



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03307-2006-PA/TC
ROYAL GAMING S.A.C.
LIMA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 12 días del mes de abril de 2007, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los magistrados Gonzales Ojeda, Vergara Gotelli y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la empresa Royal Gaming S.A.C. , representada por don Óscar Alberto Medina Salomón, contra la sentencia de la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 864, su fecha 28 de octubre de 2005, que declara infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 22 de abril de 2004, la empresa 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) las Resoluciones N.ºs 00574-2-2004 y 00965-2-2004, expedidas por el Tribunal Fiscal; b) las Órdenes de Pago N.ºs 011-001-0012419 y 011-001-0014882; y c) las Resoluciones de Ejecución Coactiva N.ºs 011-006-0005157 y 011-006-0006153, por ampararse en normas incompatibles con la Constitución referidas a la aplicación retroactiva de la base imponible del impuesto al juego de casino y máquinas tragamonedas, así como en 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, solicita que se declaren inaplicables al caso concreto: a) el artículo 38º de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17º de la Ley N.º 27796; b) la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796; c) la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/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.

Afirma que dichos dispositivos y actos administrativos vulneran sus derechos constitucionales a la propiedad, a la iniciativa privada y a la libertad de empresa, así como los principios de legalidad, no confiscatoriedad de los tributos, facultad de delegación en materia legislativa y cosa juzgada.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La SUNAT deduce la excepción de oscuridad o ambigüedad en el modo de proponer la demanda. Por su parte, el MEF deduce las excepciones de falta de legitimidad para obrar, de incompetencia y de litispendencia. En adición a lo anterior, el MINCETUR, la SUNAT y el MEF contradicen la demanda en todos sus extremos, argumentado que las normas que a criterio de la recurrente son inconstitucionales, en realidad sí obedecen lo establecido en la STC N.º 009-2001-AI/TC, por lo cual no resultan contrarias al ordenamiento constitucional.

El Trigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, con fecha 20 de setiembre de 2004, declara infundadas tanto las excepciones propuestas por los demandados como la demanda, por considerar que la STC N.º 009-2001-AI/TC no ha objetado el impuesto en sí mismo, sino que ha observado el modo de su aplicación, motivo por el cual estableció parámetros para su exigibilidad, los cuales han sido cumplidos en las modificaciones señaladas como inconstitucionales por la empresa. Señala, respecto a la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, que sólo ha cumplido con el encargo del legislador contenido en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796 y, en adición a ello, se ciñe a lo establecido en las leyes pertinentes, entiéndase la Ley del Impuesto a la Renta.

La recurrida, confirmando la apelada, declara infundada la demanda. Considera que respecto a la acusada confiscatoriedad del tributo, no es cierto que grave el patrimonio de la empresa, si se toma en cuenta que aun luego de aplicar el impuesto a los ingresos se obtienen altos réditos, lo que permite un alto margen de beneficio. Por otro lado, respecto al extremo referido a la inconstitucionalidad de la deducción del 5% contenida en la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, señala que deviene en inviable porque no está sustentada en un acto concreto de aplicación; es decir, se trata de una deducción que responde a la regulación propia del impuesto a la renta, lo que no concierne al impuesto que ha determinado las órdenes de pago objeto del presente proceso.

FUNDAMENTOS

1. El objeto de la demanda consiste en que se declaren inaplicables al caso concreto: a) el artículo 38º de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17º de la Ley N.º 27796; b) la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796; y c) la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT. Se pretende, además, que a la recurrente no se le determine, acote, exija, cobre o embargue el impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas por ningún período fiscal.
2. En virtud de lo dispuesto por el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, mediante STC N.º 4227-2005-AA/TC se estableció precedente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

vinculante en materia del impuesto a los casinos y máquinas tragamonedas, precedente que debe ser observado íntegramente por los órganos jurisdiccionales competentes en los procesos relacionados con esta materia.

Con relación al artículo 38° de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17° de la Ley N.º 27796

3. La empresa cuestiona el artículo 38° de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17° de la Ley N.º 27796, porque considera que es incompatible con la Constitución, debido a que 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, 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 juegos de casino constituye una arbitrariedad, pues de esa manera el impuesto en cuestión se convierte en un impuesto sobre el patrimonio, mas no sobre el resultado de la explotación de las máquinas tragamonedas y medios de juegos de casino, y resulta así confiscatorio.
4. Sobre el particular, cabe precisar que la solicitud de la empresa 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 empresa debe, mínimamente, demostrar ejercer la titularidad de los derechos cuya vulneración invoca.
5. En ese sentido, conforme se observa de autos, la empresa 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 casino y máquinas tragamonedas, ya que las deducciones permitidas para cada tipo de impuestos deben guardar razonable relación con la particular naturaleza del mismo.
6. 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 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. En otras palabras, lo que finalmente pretende la empresa es recibir doblemente el beneficio de la deducción de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

los gastos de luz, agua, teléfono, alquiler y mantenimiento de locales, que ya le son permitidos para el caso del impuesto a la renta.

7. Así, a fojas 45 y 46 se comprueba que las Órdenes de Pago cuestionadas fueron calculadas conforme a la nueva tasa regulada en el artículo 39° de la Ley N.° 27153, modificada por la Ley N.° 27796, lo cual resulta acorde con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC N.° 009-2001-AI/TC, así como en su resolución aclaratoria.

En cuanto a la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.° 27796

8. 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 casino y máquinas tragamonedas en gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que de manera gratuita entregue a los clientes.
9. La empresa 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, afirma, 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.
10. Este Tribunal ya se ha referido, en reiterada jurisprudencia, a las relaciones entre 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 ambos, ley y reglamento.
11. Así, el fundamento N.° 19 de la STC N.° 1907-2003-AA/TC, señala:

[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,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley [cfr. STC N.ºs 0001-2003-AI/0003-2003-AI –acumuladas–, fundamento 15].

12. Por otro lado, y en cuanto a la materia tributaria se refiere, la STC N.º 2762-2002-AA/TC 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 trata 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.

13. Para el caso de autos, y en cuanto a la remisión reglamentaria dispuesta por la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, resulta pertinente la posición adoptada por este Tribunal en la STC N.º 04227-2005-AA/TC, que constituye un precedente vinculante. El fundamento N.º 22 de la referida sentencia expresa:

[n]o 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.

Con respecto a la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT

14. La Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT 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 exceda del 0.05% de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT)”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

15. La empresa alega que dicha disposición es inconstitucional, dado que fija un aspecto del impuesto reservado para normas con rango de ley, atentando así contra el principio de legalidad. Este Tribunal no comparte la posición de la empresa, 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 casino y tragamonedas.
16. 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, dado que no habían incluido como deducción del impuesto a la renta los gastos realizados por la entrega gratuita de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, 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, y disponiendo en su Décima Disposición Transitoria la delegación de facultades a la SUNAT a fin de que establezca el porcentaje correspondiente.
17. Fue en cumplimiento de dicha delegación que se fijó el porcentaje de deducción por el referido concepto, lo 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. Así, 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.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03307-2006-PA/TC
ROYAL GAMING S.A.C.
LIMA

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda en aplicación del precedente establecido en la STC N.º 4227-2005-AA/TC, conforme al artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LANDA ARROYO
GONZALES OJEDA
VERGARA GOTELLI**

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)