



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 29/2024

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 26 días del mes de enero de 2024, los magistrados Morales Saravia (presidente), Pacheco Zerga (vicepresidenta), Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. El magistrado Ochoa Cardich emitió voto singular que se agrega. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Delfines Entertainment contra la resolución de fojas 423, de fecha 17 de junio de 2021, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 20 de enero de 2020, Delfines Entertainment interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), con emplazamiento de su respectivo procurador público. Solicita lo siguiente: a) que se declare inaplicable el Decreto Legislativo 1419, que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), y su reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, por considerarlos incompatibles con la Constitución; b) que se declare inaplicable la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT, que establece el medio para efectuar la declaración y el pago del ISC aplicable a los juegos de casino y máquinas tragamonedas y aprueba una nueva versión y denominación del PDT - Formulario Virtual 693, por considerarla incompatible con la Constitución; c) que se ordene a la Sunat abstenerse



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

de exigirle la presentación del PDT - Formulario Virtual 693; d) que se declare la nulidad de las órdenes de pago 029-001-1555373 y 029-001-1719886, así como de las resoluciones de ejecución coactiva 023-006-6092341 y 023-006-6196724 y de cualquier otro acto administrativo posterior; e) que se ordene a la Sunat que le restituya la suma de S/ 5000.00 (cinco mil soles) pagados el día 15 de enero de 2020, incluyendo los intereses que se generen a partir de dicha fecha; f) que se ordene a la Sunat que le restituya cualquier suma de dinero, incluyendo los intereses que se generen desde la fecha en que cancele, cuando haya sido o sea obligado a hacerlo en aplicación del ISC a los juegos; y g) que se le imponga a la Sunat el pago de costos procesales. Denuncia la recurrente la vulneración de sus derechos a la propiedad y a la igualdad, así como a los principios de reserva de ley y no confiscatoriedad.

Resoluciones de primera y segunda instancia o grado

El Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional, Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, a través de la Resolución 1, de fecha 4 de marzo de 2020 (fojas 379), declara improcedente la demanda, por estimar que la fundamentación del recurrente es contradictoria, puesto que expresa que no necesita probar que la controversia es de puro derecho; sin embargo, no todo impuesto, aun cuando fuese alto, resulta confiscatorio, por lo que se requiere probar que los tributos dirigidos que gravan la propiedad son confiscatorios. Dicha postura demuestra un cuestionamiento en abstracto del Decreto Legislativo 1419, lo cual no es factible dilucidar en el proceso de amparo. En tal sentido, concluye que, de acuerdo con el inciso 1 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional —en vigor en aquel momento—, los hechos y el petitorio de la demanda no están referidos en forma directa con el contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado, en concordancia con el artículo 427, inciso 4, del Código Procesal Civil, que declara improcedentes las demandas cuando no exista conexión lógica entre los hechos y el petitorio. Argumenta que el proceso de inconstitucionalidad es una vía igualmente satisfactoria para dilucidar la pretensión del demandante, lo que hace improcedente el proceso de amparo, de conformidad con el inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

Constitucional —en vigor en aquel momento—.

A su turno, la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 5, de fecha 17 de junio de 2021 (fojas 423), confirma la apelada, por considerar que mediante sentencia recaída en el Expediente 00001-2019-PI/TC, de fecha 7 de abril de 2020, ha quedado reconocida la constitucionalidad del Decreto Legislativo 1419, por lo que, conforme a lo establecido en el artículo 82 del Código Procesal Constitucional —en vigor en aquel momento—, la sentencia antedicha tiene calidad de cosa juzgada y vincula a todos los poderes públicos, y surte efectos generales desde el día siguiente a la fecha de su publicación. Acota que, según lo dispuesto por el artículo VI, segundo párrafo, del Código —en vigor en aquel momento—, los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad.

Auto admisorio

El Tribunal Constitucional, mediante auto de 22 de octubre de 2021, dispone que se admita a trámite la demanda, y se corra traslado de la misma y sus recaudos a las emplazadas, 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 10 días hábiles ejerciten su derecho de defensa.

Contestación de la demanda

El 22 de diciembre de 2021, la Procuraduría Pública de la Sunat, mediante escrito con registro 006426-21-ES, deduce la excepción de falta de legitimidad para obrar activa. Asimismo, al contestar la demanda sostiene que: i) el Tribunal Constitucional, al emitir sentencia en el proceso de inconstitucionalidad tramitado en el Expediente 00001-2019-PI/TC, ha confirmado la constitucionalidad de la norma cuestionada por la demandante (Decreto Legislativo 1419), por lo que la demanda deviene improcedente; ii) el Decreto Legislativo 1419 es constitucional, dado que fue emitido respetando los requisitos, tanto de forma como de fondo; iii) los actos administrativos emitidos al amparo del citado decreto legislativo pueden ser impugnados a través del proceso contencioso administrativo;



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

iv) la parte demandante, pese a tener la carga de probar sus afirmaciones, no ha ofrecido medio probatorio alguno que acredite que el tributo establecido en el Decreto Legislativo 1419 es contrario al derecho de propiedad, al principio de no confiscatoriedad y/o a la capacidad contributiva.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. Conforme aparece del petitorio de la demanda, el objeto del presente proceso constitucional se dirige a: a) que se declare inaplicable a la empresa recurrente el Decreto Legislativo 1419, que modifica la Ley del IGV e ISC, y su reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, por ser incompatibles con la Constitución; b) que se declare inaplicable la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT, que establece el medio para efectuar la declaración y el pago del ISC aplicable a los juegos de casino y máquinas tragamonedas y aprueba una nueva versión y denominación del PDT - Formulario Virtual 693, por ser incompatible con la Constitución; c) que se ordene a la Sunat abstenerse de exigirle la presentación del PDT - Formulario Virtual 693; d) que se declare la nulidad de las órdenes de pago 029-001-1555373 y 029-001-1719886, así como de las resoluciones de ejecución coactiva 023-006-6092341 y 023-006-6196724, y de cualquier otro acto administrativo posterior; e) que se ordene a la Sunat que le restituya la suma de S/ 5000.00 (cinco mil soles) pagados el día 15 de enero de 2020, incluyendo los intereses que se generen a partir de dicha fecha; f) que se ordene a la Sunat que le restituya cualquier suma de dinero, incluyendo los intereses que se generen desde la fecha en que cancele, cuando haya sido o sea obligado a hacerlo en aplicación del ISC a los juegos; y g) que se le imponga a la Sunat el pago de costos procesales, por considerar que con la aplicación de las normas objeto de cuestionamiento se vienen vulnerando sus derechos a la propiedad y a la igualdad, así como los principios de reserva de ley y no confiscatoriedad.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

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 Alto 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 expresado en el auto de fecha 22 de octubre 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.
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 no se han tenido en cuenta los impuestos especiales que ya pagan los operadores de casinos y tragamonedas; que no se busca combatir la ludopatía, sino obtener más recaudación; entre otros puntos.
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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

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 por sentencia de inconstitucionalidad, sí es posible inaplicar los efectos de la citada norma, siempre que estos resulten inconstitucionales, para lo cual se hace necesario haber agotado la vía previa (de existir esta), 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.
8. Al no presentarse tal circunstancia y advertirse que lo medular de la pretensión del demandante gira alrededor de la inaplicación del Decreto Legislativo 1419 y su reglamento, y que la constitucionalidad de dicha norma de rango legal ha sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad, en atención a lo dispuesto por los artículos 81 y 7, inciso 1, del Nuevo Código Procesal Constitucional, corresponde declarar improcedente la demanda.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

HA RESUELTO

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARAVIA
PACHECO ZERGA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
HERNÁNDEZ CHÁVEZ**

PONENTE MONTEAGUDO VALDEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
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 las pretensiones que contiene. Las razones que sustentan mi posición, se resumen en lo siguiente:

El petitorio de la demanda y la posición de las instancias judiciales

1. De acuerdo con el petitorio de la demanda el objeto del presente proceso constitucional la empresa Delfines Entertainment S.A.C. solicita lo siguiente: a) que se declare inaplicable el Decreto Legislativo 1419, que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, por ser incompatibles con la Constitución; b) que se declare inaplicable la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT, que establece el medio para efectuar la declaración y el pago del Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los juegos de casino y máquinas tragamonedas y aprueba una nueva versión y denominación del PDT-Formulario Virtual 693, por ser incompatible con la Constitución; c) que se ordene a la Sunat abstenerse de exigirle la presentación del PDT-Formulario Virtual 693; d) que se declare la nulidad de las Órdenes de Pago 029-001-1555373 y 029-001-1719886, así como de las Resoluciones de Ejecución Coactiva 023-006-6092341 y 023-006-6196724 y de cualquier otro acto administrativo posterior; e) que se ordene a la Sunat que le restituya la suma de S/. 5 000.00 (cinco mil soles) pagados el día 15 de enero de 2020, incluyendo los intereses que se generen a partir de dicha fecha; f) que se ordene a la Sunat que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

le restituya cualquier suma de dinero, incluyendo los intereses que se generen desde la fecha en que cancele, cuando haya sido o sea obligado a hacerlo en aplicación del ISC a los juegos; y g) que se le imponga a la Sunat el pago de costos procesales. Denuncia la recurrente la vulneración de sus derechos a la propiedad y a la igualdad, así como a los principios reserva de ley y no confiscatoriedad, que rigen la potestad tributaria del Estado.

2. Desde mi punto de vista, el criterio expuesto por las resoluciones judiciales de primera y segunda instancia, que rechazaron la presente demanda, es cuestionable. De hecho, son ya varios casos en los que se viene desestimando las demandas de amparo con argumentos erróneos.
3. Al respecto, cabe indicar que, con independencia de que nuestro modelo de justicia constitucional reconozca la posibilidad de acudir a los 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 frente a 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 sustentan en normas jurídicas, supuestos en los cuales lo que corresponde es el ejercicio del control constitucional difuso de manera simultánea a la nulidad de los actos considerados lesivos, tal y cual se previó en el pasado y como actualmente también se prevé en nuestra normativa procesal constitucional. Reducir las opciones impugnatorias en defensa de la Constitución a una sola variante –la del proceso de inconstitucionalidad–



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

supone desconocer las peculiaridades duales de nuestro modelo procesal constitucional.

4. Por lo demás, es perfectamente viable el cuestionamiento de normas vía proceso constitucional de amparo, más aún cuando sean de naturaleza autoaplicativa, lo que incluso se evidencia en el presente supuesto, al corroborarse que su contenido o la materia sobre la que versan generan incidencias de tipo tributario por el solo hecho de su vigencia siendo sus efectos no solo inmediatos sino a su vez incondicionados, lo que como es evidente hace plenamente procedente su cuestionamiento vía el presente proceso constitucional.
5. Otro argumento que ha sido empleado se sustenta en el hecho de afirmar una supuesta existencia de cosa juzgada al haberse emitido por parte de este mismo Colegiado un pronunciamiento en el marco de la STC Exp. N.º 0001-2019-PI/TC en el que según se afirma, se habría convalidado la constitucionalidad de las normas que se cuestionan mediante el presente proceso constitucional.
6. Este razonamiento debe ser rechazado. Según este último se daría a entender que el pronunciamiento emitido con fecha 7 de abril del 2020 en vía de proceso de inconstitucionalidad por este mismo Tribunal Constitucional (Exp. N.º 00001-2019-PI/TC), no solo sería constitutivo de una supuesta cosa juzgada, sino que además habría constitucionalizado las normas objeto de cuestionamiento en dicho proceso.
7. Aunque nadie pretende desconocer que en el proceso materia de la referencia el objeto de controversia fue el cuestionamiento en abstracto de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419 –esto es, las mismas normas de rango legal que precisamente se vienen cuestionando mediante el presente proceso de amparo– discrepo en que pueda afirmarse que estamos ante una rigurosa cosa juzgada, a título de la cual se haya validado las normas en aquella ocasión cuestionadas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

8. Formalmente, de la revisión de los votos emitidos en el citado pronunciamiento (STC Exp. N.º 00001-2019-PI/TC), al igual que de la razón de relatoría de 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.
9. 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 significa, ni debe interpretarse en el sentido de que, por no haberse logrado los votos suficientes, la normas impugnadas (aquellas cuya inconstitucionalidad no pudo determinarse) hayan quedado plena o materialmente constitucionalizadas. Tan solo 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 se repite actualmente en el Nuevo Código Procesal Constitucional, en el segundo párrafo de su artículo 107.
10. 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, conviene advertirlo, de la antigua y actualmente derogada Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley 26435, cuyo texto tenía dos normas que permitían arribar a una conclusión de alguna manera distinta, como sucedía con sus artículos 4 y 37.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

11. 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.
12. En nuestra actual legislación procesal constitucional, incluyendo, tanto la vigente Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (Ley 28301) como el Nuevo Código Procesal Constitucional (lo mismo y, por cierto, podría haberse dicho de su predecesor, el Código de 2004) no existe una norma que prohíba articular un nuevo proceso simplemente por tratarse de una resolución desestimatoria formal.
13. Muy distinto es el caso en el que, habiendo logrado el número de votos necesario para declarar la inconstitucionalidad de una norma, el Tribunal Constitucional 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. Asimismo, también 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 la STC Exp. N.º 0001-2019-PI/TC.
14. Lo aquí señalado permite, pues, considerar que cuando el segundo párrafo del artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

Procesal Constitucional (al igual que su predecesor, el segundo párrafo del Artículo VI del Código Procesal Constitucional del 2004) establece 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”, en estricto, se está refiriendo 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 ocurre con pronunciamiento emitido en el ya citada STC 00001-2019-PI/TC.

15. Por consiguiente, 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.
16. En las circunstancias descritas, 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

17. Con la finalidad de contextualizar la presente controversia, conviene recordar que, tal 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

una solicitud de delegación de facultades legislativas efectuada por el Poder Ejecutivo al Poder Legislativo.

18. A consecuencia de lo señalado, 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

19. 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).

20. Como puede apreciarse, el decreto cuestionado no incorporó dentro de los alcances del impuesto selectivo al consumo a las apuestas en línea, por ende, 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.

21. Por otra parte, la Constitución 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.

22. 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”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

23. 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.
24. Con 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.
25. A través de esta comisión, desde mucho tiempo atrás, los operadores de juegos de casino y de máquinas tragamonedas ya venían 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.
26. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

selectivo al consumo, sino que en los hechos creó un impuesto a las utilidades y pérdidas del operador de casinos y tragamonedas.

27. Aunque se aprecia de la Exposición de Motivos en su día elaborada por el Poder Ejecutivo (<https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Setiembre/13/EX-P-DL-1419.pdf>), 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 que tal objetivo, en teoría, podría coadyuvar a la prevención de las externalidades negativas (ludopatía), en la práctica sin embargo, por su propia configuración regulativa, más pareciera estar encaminado a otro tipo de propósitos.

28. En ese sentido, en la STC Exp. 0048-2004-PI/TC, en el fundamento 49 determinó sobre el estándar de razonabilidad que:

[...] La intervención del Estado se considera legítima y acorde con la Constitución cuando es producto de una *medida razonable y adecuada a las políticas que se persiguen*. Es necesario, en consecuencia, que dicha medida no transgreda los derechos fundamentales de las personas o, en todo caso, que dicha afectación se lleve a cabo bajo *cánones de razonabilidad y proporcionalidad* (cursiva agregada).

29. 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 –si no acaso 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

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.

30. 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).

31. 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).

32. 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, determinando los porcentajes del impuesto:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.° 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

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

33. 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).

34. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

los casinos. Dicho traslado se efectúa, en todo caso, de manera no individualizada, esto es, independiente de la cantidad que se consume de dichos juegos.

35. Cuando un consumidor 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, 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 la máquina tragamonedas. Así estructurado el impuesto, no tiene pues el efecto disuasivo supuestamente buscado en el consumidor.
36. Por otro lado, el artículo 4 del decreto cuestionado corrobora lo arriba afirmado, pues preceptúa 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, 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 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.
37. 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 nomenclatura 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 así el artículo 104 de la Constitución.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02699-2021-PA/TC
LIMA
DELFINES ENTERTAINMENT
S.A.C.

Conclusiones

38. A mi juicio, en las circunstancias descritas, y en tanto la norma cuestionada al igual que su Reglamento desnaturalizan los principios que rigen la potestad tributaria del Estado, introduciendo un tratamiento tributario a todas luces irrazonable, considero que la presente demanda debe estimarse como **FUNDADA**, y en consecuencia, inaplicable a Delfines Entertainment S.A.C lo dispuesto en el 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, y resolverse en el mismo sentido todos los demás extremos que contiene.

S.

OCHOA CARDICH