



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 4227-2005-PA/TC
LIMA
ROYAL GAMING S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 2 días del mes de febrero de 2006, reunido el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los señores magistrados García Toma, Presidente; Gonzales Ojeda, Vicepresidente; Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen, Vergara Gotelli y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Royal Gaming S.A.C. contra la sentencia de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 692, su fecha 17 de enero de 2005, que declaró infundada la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 9 de enero de 2004, Royal Gaming S.A.C. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y el Tribunal Fiscal, a fin de que se dejen sin efecto : **a)** la Resolución N.º 05641-5-2003, expedida por el Tribunal Fiscal; **b)** las órdenes de pago N.ºs 011-001-0006177 a 011-001-0006181 y 011-001-0005593, por ampararse en normas incompatibles con la Constitución, al estar referidas a la aplicación retroactiva de la base imponible del impuesto al juego de casino y máquinas tragamonedas, así como la autodelegación legislativa y la fijación por parte de la SUNAT del límite del 0.05% como monto máximo de descuento de gastos. Como consecuencia de su pretensión principal, y como pretensión accesorias, solicita que se declaren inaplicables al caso concreto : **c)** el artículo 17º de la Ley N.º 27796, que sustituye el artículo 38º de la Ley N.º 27153; **d)** la Tercera y Décima Disposiciones Transitorias de la Ley N.º 27796; **e)** la Tercera Disposición Complementaria y Final del Reglamento de la Ley N.º 27796, Decreto Supremo N.º 009-2002-MINCETUR; **f)** la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT; y, **g)** la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT. Pretende, además, que no se le determine, acote, exija, cobre o embargue el impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas por ningún período fiscal.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Alega que la vigencia y aplicación de dichas normas vulnera sus derechos constitucionales a la propiedad, de iniciativa privada y libertad de empresa, y los principios constitucionales de no confiscatoriedad, de irretroactividad de la ley, de legalidad y de facultad de delegación en materia legislativa. Manifiesta que la Ley N.º 27796 es incompatible con la Constitución y contraria a lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la STC N.º 009-2001-AI/TC y su resolución aclaratoria, toda vez que para la determinación de la base imponible sólo permite deducir como gasto aquel que corresponde exclusivamente a los gastos por mantenimiento de máquinas tragamonedas y juegos de casino, sin considerar como gasto deducible todos aquellos que inciden directamente en la generación del ingreso, tales como gastos de luz, agua, teléfono, alquiler y mantenimiento de locales, atención a clientes, entre otros, los cuales son aceptados y reconocidos por normas internacionales de contabilidad. Expresa que para la deducción de los gastos de mantenimiento, éstos no deben exceder del 2% del ingreso neto mensual, lo cual constituye una arbitrariedad que grava el patrimonio y no el resultado derivado de la explotación de las máquinas. Señala, además, que la alícuota del 12% aplicada sobre una base imponible establecida casi sobre los ingresos brutos, determina que el monto a pagar resulte excesivo y carente de razonabilidad, y que la Ley N.º 27796 contraviene el principio de irretroactividad de las normas, ya que permite que se aplique el impuesto del 12% sobre obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a su entrada en vigencia; es decir, antes del 27 de julio del 2002. Asimismo, refiere que se ha delegado a la SUNAT la facultad de legislar y fijar el monto máximo de deducción de gastos de atención, el cual fue fijado en 0.05%, lo cual no tiene sustento técnico y vulnera el principio de legalidad, pues en materia tributaria sólo puede legislarse mediante normas con rango de ley.

La Procuradora Pública *Ad Hoc* para los procesos judiciales relacionados con los Casinos de Juego y Máquinas Tragamonedas propone la excepción de litispendencia y contesta la demanda solicitando que sea desestimada. Expresa que la Ley N.º 27796 ha sido expedida conforme a las recomendaciones efectuadas por el Tribunal Constitucional, subsanando los vicios de inconstitucionalidad que afectaban la Ley N.º 27153, resultando válido exigir y acotar el tributo que grava la actividad de conformidad con lo dispuesto por la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796. Alega, además, que la SUNAT se encuentra facultada para actuar mediante remisión normativa, por lo que la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796 no atenta contra el principio de legalidad.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) contesta la demanda y manifiesta que la Ley N.º 27796 se adecua a lo resuelto por el Tribunal Constitucional, habiendo determinado en forma expresa en la propia sentencia los efectos de su decisión en el tiempo, y declarado inconstitucional no el impuesto, sino dos de sus elementos: la base imponible y la alícuota que lo grava. Expresa que con las modificaciones introducidas por la Ley N.º 27796 –como la posibilidad de deducir los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas–



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

se han superado los vicios de inconstitucionalidad que el Tribunal encontró en la Ley N.º 27153. Alega que el argumento de la recurrente, por el que pretende incluir todo tipo de gastos deducibles (remuneraciones, tributos, servicios de agua, luz, teléfono, alquiler, entre otros) carece de sustento, y que lo que realmente pretende es gozar de manera indebida de un doble beneficio tributario, pues en la Ley del Impuesto a la renta ya se encuentran previstos todos los gastos deducibles para establecer la renta neta de tercera categoría.

El Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas propone las excepciones de incompetencia, de falta de legitimidad para obrar, de litispendencia y de prescripción, y contesta la demanda manifestando, por un lado, que ésta resulta improcedente, en tanto se cuestiona en abstracto diversos dispositivos de la Ley N.º 27796; y, de otro, porque la materia controvertida ya ha sido dilucidada por el Tribunal Constitucional, circunscribiéndose dicha ley a lo resuelto por el Supremo Tribunal.

El Cuadragésimo Cuarto Juzgado en lo Civil de Lima, con fecha 27 de mayo de 2004, desestimó las excepciones propuestas, declaró fundada, en parte, la demanda, y en consecuencia, inaplicables al caso concreto el numeral 38.2, inciso b) del artículo 38º de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17º de la Ley N.º 27796; las órdenes de pago N.ºs 011-001-0006177, 011-001-0006178, 011-001-0006179, 011-001-0006180, 011-001-0006181 y 011-001-0005593, las cuales deja sin efecto, así como la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05641-5-2003, del 1º de octubre de 2003, y dispone que a la recurrente no se le exija, cobre o embargo en base a las referidas órdenes de pago. Asimismo y respecto de la pretensión de que se declaren inaplicables la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, y la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, tal extremo de la demanda resulta improcedente, toda vez que no han sido aplicadas al caso concreto, careciendo de objeto pronunciarse respecto de la vulneración de los principios de legalidad y facultad de delegación en materia legislativa.

La recurrida, revocando la apelada, declaró infundada la demanda en todos sus extremos, por estimar que ninguna de las disposiciones cuestionadas por la recurrente, y en particular la Ley N.º 27796, implica la afectación de los derechos constitucionales invocados, ni es contraria a lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la STC N.º 009-2001-AI/TC y su resolución aclaratoria; porque las reglas contenidas en el artículo 17º de la Ley N.º 27796 no convierten al impuesto en confiscatorio, sino que representan formas legítimas para desalentar una actividad considerada no estratégica por el Estado, y porque la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003-/SUNAT, así como la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, no han sido aplicadas al caso concreto.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

FUNDAMENTOS

Consideraciones Preliminares

1. La potestad tributaria del Estado, regulada en el artículo 74° de nuestro Texto Constitucional, se constituye como un ámbito reservado al legislador para crear tributos mediante leyes o decretos legislativos, encontrándose dicha facultad sujeta al respeto de los principios de reserva de ley, igualdad y los derechos fundamentales de la persona; encontrándose proscrita la confiscatoriedad tributaria.
2. De otro lado, como lo ha sostenido este Tribunal en el FJ. N.° 27 de la STC N.° 0004-2004-AI/TC, “[n]uestra Carta Política no ha constitucionalizado (o a su turno, prohibido) ningún impuesto. Tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales”. Así, siempre y cuando el legislador conserve los lineamientos establecidos en la Constitución, podrá gravar determinadas manifestaciones o fuentes de riqueza sustentando para ello la naturaleza, medios y fines del tributo.
3. En el presente caso, conforme a lo establecido por este Colegiado mediante la STC N.° 0009-2001-AI/TC, el Impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas resultaba inconstitucional en cuanto a la forma de determinación de la alícuota establecida en los artículos 38.1° y 39° de la Ley N.° 27153, pues gravaba el 20% de la base imponible constituida por la ganancia bruta mensual, resultante entre el ingreso total percibido en un mes de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados en dicho mes, sin incluir la deducción de los gastos realizados para la obtención de las utilidades, como pago a cuenta del impuesto a la renta.
4. Dicha situación fue modificada mediante los artículos 17° y 18° de la Ley N.° 27796, publicada el 26 de junio del 2002, variándose de este modo la base imponible del citado tributo, reduciéndose la tasa de la alícuota de 20% al 12%, e incorporándose la posibilidad de deducir gastos de mantenimiento, adecuándose a los criterios sentados por este Tribunal.

El artículo 17° y la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.° 27796

5. La recurrente cuestiona el artículo 17° de la Ley N.° 27796 –que sustituye el artículo 38° de la Ley N.° 27153– y establece la base imponible del impuesto a la



051

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

explotación de los juegos de casino y tragamonedas, así como la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, que establece que la tasa del 12% será de aplicación desde la fecha de vigencia de la Ley N.º 27153. Alega que no existe norma legal ni constitucional que permita la aplicación retroactiva de la ley tributaria, por lo que la actuación de la administración respecto de la aplicación de la nueva base y tasa del impuesto contenidas en la Ley N.º 27796 resulta inconstitucional e ilegal, ya que viola los principios de irretroactividad y de temporalidad de la ley. Expresa, además, que en virtud del principio de irretroactividad de las leyes tributarias, así como de lo dispuesto por el artículo 204º de la Constitución, las sentencias de este Tribunal que declaran la inconstitucionalidad, en todo o en parte, de una norma legal, carecen de efectos retroactivos, por lo que dicho principio no puede ser soslayado a través de un pronunciamiento del Tribunal Constitucional amparado en una norma legal de inferior jerarquía que la Constitución; por tanto, la aplicación retroactiva de la nueva base imponible y tasa del impuesto prevista por la Ley N.º 27796 deviene inconstitucional e ilegal.

6. Conforme se aprecia de la demanda, lo que principalmente cuestiona la demandante, por considerarlo violatorio del principio de no retroactividad de las normas, es el sentido de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, que dispone la regularización del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, al establecer que

[l]a tasa establecida en el artículo 39º, modificado por la presente Ley, será de aplicación desde la fecha de vigencia de la Ley 27153, quedando sin efecto la tasa del 20% del impuesto establecido anteriormente. Los montos pagados o devengados en aplicación de la tasa anterior serán afectados por la nueva tasa y nueva base imponible. Las deudas acumuladas serán calculadas con la tasa vigente a partir de la vigencia de la presente Ley y los pagos efectuados constituirán créditos para la aplicación de la nueva tasa [...].

7. Sobre el particular, importa señalar que, si bien es cierto que, mediante la STC N.º 009-2001-AI/TC, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales los artículos 38.1º y 39º de la Ley N.º 27153, sin embargo, ello no implica que la recurrente se encuentre exonerada del pago del tributos, sino que los mismos deben regularse en función a una nueva base imponible y alícuota del impuesto.
8. Es así que, mediante la resolución de aclaración recaída en la mencionada sentencia, este Colegiado dispuso, en el tercer considerando, que

[y]isto el vacío, del cual este Tribunal no es responsable, las empresas dedicadas a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas deberán



131

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

sujetarse a lo que –mientras no entre en vigencia la ley definitiva– el Congreso establezca en una norma transitoria y, en su defecto, deberán seguir entregando al ente recaudador –hasta el 31 de diciembre del 2002– un monto igual al del impuesto de la Ley 27153, precisando, sin embargo, que dicha entrega no constituye pago en su totalidad, ni surte los efectos del pago respecto al íntegro del monto entregado, pues este deberá regularizarse conforme a las reglas establecidas en el Fundamento 16 de la sentencia, una vez promulgada la nueva ley”.

9. Lo dispuesto por el Tribunal Constitucional no afecta en modo alguno el principio de no retroactividad de las normas en materia tributaria, dado que éste se basa en el entendido de la no afectación a una capacidad contributiva ya agotada, que no puede invocarse en estos casos, pues el fallo de este Colegiado no dispuso la exención de pago alguno, sino que, habiéndose producido el hecho gravado, el mismo debía recalcularse conforme a una nueva base imponible y alícuota justa, más beneficiosa para la recurrente, como efectivamente ha ocurrido.

10. Evidentemente, como quiera que al día siguiente de la publicación de la STC N.º 009-2001-AI/TC no existía aún en el ordenamiento jurídico norma alguna que regulara el pago del referido impuesto en base a las nuevas reglas constitucionales, se produjo una *vacatio legis*, que justificó lo dispuesto en la resolución aclaratoria del Tribunal Constitucional, a la que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 8, *supra*; y que, en virtud al carácter vinculante, fuerza de ley y cosa juzgada de las sentencias de inconstitucionalidad, debía ser cumplida en dichos términos por todos los poderes públicos. Asimismo, importa señalar que, de acuerdo al artículo 204º de la Constitución, la norma declarada inconstitucional queda sin efecto a partir del día siguiente de su publicación, salvo en el caso de materia tributaria, permitiéndose la declaratoria con efecto retroactivo, en concordancia con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 74º de la propia Constitución y el artículo 81º del Código Procesal Constitucional – antes, artículos 36º y 40º de la Ley Orgánica de este Colegiado–. En consecuencia, tratándose de la declaratoria de inconstitucionalidad de normas tributarias por transgresión del artículo 74º de la Carta Magna, el Tribunal Constitucional se encuentra habilitado para modular los efectos de sus sentencias en el tiempo, conforme lo dispuso en la STC N.º 009-2001-AI/TC, de manera que carece de sustento el cuestionamiento hecho por la recurrente respecto al ejercicio de tal facultad.

11. De otro lado, conforme a lo expuesto en el fundamento 4 *supra*, mediante los artículos 17º y 18º de la Ley N.º 27796 se modificó la base imponible y se redujo la alícuota del 20% al 12% del impuesto materia de análisis, incorporando la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento ascendentes al 2% del ingreso



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

mensual, de conformidad con lo dispuesto en la STC N.º 009-2001-AI/TC.

12. Al respecto, la recurrente expresa que el artículo 17º de la Ley N.º 27996 es incompatible con la Constitución, por cuanto sólo permite deducir como gasto aquel que corresponde exclusivamente a los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y juegos de casino, sin considerar como gastos deducibles todos aquellos que inciden directamente en la generación del ingreso, tales como gastos de luz, agua, teléfono, alquiler y mantenimiento de locales, atención al cliente, entre otros. Asimismo, alega que el límite del 2% del ingreso neto mensual para la deducción de los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casinos resulta arbitrario.
13. Sobre el particular, cabe precisar que lo que la recurrente solicita es la evaluación en abstracto de tal disposición, lo cual no es posible mediante el proceso de amparo, destinado a la protección de derechos constitucionales y en el que la demandante debe, mínimamente, demostrar ejercer la titularidad de los derechos cuya vulneración invoca.
14. En ese sentido, conforme se observa de autos, la recurrente no ha demostrado de manera fehaciente que, a consecuencia de las disposiciones que cuestiona, se hayan vulnerado sus derechos constitucionales. En efecto, carece de sustento sostener afectación de derecho constitucional alguno sobre la base del sistema de deducciones y el límite que al mismo ha dispuesto el legislador para el caso del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, ya que *las deducciones permitidas para cada tipo de impuestos deben guardar razonable relación con la particular naturaleza del mismo*.
15. De modo que no puede pretenderse que un impuesto a la explotación, como en el presente caso, deba recibir exactamente el mismo trato respecto de las deducciones admitidas para el caso del impuesto a la renta, las cuales, respondiendo al *principio de causalidad*, permiten la deducción de aquellos gastos necesarios para producir y mantener la fuente, esto es, la actividad generadora de renta, conforme expresamente lo dispone el artículo 37º de la Ley de Impuesto a la Renta. En otras palabras, lo que finalmente pretende la empresa demandante es recibir doblemente el beneficio de la deducción de los gastos de luz, agua, teléfono, alquiler y mantenimiento de locales, que ya le son permitidos para el caso del impuesto a la renta.
16. Así, de fojas 5 a 9, y 11 de autos se comprueba que las órdenes de pago cuestionadas fueron calculadas conforme a la nueva tasa regulada en el artículo 39º de la Ley N.º 27153, modificada por la Ley N.º 27796, lo cual resulta acorde



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC N.º 009-2001-AI/TC, así como en su resolución aclaratoria.

La Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796

17. Dicha disposición establece que, para efectos del impuesto a la renta, la SUNAT determinará el porcentaje máximo de deducción en que incurra el operador de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas en los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que de manera gratuita entregue a los clientes.

18. La recurrente alega que se ha delegado a la SUNAT la facultad de legislar y fijar el monto máximo de deducción de gastos de atención, el cual fue fijado en 0.05%, lo cual no tiene sustento técnico y vulnera el principio de legalidad, toda vez que en materia tributaria sólo puede legislarse mediante normas con rango de ley.

19. Este Tribunal ya se ha referido, en reiterada jurisprudencia, a las relaciones ley y reglamento, y ha establecido que es completamente permisible la regulación por remisión, siempre y cuando lo determine la propia Ley y no exceda lo dispuesto en ella. Se trata, pues, de una relación de integración y coherencia normativa entre ambas.

20. De este modo, tal y como se señaló en el Fundamento N.º 19 de la STC N.º 1907-2003-AA/TC,

[l]a fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta, por antonomasia, en el ejercicio de su potestad reglamentaria. 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 [...]. Los segundos son los denominados reglamentos extra legem, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley. [cf. STC 0001-2003-AI/0003-2003-AI –acumuladas– FJ. 15].



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

21. Por otro lado, y en cuanto a la materia tributaria se refiere, en la STC N.º 2762-2002-AA/TC también se ha establecido que la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo; el grado de concreción es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trate de regular otros elementos. De esa manera, se reconoce con ello la flexibilización de la reserva en determinadas situaciones y la importancia del análisis de concreción de la misma, en cada caso específico.

22. En el caso de autos, y en cuanto a la remisión reglamentaria dispuesta por la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796 se refiere, este Tribunal estima que no afecta el principio de reserva de ley, toda vez que los límites y porcentajes a deducir, en el caso específico, forman una parte del sistema integral de deducciones para llegar a la renta neta imponible establecida en la Ley (esto es, gastos necesarios para obtener la renta, depreciaciones y amortizaciones, así como provisiones y reservas); vale decir que es sólo parte del proceso para su determinación, de modo que, en tanto el conjunto de los mecanismos de cálculo esté dispuesto en la Ley, no resulta prohibida la colaboración excepcional al reglamento en casos particulares como el expuesto, debido a la naturaleza misma de la actividad; más aún, cuando es razonable que determinadas deducciones deban ser limitadas a fin de evitar un uso arbitrario y desproporcionado de las mismas.

La carga probatoria a efectos de demostrar la confiscatoriedad de tributos

23. En el caso, aún con las modificaciones a que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 11, supra, la recurrente considera que el impuesto tiene efectos confiscatorios, alegato que, evidentemente, debe probarlo de manera fehaciente.

24. En la STC N.º 2302-2003-AA/TC, este Tribunal ha establecido que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada.

25. Si bien es cierto que el artículo 9º del Código Procesal Constitucional ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, sin embargo, también prevé la procedencia de medios probatorios que no requieran de actuación y a los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

26. No obstante, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada, lo cual no ha ocurrido en el caso de autos, como se explicará a continuación. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos.
27. En efecto, a fojas 235 a 242; 243 a 253, y 254 a 268, la recurrente adjunta, para demostrar la alegada confiscatoriedad, copia simple del Informe elaborado por el Estudio de Abogados Echandía, Manini, Padrón & Asociados, del 22 de agosto de 2003; el Informe elaborado por el Estudio de Abogados Muñiz, Forsyth, Ramírez, Pérez-Taimán & Luna Victoria, de fecha 26 de agosto de 2003, así como la ampliación de sus conclusiones de fecha 27 de octubre de 2003, referidos a la nueva base imponible a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas prevista por el artículo 17° de la Ley N.º 27796, así como el Informe respecto de la verificación contable de los ingresos y gastos relacionados con la actividad generadora de renta por el período comprendido entre el 1 de octubre del 2002 y el 30 de setiembre del 2003, elaborado por la firma de contadores públicos Panez, Chacaliza, Barreda & Asociados S.C., del 11 de noviembre de 2003.
28. A juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como pruebas fehacientes para demostrar la alegada confiscatoriedad de tributos y acreditar la situación económica de la empresa; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como sucede en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión.
29. Al respecto, cabe señalar que los informes elaborados por los estudios jurídicos anteriormente mencionados se basan en el análisis en abstracto de la nueva base imponible del impuesto materia de autos, en concordancia con el pronunciamiento de este Tribunal en dicha materia, sin sustentar sus opiniones en la realidad económica y financiera de la recurrente. Asimismo, y en cuanto al documento elaborado por la firma de contadores públicos citada, importa señalar que dicho documento se limita a indicar cifras, pero no certifica la certeza de las mismas, ni demuestra en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado no basta con su mera alegación, sino que deben adjuntarse los documentos que acrediten la manera cómo se llega a dichos montos.



25

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

30. Consecuentemente, tal extremo de la demanda debe ser desestimado por no haberse acreditado la confiscatoriedad alegada por la recurrente.

La Tercera Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N.º 009-2002-MINCETUR, Reglamento de la Ley N.º 27796

31. En principio, cabe señalar que la recurrente no ha precisado en qué medida la referida disposición vulnera sus derechos constitucionales, tanto más, cuando de las órdenes de pago cuestionadas no se advierte su aplicación en forma concreta, por lo que tal extremo de la demanda no puede ser estimado.

32. Sin perjuicio de lo expuesto, del análisis de dicha disposición fluye que la misma establece los criterios aplicables para la regularización del pago del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, referentes a la nueva tasa prevista en el artículo 18º de la Ley N.º 27796, en cumplimiento de la STC N.º 009-2001-AI/TC y su resolución aclaratoria, pautas que establecen su recálculo y determinación, así como la oportunidad de su pago, lo cual no puede ser alegado como violatorio de derecho constitucional alguno, ya que el Estado tiene la facultad de establecer las características del sistema de recaudación de tributos en ejercicio de su potestad tributaria.

La Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT

33. Respecto de la Primera y Segunda Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, las cuales establecen requisitos formales referidos a la aprobación de formularios, este Tribunal estima que no procede su cuestionamiento en sede constitucional al no implicar, por sí mismos, violación de derecho constitucional alguno.

34. De otro lado, la también cuestionada Tercera Disposición Final de la resolución *in commento* dispone que “Para efectos de lo dispuesto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, a fin de determinar la renta neta de la tercera categoría del Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que, de manera gratuita, el Sujeto del Impuesto entregue a los clientes en las salas de Juegos y Casino y/o Máquinas Tragamonedas, en la parte que, en conjunto, no excedan del 0.05% de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT)”. Asimismo, la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796 dispone que “Para efectos del Impuesto a la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Renta, la SUNAT determinará el porcentaje máximo de deducción en que incurra el operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas en los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, que de manera gratuita entregue a los clientes”.

35. Respecto de dicha disposición, la recurrente alega que no permite a los contribuyentes del impuesto al juego descontar los gastos de atención a los clientes.

36. Este Tribunal no comparte la posición de la demandante, pues, si bien es cierto que en dicho dispositivo se hace referencia a la forma de cálculo de la renta neta de tercera categoría, ésta no implica modificación o alteración de la base imponible de dicho tributo, ya que mediante la norma cuestionada se ha dispuesto una deducción adicional aplicable sólo al rubro de casinos y tragamonedas, dentro de las deducciones que dispone el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF –publicado el 8 de diciembre del 2004–, por concepto de gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, que de manera gratuita se entregan a las personas que asisten a los locales donde se explotan los juegos de casinos y tragamonedas.

37. Como ya se ha expresado, al declararse la inconstitucionalidad de los artículos 38º y 39º de la Ley N.º 27153 –mediante la STC N.º 009-2001-AI/TC–, por ser contrarios al principio de no confiscatoriedad tributaria, al no haberse incluido como deducción del impuesto a la renta los gastos realizados por la entrega gratuita de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, es precisamente que en cumplimiento de dicho precedente, el legislador expidió la Ley N.º 27796, incluyendo dicho concepto como deducción del impuesto a la renta de tercera categoría, aplicable para los contribuyentes del rubro de casinos y tragamonedas disponiendo, en su Décima Disposición Transitoria, la delegación de facultades a la SUNAT, a fin de que establezca el porcentaje correspondiente.

38. Así, en cumplimiento de dicha delegación, se fijó el porcentaje de deducción por el referido concepto, hecho que no implica afectación de derecho constitucional alguno, sino la adecuación a lo expresado en el pronunciamiento emitido por el Tribunal Constitucional en la revisión de la constitucionalidad de la Ley N.º 27153, por lo que el hecho de haberse fijado un parámetro de deducción del 0.05% de los gastos por bocaditos y aperitivos, constituye sólo el ejercicio legítimo –aunque por delegación– de la facultad de normar con la que cuenta la SUNAT, en aplicación de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La Resolución de Superintendencia N.º 052-2003-SUNAT

39. La Resolución de Superintendencia N.º 052-2003-SUNAT únicamente establece mecanismos formales para el cumplimiento de la obligación tributaria, tales como el uso de formularios, y el lugar y plazo para la presentación de los mismos, los cuales no pueden ser cuestionados en sede constitucional por no implicar, por sí mismos, vulneración de derecho constitucional alguno; tanto más, cuando de las cuestionadas órdenes de pago no se advierte su aplicación en concreto, no siendo posible pretender su inaplicación en abstracto.

Consideraciones Finales

40. Por lo demás, y conforme a lo expuesto en la STC N.º 2302-2003-AA/TC, y en la propia STC N.º 0009-2001-AI/TC, para el Tribunal Constitucional parece absolutamente necesario reiterar que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera mediante la explotación de los juegos de apuesta, que pueden generar adicción –ludopatía– con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia, lo cual resulta incompatible con la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales y, en particular, con la protección de la moralidad y seguridad públicas.
41. Por tales razones, la Ley N.º 27796 ha creado una Comisión Nacional de Prevención y Rehabilitación de Personas Adictas a los Juegos de Azar, dependiente del Ministerio de Salud, con el fin de preservar y proteger a la ciudadanía de los posibles perjuicios o daños que afectan la salud pública, y cuyas funciones están orientadas a la elaboración y ejecución de campañas publicitarias de sensibilización dirigidas al público en general y especialmente a los jóvenes, respecto de los efectos perniciosos que el abuso excesivo de esta actividad puede generar en la salud, y el impacto socioeconómico que produce el juego de azar en las personas y su entorno familiar.

Precedente Vinculante

42. El Tribunal Constitucional no puede dejar de expresar su preocupación por el hecho de que, según se advierte de los recaudos anexados al escrito presentado con fecha 11 de agosto de 2005 por la propia recurrente, en sede judicial se vienen dictando sentencias –que han adquirido la calidad de firmes– en materia



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, que infringen el segundo párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica de este Tribunal, en virtud de los cuales los jueces y tribunales tienen la obligación de interpretar y aplicar las leyes y toda norma con rango de ley, y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por este Colegiado en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad.

43. En tal sentido, y de conformidad con lo establecido por el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, este Tribunal declara que la presente sentencia, que adquiere la autoridad de cosa juzgada, constituye precedente vinculante. En consecuencia, al haberse confirmado la constitucionalidad del artículo 17°, y la Tercera y Décima Disposiciones Transitorias de la Ley N.º 27796; de la Tercera Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR; de la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, y de la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, en aplicación del primer párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional —que resulta también de aplicación en aquellos casos en los que este Colegiado desestima la solicitud de ejercer el control difuso contra norma, por no encontrar en ella vicio alguno de inconstitucionalidad—, dichos preceptos resultan de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas.

44. Ordena a todos los poderes públicos y, en particular, a las Cortes Judiciales del país, bajo responsabilidad, cumplir en sus propios términos lo resuelto por este Tribunal en materia del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.
2. Declarar que la presente sentencia constituye precedente vinculante, de conformidad con lo expuesto en el Fundamento N.º 43, *supra*. En consecuencia, al haberse confirmado la constitucionalidad del artículo 17°, y la Tercera y Décima Disposiciones Transitorias de la Ley N.º 27796; de la Tercera



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR; de la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, y de la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, en aplicación del primer párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional –que resulta también de aplicación en aquellos casos en los que este Colegiado desestima la solicitud de ejercer el control difuso contra norma, por no encontrar en ella vicio alguno de inconstitucionalidad–, dichos preceptos resultan de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**GARCÍA TOMA
GONZALES OJEDA
ALVA ORLANDINI**

**VERGARA GOTELLI
LANDA ARROYO**

Lo que certifico:

Sergio Ramos Llanos
SECRETARIO RELATOR(e)