



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 4821-2006-PA/TC
LIMA
DAKOTA GAMING PERU S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 19 días del mes de febrero de 2007, el pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores 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 la empresa Dakota Gaming Perú S.A.C., representada por su gerente general, Óscar Alberto Medina Salomón, contra la sentencia de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 728, su fecha 2 de diciembre de 2005, que declaró infundada la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 20 de setiembre de 2004, la empresa recurrente 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, solicitando que se deje sin efecto: a) la Resolución N.º 05139-4-2004, expedida por el Tribunal Fiscal; b) la Orden de Pago N.º 011-001-0024254; c) la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 011-006-0010175, 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 pretensión accesoria, solicita que se declaren inaplicables: a) el artículo 38.º de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17.º 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. Pide, 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 los dispositivos y actos administrativos mencionados 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La emplazada Sunat deduce la excepción de oscuridad o ambigüedad en el modo de proponer la demanda. Por su parte, el MEF deduce la excepción de falta de legitimidad para obrar del demandado. Asimismo, el Mincetur, la Sunat y el MEF contradicen la demanda en todos sus extremos, argumentando que las normas que a criterio de la recurrente son inconstitucionales, en realidad obedecen a lo establecido en la STC 009-2001-AI/TC, y por ello no resultan contrarias al ordenamiento constitucional. Finalmente, sostienen que el proceso de amparo no es la vía idónea para cuestionar *in abstracto* las normas legales.

Con fecha 20 de mayo de 2005, el Sexagésimo Cuarto Juzgado Especializado en lo Civil de Lima declara infundadas las excepciones propuestas por los demandados e infundada la demanda, por considerar que las normas reputadas inconstitucionales en realidad no amenazan los derechos fundamentales invocados por la empresa demandante, por cuanto la Orden de Pago materia de la demanda se encuentra acorde con la normatividad vigente y se ha emitido dentro de las facultades reconocidas a la demandada.

La recurrida confirma la apelada arguyendo que si bien en el petitorio se solicita que se deje sin efecto los actos administrativos cuestionados, de la fundamentación fluye que dichos actos se amparan en normas incompatibles con la Constitución.

FUNDAMENTOS

1. La demanda tiene por objeto que se declaren inaplicables a la empresa demandante: a) el artículo 38.º de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17.º 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. Se solicita, 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.
2. En virtud de lo dispuesto por el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional mediante STC 4227-2005-AA/TC, se estableció un precedente vinculante relativo al impuesto a los casinos y máquinas tragamonedas, que debe ser observado íntegramente por los órganos jurisdiccionales competentes en los procesos relacionados con esta materia.

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

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

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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, aduce 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 en el resultado de la explotación de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casino, resultando así confiscatorio.

4. Cabe precisar que lo que pide 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, proceso en el que la empresa debe, mínimamente, demostrar ostentar la titularidad de los derechos cuya vulneración invoca.
5. En ese sentido, conforme se observa de autos, la empresa demandante 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 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 la aludida imposición.
6. De modo que no puede pretenderse que un impuesto a la explotación, como en el presente caso, deba recibir exactamente el mismo tratamiento 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.º 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 es permitido para el caso del impuesto a la renta.
7. Así, a fojas 31 se comprueba que las Orden de Pago cuestionada fue calculada conforme a la nueva tasa regulada en el artículo 39.º 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 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 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.
10. Este Tribunal ya se ha referido, en reiterada jurisprudencia, a la relación 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 ambas.
11. Así, el Fundamento 19 de la STC 1907-2003-AA/TC señala

[I]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 ó, 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].

12. Por otro lado, y en cuanto a la materia tributaria se refiere, la STC 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 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.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

13. En el caso de autos y en cuanto a la remisión reglamentaria establecida por la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, este Tribunal se ha pronunciado mediante la STC 04227-2005-AA, que constituye un precedente vinculante. En este sentido, el fundamento 22 de la citada sentencia dice lo siguiente:

[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 señala 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)”.
15. Respecto de dicha disposición, la empresa alega que es inconstitucional dado que mediante ella se fija un aspecto del impuesto no obstante que tal materia está reservada a normas con rango de ley, atentando contra el principio de legalidad. Este Tribunal disiente de la empresa en dicho punto, 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.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

16. Al declararse la inconstitucionalidad de los artículos 38.º y 39.º de la Ley N.º 27153 – mediante la STC 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.º 27796, incluyendo dicho concepto como deducción del impuesto a la renta de tercera categoría, aplicable a los contribuyentes del rubro de casinos y tragamonedas, estableciendo, en su Décima Disposición Transitoria, la delegación de facultades a la Sunat, a fin de que establezca el porcentaje correspondiente.
17. 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 solo el ejercicio legítimo –aunque por delegación– de la facultad de normar conferida a 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

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 Código Procesal Constitucional.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)