



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 4325-2006-PA/TC  
LIMA  
ROYAL GAMING S.A.C.

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 12 días del mes de abril de 2007, el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados Landa Arroyo, Gonzales Ojeda, Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen, García Toma y Vergara Gotelli, pronuncia la siguiente sentencia

#### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Royal Gaming S.A.C. contra la sentencia de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 562, su fecha 12 de julio de 2005, que declara nula la demanda de autos.

#### ANTECEDENTES

Con fecha 10 de setiembre de 2003 Royal Gaming S.A.C. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y el Tribunal Fiscal, solicitando que se declaren inaplicables : 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, por ser normas incompatibles con lo resuelto por el Tribunal Constitucional en el fundamento 16 de la STC N.º 009-2001-AI/TC del 2 de febrero de 2002. Como consecuencia de su pretensión principal, solicita que se deje sin efecto: a) la Resolución N.º 04258-5-2003, expedida por el Tribunal Fiscal y b) la Orden de Pago N.º 011-001-0000733. 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 libertad de empresa, los principios de legalidad, no confiscatoriedad de los tributos, la facultad de delegación en materia legislativa y la cosa juzgada.

El Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) deduce las excepciones de falta de legitimidad para obrar del demandado, de incompetencia y de caducidad. Asimismo, junto

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

con la SUNAT, contradicen la demanda en todos sus extremos argumentado que las normas que a criterio de la recurrente son inconstitucionales, obedecen a lo establecido en la STC N.º 009-2001-AI/TC, y que, por ello, no resultan contrarias al ordenamiento constitucional.

Con fecha 15 de abril de 2004, el Decimotercer Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, desestima las excepciones propuestas y declara fundada, en parte, la demanda, por considerar que las normas señaladas como inconstitucionales son contrarias al espíritu de la STC N.º 009-2001-AI/TC, puesto que atentan contra el principio de no confiscatoriedad de los tributos. En consecuencia, declara inaplicables a la empresa el artículo 38º de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17º de la Ley N.º 27796, la Resolución N.º 04258-5-2003, expedida por el Tribunal Fiscal y la Orden de Pago N.º 011-001-0000733.

La recurrida revoca la apelada y declara fundada la excepción de incompetencia; en consecuencia, nulo todo lo actuado y da por concluido el proceso, señalando que no existe aptitud válida del juez que ha sido emplazado para ejercer su función jurisdiccional al caso concreto, pues considera que el pedido de la parte actora se dirige a cuestionar *in abstracto* la Ley N.º 27796, lo cual no procede en la vía de amparo, sino en un proceso de inconstitucionalidad.

**FUNDAMENTOS**

1. El objeto de la demanda consiste en que se declaren inaplicables al caso de la empresa recurrente: 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 se deje sin efecto la Resolución N.º 04258-5-2003, expedida por el Tribunal Fiscal, y la Orden de Pago N.º 011-001-0000733. Finalmente, también se solicita que no se determine, acote, exija, cobre o embargue a la recurrente 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 C.P. Const. mediante STC 4227-2005-AA/TC, se estableció precedente vinculante en materia del impuesto a los casinos y máquinas tragamonedas, que debe ser observado íntegramente por los órganos jurisdiccionales competentes en los procesos relacionados con esta materia.

**Respecto al artículo 38º de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17º de la Ley N.º 27796**

3. La empresa cuestiona el artículo 38º de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17º de la Ley N.º 27796, porque considera que es incompatible con la Constitución, debido



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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, 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 constituye una arbitrariedad, pues de esta manera el impuesto en cuestión se convierte en un impuesto sobre el patrimonio y no sobre el resultado de la explotación de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casino, deviniendo, así, confiscatorio.

4. Sobre el particular, debe precisarse que la solicitud de la empresa es que se evalúe 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 que ejerce 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, como 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 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 de los impuestos.
6. No puede pretenderse, entonces, 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 lo dispone expresamente el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta. En otras palabras, lo que finalmente pretende la empresa 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.
7. Así, a fojas 44 se comprueba que la Orden de Pago cuestionada fue calculada conforme a la nueva tasa regulada en el artículo 39° de la Ley N.º 27153, modificada por la Ley N.º 27796, lo cual resulta acorde con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC N.º 009-2001-AI/TC, así como en su resolución aclaratoria.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL****En cuanto a la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 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 casinos y máquinas tragamonedas en los 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 determinar 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.
10. 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 se exceda lo dispuesto en ella. Se trata, pues, de una relación de integración y coherencia normativa entre ambas.
11. En cuanto al punto, el fundamento 19 de la STC N.º 1907-2003-AA/TC, señala que:

[1] la 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 ó la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración ó, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley. [STC 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 regula otros elementos. Se reconoce, con ello, la flexibilización de la reserva en determinadas situaciones y la importancia del análisis de su concreción en cada caso específico.





## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

13. En el caso de autos, y en cuanto a la remisión reglamentaria dispuesta por la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, este Tribunal se ha pronunciado mediante la STC N.º 04227-2005-AA/TC, que constituye precedente vinculante. El fundamento 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.

**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 excedan del 0.05% de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT)”.
15. En lo que concierne a este punto, la empresa alega que es inconstitucional dado que mediante ella se fija un aspecto del impuesto cuando esa materia está reservada para normas con rango de ley, lo que atentaría 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 dispone 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 de 2004–, por concepto de gastos de alimentos, cigarrillos y



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

bebidas alcohólicas, que de manera gratuita se entrega a las personas que asisten a los locales donde se explotan los juegos de casinos y tragamonedas.

16. Posteriormente a la declaración de la inconstitucionalidad de los artículos 38° y 39° de la Ley N.° 27153 –mediante la STC N.° 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, el legislador expidió la Ley N.° 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.
17. 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, pues lo que hace es adecuarse a lo expresado en el pronunciamiento emitido por el Tribunal Constitucional en la revisión de la constitucionalidad de la Ley N.° 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.° 27796.

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

**HA RESUELTO**

Declarar **INFUNDADA** la demanda en aplicación del precedente establecido en la STC 4227-2005-AA/TC, conforme al artículo VII del Título Preliminar del C.P. Const.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LANDA ARROYO**  
**GONZALES OJEDA**  
**ALVA ORLANDINI**  
**BARDELLI LARTIRIGOYEN**  
**GARCÍA TOMA**  
**VERGARA GOTELLI**

Lo que certifica:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneira  
SECRETARIO RELATOR (e)