



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 8/2023

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 20 de diciembre de 2022, los magistrados Morales Saravia, Pacheco Zerga, Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro (con fundamento de voto) y Monteagudo Valdez han emitido la sentencia que resuelve:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Por su parte, el magistrado Ochoa Cardich emitió un voto singular que declara fundada la demanda.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza la sentencia y el voto antes referido, y que los magistrados intervinientes en el Pleno firman digitalmente al pie de esta razón en señal de conformidad.

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

MORALES SARAVIA
PACHECO ZERGA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 20 días del mes de diciembre de 2022, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Morales Saravia, Pacheco Zerga, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich, pronuncia la siguiente sentencia, con el abocamiento del magistrado Gutiérrez Ticse, conforme al artículo 30-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional. Asimismo, se agregan el fundamento de voto del magistrado Domínguez Haro y el voto singular del magistrado Ochoa Cardich. Sin la participación del magistrado Ferrero Costa.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por River Gaming S.A.C. contra la Resolución 5, de fecha 14 de agosto de 2019, de fojas 182, expedida por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Huánuco, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 11 de marzo de 2019, River Gaming S.A.C. interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo [cfr. fojas 107]. Solicita la inaplicación –al caso concreto– de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419, Ley que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo; y de los artículos 3, 4, 5 y 6 del Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF. Denuncia la vulneración de los siguientes derechos y principios: a la igualdad tributaria, a la propiedad, reserva de ley, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y legalidad en materia tributaria.

Mediante Resolución 1, de fecha 9 de abril de 2019 [cfr. fojas 142], el Primer Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Huánuco declaró improcedente la demanda, al considerar que el proceso de acción popular o de inconstitucionalidad son vías idóneas igualmente satisfactorias donde es posible analizar si el Decreto Legislativo 1419 o su reglamento vulneran los derechos alegados por la accionante; máxime si la recurrente no ha cumplido con sustentar cuál sería el daño irreparable que le podría causar, por lo que se colige que no existe necesidad de tutela urgente.

A su turno, la Sala Civil competente, mediante Resolución 5, de fecha 14 de agosto de 2019 [cfr. fojas 182], confirmó la apelada y declaró improcedente la demanda, tras concluir que el Decreto Legislativo 1419 y el Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino no pueden ser objeto de cuestionamientos a través del proceso de amparo, en tanto el decreto legislativo que se cuestiona no tiene carácter de norma autoaplicativa; por tanto, concluye que lo pretendido por la accionante debe ser dilucidado a través del proceso de inconstitucionalidad.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

Mediante auto del 8 de enero de 2021, el Tribunal Constitucional admitió a trámite la demanda en esta sede, y dispuso que se corra traslado de ella y sus recaudos a las entidades demandadas, así como de las resoluciones judiciales de primera y segunda instancia o grado y del recurso de agravio constitucional, para que -en el plazo de cinco (5) días hábiles- ejerciten su derecho de defensa, luego de lo cual -previa vista de la causa- esta quedaba expedita para su resolución definitiva.

Mediante auto del 20 de agosto de 2021, el Tribunal Constitucional incorporó a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) a la relación jurídico-procesal del presente proceso de amparo en calidad de demandada, y le corrió traslado de la demanda y sus recaudos, así como de las resoluciones judiciales de primera y segunda instancia o grado y del recurso de agravio constitucional, para que ejercite su derecho de defensa, luego de lo cual -previa vista de la causa- esta quede expedita para su resolución definitiva.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente solicita la inaplicación de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419, Ley que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo; y de los artículos 3, 4, 5 y 6 del Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF. Denuncia la vulneración de los siguientes derechos y principios: a la igualdad tributaria, a la propiedad, reserva de ley, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y legalidad en materia tributaria.

Precisión procesal previa

2. En el caso de autos, se deja constancia que se procede a resolver el fondo de la controversia, por haber dispuesto la anterior conformación de este Tribunal que se admita a trámite la presente demanda ante esta misma sede, luego de haber sido rechazada liminarmente en las dos instancias de sede judicial, de conformidad con lo señalado en el auto de fecha 8 de enero de 2021.

Análisis de procedencia

3. La sentencia recaída en el Expediente 00001-2019-PI/TC no alcanzó los cinco votos conformes para que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1, 3, 4, 5 y la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 1419, conforme a lo previsto en el artículo 5, primer párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, lo cual implica que la constitucionalidad de la referida



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

normativa ha sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad.

4. En el mencionado proceso se discutieron las mismas cuestiones planteadas en el presente proceso de amparo, como las referidas al supuesto exceso del Poder Ejecutivo en el uso de las facultades delegadas por el Congreso de la República; que existiría un trato desigual injustificado con los juegos de apuesta en línea y apuestas deportivas; que se estarían gravando las utilidades y pérdidas; que se estaría gravando una base de la cual no se pueden deducir los gastos; que no se han tenido en cuenta los impuestos especiales que ya pagan los operadores de casinos y tragamonedas; y que no se busca combatir la ludopatía sino obtener más recaudación. Según la recurrente, tales objetivos tributarios vulneran su derecho de propiedad, ya que el concepto ganancias brutas para la base imponible de este nuevo impuesto es reemplazado por el término ingreso neto, y el Decreto Supremo 341-2018-EF, al definir el ingreso neto, repite el concepto declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en el Expediente 00009-2001-AI/TC (es decir, un ingreso que no permite deducciones).
5. Adicionalmente, se discutió la inconstitucionalidad de los artículos 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419, porque vulnerarían 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.
6. Por ello, conviene recordar que el artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional establece que “[l]os Jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad [...]”. Asimismo, el artículo 81 del mismo Código dispone que “[l]as sentencias del Tribunal Constitucional en los procesos de inconstitucionalidad y las recaídas en los procesos de acción popular que queden firmes tienen la autoridad de cosa juzgada, por lo que vinculan a todos los poderes públicos [...]”.
7. Es importante precisar que aun cuando no es posible inaplicar normas legales cuya constitucionalidad ha sido confirmada en una sentencia de inconstitucionalidad -por cuanto lo ahí decidido es vinculante *erga omnes*-, sería posible inaplicar los efectos de la citada norma, siempre que estos resulten inconstitucionales, en una situación particular. Pero ello tendría que ocurrir en supuestos excepcionales donde se advierta una vulneración *iusfundamental* no contemplada o analizada en la sentencia de inconstitucionalidad, pues lo contrario implicaría dejar virtualmente sin efecto lo decidido en la misma. Además, sería necesario haber agotado la vía previa (de existir esta), y demostrar, con el suficiente material probatorio, la aplicación inconstitucional de la norma y la existencia de tutela de urgencia o riesgo de irreparabilidad, a los efectos de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

efectuar una evaluación sobre el fondo.

8. En este sentido, al advertirse que una parte de la pretensión del demandante gira alrededor de la inaplicación de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419 y que la constitucionalidad de este ha sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad, en atención a lo dispuesto por los artículos 81 y 7.1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, corresponde declarar improcedente la demanda. Más aún cuando no ha presentado medios probatorios que demuestren que, con la aplicación de dicha normativa se han producido efectos inconstitucionales respecto de sus derechos invocados.
9. En cuanto a la inaplicación de los artículos 3, 4, 5 y 6 del Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, también sucede la misma falta de acreditación probatoria sobre su aplicación al caso de la recurrente, razón por la cual la demanda, en este extremo, debe ser desestimada, en aplicación del artículo 7.1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, dado que lo alegado no se encuentra vinculado con la existencia de hechos que hayan afectado materialmente del contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados.

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

HA RESUELTO

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARA VIA
PACHECO ZERGA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ**

PONENTE GUTIÉRREZ TICSE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO DOMÍNGUEZ HARO

Formulo este fundamento de voto pues, estando de acuerdo con la decisión adoptada así como con casi todas las razones que la respaldan, sin embargo, no comparto el *obiter dictum* incorporado en la parte final del fundamento 7, a tenor del cual “(...) Además [de tratarse de supuestos excepcionales de vulneración *iusfundamental* no contempladas en la sentencia de inconstitucionalidad], sería necesario haber agotado la vía previa (de existir esta), y demostrar, con el suficiente material probatorio, la aplicación inconstitucional de la norma y la existencia de tutela de urgencia o riesgo de irreparabilidad, a los efectos de efectuar una evaluación sobre el fondo”.

No lo comparto, esencialmente, porque llegado el caso se solicite la inaplicación de los efectos de una norma, cuya constitucionalidad ha sido confirmada en una sentencia de inconstitucionalidad -conforme lo establece la primera parte del mismo fundamento 7-, no le resultaría exigible el agotamiento de la vía previa, pues, en ella no es posible solicitar la inaplicación de normas (control difuso administrativo), conforme lo ha establecido este propio Colegiado. Asimismo, el amparo resulta la vía idónea para el cuestionamiento de normas autoaplicativas, conforme sendas sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional.

S.

DOMÍNGUEZ HARO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO OCHOA CARDICH

Con el debido respeto por la posición de mis distinguidos colegas magistrados, discrepo de la sentencia emitida en cuanto desestima por improcedente la demanda interpuesta. Desde mi punto de vista y al contrario del parecer asumido por la mayoría la presente demanda no solo es procedente al no existir cosa juzgada constitucional en el presente caso ni haberse confirmado ninguna constitucionalidad respecto de las normas cuya inaplicabilidad de solicita, sino que además es plenamente fundada en lo que concierne a la pretensión que contiene. Las razones que sustentan mi posición, se resumen en lo siguiente:

Lo que se solicita en la demanda y la posición de las instancias judiciales

1). De acuerdo con el petitorio de la demanda el objeto del presente proceso constitucional se dirige a que se disponga la inaplicación a la empresa River Gaming S.A.C. de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419, Ley que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo así como de los artículos 3, 4, 5 y 6 del Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, tras considerar que la aplicación de dichas normas vulneran diversos derechos y principios constitucionales, a saber; la igualdad tributaria, la propiedad, la reserva de ley, la capacidad contributiva, la no confiscatoriedad y la legalidad en materia tributaria.

2). De los antecedentes del proceso se aprecia que tanto la resolución de primera como de segunda instancia rechazan la demanda por argumentos en esencia similares y que se orientan a alegar una presunta impertinencia en la vía procesal utilizada. De esta forma y mientras la Resolución 1, emitida con fecha 9 de abril de 2019 por el Primer Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Huánuco declara improcedente la demanda [cfr. fojas 142], por considerar que el proceso de acción popular o el de inconstitucionalidad serían las vías idóneas igualmente satisfactorias a donde debería analizarse si el Decreto Legislativo 1419 o su reglamento vulneran los derechos alegados por la accionante, tanto más si no se ha cumplido con sustentar cuál sería el daño irreparable que se le podría causar con su aplicación o con acreditar la necesidad de tutela urgente; la Resolución 5, emitida con fecha 14 de agosto de 2019 por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Huánuco confirma la apelada [cfr. fojas 182], tras concluir que el Decreto Legislativo 1419 y el Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino no pueden ser objeto de cuestionamientos a través del proceso de amparo, en tanto dichas normas no tienen carácter autoaplicativo; debiéndose dilucidarse la pretensión a través del proceso de inconstitucionalidad.

3). Desde mi punto de vista, el criterio expuesto por ambas instancias judiciales para rechazar la presente demanda es por donde se le mire, cuestionable. Y es que con independencia de que nuestro modelo de justicia constitucional reconozca la posibilidad



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

de acudir a los denominados procesos constitucionales orgánicos y en particular, a los procesos de control normativo, para cuestionar en abstracto las normas consideradas inconstitucionales o en su caso ilegales, no deja de ser menos cierto, que la opción de reclamar por la aplicación de normas que vulneren derechos fundamentales o principios constitucionales vinculados a los mismos, siempre se ha encontrado expedita en nuestros diversos ordenamientos de carácter procesal constitucional, como lo evidencian el artículo 3 de la antigua y derogada Ley N° 23506 (Ley de Habeas Corpus y Amparo), el artículo 3 del Código Procesal Constitucional del año 2004, actualmente también derogado y, el artículo 8 del Nuevo Código Procesal Constitucional actualmente vigente. En otras palabras, no es cierto que no pueda reclamarse por vulneraciones a derechos o principios vinculados a derechos cuando tales vulneraciones se apoyan en normas jurídicas, supuestos en los cuales lo que corresponde es el ejercicio del control constitucional difuso de manera simultánea a la nulidad de las conductas consideradas lesivas tal y cual se previó en el pasado y actualmente también se prevé en nuestra normativa procesal constitucional. Reducir las opciones impugnatorias en defensa de la Constitución a una sola variante, supone desconocer las peculiaridades duales de nuestro modelo procesal constitucional.

4). Tampoco y por otra parte es cierto que las normas objeto de cuestionamiento, no sean de naturaleza autoaplicativa pues basta con revisar su contenido o la materia sobre la que versan para verificar con meridiana claridad que aquellas no solo generan incidencias de tipo tributario por el solo hecho de su puesta en vigencia sino que sus efectos resultan inmediatos a la par que incondicionados, lo que como es evidente hace plenamente procedente su cuestionamiento mediante procesos como el presente.

El argumento de una supuesta cosa juzgada constitucional o de una presunta constitucionalización de las normas objeto de cuestionamiento

5). Pero queremos centrarnos ahora en la posición de nuestros colegas de la mayoría. A este respecto observamos que el razonamiento utilizado en la sentencia y que se encuentra principalmente desarrollado en los fundamentos 3, 4 y 6 resulta bastante controvertible de aceptar. Según este último se daría a entender que el pronunciamiento emitido con fecha 07 de abril del 2020 en vía de proceso de inconstitucionalidad por este mismo Tribunal Constitucional (Exp. N° 00001-2019-PI/TC), no solo sería constitutivo de una supuesta cosa juzgada sino que se habría constitucionalizado las normas objeto de cuestionamiento en dicho proceso.

6). Aunque nadie pretende desconocer que en el proceso materia de la referencia, el objeto de controversia haya sido el cuestionamiento en abstracto de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo N° 1419, esto es, las mismas normas de rango legal que precisamente se vienen cuestionando mediante el presente proceso de amparo, dificulto que se pueda afirmar con facilidad y sin que ello no se preste a la polémica, que estemos ante una rigurosa cosa juzgada a título de la cual se haya validado las normas en aquella ocasión cuestionadas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

7). Formalmente y de la revisión de los votos emitidos en el citado pronunciamiento (Exp. N.º 00001-2019-PI/TC) al igual que de la razón de relatoría evacuada con fecha 24 de abril del 2020, es posible verificar que cuatro de los Magistrados integrantes de este Colegiado se pronunciaron por sus propias razones a favor de la demanda de inconstitucionalidad interpuesta, esto es, consideraron inconstitucionales las normas cuestionadas, mientras que otros tres Magistrados, también por sus propias razones, se pronunciaron en contra de la misma, en el entendimiento de que las normas impugnadas no vulneraban la Constitución.

8). En las circunstancias descritas y aunque el resultado del citado proceso haya sido desestimatorio en mérito de lo establecido en el Artículo 5, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional N.º 28301, cuyo texto establece que ***“De no alcanzarse la mayoría calificada de cinco votos en favor de la inconstitucionalidad de la norma impugnada, el Tribunal dictará sentencia declarando infundada la demanda de inconstitucionalidad”***, ello no quiere significar ni tampoco debe interpretarse, como que por no haberse logrado los votos suficientes, la normas impugnadas (aquellas cuya inconstitucionalidad no pudo determinarse) hayan quedado plenamente constitucionalizadas, simplemente indica y es ese el sentido de nuestra Ley Orgánica, que el resultado de la decisión es desestimatorio, pero en términos esencialmente formales. Similar criterio hoy también se repite en el Nuevo Código Procesal Constitucional vía su artículo 107, segundo párrafo.

9). A este respecto es oportuno precisar que nuestra vigente Ley Orgánica N.º 28301 no opta por una fórmula de plena constitucionalización de la norma cuestionada por ausencia de votos requeridos. En eso se distingue y conviene advertirlo, de la antigua y actualmente derogada Ley Orgánica del Tribunal Constitucional N.º 26435, cuyo texto tenía dos normas que permitían arribar a una conclusión de alguna manera distinta como sucedía con sus artículos 4 y 37.

10). En efecto, mientras que el Artículo 4, tercer párrafo de la citada norma derogada, señalaba que ***“...de no alcanzarse la mayoría calificada prevista en el párrafo precedente para declarar la inconstitucionalidad de una norma, el Tribunal resolverá declarando infundada la demanda de inconstitucionalidad de la norma impugnada”***, el artículo 37, segundo párrafo (referido precisamente a la cosa juzgada) establecía que ***“La sentencia denegatoria de la inconstitucionalidad de una norma impide la interposición de nueva acción, fundada en idéntico precepto constitucional”*** (subrayado nuestro) lo cual, como es obvio, impedía una posterior o nueva impugnación.

11). En nuestra actual legislación procesal constitucional, incluyendo, tanto la vigente Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (Ley N.º 28301) como el Nuevo Código Procesal Constitucional (lo mismo y por cierto, podría haberse dicho de su predecesor,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

el Código del 2004) no existe una norma que prohíba articular un nuevo proceso simplemente por tratarse de una resolución desestimatoria formal.

12). Muy distinto es el caso, cuando el Tribunal Constitucional, habiendo logrado el número de votos necesario para declarar la inconstitucionalidad de una norma, decide abrogarla o desaparecerla del mundo jurídico. En tales circunstancias sí podemos hablar de cosa juzgada tanto formal como material pues el órgano de control de la Constitución está definiendo su parecer respecto de la norma cuestionada. También –y por cierto– hablamos de cosa juzgada formal y material, cuando el Tribunal Constitucional, sin declarar la inconstitucionalidad de una norma, decide asignarle (o en cambio proscribirle) un sentido interpretativo determinado a la norma impugnada, sea por vía de sus precedentes o sea mediante su doctrina constitucional, escenario que evidentemente no aparece en ningún momento esbozado o siquiera insinuado en la decisión recaída en el Exp. N.º 0001-2019-PI/TC.

13). Lo aquí señalado permite pues considerar que cuando el segundo párrafo del Artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional (al igual que su predecesor, el segundo párrafo del Artículo VI del Código Procesal Constitucional del 2004) establecen que ***“Los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular”*** se está refiriendo en estricto a aquellos supuestos en los que la postura del Tribunal Constitucional –o en su caso, la del Poder Judicial– haya quedado totalmente establecida, lo que evidentemente no se condice con escenarios de absoluta indefinición como la derivada del pronunciamiento emitido en el ya citado Exp. N.º 00001-2019-PI/TC.

14). Por consiguiente y en las circunstancias señaladas, no solo el Tribunal Constitucional sino también el Poder Judicial gozan de plena libertad para pronunciarse y en su caso definir si las normas que se han venido cuestionando mediante el presente proceso de amparo resultan o no violatorias de los derechos y principios invocados, no siendo posible alegar la existencia de cosa juzgada ya que, como se ha indicado, esta última no existe ni se ha configurado como tal en el presente caso.

15). En las circunstancias descritas y siendo inviable considerar que se encuentre definido si las normas que se cuestionan mediante el presente proceso constitucional, resultan inconstitucionales y en concreto si resultan lesivas de los principios y derechos constitucionales invocados, es perfectamente pertinente analizar la materia controvertida. Y así lo haremos más allá de que nuestros colegas sean de un parecer distinto.

Las objeciones al Decreto Legislativo 1419, Ley que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

16). A efectos de contextualizar la presente controversia, conviene recordar que como se afirma en la demanda, el origen del Decreto Legislativo 1419 y de su posterior Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 341-2018-EF se encuentra en una solicitud de delegación de facultades legislativas efectuada por el Poder Ejecutivo al Poder Legislativo.

17). A consecuencia de lo señalado y 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 de 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.

18). Sin embargo, el Decreto Legislativo 1419, cuestionado vía el presente proceso, solo se limitó a regular 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*).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

19). El decreto cuestionado no incorporó pues dentro de los alcances del impuesto selectivo al consumo, a las apuestas en línea; por lo tanto, no cumplió con la exigencia material establecida en la ley autoritativa. En otras palabras, el decreto cuestionado incumplió la *norma de producción jurídica* a la que por principio estaba sometido en los términos del artículo 104 de la Constitución.

20). La Constitución por otra parte 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.

21). 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”.

22). En este contexto, 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.

23). 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. De esta forma, 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.

24). 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

25). En la demanda interpuesta se sostiene también, que el decreto cuestionado excedió los límites de la ley habilitante, Ley 30823. A estos efectos, se señala que se no cumplió con regular las materias otorgadas en dicha ley autoritativa. Específicamente, se argumenta 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.

26). Aunque se aprecia de la Exposición de Motivos en su día elaborada por el Poder Ejecutivo (fojas 71), que la finalidad del decreto sería reducir el consumo, traducido en el hecho de que la población pase menos horas en las salas de juego y máquinas tragamonedas, y tal objetivo en teoría podría coadyuvar a la prevención de las externalidades negativas (ludopatía), en la práctica sin embargo y por su propia configuración regulativa más pareciera estar encaminado a otro tipo de propósitos.

27). En efecto, el impuesto selectivo al consumo es por definición un impuesto indirecto que se traslada del sujeto que ofrece el bien o servicio al que lo adquiere como consumidor final, teniendo como una de sus finalidades –sino la principal- desincentivar el consumo de productos que generan externalidades negativas; ergo, requiere que el monto que se paga por el mismo guarde relación proporcional con el consumo que se efectúa del bien o servicio correspondiente, como ocurre por ejemplo con el impuesto que existe para las gasolinas de mayor octanaje: cuanto más se consume dichas gasolinas, más impuesto selectivo paga. Sin embargo, en el impuesto establecido por el decreto cuestionado en la demanda, 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 se cancela por el impuesto aplicado.

28). 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).

29). 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).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.° 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

30). 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

31). Sin embargo ¿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).

32). Para el parecer del suscrito, 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 alguna 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.

33). 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,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03499-2019-PA/TC
HUÁNUCO
RIVER GAMING S.A.C.

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 pues el efecto disuasivo supuestamente buscado en el consumidor.

34). 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*. De esta forma y 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 de todos modos el impuesto. En este caso, tampoco existe posibilidad alguna de que el impuesto sea trasladado al usuario final, pues este ni siquiera llegó a usar la mesa de juego o máquina tragamonedas.

35). 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 inevitable 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 de este modo el artículo 104 de la Constitución.

36). En las circunstancias descritas y en tanto la norma cuestionada al igual que su reglamento desnaturalizan los principios y derechos fundamentales invocados, introduciendo un tratamiento tributario a todas luces incoherente, la presente demanda debe estimarse en forma favorable, procediéndose a la inaplicación de sus contenidos a la empresa recurrente.

S.

OCHOA CARDICH