributaria de este tenga los mismos alcances que el Poder Legislativo. El ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, a diferencia de la que le corresponde al Poder Legislativo, no es una potestad originaria, sino derivada. No existe, pues, equiparidad ni igualdad en el ejercicio de la potestad tributaria entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo; la del primero es una forma originaria y ordinaria; el de este es una forma derivada y extraordinaria. El Poder Ejecutivo, por tanto, tiene que respetar las pautas o lineamientos señalados en la ley autoritativa.
18. Según la Real Academia Española, delegar significa “Dar la jurisdicción que tiene por su dignidad u oficio a otra, para que haga sus veces o para conferirle su representación”.
19. No incorporar a las apuestas en línea dentro del ámbito del impuesto selectivo al consumo ha significado incumplir la delegación efectuada por el Poder Legislativo, introduciendo una distinción entre diferentes modalidades de juegos y apuestas (presencial versus virtual) que aquel no quiso realizar. El combate a las externalidades negativas que genera la industria del juego —asunto que inspira al decreto cuestionado— tiene que hacerse bajo pautas constitucionales, esto es, respetando la delegación efectuada por el Poder Legislativo.



20. En relación con esto último, cabe señalar que la Ley 27153, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 9 de julio de 1999, también buscó proteger a la ciudadanía de los posibles perjuicios o daños que afectan la moral, la salud y seguridad pública. En ese contexto, reguló el impuesto especial a los juegos de casino y de máquinas tragamonedas, que debían pagar sus operadores, y creó la Comisión Nacional de Prevención y Rehabilitación de Personas Adictas a los Juegos de Azar, dependiente del Ministerio de Salud, que se financia con recursos provenientes de dicho impuesto.
21. A través de esta comisión, los operadores de juegos de casino y de máquinas tragamonedas ya venían, desde mucho tiempo atrás, participando en el combate contra las externalidades negativas que genera su actividad; por lo tanto, se requería que otros actores involucrados, además de ellos, participen en esa tarea. Esa fue la indicación de la ley habilitante en materia tributaria y financiera.

§3. Análisis de constitucionalidad de fondo

22. Los ciudadanos recurrentes sostienen también que el decreto cuestionado excedió los límites de la ley habilitante, Ley 30823. A estos efectos, señalan que no cumplió con regular las materias otorgadas en dicha ley autoritativa. Específicamente, argumentan que el decreto cuestionado no incorporó un impuesto selectivo al consumo, sino que en los hechos creó un impuesto a las utilidades y pérdidas del operador de casinos y tragamonedas.
23. Por su parte, el procurador público especializado en materia constitucional argumenta que el impuesto creado no está dirigido a gravar la propiedad de las mesas de juego o máquinas tragamonedas, sino el consumo. La finalidad del decreto es reducir el consumo, y que la población pase menos horas en las salas de juego y máquinas tragamonedas, lo que puede coadyuvar a la prevención de las externalidades negativas (ludopatía). Además, sostiene que, si una máquina ha sido explotada, debe pagar el impuesto selectivo al consumo por las apuestas realizadas, aun cuando haya pérdidas.
24. Sintetizando las alegaciones formuladas por ambas partes, estas se circunscriben a negar, en un caso, y afirmar, en el otro, la naturaleza de impuesto establecido en el Decreto Legislativo 1419. Por este motivo, el Tribunal Constitucional pasará a analizar si en los hechos y en su regulación el impuesto creado por dicho decreto grava o no el consumo de los usuarios de juegos de casino y máquinas tragamonedas.



25. Al respecto, por definición, el selectivo al consumo es un impuesto indirecto que se traslada del sujeto que ofrece el bien o servicio al que lo adquiere como consumidor final. Este impuesto tiene como una de sus finalidades desincentivar el consumo de productos que generan externalidades negativas; ergo, requiere que el monto que se paga por él guarde relación proporcional con el consumo que se efectúa del bien o servicio correspondiente. Tal es el caso, por ejemplo, del que existe para las gasolinas de mayor octanaje: cuanto más uno consume dichas gasolinas, más impuesto selectivo paga. En el impuesto establecido por el decreto cuestionado, en cambio, no existe relación entre una cosa y otra, entre el consumo que efectúa el usuario de las mesas de juego y las máquinas tragamonedas y el monto que cancela por el impuesto.
26. El artículo 4 del decreto cuestionado incorpora un segundo párrafo al inciso “b” del artículo 56 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, en los términos siguientes:

Para efecto de los juegos de casino, el Impuesto se aplicará por cada mesa de juegos de casino según el nivel de ingreso neto promedio mensual. Tratándose de las máquinas tragamonedas, el Impuesto se aplicará por cada máquina tragamonedas según su nivel de ingreso neto mensual (énfasis agregado).

27. Asimismo, el artículo 4 del decreto cuestionado incorpora un segundo párrafo al artículo 60 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, estableciendo lo siguiente:

Tratándose de juegos de casino y máquinas tragamonedas, el Impuesto se determina aplicando un *monto fijo* por cada mesa de juegos de casino y por cada máquina tragamonedas, respectivamente, que se encuentren en explotación. El impuesto a pagar por cada mesa de juegos de casino o por cada máquina tragamonedas *en ningún caso* es inferior al monto fijo establecido para el primer nivel de ingresos netos (énfasis agregado).

28. Por último, el artículo 5 del decreto cuestionado modifica el Literal “B” del Nuevo Apéndice IV de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, precisando los porcentajes del impuesto:



a) Máquinas tragamonedas

Ingreso neto mensual	Monto fijo
Hasta 1 UIT	1,5 % UIT
Más de 1 UIT y hasta 3 UIT	7,5 % UIT
Más de 3 UIT	27 % UIT

b) Juegos de casino

Ingreso neto promedio mensual	Monto fijo
Hasta 4 UIT	12 % UIT
Más de 4 UIT y hasta 10 UIT	32 % UIT
Más de 10 UIT	72 % UIT

29. Empero, ¿cómo operan las salas de juegos de casino y máquinas tragamonedas en el Perú? El artículo 5 del Decreto Supremo 009-2002-MINCETUR, que reglamenta la ley de explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, señala que las salas de juego, tanto de casino como de máquinas tragamonedas, deberán cumplir lo siguiente:

a) La sala de caja debe estar ubicada en el interior de la sala de juegos y será destinada para las operaciones de cambio de fichas u otros medios de juego por dinero y viceversa (énfasis agregado).

30. Para este Tribunal Constitucional, desde que el impuesto cuestionado gira sobre el *ingreso neto mensual*, en el caso de salas de juegos, o *ingreso neto promedio mensual*, en el caso de máquinas tragamonedas, no existe posibilidad de que sea trasladado al consumidor de manera individualizada, es decir, proporcional al consumo que este efectúa de las mesas de juego o de las máquinas tragamonedas de los casinos. Dicho traslado se efectúa, en todo caso, de manera no individualizada, esto es, independiente de la cantidad que se consuma de dichos juegos.

31. Cuando un usuario acude a estas salas, antes de proceder al juego, realiza en caja un intercambio de dinero por fichas o vales. De igual forma, cuando tiene un premio, acude a caja para intercambiar las fichas o vales por dinero. Este, en uno u otro caso, cambia o recibe su dinero sin descuento tributario alguno. El impuesto creado no es cobrado en ese momento, sino más tarde, sobre los ingresos netos obtenidos mensualmente por la sala de juego o máquina



tragamonedas. Así estructurado el impuesto, no tiene el efecto disuasivo buscado en el consumidor.

32. Por otro lado, el artículo 4 del decreto cuestionado corrobora lo arriba afirmado, pues señala que en *ningún caso el impuesto a pagar por cada mesa de juegos de casino o por cada máquina tragamonedas es inferior al monto fijo establecido para el primer nivel de ingresos netos*. Así, si una mesa de juegos o una máquina tragamonedas está siendo explotada por un operador, pero no ha sido utilizada por ningún consumidor durante un mes, igual el operador pagará el impuesto. En este caso, tampoco existe posibilidad alguna de que el impuesto sea trasladado al usuario final, pues este ni siquiera usó la mesa de juego o máquina tragamonedas.
33. La aplicación a este caso del principio de primacía de la realidad, según el cual hay que estar a la naturaleza de las cosas y no a la palabra con la que se les designa; y del principio de realidad económica tributaria, recogido en la Norma VIII del Código Tributario, llevan a la conclusión de que el decreto cuestionado no establece un impuesto selectivo al consumo, sino uno a los ingresos y pérdidas del operador de juegos de casino y máquinas tragamonedas. Por este motivo, dicho decreto también ha excedido los límites de la ley habilitante, Ley 30823, vulnerando así el artículo 104 de la Constitución.
34. Como consecuencia de ello, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 81 del Código Procesal Constitucional, este Tribunal Constitucional pasa ahora a pronunciarse sobre los efectos de su decisión en el tiempo y las situaciones jurídicas producidas durante la vigencia del decreto legislativo cuestionado, apegando su decisión a criterios de justicia y razonabilidad.
35. Ciertamente, la declaración de inconstitucionalidad del decreto legislativo cuestionado ocasionará un vacío legal; empero, no es menos cierto que el Poder Legislativo o el Poder Ejecutivo, previa delegación, podrán suplir ese vacío con una nueva norma tributaria, ajustada a la Constitución y a esta sentencia del Tribunal Constitucional.
36. De este modo, los efectos y situaciones jurídicas producidos por el decreto legislativo cuestionado se sujetarán a las siguientes reglas:
 - a) Los montos pagados en aplicación del decreto legislativo cuestionado serán considerados como crédito tributario mensual para los otros impuestos a los que están afectos los operadores de juegos de casino y máquinas tragamonedas.
 - b) Los procedimientos administrativos tributarios que se encuentren en trámite, iniciados para el cobro de lo dispuesto en el decreto legislativo



cuestionado, carecen de todo efecto jurídico, por tener sustento en una norma inconstitucional.

III. FALLO

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

Declarar **FUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad; en consecuencia, declarar **INCONSTITUCIONAL** en su totalidad el Decreto Legislativo 1419, que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Publíquese y notifíquese.

SS.

FERRERO COSTA

BLUME FORTINI

SARDÓN DE TABOADA

PONENTE SARDÓN DE TABOADA



FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO FERRERO COSTA

Con el mayor respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente fundamento de voto por las siguientes consideraciones.

Coincido con la ponencia del magistrado Sardón de Taboada en declarar fundada la demanda y, en consecuencia, inconstitucional el Decreto Legislativo 1419.

La Ley 30823 delegó en el Poder Ejecutivo la facultad legislativa de incorporar “los juegos de casino, máquinas de tragamonedas y apuestas on-line en el ámbito de aplicación del impuesto selectivo al consumo (ISC)” (artículo 1.d).

La jurisprudencia de este Tribunal entiende al ISC como un impuesto indirecto, que se traslada al consumidor, que soporta su carga (cfr. 2302-2003-PA, fundamento 25), y cuyos fines son extra fiscales, pues, en el caso de la actividad económica que aquí nos ocupa, el Estado ha decidido legítimamente desalentar la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas (cfr. STC 009-2001-AI/TC, fundamento 2), en la medida en que los juegos de apuesta pueden generar adicción -ludopatía- con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia (cfr. STC 6626-2006-PA/TC, fundamento 26).

Sin embargo, el Decreto Legislativo 1419, aquí impugnado, no contiene un ISC como el descrito, sino, como sostiene la ponencia, un impuesto que gira sobre el *ingreso neto mensual*, en el caso de salas de juegos, o *ingreso neto promedio mensual*, en el caso de máquinas tragamonedas, por lo que no existe posibilidad de que sea trasladado al consumidor de manera individualizada, es decir, proporcional al consumo que este efectúa de las mesas de juego o de las máquinas tragamonedas de los casinos. Dicho traslado se efectúa, en todo caso, de manera no individualizada, esto es, independiente de la cantidad que se consume de dichos juegos (cfr. fundamentos 30 y 31 de la ponencia).

En consecuencia, el Decreto Legislativo 1419 no ha dado cumplimiento a la materia delegada por la Ley 30823, esto es, incorporar a los juegos de casino y máquinas de tragamonedas en el ámbito de aplicación del ISC, lo que hace que dicho Decreto sea inconstitucional por contravenir el artículo 104 de la Constitución.

Sin perjuicio de ello, no suscribo los fundamentos 16 y 19 de la ponencia, en los que se concluye que el Decreto impugnado ha incurrido en una inconstitucionalidad de forma por no haber regulado el ISC a las “apuestas on-line”, como preveía la ley autoritativa (Ley 30823).

La Constitución, en su artículo 104, establece que el “Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia



específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa” (énfasis añadido).

De aquí queda claro que un Decreto Legislativo es inconstitucional por la forma si versa sobre materia no delegada o si es emitido fuera del plazo dado por la ley autoritativa.

Pero un Decreto Legislativo no es inconstitucional solo por regular sobre menos de las materias delegadas. En tal caso, el Ejecutivo habrá dejado pasar la oportunidad de legislar en la materia omitida y necesitaría de una nueva delegación legislativa, o que el Congreso regule el asunto mediante ley.

S.

FERRERO COSTA

Lpderecho.pe



FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI

Si bien coincido con declarar FUNDADA la demanda de inconstitucionalidad del Decreto Legislativo 1419, considero necesario expresar las razones por las que, desde mi punto de vista, tal norma resulta inconstitucional.

Sobre la inconstitucionalidad de forma

1. Considero que el legislador autorizó al Poder Ejecutivo para incorporar al Impuesto Selectivo al Consumo para las actividades de juegos de casino, máquinas tragamonedas y apuestas, las actividades que se desarrollan *on line*; y esto, básicamente, porque este tipo de actividad comercial en la actualidad no se encuentra gravada.
2. En tal sentido, al haberse legislado en el decreto legislativo impugnado sobre las actividades de juegos de casino, máquinas tragamonedas y apuestas físicas, el Poder Ejecutivo ha excedido el marco de la delegación de facultades otorgada. Por tal motivo, considero que la norma adolece de un vicio de inconstitucionalidad por la forma.

Sobre la inconstitucionalidad de fondo

3. En el hipotético caso de que la norma cuestionada hubiese cumplido el parámetro de la norma autoritativa, considero que el Decreto Legislativo 1419 resulta inconstitucional por lesionar el artículo 74 de la Constitución.
4. En efecto, el cuestionado decreto legislativo no regula un Impuesto Selectivo al Consumo sobre la actividad de máquinas, tragamonedas y apuestas como un impuesto indirecto, sino como un verdadero impuesto sobre el patrimonio del operador de este tipo de negocio, pues las normas incorporadas –por el Decreto Legislativo 1419– en los artículos 56 y 60 de la Ley del IGV e ISC, no trasladan el costo por el ISC a los costos de producción o a la venta, sino que su determinación se ha establecido a través de los ingresos netos mensuales, gravando en tal sentido, tanto los ingresos como las pérdidas por número de mesas o máquinas, resultando ello en confiscatorio, pues dicho patrimonio ya se encuentra grabado por el impuesto de explotación de máquinas y tragamonedas y el impuesto a la renta.

S.

BLUME FORTINI



VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

Emito el presente voto singular porque, si bien me encuentro de acuerdo en que la demanda debe ser estimada, considero que se deben regular los efectos en el tiempo de declarar inconstitucional el Decreto Legislativo 1419, que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

*

En el presente caso, considero que la posición de mis colegas que se decanta por declarar inconstitucional el Decreto Legislativo 1419 ha omitido pronunciarse sobre la necesidad de diferir los efectos de dicho pronunciamiento en este caso.

Al respecto, tal y como señalé en mi voto singular recaído en el Expediente 00020-2015-PI/TC, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha recogido lo que se denomina “*vacatio sententiae*”, en cuya virtud, este Tribunal puede diferir los efectos de sus sentencias de acuerdo a la naturaleza de los casos que son sometidos a su conocimiento, con el objetivo de evitar situaciones más perjudiciales que pudieran ser generadas por la eficacia inmediata de una sentencia que declara inconstitucional una norma. Esta figura ha sido utilizada por este Pleno, por ejemplo, en las sentencias recaídas en los Expedientes 0003-2013-PI/TC; 00016-2013-PI/TC; 0008-2015-PI/TC; entre otros.

En el presente caso, como vemos, la norma atacada por inconstitucional es un decreto legislativo que permite que el Estado active su poder de recaudación tributaria para determinadas actividades (juegos de casino y máquinas tragamonedas). En consecuencia, al declararse inconstitucional tal decreto, se le priva al Estado de realizar dicha recaudación, lo cual ciertamente podría generar un impacto económico importante, atendiendo a la clase y magnitud de la actividad que fue gravada con el Impuesto Selectivo al Consumo.

Por esta razón, considero que para evitar esta situación perjudicial para el Estado se debe establecer, luego de declarar inconstitucional el Decreto Legislativo 1419, una *vacatio sententiae* hasta el 31 de diciembre de 2021 a fin de que se regule -siguiendo los parámetros establecidos- el Impuesto Selectivo al Consumo para las actividades descritas en la norma autoritativa, Ley 30823, ya sea directamente mediante una ley aprobada por el Congreso de la República o a través del mecanismo de facultades delegadas que podría solicitar el Poder Ejecutivo.

Cabe señalar, sobre el particular, que la necesidad de diferir los efectos en el tiempo de la decisión adoptada obedece a que en el presente caso estamos ante una clase de impuesto que el Estado normalmente impone a esta clase de actividades económicas y que aquí, tal y como se evidencia de la demanda, se encuentra en cuestionamiento la forma en que el Estado ha configurado el cobro de dicho impuesto hasta desnaturalizarlo.



Ahora bien, tiempo establecido *supra* me parece el más adecuado atendiendo a las circunstancias actuales por las que el país y el mundo atraviesan, lo cual amerita que todos los poderes públicos y el aparato estatal en sí se aboquen a atender y concentrar sus esfuerzos en aplacar los embates que viene generando -y generará- el virus del COVID-19 declarado ya como una pandemia por la Organización Mundial de la Salud (OMS).

En consecuencia, por las consideraciones anteriormente expresadas, mi voto en el presente caso es el siguiente:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad; en consecuencia, **INCONSTITUCIONAL** en su totalidad el Decreto Legislativo 1419, que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
2. **DISPONER** una *vacatio sententiae* hasta el 31 de diciembre de 2021 para que el Congreso de la República mediante la aprobación de una ley o el Poder Ejecutivo mediante facultades delegadas subsanen los vicios de inconstitucionalidad advertidos en el presente caso.

S.

RAMOS NÚÑEZ



VOTO SINGULAR DE LOS MAGISTRADOS LEDESMA NARVÁEZ Y MIRANDA CANALES

Con el debido respeto por la opinión de nuestros colegas magistrados, emitimos el presente voto singular sobre la base de las siguientes consideraciones:

ANTECEDENTES

Argumentos de la demanda

Con fecha 24 de enero de 2019, siete mil quinientos cincuenta y cuatro (7,554) ciudadanos, representados por el señor Carlos Alberto Fonseca Sarmiento, interponen demanda de inconstitucionalidad contra el Decreto Legislativo 1419 (publicado en el diario oficial El Peruano el 13 de setiembre de 2018), que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, modificación recogida en su Texto Único Ordenado aprobado mediante Decreto Supremo 055-99-EF. Los recurrentes pretenden se declare inconstitucional por la forma dicho decreto legislativo en su totalidad; asimismo, se declare la inconstitucionalidad por el fondo de los artículos 1, 3, 4, 5 y la Primera Disposición Complementaria Final del precitado decreto.

Sostienen esencialmente que el Decreto Legislativo 1419 es inconstitucional por la forma, pues incumple el artículo 104 de la Constitución al quebrantar los límites de su ley habilitante, Ley 30823, esto debido a que: (i) no incorpora un Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), sino crea un impuesto sobre la “utilidad bruta” del operador de casinos y tragamonedas; (ii) no considera a los juegos de apuesta *en línea* dentro del alcance del ISC, pese a que la ley habilitante así lo disponía expresamente; y, (iii) no cumplió con cubrir los vacíos o la falta de claridad del ISC sobre la industria del juego, por cuanto la tasa del selectivo aplicable a las loterías, bingos, rifas y eventos hípicas viola el principio de reserva de ley, en tanto se reguló mediante Decreto Supremo 095-96-EF, asimismo emplea como base imponible la establecida en el artículo 38.1 de la Ley 27153, declarada inconstitucional en la STC 009-2001-AI/TC; en consecuencia, este tipo de impuesto resulta inaplicable para este sector generándose un tratamiento desigual con los operadores de casinos y máquinas tragamonedas pues ellos si tributan por la explotación de su actividad y ahora con el selectivo al consumo.

Sobre este punto alegan finalmente que el Poder Ejecutivo al momento de elaborar la cuestionada norma no tuvo en cuenta los parámetros de constitucionalidad establecidos por el Tribunal Constitucional en la STC 009-2001-AI/TC, ya que el impuesto cuestionado incurre en los mismos errores advertidos en dicha sentencia, como son: (i) el decreto grava en realidad las utilidades y pérdidas del operador casinos y tragamonedas; (ii) el ISC recae sobre una base en la que no se deducen los gastos realizados para la obtención de utilidades; (iii) no se ha tenido en cuenta los impuestos especiales pagados



por los operadores de casinos y tragamonedas al gobierno nacional, ya que además de este nuevo impuesto, pagan a su vez el impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas credo por Ley 27153; y, (iv) la base imponible establecida viola el principio de reserva de ley e incumple el parámetro de constitucionalidad establecida en esta sentencia, en tanto la norma cuestionada no especifica que conceptos comprende la base imponible, siendo esto especificado en una disposición reglamentaria (Decreto Supremo 341-2018-EF).

Con relación a la inconstitucionalidad por el fondo arguyen que el artículo 1 del Decreto Legislativo 1419 vulnera los artículos 2 numeral 2 y 103 de la Constitución. Refieren que la ludopatía puede ser causada por todos los juegos de azar (incluyendo las apuestas *en línea*, no incorporadas por el citado decreto), por tanto, no resulta razonable se les exija un impuesto adicional al pagado por mandato de la Ley 27153, cuya finalidad es luchar contra las externalidades negativas de la actividad; lo cual evidencia un tratamiento desigual injustificado violando el principio de igualdad.

Asimismo, invocan la violación del artículo 103 de la Constitución pues respecto a los otros juegos de azar, como las apuestas *en línea* y deportivas no existe hasta la fecha ningún ISC, por tanto, el Decreto Legislativo 1419 no busca combatir la ludopatía, siendo su real propósito obtener más recaudación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, configurándose así la creación de un impuesto basado en la diferencia de las personas.

De otro lado señalan que el artículo 3 del Decreto Legislativo 1419 es inconstitucional al vulnerar los artículos 74 y 118 de la Constitución, por cuanto incumplen los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional en la STC 009-2001-AI/TC, al establecer el ISC sobre una base de la que no se pueden deducir los gastos realizados para la obtención de utilidades.

Del mismo modo, denuncian que el artículo 4 del precitado decreto es inconstitucional por vulnerar el derecho de propiedad por cuanto el concepto *ganancias brutas*, para la base imponible de este nuevo impuesto, es reemplazado subrepticamente por el término *ingreso neto*, siendo que el Decreto Supremo 341-2018-EF, al definir el ingreso neto, repite el concepto declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en la citada STC 009-2001-AI/TC (es decir, un ingreso que no permite deducciones).

En adición a esto último argumentan que los artículos 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419 son inconstitucionales por vulnerar el derecho de propiedad y el artículo 74 de la Constitución ya que, por un lado, habilita un impuesto a las pérdidas brutas, y en simultáneo, crea un impuesto a las ganancias brutas de una máquina tragamonedas.

Argumentos de la contestación de la demanda



Con fecha 23 de mayo de 2019 el procurador público especializado en materia constitucional del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, en representación del Poder Ejecutivo, contesta la demanda, solicitando sea declarada infundada, puesto que el Decreto Legislativo 1419 fue expedido respetando las normas procedimentales; es decir, existió una ley autoritativa que estableció las materias delegadas, y se cumplió con incorporar a los juegos de casino y máquinas tragamonedas al ámbito del ISC. Asimismo, señalan que la finalidad del decreto es reducir el consumo, traduciéndose en menos horas en las salas de juego y máquinas tragamonedas de la población, coadyuvando de esta manera a la prevención de las externalidades negativas (ludopatía). En esa línea añaden que, si una máquina ha sido explotada, debe pagar el ISC por las apuestas realizadas, aun cuando haya pérdidas, ya que al ser explotada genera externalidades.

De otro lado, afirman que conforme lo dispone el decreto cuestionado, en ningún caso el pago del impuesto puede ser inferior al monto mínimo del primer rango de ingresos, por cuanto el impuesto se traslada al consumidor o usuario, y el operador tendría que reestructurar los costos de acceso (aumentándolos) o disminuyendo el retorno de las apuestas.

Finalmente refieren que la base imponible del ISC regulado para los juegos de casino y máquinas tragamonedas ha sido establecido en el decreto cuestionado y no en el Decreto Supremo 341-2018-EF. La norma reglamentaria lo que hace es explicar el procedimiento de cálculo para las máquinas tragamonedas y los juegos de casino.

FUNDAMENTOS

Análisis del caso

1. Expuestos los argumentos por ambas partes, consideramos ocuparnos en primer lugar de analizar la constitucionalidad formal. Para ello se debe estudiar la vinculación entre el Decreto Legislativo 1419 con la materia delegada, bajo el parámetro de control de la ley autoritativa (Ley 30823). Esta ley facultó, al Poder Ejecutivo para legislar, entre otros, en materia tributaria y financiera. En segundo lugar, procederé al análisis de constitucionalidad material del Decreto Legislativo 1419, teniendo en cuenta los derechos y principios que, según la parte demandante habrían sido vulnerados.

A. Análisis de constitucionalidad formal

2. Los ciudadanos demandantes sostienen que el Decreto Legislativo 1419 no guarda relación con la ley autoritativa (Ley 30823), por lo que sería inconstitucional por la forma. Con tal fin afirman que el legislador al momento de regular sobre la materia tributaria y financiera, no incorpora dentro de los alcances del ISC el consumo de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, sino que crea un impuesto sobre la “utilidad bruta” de los operadores de dichos juegos, excediendo la materia delegada;



asimismo, denuncian que el Poder Ejecutivo ha omitido incluir en los alcances del citado impuesto a las apuestas *en línea*, por lo que no habría cumplido con regular las materias otorgadas en dicha ley.

3. Conforme con el 75 del Código Procesal Constitucional, la infracción contra la jerarquía normativa de la Constitución puede ser: (i) directa o indirecta; (ii) de carácter total o parcial; y, (iii) tanto por la forma como por el fondo.
4. En la infracción por la forma corresponde determinar si se han transgredido normas procedimentales o del *iter* legislativo en el proceso de formación de las leyes (fundamento 3 de la STC 00008-2016-PI/TC). Del mismo modo se ha señalado en la jurisprudencia de este Tribunal que los supuestos que originan esta infracción pueden ser: (a) el quebrantamiento del procedimiento legislativo previsto en la Constitución; (b) el tratamiento de una materia reservada directamente por la Constitución a otra fuente formal específica del Derecho; y (c) la expedición de la norma por un órgano constitucionalmente incompetente para hacerlo (fundamento 22 de la STC 0020-2005-PI/TC). En virtud del primer supuesto corresponde realizar el análisis de constitucionalidad de la legislación ejecutiva delegada de autos.

5. El artículo 104 de la Constitución establece que:

“El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.

No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente.

Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley (...).”

6. Con relación al citado artículo, el Tribunal Constitucional ha señalado que institucionaliza la legislación ejecutiva delegada, cuyo “(...) dictado es consecuencia del ejercicio de 2 tipos de competencias que se confieren a 2 poderes del Estado distintos. Por un lado, al titular de la política legislativa del Estado —el Congreso—, respecto al cual la Ley Fundamental lo inviste de la competencia constitucional, de ejercicio discrecional, para delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de regular, mediante decretos legislativos, temas que se encuentran dentro de su ámbito material de reserva. Por otro, confiere al Poder Ejecutivo de la competencia constitucional de dictar decretos legislativos, con rango de ley, siempre que medie la autorización del Parlamento”. (Fundamento 6 de la STC 0012-2011-PI/TC)



7. Dicha delegación, por cierto, no supone la renuncia de este último a la función legislativa encomendada por la Constitución, ni que durante el lapso que dure la delegación el Congreso carezca de la competencia para ejercer dicha función, por cuanto no es posible que un Poder del Estado o alguno de sus órganos constitucionales pueda transferir de manera absoluta a otro una competencia que la Constitución le ha asignado. (fundamento 7 de la STC 00019-2015-PI/TC)
8. En la misma sentencia bajo comentario se sostiene que la delegación de facultades tampoco supone que el Poder Ejecutivo legisle en representación, por cuenta o en nombre del Parlamento, sino que se trata del ejercicio autónomo de una facultad de aquél, toda vez que la legislación ejecutiva delegada es la materialización del ejercicio de la competencia de ejercer función legislativa con que la Constitución ha investido al Poder Ejecutivo. (Fundamento 8)
9. Asimismo, cabe resaltar que la legislación delegada se encuentra sometida a ciertos límites, que como señala este Tribunal en el fundamento 16 de la STC 015-2011-PI/TC, comprenden tanto los directamente establecidos por la Constitución [vgr. límites formales, materiales y/o competenciales] como los previstos en la ley habilitante, que, según el antes citado artículo 104 de la Constitución, tiene competencia para establecer exigencias tanto de orden temporal [“de modo que la legislación delegada habrá de dictarse dentro del plazo con que se cuenta con habilitación para legislar” (STC 0012-2011-PI/TC)] como de orden material [“la legislación delegada habrá de desarrollar cumplidamente las materias identificadas en la ley autoritativa” (STC 0012-2011-PI/TC)]. Sobre el subrayado nuestro, cabe señalar que se refiere a la obligación del Poder Ejecutivo de legislar sólo y únicamente sobre aquellas materias objeto de la delegación legislativa, es decir, no exceder en la materia delegada.
10. En suma, la ley autoritativa o habilitante es una norma sobre la producción jurídica del decreto legislativo, es decir, una norma competente para condicionar su validez jurídica [fundamento 27 de la STC 0020-2005-PI/TC- 021-2005-PI/TC (acumulados)]. De esto se desprende que dicha ley integra el parámetro de control cada vez que se cuestione la constitucionalidad de un decreto legislativo.
11. Por tanto, se tiene que el decreto legislativo está limitado directamente por la Constitución y también por la ley autoritativa. Ahora bien, puede darse el caso de que el Congreso de la República delegue una materia prohibida, con lo cual no sólo será inconstitucional la ley autoritativa, sino también el decreto legislativo que regula la materia en cuestión. De otro lado, también puede darse el caso de que la ley autoritativa delegue una materia permitida por la Constitución y, sin embargo, el decreto legislativo se exceda en la materia delegada, con lo cual, en este caso también se configurará un supuesto de inconstitucionalidad por vulneración del artículo 104 de la Constitución. (Fundamento 25 de la STC 047-2004-PI/TC)



12. En el presente caso, advertimos que mediante Ley 30283, publicada en el diario oficial El Peruano el 19 de julio de 2018, el Congreso de la República delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar por el término de sesenta (60) días calendario en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado:

En materia tributaria y financiera, a fin de:
(...)

d) Modificar el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante el Decreto Supremo 055-99-EF, a fin de actualizar la normatividad vigente y cubrir vacíos o falta de claridad en la norma que impiden su correcta aplicación en lo que respecta a la determinación y ámbito de aplicación del impuesto; e incorporar sus alcances para los juegos de casino, máquinas de tragamonedas y apuestas on-line en el ámbito de aplicación del impuesto selectivo al consumo (ISC), tomando en cuenta los parámetros de constitucionalidad establecidos por el Tribunal Constitucional; sin que ello implique la modificación de la tasa del impuesto general a las ventas o del impuesto de promoción municipal.

(...)

Las normas a ser emitidas en el marco de lo dispuesto en la presente ley aseguran el cumplimiento de lo previsto en los artículos 104 y 101, inciso 4, y demás concordantes del texto constitucional y la jurisprudencia que, al respecto, ha emitido el Tribunal Constitucional.

13. Por su parte, en las consideraciones del Decreto Legislativo 1419 se señala:
- Que, mediante la Ley 30823, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, entre otros, en materia tributaria y financiera por el término de sesenta (60) días calendario.
 - Que, el literal d) del inciso 1) del artículo 2 del citado dispositivo legal establece que el Poder Ejecutivo está facultado para legislar en materia tributaria y financiera, a fin de modificar el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto Gene-



ral a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante el Decreto Supremo 055-99-EF, a fin de incorporar sus alcances para los juegos de casino, máquinas de tragamonedas y apuestas on-line en el ámbito de aplicación del impuesto selectivo al consumo (ISC), tomando en cuenta los parámetros de constitucionalidad establecidos por el Tribunal Constitucional; sin que ello implique la modificación de la tasa del impuesto general a las ventas o del impuesto de promoción municipal.

- El [d]ecreto [l]egislativo tiene por objeto incorporar dentro del ámbito de aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, teniendo en cuenta que el consumo de estos servicios de la industria del juego genera externalidades negativas. De este modo, además, se coadyuva a la coherencia y homogeneización de la tributación sectorial del juego (artículo 1).
14. De lo reseñado, se desprende que el Poder Ejecutivo no considera a las apuestas *en línea* dentro de la regulación cuestionada, sin embargo, esto se debe al margen de discrecionalidad que tiene al momento de realizar la labor de desarrollo normativo de las materias delegadas, pues conforme se ha expuesto *supra*, la legislación ejecutiva delegada es la materialización del ejercicio autónomo de la competencia de ejercer función legislativa con que la Constitución ha investido al Poder Ejecutivo.
 15. En esa línea la jurisprudencia constitucional afirma que “[e]l legislador detenta en el ejercicio de su función una libertad de configuración que le habilita adoptar cualquier medio para alcanzar el objetivo propuesto. La adopción de los medios que considere conveniente es, así, consustancial a su función legisferante, máxime en el contexto de una *Constitución abierta* y de una *Constitución como proceso público* (...)” [fundamento 97 de la SSTC 0025-2005-PI/TC y 0026-2005-PI/TC (acumulados)].
 16. Dicho en otras palabras, el Poder Ejecutivo quedó habilitado por la Ley 30823, a legislar dentro de los aspectos que componen la materia delegada señalada en el literal d), numeral 1 de su artículo 2, decidiendo de manera legítima incorporar a los juegos de casino y máquinas tragamonedas en los alcances del ISC (medio), cumpliendo con actualizar la normativa del IGV e ISC cubriendo vacíos para coadyuvar con los esfuerzos del Estado dirigidos a desalentar la explotación, así como el consumo de esta actividad económica debido a sus externalidades negativas (objetivo propuesto), este último tópico será desarrollado más adelante.

No debemos olvidar además que el Congreso de la República al ostentar el ejercicio originario de la función legislativa, se encuentra en posición de regular a las apuestas *en línea* dentro de los alcances del ISC, atendiendo a que de manera excepcional el ordenamiento jurídico peruano admite emplear impuestos con fines extrafiscales, siguiendo



su propia evaluación, sus criterios y orientación en torno a las mejores conveniencias de la economía social de mercado que está llamado promover por el artículo 58 de la Constitución.

17. Continuando con este análisis, corresponde verificar si la metodología impositiva empleada en la regulación cuestionada cumple con gravar el consumo en el sector de los juegos de casino y máquinas tragamonedas o, por el contrario, como afirman los recurrentes, se grava en realidad las utilidades de los operadores de dicha actividad excediendo la habilitación material de la ley autoritativa.
18. Según los demandantes mediante Decreto Legislativo 1419, el Poder Ejecutivo ha creado (...) el tercer impuesto inconstitucional de monto fijo que tiene como unidad de medida a la máquina tragamonedas -y también a las mesas de juego- y como base imponible a la Unidad Impositiva Tributaria. Pero con un agravante mayor. Así la máquina tragamonedas o mesa de juego no haya producido ganancia bruta en un mes, está en la obligación de pagar el monto fijo establecido en el artículo 5° de dicha norma, que considerando el monto de la Unidad Impositiva Tributaria actual (S/.4,200.00), obligatoriamente deberá pagar un monto no menor a S/. 63.00 por cada máquina tragamonedas y S/. 504.00 por cada mesa de juego, incrementándose el monto del tributo en función de las utilidades brutas que produzcan las máquinas tragamonedas o mesas de juego mensualmente. Entonces cuanto más utilidades brutas obtenga una máquina tragamonedas o mesa de juego mayor impuesto deberá pagar, no interesando los gastos que hubiera incurrido y además, si la máquina o mesa arrojó pérdidas, también pagará el impuesto. (sic)
19. Antes de ingresar con este análisis, debemos mencionar que este Tribunal ha reconocido al ISC como un impuesto indirecto y con finalidad extrafiscal, en los siguientes términos:

Otra dificultad advertida --que no ha sido considerada por la demandante- es la demostración de la confiscatoriedad en el caso de los impuestos indirectos como el caso del Impuesto Selectivo al Consumo. Así, la doctrina y jurisprudencia comparada, coinciden en considerar improcedente la confiscatoriedad en estos casos, primero por los fines extra fiscales de los impuestos al consumo, y, segundo porque los impuestos indirectos se trasladan al consumidor, quien es quien soporta la carga del impuesto. (Fundamento 25 de la STC 2302-2003-AA/TC)
20. Sobre el particular, nos permitimos señalar que en la norma técnica de este impuesto no se regula expresamente posibilidad de realizar el traslado de la carga impositiva, sin embargo, nada impide que en el mundo fenoménico el ISC incida en el incremento del precio que debe pagar el consumidor, en la medida que los operadores efect-



úen este incremento, es decir, materialmente se produce una traslación (siendo uno de los efectos que produce el ISC al gravar a nivel productor, importador u operador).

21. Asimismo, respecto a los fines extrafiscales se ha sostenido que:

(...) A efectos de análisis este Colegiado ha optado por utilizar el calificativo fines extrafiscales del impuesto -desde luego, sin desconocer la complejidad y el permanente debate en torno al correcto uso de dicho término-, simplemente para diferenciar aquellos impuestos cuyos fines son clásica y exclusivamente recaudatorios de aquellos que, teniendo esta finalidad, también le adhieren un objetivo "extra" en mayor o menor grado.

Al respecto frente a un caso típico de impuesto que, además de su función recaudadora, solía servir al Estado para cumplir una finalidad extrafiscal, este Colegiado ha expuesto lo siguiente: “[...] Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas” (FJ 2, STC 009- 2001-AI/TC), en la medida en que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera como consecuencia de los juegos de apuesta que pueden generar adicción -ludopatía- con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia. (Fundamentos 23 y 26 de la STC 6089-2006-PA/TC)

22. De todo esto puedo decir que, el ISC no solo obedece a una finalidad recaudatoria, sino también se aprecia en este caso, que la regulación cuestionada tiene por objeto cubrir vacíos y actualizar la normativa para reducir las externalidades negativas que pueden ocasionar estas actividades de ocio o recreación ofrecidas por la industria del juego, y es que conforme al mandato contenido en el artículo 58 de la Constitución, la iniciativa privada “se ejerce en una Economía Social de Mercado”, por ello "Bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país, actuando principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura", lo cual supone no solo promover la generación de riqueza de tal iniciativa para de esta manera obtener ingresos fiscales, sino de contribuir con la promoción del bienestar general, empleando la tributación con un fin extra recaudatorio en procura de la protección de los fines sociales previamente identificados (por ejemplo desalentar actividades recreativas que pueden generar perjuicio a la salud).

23. De conformidad con el artículo 50 del TUO de la Ley De IGV e ISC, aprobado mediante Decreto Supremo 055-99-EF, el ISC grava lo siguiente:



- a) La venta en el país a nivel de productor y la importación de los bienes especificados en los Apéndices III y IV;
- b) La venta en el país por el importador de los bienes especificados en el literal A del Apéndice IV; y,
- c) Los juegos de azar y apuestas, tales como loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicos. (*)

(*) Inciso c) modificado por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1419, publicado el 13 septiembre 2018, el mismo que entró en vigencia el 1 de enero de 2019, cuyo texto es el siguiente:

"c) Los juegos de azar y apuestas, tales como juegos de casino, máquinas tragamonedas, loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicos."

24. Es posible apreciar que este impuesto es de etapa única, es decir, grava una sola etapa de la cadena productiva, a nivel productor e importador y, en el mismo sentido, entiendo que grava a los juegos de azar y apuestas a nivel de los operadores, pues como veremos más adelante, el consumo se refleja en los ingresos netos de estos (apuestas menos premios otorgados). Por consiguiente, es el productor, importador u operador de los juegos de azar y apuestas quienes asumen la calidad de contribuyentes. Ello se corrobora con lo dispuesto en el artículo 53 del citado TUO de la Ley de IGV e ISC:

Son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes:

- a) Los productores o las empresas vinculadas económicamente a éstos, en las ventas realizadas en el país;
 - b) Las personas que importen los bienes gravados;
 - c) Los importadores o las empresas vinculadas económicamente a éstos en las ventas que realicen en el país de los bienes gravados; y,
 - d) Las entidades organizadoras y titulares de autorizaciones de juegos de azar y apuestas, a que se refiere el inciso c) del Artículo 50.
25. Ahora bien, atendiendo a esta característica del impuesto, el legislador ha considerado establecer a través del artículo 55 del TUO del IGV e ISC, tres sistemas para determinar su base imponible, como son: (i) al valor; (ii) específico; y, (iii) al precio de venta al público.
26. Con relación al sistema específico, el artículo 56 del del referido TUO del IGV e ISC, señala que comprende el volumen vendido o importado expresado en las unidades de medida, y para su determinación el artículo 60 del mismo cuerpo normativo indica que se aplicará un monto fijo por volumen vendido o importado, cuyo valor es el establecido en el Apéndice III y en el literal B del Apéndice IV.
27. En el referido sistema se incorpora la determinación de la base imponible del ISC sobre los juegos de casino y máquinas tragamonedas, en los siguientes términos:



“Para efecto de los juegos de casino, el Impuesto se aplicará por cada mesa de juegos de casino según el nivel de ingreso neto promedio mensual. Tratándose de las máquinas tragamonedas, el Impuesto se aplicará por cada máquina tragamonedas según su nivel de ingreso neto mensual”. (Artículo 56 del TUO del IGV e ISC)

“Tratándose de juegos de casino y máquinas tragamonedas, el Impuesto se determina aplicando un monto fijo por cada mesa de juegos de casino y por cada máquina tragamonedas, respectivamente, que se encuentren en explotación. El impuesto a pagar por cada mesa de juegos de casino o por cada máquina tragamonedas en ningún caso es inferior al monto fijo establecido para el primer nivel de ingresos netos”. (Artículo 60 del TUO del IGV e ISC)

28. Podemos inferir de esto que el volumen vendido se refleja en los denominados ingresos netos, esto es así por cuanto el consumo de los juegos de casino y máquinas tragamonedas se traduce en el dinero¹ de las apuestas que recibe cada mesa y máquina por consumidor (jugador) en un mes, descontando los premios que eventualmente otorgan los referidos bienes en dicho mes, aspectos que son tomados en cuenta para obtener los ingresos netos conforme se indica en el Decreto Supremo 341-2018-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas². Es por ello que se aplica un monto fijo por los niveles de ingreso neto.

Pero, con esta metodología impositiva ¿se grava realmente el consumo?, desde nuestro punto de vista sí, ya que, al aplicar un monto fijo por los niveles de ingresos netos que generan las mesas o máquinas de los operadores, lo que se hace es gravar las apuestas efectuadas (descontando los premios obtenidos), que son manifestación de consumo. Asimismo, esta configuración impositiva busca que los operadores incrementen el precio para acceder a estos juegos, y de esa manera desalentar que los ciudadanos se vuelvan asiduos asistentes a estas salas de juegos (fin traslativo y extrafiscal).

¹ Considerando bajo esta denominación también a los demás bienes muebles e inmuebles entregados por los consumidores a cambio de fichas de juego.

² **Artículo 4. Base imponible**

4.1. Tratándose de juegos de casino, el impuesto se aplica por cada mesa de juegos de casino, según el nivel de ingreso neto promedio mensual del establecimiento donde se ubica la mesa.

El ingreso neto promedio mensual se calcula de acuerdo con lo siguiente:

a) Se obtiene la diferencia entre el monto total recibido por apuestas y el monto total entregado por los premios otorgados, considerando todas las mesas de juegos de casino del establecimiento que estuvieron en explotación en el mes.

b) El resultado obtenido en a) se divide entre el número de mesas de juegos de casino del establecimiento que estuvieron en explotación en el mes.

4.2. Tratándose de máquinas tragamonedas, el impuesto se aplica por cada máquina, según su nivel de ingreso neto mensual. El ingreso neto mensual es la diferencia entre el monto total recibido por apuestas en el mes y el monto total entregado por los premios otorgados en ese mes.



29. Es importante precisar cuándo una mesa o máquina se encuentra en explotación para efectos del pago de este impuesto; a decir del numeral 3.2 del artículo 3 del citado Decreto Supremo 341-2018-EF, (...) se considera que son objeto de explotación en un determinado mes aquellas mesas de juegos de casino y máquinas tragamonedas en las que se realice al menos una apuesta en dicho periodo, sea cual fuere el resultado de la partida o jugada (...); por ello, es que se ha regulado el pago del ISC aun cuando la mesa o máquina utilizada por los consumidores haya otorgado mayores premios que las sumas de dinero recibidas en un mes, pues aun así se refleja el consumo (que puede generar externalidades negativas).
30. En atención a lo expuesto sostenemos que el legislador en este caso ha observado el consumo de los juegos de casino y máquinas tragamonedas como manifestación de riqueza de los usuarios (capacidad económica)³, por ello decidió considerar como hecho imponible a las apuestas realizadas (sustrayendo a los premios obtenidos), de allí que se aplique un monto fijo (alícuota) por los ingresos netos que generan dichos bienes (base imponible).
31. Sobre esta base, concluimos que el Decreto Legislativo 1419 no resulta contrario al artículo 104 de la Constitución y la ley autoritativa, Ley 30283, por lo que corresponde ser confirmada en su constitucionalidad formal, y, en consecuencia, demanda en este extremo debe ser declarada infundada.

B. Análisis de constitucionalidad material

32. En ese apartado, analizaremos las objeciones de inconstitucionalidad material formuladas contra el Decreto Legislativo 1419, sobre la base de los derechos y principios que, según la parte demandante, han sido vulnerados.
33. En este caso se alega vulneración del derecho a la propiedad pues el concepto *ganancias brutas*, para la base imponible de este nuevo impuesto, es reemplazado subrepticamente por el término *ingreso neto*, siendo que el Decreto Supremo 341-2018-EF, al definir el ingreso neto, repite el concepto declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en la citada STC 009-2001-AI/TC (es decir, un ingreso que no permite deducciones).
34. Al respecto, en la sentencia invocada por el recurrente este Tribunal ha señalado que el impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas regulado por Ley 27153, en realidad grava las utilidades (renta); es decir, dicho análisis gira en torno a una manifestación de riqueza diferente al consumo, que como se dijo en el presente caso lo que grava no son las utilidades sino las apuestas expresadas en

³ Término que ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional en los fundamentos 11 y 12 de la STC 033-2004-AI/TC.



los ingresos netos (volumen de ventas/consumo). Además, con relación a la confiscatoriedad de los impuestos al consumo este Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

(..) se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica. (Fundamento 7 de la STC 2727-2002-AA/TC)

Su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad. (Fundamento 3 de la STC 2302-2002-AA/TC)

Existe dificultad en la demostración de confiscatoriedad en el caso de los impuestos indirectos, como el selectivo al consumo, [a]sí la doctrina y jurisprudencia comparada, coinciden en considerar improcedente la confiscatoriedad en estos casos, primero por los fines extra fiscales de los impuestos al consumo, y, segundo porque los impuestos indirectos se trasladan al consumidor, quien es quien soporta la carga del impuesto.

De ahí la necesidad de mayores pruebas en estos supuestos, para demostrar, por ejemplo, que el impuesto no fue trasladado, es decir, que el recurrente asumió -sin derecho a crédito fiscal- la carga del mismo, y, además, siendo así, le trajo perjuicios a la economía de la empresa. (STC 2302-2002-AA/TC)

35. Recordemos que la configuración impositiva del ISC sobre los casinos y máquinas tragamonedas permite en la práctica el traslado del gravamen, en la medida que los operadores incrementen el precio de acceso al consumo, análisis que no se ve enervado por los argumentos de los recurrentes, además, la afectación del principio de no confiscatoriedad (cuya transgresión afecta la esfera patrimonial de las personas-derecho subjetivo a la propiedad) no solo debe ser alegada, sino, para que merezca tutela constitucional, “es necesario que la misma se encuentre plena y fehaciente-



mente demostrada” (fundamento 26 de la STC 04227-2005-AA/TC), lo cual no ha sucedido en el presente caso.

36. Sin perjuicio de lo expuesto, debemos resaltar que en anterior jurisprudencia el Tribunal Constitucional ha señalado que la confiscatoriedad podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios. (STC 00053-2004-PI/TC)
37. En consecuencia, corresponderá evaluar si existe transgresión al principio de reserva de ley en la regulación incorporada al TUO del IGV e ISC mediante el Decreto Legislativo 1419.
38. La reserva de ley en materia tributaria es un principio básico contenido expresamente en el artículo 74 de la Constitución, el cual establece, en lo pertinente, lo siguiente:

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.

(...)

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 (...)."

39. En base a este precepto constitucional el TUO del Código Tributario ha desarrollado los alcances de la reserva tributaria en la Norma IV de su título preliminar, indicando aquellos elementos constitutivos del tributo, los cuales son: (i) el hecho generador de la obligación tributaria, (ii) la base para su cálculo y la alícuota, (iii) el acreedor tributario, (iv) el deudor tributario y (v) el agente de retención o percepción.
40. Así las cosas, considerando que los tributos se crean únicamente por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades, podemos observar que la regulación cuestionada es un decreto legislativo, el cual según observamos, configura el ISC a los juegos de casino y máquinas tragamonedas fijando todos los elementos constitutivos del tributo, esto es el hecho generador, la base imponible y la alícuota, conforme se ha indicado en los fundamentos 28 y 30 del presente voto, y con respecto al acreedor tributario, según el Decreto Legislativo 771, Ley Marco del Sistema



Tributario Nacional, es el Gobierno Central que lo recauda a través de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)⁴.

41. Por otro lado, apreciamos que en el citado artículo 4 del Decreto Supremo 341-2018-EF, se desarrolla la forma de cálculo para obtener los ingresos netos, regulación que tiene por objeto complementar lo dispuesto por ley (decreto legislativo), sin advertir alguna desnaturalización de su contenido o trasgresión, configurándose como reglamento *secundum legem*, conforme lo ha explicado este Tribunal en el fundamento 15 de la STC 0001/0003-2003-AI/TC:

(...) El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos *secundum legem*, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben (...)

Entonces no advertimos la vulneración del principio de reserva de ley expresado en el citado artículo 74 de la Constitución o de la potestad reglamentaria del Presidente de la República recogida en el numeral 8 del artículo 118 de la referida Ley Fundamental.

42. Continuando con el análisis, respecto al principio de igualdad tributaria, este Tribunal ha manifestado en reiteradas oportunidades, que no significa que toda riqueza deba ser gravada de la misma forma o intensidad, sino ello debe hacerse atendiendo a las circunstancias concretas (fundamento 45 de la STC 5410-2015-PA/TC). En el presente caso, la modificación introducida por el Decreto Legislativo 1419 ha considerado la relación directa que hay entre los ingresos netos (monto recibido por apuestas menos premios obtenidos) y las externalidades negativas que resultan de este tipo de actividad económica. Además, a efectos de fijar los rangos de los ingresos netos de los operadores a partir del cual tributarán con el pago del monto fijo establecido, el Poder Ejecutivo se ha basado en algunos estudios previos de información obtenida de SUNAT, al señalar que “[e]stos rangos de ingreso neto mensual se han determinado considerando la frecuencia y distribución de máquinas tragamonedas y mesas de juego de casino, según la información que tiene registrada la SUNAT. En el caso de las máquinas tragamonedas el 82% tiene ingresos netos mensuales inferior a 1 UIT, 15% tiene ingresos de entre 2 UIT y 3 UIT y solo 3% presenta ingresos superiores a 3UIT (...) [s]e conoce que el 33% de las mesas de juego de casino tiene

⁴ Por disposición del Decreto Supremo 061-2002-PCM, publicado el 12 de julio del 2002, se dispone la fusión por absorción de la Superintendencia Nacional de Aduanas (SUNAD) por la Superintendencia Nacional de Tributos Internos (SUNAT), pasando la SUNAT a ser el ente administrador de tributos internos y derechos arancelarios del Gobierno Central.



ingresos inferiores a 4UIT, 38% tiene ingresos entre 4UIT y 10 UIT y un 29% tiene ingresos superiores a 10 UIT⁵”, por consiguiente, resulta notorio que el ISC de los casinos y máquinas tragamonedas ha optado por gravar el consumo en relación y proporción con las manifestaciones de riqueza de los usuarios, materializadas en las apuestas (menos los premios obtenidos) que se reflejan los ingresos netos antedichos (volumen vendido/consumo).

43. Por otro lado, los recurrentes señalan que la ludopatía puede ser causada por todos los juegos de azar (incluyendo las apuestas *en línea*, no incorporadas por el citado decreto), por tanto, no resulta razonable se les exija un impuesto adicional al pagado por mandato de la Ley 27153, cuya finalidad es luchar contra las externalidades negativas de la actividad; lo cual evidencia un tratamiento desigual injustificado violando el principio de igualdad. Al respecto, como se ha sostenido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (...) quien alega ser sujeto de un acto discriminatorio debe proponer un término de comparación válido (*tertium comparationis*); es decir un término de referencia a partir del cual se determine si el tratamiento jurídico dado no resulta objetivo ni razonable. La importancia del término de comparación radica en que alguien es discriminado en función de otro, pero no en referencia a sí mismo (fundamento 20 de la STC 02861-2010-PA/TC); lo que entendemos que se propone como término de comparación es que la presunta omisión del legislador de no incluir a las apuestas *en línea* en los alcances del ISC introduce un tratamiento jurídico discriminatorio en relación con la carga impositiva fijada solo a un sector de la industria de los juegos de azar y apuestas.
44. Sobre este punto no habrá necesidad de llegar al segundo nivel de análisis del test de igualdad, pues el término de comparación no es válido, por cuanto como dijimos anteriormente el Poder Ejecutivo ha ejercido su competencia de ejercer función legislativa dentro del margen de libertad otorgado por la Constitución, es decir, no hay omisión alguna; además, resulta notorio que los juegos ofrecidos por los operadores de casinos y máquinas tragamonedas en las salas de juego, poseen características distintas tanto en su explotación como en su operación con relación a las apuestas *en línea*. En efecto en los últimos se requiere un mayor análisis para su regulación, que fácilmente habría superado el plazo otorgado por el Poder Legislativo para regular esta materia delegada, pues, no solo comprende aquella comunicación remota del consumidor usando internet a través de su computadora o teléfono celular, sino también a través de televisión, radio o cualquier otro dispositivo electrónico que posibilite esta conexión, ya que la tecnología cambia constantemente; o la diversidad de juegos que se pueden ofrecer con estructuras de apuestas distintas, así como evaluar la metodo-

⁵ Oficio 250-2018-PR - Exposición de motivos del Decreto legislativo 1419.



logía impositiva a emplear por cuanto existen empresas que no domicilian en el país y brindan estos servicios de juegos remotos, entre otros aspectos.

Finalmente, respecto a lo señalado por los recurrentes en cuanto a que el Poder Ejecutivo no cumplió con cubrir los vacíos o la falta de claridad del ISC sobre la industria del juego, por cuanto la tasa del selectivo aplicable a las loterías, bingos, rifas y eventos hípicos viola el principio de reserva de ley, en tanto se reguló mediante Decreto Supremo 095-96-EF, y que ello genera un tratamiento desigual. Al respecto cabe sostener que, conforme se ha expuesto supra, el mandato material de la ley autoritativa, Ley 30823, habilita al Poder Ejecutivo a efectuar actualizaciones en la normativa del IGV e ISC con el fin de incorporar a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas dentro de los alcances del ISC, buscando desalentar su consumo, y no lo argüido por los demandantes. Asimismo, no forma parte del libelo demandatorio verificar si la regulación existente sobre las loterías, bingos, rifas y eventos hípicos es inconstitucional.

45. Finalmente se alega vulneración del artículo 103 de la Constitución pues respecto a los otros juegos de azar, como las apuestas en línea y deportivas no existe hasta la fecha ningún ISC, por tanto, el Decreto Legislativo 1419 no busca combatir la ludopatía, siendo su real propósito obtener más recaudación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, configurándose así la creación de un impuesto basado en la diferencia de las personas.
46. De acuerdo a lo señalado en la STC 0018-2003-AI/TC, el artículo 103 de la Constitución prescribe que pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de la diferencia de personas. Este principio general del derecho afirma implícitamente que las normas jurídicas protegen y obligan por igual a todos los habitantes de la República. Las normas se caracterizan por tener un mandato impersonal; ergo, no tienen en cuenta la singularidad de las personas obligadas a su cumplimiento. La ley debe contener pautas de carácter general que sean de interés común y resultantes de la convivencia social, cuyo cumplimiento sea obligatorio para todos, es decir, erga omnes. Dentro de ese contexto, sólo por excepción es viable la creación de una regla especial, la misma que no se ampara en el arbitrio caprichoso de quienes poseen el poder político, sino en la naturaleza o razón de los hechos, sucesos o acontecimientos que ameriten una regulación particular o no genérica. Es decir, una ley especial -de por sí regla excepcional en el ordenamiento jurídico nacional- se ampara en las específicas características, propiedades, exigencias o calidades de determinados asuntos no generales en el seno de la sociedad. Las leyes especiales hacen referencia específica a lo particular, singular o privativo de una materia. Su denominación se ampara en lo sui generis de su contenido y en su apartamiento de las reglas genéricas. En puridad, surgen por la necesidad de estable-



cer regulaciones jurídicas esencialmente distintas a aquellas que contemplan las relaciones o situaciones indiferenciadas, comunes o genéricas.

47. Asimismo, se ha indicado en el fundamento 7 de la STC 0001-2003-AI/TC, que el término “cosa” previsto en el primer párrafo del artículo 103 de la Constitución, no puede ser entendido en su sentido coloquial. La cosa no puede ser vista como un objeto físico, sino como todo elemento vinculado a la juridicidad: immanente pero real; objetivo pero intrínsecamente vinculado a las relaciones interpersonales. “Cosa” es, pues, la materia del Derecho y, por tanto, puede aludir a una relación jurídica, un instituto jurídico, una institución jurídica o simplemente un derecho, un principio, un valor o un bien con relevancia jurídica.
48. Se agrega en esta sentencia que cuando el artículo 103 de la Carta Fundamental estipula que pueden expedirse leyes especiales “porque así lo exige la naturaleza de las cosas”, no hace sino reclamar la razonabilidad objetiva que debe fundamentar toda ley, incluso, desde luego, las leyes especiales. Respetando el criterio de razonabilidad legal, el Estado queda facultado para desvincular a la ley de su vocación por la generalidad y hacerla ingresar en una necesaria y razonable singularidad. Necesaria, porque está llamada a recomponer un orden social que tiende a desvirtuarse, y razonable, porque se fundamenta en un elemento objetivo, a saber, la naturaleza de las cosas.
49. En el escenario descrito, es posible afirmar que cuando el artículo 103 de la Constitución señala que “pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por la razón de la diferencia de las personas”, no hace sino reclamar la objetividad y la razonabilidad que deben fundamentar toda ley especial. En este caso, la “cosa” regulada en la norma objeto de control en el presente caso, está dirigida a la regulación dentro de los alcances del ISC a los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

De acuerdo a lo expuesto a lo largo de este voto podemos afirmar que la norma bajo análisis no establece condición alguna para que solo pueda ser aplicable a una sola empresa. En efecto, de la regulación contenida en la norma cuestionada no advertimos de que un solo particular pueda cumplir con el pago de este impuesto, por el contrario, contiene elementos abstractos como el gravar una manifestación de riqueza tal cual es el consumo de juegos azar y apuestas; lo cierto es que la norma guarda parámetros en los que pueden subsumirse no solo un sujeto. En todo caso este alegato de los recurrentes surge de una mala comprensión de este precepto constitucional.

50. Por lo expuesto, concluimos que el Decreto Legislativo 1419 no es inconstitucional por cuanto no contraviene los derechos y principios que, según la parte demandante,



habrían sido vulnerados; y, por consiguiente, la demanda debe ser desestimada en este extremo.

En tal sentido, nuestro voto es por declarar **INFUNDADA** la demanda de autos.

S.

**LEDESMA NARVÁEZ
MIRANDA CANALES**

Lpderecho.pe



VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Con el debido respeto, discrepo radicalmente con la ponencia presentada, en mérito a las razones que a continuación expongo:

I. LA NECESIDAD DE GARANTIZAR LA IMPARCIALIDAD DEL PONENTE EN UNA CAUSA COMO ÉSTA

1. La imparcialidad es, sin duda, una garantía para los(as) justiciables y un elemento fundamental para preservar la credibilidad ciudadana en su sistema de justicia (sea ordinaria o constitucional). Como ya adelantaba el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en casos como “De Cubber contra Bélgica (1984), la imparcialidad apunta a la ausencia de prejuicios, al desinterés o a la neutralidad, para así asegurar una resolución conforme a Derecho y no a las convicciones personales del juzgador.
2. Dicho con mayor rigurosidad, la imparcialidad implica una dimensión subjetiva, vinculada con la formación de convicción interna de un juzgador(a) en un caso concreto; y una objetiva, articulada habitualmente con la necesidad de ciertas garantías a favor de quien juzga.
3. No debe haber entonces vínculo entre quien juzga y quienes son partes de un proceso, pues esto puede haber viciado su neutralidad. No debe haber además vínculo entre quien juzga y el objeto del proceso (en ese sentido, entre otros casos, los paradigmáticos pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos “Piersack contra Bélgica”(1982) y “De Cubber contra Bélgica”(1984).
4. En ese sentido, y por poner un ejemplo, un pariente muy cercano trabaja para un banco, convendría que yo no sea el ponente de un caso sustancialmente igual a otro que luego va a resolverse involucrando a esa entidad bancaria, sin advertir de ello a mis colegas .La posterior inhibición en el caso donde está involucrado mi pariente deviene en los hechos en irrelevante, pues desafortunadamente se ha puesto en riesgo de comprometer la objetividad y la buena imagen de un colegiado como el Tribunal Constitucional, cuya credibilidad ciudadana siempre debe ser preservada, para así no perjudicar su imagen de guardián de los derechos fundamentales, contralor del ejercicio del poder y responsable de concretizar los principios, valores, derechos y disposiciones del texto constitucional.



5. De otro lado, resulta todavía más cuestionable que yo tenga un familiar cercano directamente relacionado en lo político o en lo profesional con uno de los principales dueños de casinos y tragamonedas en el Perú y, a pesar de ya haber existido un incidente previo cuestionando esta vinculación, me mantenga como ponente de un caso que implicaba la aspiración de liberar del pago de un impuesto a los casinos y tragamonedas del país, y presente una ponencia declarando la demanda fundada, luego de pedir una autorización especial para preparar el caso a pesar de que mi entidad jurisdiccional estaba cerrada por cuarentena.
6. Puede que no haya habido mala intención en una situación como la descrita, pero creo, con todo respeto, por prudencia y por no afectar mi imagen y la de mi institución, quien escribe estas líneas hubiese buscado apartarse del caso, y, con mayor razón, hubiese rechazado asumir la condición de ponente. Hubiera buscado abstenerme por decoro, invocando por lo menos la conveniencia de preservar una necesaria apariencia de imparcialidad.
7. El concepto de apariencia de imparcialidad está reflejado en la certera expresión del caso Delcourt, resuelto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en 1970: “No solamente debe hacerse justicia, sino parecer que se hace”. En base a ello se entiende el constante esfuerzo no solamente del Tribunal Europeo, sino también de la Comisión Interamericana, desde sus informes sobre Cuba (I1983) y Chile (1985) y la Corte Interamericana de Derechos Humanos.
8. En esa misma línea de pensamiento, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que la imparcialidad en un juez(a) comprende la posibilidad de actuar y ejercer sus competencias de la forma más objetiva posible, dejando de lado por ello los intereses o relaciones personales que eventualmente podrían presentarse entre los(as) juzgadores(as) y los problemas a los cuales deben hacer frente (casos “Castillo Petruzzi”, “Cantoral Benavides” o “Las Palmeras”). Es más, y siguiendo las pautas previstas por la Corte Interamericana, nuestro mismo Tribunal Constitucional en casos como el Barreto (STC 2465-2004-AA/TC), ha desarrollado varios criterios que debieran llevar a un juez(a) apartarse de un proceso, pues, con razón o sin ella, hay serios cuestionamientos a la imparcialidad de nuestra actuación.
9. Desafortunadamente el diseño constitucional y legal vigente no ayuda a enfrentar este problema para los(as) justiciables y para nuestra credibilidad institucional. Los magistrados del Tribunal Constitucional no tenemos suplentes o conjuces. No está admitida la recusación a los magistrados, ni que algún(os) cole-



ga(s) pidan de oficio el apartamiento de un magistrado de un proceso. Solamente cabe que el magistrado o magistrada cuestionada pida su abstención por decoro y que el pleno se la apruebe. Indudablemente estamos ante una materia donde se hace necesario introducir importantes reformas, para que el Tribunal cumpla su función a cabalidad: la atención completa, objetiva y celeridad de las pretensiones que le presenten los y las justiciables.

II. SOBRE LAS SUPUESTAS INCONSTITUCIONALIDADES EN QUE SE HABRÍA INCURRIDO.

10. El ponente planteaba declarar fundada la demanda en función a las siguientes consideraciones:
 - i. El Decreto Legislativo 1419 no incorporó las apuestas en línea dentro de los alcances habilitados por la ley autoritativa. Esto, de acuerdo con el ponente, generó una inconstitucionalidad de forma.
 - ii. Adicionalmente, y yendo a lo que denomina una inconstitucionalidad de fondo, el ponente señala que aquí no se habría establecido un impuesto al consumo, que el Decreto Legislativo 1419 se obtiene en realidad sobre el ingreso neto mensual de las salas de juego y las máquinas tragamonedas. Eso no sería individualizable al usuario y no se le traslada al supuesto por consumo.
11. Ambas consideraciones son, con todo respeto, absolutamente erróneas. En primer lugar, intenta crear una pauta interpretativa inexistente en el Perú y en el Derecho Comparado: y es que, de acuerdo con el ponente, la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de un Decreto Legislativo en mérito a excesos en el ejercicio de las facultades planteadas en la ley autoritativa, postura asumida desde siempre por nuestro Tribunal (ver al respecto la STC 0026-2008-PI/TC, entre otras), sería sustituida por una suerte de declaración de inconstitucionalidad por omisión gubernamental.
12. Esto, muy respetuosamente, es desconocer el sentido de un Decreto Legislativo. El Decreto Legislativo es el ejercicio de una cobertura discrecional de habilitación parlamentaria. El Congreso autoriza a actuar al gobierno sobre ciertos temas, materias que en principios debiera haber regulado en el mismo Congreso. No se trata de una actividad reglada, de una obligación o una exigencia. Si el gobierno no aprovecha completamente la cobertura que se le autoriza, el Congreso bien puede regular el tema cómo y cuándo quiere.



13. Lo pasible de control es una delegación legislativa y es y ha sido siempre el exceso en las atribuciones delegadas. Así es como se ha entendido siempre este tema, incluso con esta misma composición del Tribunal y por este mismo ponente. Por ello, resulta curioso que alguien con considera que el juez(a) no debería hacer sentencias interpretativas pues con ello el Tribunal se subrogaría en las funciones del Congreso, ahora asume una actitud que llamaríamos “hiperactivista” y se subroga en el margen de acción gubernamental y hasta termina sancionándolo.
14. Sin darle más vueltas a este tema, queda claro que aquí no estamos en un supuesto de inconstitucionalidad, y que, en mérito a todo lo expuesto, que coincide con doctrina y jurisprudencia uniforme en el Perú y el Derecho Comparado, este extremo de la demanda debe declararse infundado.
15. Pasaré entonces a analizar el segundo argumento del ponente. Y es que luego de hacer una mención inaplicable a este caso (la referencia al caso 0009-2001-AI/TC está vinculada a un proceso sobre impuesto a la renta y no acerca del impuesto al consumo), el ponente trata de convencernos de que con el monto fijo mensual planteado por el Decreto Legislativo 1419 se generaría en los hechos una confiscación. Con respeto, aquí no hay confiscación alguna y se desconoce la configuración de un impuesto al consumo.
16. Como es de conocimiento general, con un impuesto al consumo lo que se busca es desincentivar el desarrollo de una actividad a la compra o uso de algún bien. Entonces, no es cierto que aquí se graven las utilidades del operador de casinos y tragamonedas. Este operador no se hace cargo de este impuesto, no lo paga con sus recursos. Traslada el impuesto que se plantea al usuario, quien es la persona que lo paga, la que asume el costo de realizar una actividad que se quiere desincentivar. Estamos pues ante un impuesto al consumo, que, tal como corresponde en estos escenarios, lo paga precisamente el consumidor.
17. Es pues, en mérito a lo señalado que tampoco coincido con el ponente en declarar fundado este extremo de la demanda. En mi opinión, esta demanda debe declararse con toda claridad infundada, además de darnos elementos para la reflexión de lo que conviene que haga o no un juez o una jueza constitucional.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA