

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

UNIDAD DE POST-GRADO

**Incidencia contable y tributaria del juego en casinos y
máquinas tragamonedas en los fines extrafiscales del
Estado**

TESIS

Para optar el Grado Académico de Magister en Contabilidad con mención
en Política y Administración Tributaria

AUTOR

Ovidio Jimenez Rea

Lima – Perú

2012

DEDICATORIA

El presente trabajo de investigación es dedicado a quienes con cariño inagotable, han sido para mí un ejemplo de esa paciencia y tranquilidad y el soporte de seguir investigando en esta materia como es el de los impuestos, a mis dos queridos hijos Ovidio Andrei y Christian Eduardo. Asimismo, mi reconocimiento a Mirtha Catalina, mi esposa, por su apoyo con una actitud positiva, de ser una buena madre, de carácter noble, alegre que la identifica, la cual debo enfatizar que ella es la que me ha incentivado, motivado a seguir estudiando, acompañándome en este largo proceso iniciado con la maestría desde sus inicios.

En el plano metodológico, no puedo dejar de agradecer a mis estimados amigos: Daniel Yacolca Estares y al Profesor Luis Olivera, quienes con sus amplios conocimientos, orientaron y apoyaron en la estructura de éste trabajo, en largas tertulias y discusiones, los análisis contables durante el desarrollo del tema materia de la presente investigación; a los profesionales de la SUNAT, quienes han apoyado con sus conocimientos y datos estadísticas respecto de los contribuyentes del ICMT, así como al Área de la Procuraduría Ad Hoc del MINCETUR, quienes apoyaron con la información proporcionada para el presente trabajo.

A mi asesor Dr. Dante J. Camus Graham, quien con su experiencia y conocimientos ha contribuido de manera importante en la focalización del tema, un agradecimiento especial al Dr. Julio Cesar Trujillo Meza, que con sus argumentos y precisiones han permitido la mejora del presente trabajo de investigación.

A mis amigos de la maestría, por su espíritu de superación contagiante y nuestros profesores por haber compartido con generosidad sus conocimientos.

Finalmente, y de manera muy especial, un agradecimiento póstumo a mis señores padres Cástulo Jiménez y Josefina Rea, quienes con su espíritu han sido responsables de los bueno y positivo que pueda tener el presente trabajo.

RESUMEN

La presente tesis: "INCIDENCIA CONTABLE Y TRIBUTARIA DEL JUEGO EN CASINOS Y MÁQUINAS TRAGAMONEDAS EN LOS FINES EXTRAFISCALES DEL ESTADO" Impuesto especial Indirecto a la explotación de casinos y máquinas tragamonedas que operan en el Perú- Estudio de casos 2005 - 2009 trata sobre las empresas que lucran con la actividad de juegos al azar –casinos y máquinas tragamonedas- y la incidencia parafiscal en el Perú. En tal sentido, el presente trabajo tiene como objetivos:

1. Determinar la naturaleza indirecta – Económica Tributaria del impuesto a los casinos y máquinas tragamonedas-I.C.M.T.;
2. Precisar la naturaleza tributaria, como manifestación de riqueza, del impuesto a los casinos y máquinas tragamonedas-I.C.M.T.;
3. Conocer las externalidades y el tratamiento tributario que la legislación nacional ha dado al referido impuesto.

Todo esto para conocer si el diseño impositivo que se aplica en el Perú está acorde a la naturaleza económica de la actividad gravada y a los fines que el Estado persigue, y hacer las recomendaciones legislativas del mismo, dentro de la actual coyuntura de política fiscal.

ABSTRACT

This thesis: "ACCOUNTING AND TAX INCIDENCE CASINO GAMBLING AND SLOT MACHINES IN NON-TAX PURPOSES STATE" Excise indirect exploitation of casinos and slot machines operating in Peru, Case Studies 2005 - 2009 deals with companies that profit from gambling activity, casinos and slot machines-and quasi incidence in Peru. As such, this paper aims to:

1. Determine the indirect nature - Economic Tax tax casinos and slots-KILM;
2. Specify the nature of taxation, as a manifestation of wealth, the tax on casinos and slots-KILM;
3. Knowing externalities and the tax treatment given to national legislation that tax.

All this to see if the design as those imposed in Peru is according to the economic nature of the taxed activity and the aims pursued by the State, and make legislative recommendations thereof, within the current climate of fiscal policy.

ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	01
CAPITULO I	
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	
1. Identificación del problema	03
1.2. Formulación del problema	04
1.2.1 El problema Principal	04
1.2.2 Problemas Secundarios	04
1.3. Objetivos	05
1.3.1. Objetivo general	05
1.3.2. Objetivos específicos	05
1.4. Justificación del Proyecto	05
1.4.1. Científicas	06
1.4.2. Socio-económicas	06
1.4.3. Políticos	06
1.4.4. Jurídicos	06
1.5. Limitación	06
1.6. Hipótesis	07
1.6.1 Principal	07
1.6.2. Específicas	07
1.7. Diseño Muestral	07
1.7.1. Tipo de Investigación	07
1.7.2. Nivel de investigación	07
1.7.3. Métodos	07
1.7.4. Diseño de Investigación	08
1.7.5. Muestra	08
1.7.6. Técnicas de investigación	08
1.7.7. Instrumentos	09

CAPÍTULO II**MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL, PUNTO DE VISTA
JURÍDICO TRIBUTARIO**

2.1. El Poder y Potestad Tributaria del Estado	10
2.2. La Potestad Tributaria y los Principios Tributarios en la Constitución del Perú	11
2.3. Los Fines del Estado	13
2.4. Fines de la Función Pública	14
2.5. Los Servicios Públicos	15
2.6. Los Ingresos Públicos y la Actividad Financiera del Estado.	16
2.7. Impuestos Directos e Indirectos	18
2.8. Los Fines Extrafiscales	20
2.9. Efectos Económicos del Impuesto	21
2.9.1. Repercusión:	21
2.9.2. Difusión.	22
2.9.3. Absorción	23
2.9.4. Elusión fiscal	23
2.9.5. Evasión fiscal	23
2.10. El Hecho Imponible y su Relación con la Obligación Tributaria	24
2.10.1. <i>La hipótesis de incidencia</i>	24
2.11. Externalidad Negativa: La Ludopatía	26

CAPITULO III**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA ACTIVIDAD DE LOS
JUEGOS EN MÁQUINAS TRAGAMONEDAS**

3.1. Principio de Capacidad Contributiva	28
3.2. La Capacidad Económica	31
3.2.1. Como presupuesto que habilita al Estado	

a exigir la prestación tributaria	31
3.2.2. Como regla que permite distribuir la carga Tributaria entre los sujetos obligados	32
3.2.3. Como regla que obliga al legislador a que una vez que opta por afectar una determinada riqueza no introduzca tratamientos discriminatorios o desproporcionados en relación con el objeto del tributo	32
3.3. Deber de Contribuir	33
3.4. El Poder del Estado	35
3.5. Fin del Estado Social y Democrático de Derecho	36
3.6. La Función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho	39

CAPITULO IV

EL IMPUESTO DE NATURALEZA TRIBUTARIA DIRECTA e INDIRECTA AFECTA LOS FINES DEL ESTADO PERUANO

4.1. La Actividad Económica del Estado	40
4.2. El Concepto de Tributo	42
4.3. Descripción de la Normatividad que Incide en la actividad de los JCMT	43
4.4. La Naturaleza Tributaria del Impuesto Indirecto	48
4.5. Incidencia Contable	52

CAPITULO V

AANÁLISIS DE LA INCIDENCIA CONTABLE ECONÓMICO Y FINANCIERO DE 05 EMPRESAS DEDICADAS A JUEGOS DE CASINOS Y DE MAQUINAS TRAGAMONEDAS - CASOS MATERIA DE ESTUDIO (AÑOS 2005 A 2009)

5.1. Análisis de los Estados Financieros y de Balance	58
5.2. Sobre Análisis Financiero	59

5.3. Balance General	60
5.3.1. Conclusiones	61
5.4. Ganancias y Pérdidas	62
5.4.1. Conclusiones	63
5.5. Análisis de la Estructura y Evolución del Activo Corriente y Pasivo Corriente años 2008 y 2009	63
5.6. Análisis de la Estructura y Evolución del Pasivo y Patrimonio Neto años 2008 y 2009	64
5.7. Análisis Financiero de la Estructura del Activo y Pasivo según la aplicación de Ratios Financieros años 2008 y 2009	65
5.8. Análisis de la Estructura y Evolución del Activo, Pasivo y Patrimonio Neto, según Aplicación de Ratios Financieros	67
5.9. Análisis de la Evolución de los Resultados y Rentabilidad	68
5.10. Análisis de los Ingresos Recaudados por el Estado de los años 2005 al 2009; 2001 al 2006 (ambos impuestos)	69
5.10.1. Recaudación del Impuesto de Casinos y de Maquinas Tragamonedas (2001 al 2006)	71
5.10.2. Recaudación Líquida (ingreso - neto) del Impuesto a los Casinos y Maquinas Tragamonedas del ejercicio de 2005 al 2009 y Junio 2012 (fuente SUNAT)	71
5.11. Casos Prácticos	73

CAPÍTULO VI

EL IMPUESTO A LOS JUEGOS DE CASINO Y MÁQUINAS TRAGAMONEDAS ES UN IMPUESTO INDIRECTO

6.1. La Actividad Económica del Estado al Amparo de la

Soberanía.	76
6.2. La Naturaleza Tributaria del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas	77
6.3. Empresas de Explotación de JCMT que Inciden en la Recaudación a Nivel Nacional en el Perú	78
6.4. Mapa del Peru, con el Total de Empresas de Casinos y Maquinas Tragamonedas a Nivel Regional	79
6.5 Análisis de las sentencias del tribunal constitucional, sobre la Constitucionalidad del ICMT, emitidas en los años 2005 – 2009	81
CONCLUSIONES y RECOMENDACIONES:	84
ANEXOS	87
BIBLIOGRAFÍA	148
MATRIZ DE CONSISTENCIA	152

INTRODUCCIÓN

Este proyecto de investigación está orientado a contribuir con el desarrollo metodológico del estudio del Impuesto a la explotación de casinos y máquinas tragamonedas en el Perú a fin de establecer un tratamiento tributario que permita al Estado obtener ingresos adecuados y tratar de reducir las externalidades negativas (ludopatía) que dicha actividad genera en la sociedad.

La política fiscal moderna reconoce que los tributos tienen doble función: el de recaudar recursos para que el Estado satisfaga las necesidades públicas, y la otra como instrumento de política social y económica con el propósito de llevar a cabo programas de interés social, que constituyen su interés extrafiscal, que no se contraponen con el fin recaudatorio.

Existe en el país una deficiente recaudación tributaria debido al diseño impositivo del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, además que suscita procesos administrativos, contenciosos administrativos y constitucionales (acciones de amparo y de inconstitucionalidad), como aquellos casos que se presentaron cuando se promulgó la ley 27153, que retrasó y perjudicó no sólo la recaudación por dicho impuesto, sino que coadyuvó al crecimiento de negocios dedicados a la explotación de casinos y máquinas tragamonedas y el aumento de ludópatas a los juegos de azar con implicancias no sólo sociales sino también biológicas.

El juego en casinos y máquinas tragamonedas constituyen una actividad económica que suele realizarse a través de inversiones importantes y requiere significativa contratación de personal y uso de servicios conexos. Además, esta actividad es muy atractiva para realizar operaciones criminales (lavado de activo), por lo que el Estado debe propender a su control para que sea una actividad costosa y evitar blanquear dinero en el país.

Una proyección del concepto de tributo desde la perspectiva de la jurisprudencia constitucional nos servirá de apoyo técnico para conocer la característica del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas que operan en el Perú y demostrar que los juegos de casino y máquinas tragamonedas, por falta de un tratamiento adecuado de carácter legislativo, estaría generando el retraso o incumplimiento de los fines extrafiscales que el Estado consideró alcanzar con su imposición.

Finalmente, es preciso señalar que a pesar de las magnitudes de este sector, en el Perú existen pocas investigaciones sobre sus dimensiones e impacto fiscal, por ello el objetivo de este trabajo es tratar de cubrir este campo.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1. Identificación del problema

El sistema perverso de los juegos de azar en el Perú consiste en que el consumo de dichos juegos genera externalidades negativas en la sociedad, donde el costo social, a diferencia de otros sectores, es elevado por cuanto se debe considerar pérdidas por la reducción de la productividad en el centro de trabajo, además de la reducción de su capacidad de ahorro a raíz del daño a la moral, la salud mental (ludopatía codulopatía), todo ello motivado porque el legislador, en esta ocasión, no diseñó una relación jurídica tributaria con racionalidad.

La ludopatía proviene del latín *ludus* –que significa ‘yo juego’ o ‘juego’ y la palabra griega *pato* que significa afección, enfermedad o pasión, y por lo cual ludopatía tendría dos significados: enfermedad del juego y pasión por el juego. Dada la connotación patológica del término, la segunda acepción puede interpretarse en la práctica clínica como adicción por el juego y que concuerda con el enunciado de “*Adicción patológica a los juegos electrónicos o de aza*” según la 22ª edición del Diccionario de la Real Academia Española (<http://www.rae.es/>

El impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas ha tenido una historia legislativa y judicial compleja, dado que desde su creación, a través de la Ley de Tributación Municipal aprobada mediante Decreto Legislativo N° 776, no se determinó claramente su naturaleza impositiva atendiendo a la manifestación de riqueza gravada y a los fines que se deben perseguir a través de su imposición, que permitió que los órganos administradores de tributos tuvieran problemas para su recaudación debido a las acciones judiciales iniciadas por las empresas que se dedican a la explotación de esta actividad.

En efecto, el Tribunal Constitucional, en sentencias que citaremos en el presente trabajo, ha considerado la constitucionalidad del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas. Sin embargo, se advierte en ellas que el Tribunal ha entendido el impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas como un impuesto que grava la renta, y se pronunció en el sentido de disminuir la alícuota. Se debe agregar, además, que la normatividad vigente no promueve la disminución de las externalidades que dicha actividad genera.

El Estado, a fin de reducir dichas externalidades en la socioeconomía peruana, diseña el impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas como un impuesto de naturaleza directa, que no es precisamente el adecuado para sus fines extrafiscales.

Se estima que diariamente los jugadores gastan USD \$ 683,000 diarios, a decir de la Sociedad Nacional de Juegos de Azar (<http://sisbib.unmsm.edu.pe/BVrevistas/spmi/v20n2/pdf/a06v20n2.pdf>) que representa para las empresas ingresos por cerca de 250 millones de dólares. Sin embargo, los cálculos indican que ha generado impuestos solo por una cifra que se estima en 64 millones de dólares, monto que representa apenas menos del 30% del impuesto total a tributar.

1.2. Formulación del Problema

1.2.1. El problema principal

¿El impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas estaría generando una carga impositiva ajena a su real rendimiento además de no reducir las externalidades negativas que dicha actividad genera en la sociedad?

1.2.2 Problemas secundarios

¿El tratamiento que se ha dado en el Perú al impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, es acorde con la naturaleza contable y jurídica tributaria?

¿Cuál ha sido el tratamiento jurisprudencial que se ha dado al impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas en el Perú?

¿Qué tipo de actividad económica es la que explota los juegos de casinos y máquinas tragamonedas?

¿Cuál es la manifestación de capacidad contributiva en el impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas?

¿La normativa legal sobre los juegos de azar no toma en cuenta la capacidad contributiva de las personas que presentan signos exteriores de riqueza?

1.3 Objetivos

1.3.1. Objetivo general

Comprobar que el diseño del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas en el Perú es inadecuado para alcanzar los fines extra fiscales que el Estado persigue con su imposición.

1.3.2 Objetivos específicos

a) Estudiar la normativa legal del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas acorde a la naturaleza jurídica de este impuesto

b) Explicar la naturaleza jurídica tributaria y contable del Impuesto indirecto relacionado con la actividad de los juegos de azar.

1.4. Justificación del Proyecto

Dada la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias para el desarrollo de un país es necesario que la actividad impositiva del Estado se establezca de forma clara y precisa mediante una adecuada política fiscal expresada en una correcta regulación de los tributos que se imponen así como de los aspectos que inciden en la determinación de estos.

1.4.1. Científicas: Investigar y conocer la naturaleza económica jurídica del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas dentro de un contexto de las finanzas públicas, la economía, la contabilidad y la política fiscal del Estado a fin de clasificarlo como impuesto indirecto extrafiscal ligado a la categoría de impuesto al consumo y superar la distorsión provocada por su accidentado desarrollo legislativo desde sus inicios.

1.4.2. Socio-económica: Un correcto diseño del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas de acuerdo a su naturaleza económica permitiría que el Estado disminuya el impacto en la salud mental que genera esta actividad desde la perspectiva económica dentro de una política de libre mercado.

1.4.3. Políticas: La decisión de diseñar una política fiscal acorde con un Estado de Derecho que permita alcanzar los fines fiscales y extrafiscales que justifican la creación de nuevos tributos, como el impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, frente a los diseños que pretenden cambios en la legislación actual.

1.4.4. Jurídicos: Del presente estudio a investigar se propondrá las correctas modificaciones a las leyes vigentes sobre el Impuesto materia de investigación acorde con los estudios que se haga en el presente trabajo.

1.5. Limitación

Para el desarrollo y ejecución de la presente investigación se tomará en cuenta las teorías existentes sobre la hipótesis de incidencia, el derecho tributario y la teoría contable. Se considera, además la Constitución Política del Perú, el Código Tributario, la ley del impuesto a la renta y su reglamento, la ley del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, la ley del impuesto general a las ventas y selectivo al consumo y la jurisprudencia vinculada al objeto de nuestro estudio.

Estos parámetros teóricos serán aplicados para la elaboración del marco teórico y conceptual de referencia, su demostración y comprobación de la hipótesis.

1.6 Hipótesis

1.6.1. Principal

El diseño normativo del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas afecta desfavorablemente en el cumplimiento de los fines extrafiscales del Estado.

1.6.2. Específicas

a) En la medida que el impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas se clasifique como un impuesto de naturaleza directa afectarán desfavorablemente en el cumplimiento de los fines extrafiscales.

b) El diseño inadecuado del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas desde la perspectiva de la capacidad contributiva afecta el cumplimiento de los fines extrafiscales.

1.7 Diseño Muestral

1.7.1. Tipo de investigación

Acorde con la propuesta de investigación, el presente estudio se tipifica como una investigación aplicada ya que su desarrollo se sustenta en la teoría contable con incidencia tributaria

1.7.2. Nivel de investigación

El presente trabajo de investigación es descriptivo y causal

1.7.3 Métodos

Durante el proceso de investigación, se emplearon los siguientes métodos:

a) Histórico: Este método se aplicó a efectos de conocer los cambios que ha experimentado el diseño legislativo y el tratamiento jurisprudencial

del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas en el Perú.

b) Específicos:

- * Documental: confección de fichas de recolección de datos bibliográficas, trabajo conceptual, textual, sinóptica y mixta
- * Métodos inferenciales: Estos métodos han sido aplicados a través de la inducción-deducción.
- * Hipotética: Formulación de las conjeturas hipotéticas respecto del comportamiento de elementos patrimoniales
- * Método deductivo: A través de este método analizamos las normas tributarias vigentes; adicionalmente se revisó la legislación comparada y la jurisprudencia aplicable a fin de proponer la modificación legislativa del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas.

1.7.4. Diseño de la investigación

Se ha utilizado el método lógico deductivo por las características del trabajo de investigación y sus variables planteadas las mismas que son del tipo *ex post facto* no experimental

1.7.5 Muestra

Nuestra muestra corresponde a las leyes vigentes en el territorio nacional que inciden en las empresas y usuarios que se dedican a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas y consume los servicios prestados por éstas, respectivamente, las mismas que comprenden la ley N^o 27153 su modificatoria, ley 27796 y la ley N^o 28945, reglamentos y modificatorias. Además, se seleccionaron empresas (casos) que nos permita evaluar el comportamiento financiero

1.7.6. Técnicas de Investigación

En el caso de la recolección de información se utilizó como instrumentos las fichas bibliográficas, fichas de recolección de datos y las fotocopias de información documental de los autores en la especialidad.

Además de los datos obtenidos de las unidades de análisis se obtuvieron datos correspondientes al cumplimiento de obligaciones tributarias relacionadas al impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y MINCETUR.

1.7.7. Instrumentos

Los instrumentos utilizados en nuestro trabajo de investigación se han enfocado en el análisis documental contratado con los casos planteados.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL, PUNTO DE VISTA JURIDICO TRIBUTARIO

2.1. El Poder y Potestad Tributaria del Estado

El estudio de las finanzas públicas está relacionado con la creación de tributos por parte del Estado. El tema no es una tarea fácil ante la diversidad de opiniones y posiciones que para unos tienen un significado diferente y equivalente, como son poder tributario y potestad tributaria.

Villegas inicia el estudio del poder tributario y potestad tributaria tomando el concepto de soberanía, que está “por encima de todo y de todos”. La soberanía nace del pueblo y para el pueblo y este poder tributario se define como “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía” del cual surge la potestad tributaria, entendiéndola como la facultad de dictar normas jurídicas tributarias. A partir de ellas nace la obligación de pagar tributos, acorde a lo establecido en nuestra constitución política, confirmando que la potestad tributaria se ejerce a través de los órganos legislativos y sobre la base de leyes.

Fonrouge coincide con Villegas cuando expresa que el poder tributario es una facultad de Estado para sancionar normas jurídicas que deriva “la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”. Es decir nace, permanece y se extingue con él; por ende no puede ser objeto de cesión o delegación, pertenece al Estado y no al poder legislativo. Añade que la expresión competencia tributaria (y poder tributario) es la facultad de ejercitar ese poder en el plano material, por lo que ambas cosas pueden coincidir, pero no es forzoso que así ocurra, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real la otra.

Al establecer la distinción entre el poder tributario y la potestad tributaria tenemos que referirnos al primero como la facultad de las entidades públicas de crear tributos como hechos u objetos de imposición y de regular los elementos del tributo que se crea, todo ello mediante la promulgación de una norma legal. La potestad tributaria alude a las facultades y deberes que la ley asigna a la Administración para recaudar los tributos, en un sentido

amplio. Ambas figuras operan en planos distintos: el poder tributario que tiene como límite la Constitución¹ y se identificará con el poder de legislar; la potestad tributaria se refiere a competencias de la Administración legalmente conferidas, cuya obligación legal es aceptado y reconocido acorde a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Potestad es poder que emana de la soberanía del estado; competencia es facultad que deriva de la ley.

2.2. La Potestad Tributaria y los Principios Tributarios en la Constitución del Perú

A diferencia de lo que ocurre con el Gobierno Central, la propia Constitución restringe la potestad tributaria de los gobiernos regionales y locales a cierto tipo de tributos, estos son, los tributos denominados contribuciones y tasas, considerando la limitación territorial derivada del principio del mismo nombre, en virtud del cual las potestades tributarias de los gobiernos regionales y locales solo pueden ser ejercidas dentro de su jurisdicción. Cabe la posibilidad de que el Congreso, en vías de delegación de facultades al Poder Ejecutivo para crear impuestos a favor de los gobiernos regionales y gobiernos locales.

En la Constitución de 1979, la potestad tributaria estuvo consagrada en forma explícita y de manera directa en su artículo 77°, que señaló que todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. Esta Constitución confirió potestad tributaria al Gobierno Central, a los gobiernos regionales y a los gobiernos locales. Durante su vigencia los gobiernos regionales no ejercieron dicha potestad.

La actual Constitución de 1993 dispone en su artículo 74° que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, de igualdad, de respeto de los derechos fundamentales de las personas, y que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Excluyó la potestad tributaria de los gobiernos regionales, pero actualmente se volvió a otorgar

¹ Constitución Política 1993

dicha potestad mediante la Ley N^a 28390 de fecha 12 de noviembre de 2004, que modificó el artículo 74° de la Constitución Política. El dictamen que avaló esta modificación de la Constitución recuerda que a pesar de existir tres niveles de gobierno, este artículo solo preveía la facultad del Gobierno Central para crear impuestos y la facultad de los gobiernos locales para crear contribuciones y tasas.

La modificación del artículo 107° de la Constitución mediante la misma Ley N° 28390 complementó la modificación del artículo 74°, al otorgar a los gobiernos regionales el derecho a la iniciativa legislativa, es decir, a la iniciativa en la formación de leyes en las materias que les son propias.

El Gobierno Central y los gobiernos locales son quienes ejercen mayormente la potestad tributaria. Con la modificatoria antes mencionada, los gobiernos regionales ejercerán la potestad tributaria conferida con la creación, por ejemplo, de contribuciones y tasas que no se contrapongan con las establecidas por los gobiernos locales, cuyos acreedores y administradores serían los propios gobiernos regionales. Ello no debe implicar la superposición de la carga impositiva a los contribuyentes, puesto que si la distribución del gasto público y la debida proporción de dicha imposición no es adecuada provocará el incremento del sector informal, en vista de que dicho sector no siente presión alguna de las autoridades.

Se concluye que existe consenso al considerar al poder tributario como facultad del Estado para exigir unilateralmente tributos, con fundamento en la soberanía y ejercida mediante ley; y, cuando nos referimos a la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la Constitución.

2.3. Los Fines del Estado

Son variables los fines del Estado y diferentes entre uno y otro por cuanto es el pueblo quien lo determina de acuerdo al contexto en que se desarrolla las necesidades públicas, el bien común, orden público así como el respeto a los derechos fundamentales de sus habitantes.

Alcanzar el bien común, aún cuando no está mencionado explícitamente dicho concepto en la Constitución Política de 1993, se puede inferir a partir de la lectura de su artículo 1º donde precisa que “la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo... del Estado”.

Guerra López, Director del Consejo Episcopal Latinoamericano (CELAM), se pronuncia en ese sentido cuando explica *que “Si deseamos evitar que el «bien común» sea sólo un concepto vacío es necesario volver a experimentar el estupor y el asombro ante la humanidad de todo hombre. El aburguesamiento y la vida organizada en torno al «tener» y no en enfocada prioritariamente al «ser» (aunque sea difícil) acostumbra la mirada a valorar sólo aquello que es «funcional», aquello que resulta superficialmente «bello», aquello que es «confortable»... y a menospreciar a los seres humanos, especialmente, si están desfigurados por el mal moral, por la pobreza, por la falta de educación o por la carencia de salud. Precisamente a causa de esto, nada más educativo que abrirse a la conmoción que nos brinda el otro, la otra, en su misterio. En esto consiste el personalismo, esto pone la base real para la solidaridad (subrayado es nuestro) y para que eventualmente nuestros pensamientos y palabras en torno al bien común tengan un contenido real, activo y transformante de nuestras propias personas y de las de los demás”.*

Para alcanzar tales fines el Estado debe realizar actividades tales como el ejercicio de la función pública y los servicios públicos, las obras y otras actividades económicas.

2.4. Fines de la Función Pública

La actual constitución política del Estado no precisa la función pública como actividad esencial y mínima del Estado, la misma que se sustenta en el concepto de soberanía y nos remonta al ejercicio del poder del Estado, donde destaca la función legislativa, la función jurisdiccional y la función administrativa. El artículo 39º; 40º; 41º y 42º se refieren a la función de los servidores públicos, (funcionarios públicos). En tal sentido la norma sobre ética gubernamental, que pretende suplir este vacío sobre la función pública, precisa que “los fines de la función pública son el servicio a la nación, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución Política, y la obtención de mayores niveles de eficiencia del aparato estatal, de manera que se logre una mejor atención a la ciudadanía, priorizando y optimizando el uso de los recursos públicos” (Ley N° 27815)².

Los principales principios sobre los cuales el servidor³ cumple con su función pública, tenemos:

- ? Respeto: Adecúa su conducta hacia el respeto de la Constitución y las leyes, garantizando que en todas las fases del proceso de toma de decisiones o en el cumplimiento de los procedimientos administrativos, se respeten los derechos a la defensa y al debido procedimiento.
- ? Probidad: Actúa con rectitud, honradez y honestidad, procurando satisfacer el interés general y desechando todo provecho o ventaja personal, obtenido por sí o por interpósita persona.
- ? Eficiencia: Brinda calidad en cada una de las funciones a su cargo, procurando obtener una capacitación sólida y permanente.
- ? Idoneidad: Entendida como aptitud técnica, legal y moral, es condición esencial para el acceso y ejercicio de la función pública. El servidor público debe propender a una formación sólida acorde a la realidad,

² Artículo 39º.- Todos los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación. El Presidente de la República tiene la más alta jerarquía en el servicio a la Nación y, en ese orden, los representantes al Congreso, ministros de Estado, miembros del Tribunal Constitucional y del Consejo de la Magistratura, los magistrados supremos, el Fiscal de la Nación y el Defensor del Pueblo, en igual categoría; y los representantes de organismos descentralizados y alcaldes, de acuerdo a ley.

³ Nota 3 Al respecto ver la Convención de Palermo.

capacitándose permanentemente para el debido cumplimiento de sus funciones.

- ? Veracidad: Se expresa con autenticidad en las relaciones funcionales con todos los miembros de su institución y con la ciudadanía, y contribuye al esclarecimiento de los hechos.
- ? Lealtad y obediencia: Actúa con fidelidad y solidaridad hacia todos los miembros de su institución, cumpliendo las órdenes que le imparta el superior jerárquico competente, en la medida que reúnan las formalidades del caso y tengan por objeto la realización de actos de servicio que se vinculen con las funciones a su cargo, salvo los supuestos de arbitrariedad o ilegalidad manifiestas, las que deberá poner en conocimiento del superior jerárquico de su institución.
- ? Justicia y equidad: Tiene permanente disposición para el cumplimiento de sus funciones, otorgando a cada uno lo que le es debido, actuando con equidad en sus relaciones con el Estado, con el administrado, con sus superiores, con sus subordinados y con la ciudadanía en general.
- ? Lealtad al Estado de Derecho: El funcionario de confianza debe lealtad a la Constitución y al Estado de Derecho. Ocupar cargos de confianza en regímenes de facto, es causal de cese automático e inmediato de la función pública.

2.5. Los Servicios Públicos

Tiene como meta satisfacer las necesidades de la nación, bien sea directa o indirectamente a través de particulares, a un menor costo posible y condiciones de calidad. Constituye toda actividad de la administración pública para satisfacer una necesidad general en el campo del derecho público o privado (concesiones).

En esa perspectiva la acción del Estado se justifica por la necesidad de generar condiciones básicas para el desarrollo de las capacidades de la población y corregir las “fallas del mercado”, comprendidas por los denominados bienes públicos, externalidades, fallas de la competencia, mercados incompletos.

Para tal efecto, se definen cinco propósitos generales de gestión (identificados como Tipos de Gasto) que son: Social, Administrativo, Económico, Político y Ambiental⁴.

- ? El Gasto Social es definido como aquel orientado hacia la formación de capacidades básicas de la persona que son indispensables para lograr una vida digna.
- ? El Gasto Administrativo es entendido como el conjunto de acciones desarrolladas con el objeto de mejorar la gestión pública, así como también la eficiencia en el funcionamiento del sector privado.
- ? El Gasto Económico está constituido por el gasto asociado a la provisión y mantenimiento de la infraestructura económica básica (no susceptible de provisión privada) así como a la promoción de las diferentes actividades económicas.
- ? Gasto Político es aquel gasto destinado a temas de seguridad interna y/o externa, las relaciones internacionales y al gasto realizado en los niveles de decisión política del Estado. Asimismo, parte importante de este tipo de gasto es el registro de identidad de las personas, a través de lo cual éstas podrán ejercer sus derechos ciudadanos.
- ? El Gasto Ambiental está constituido por las acciones de preservación y recuperación del medio ambiente y los recursos naturales.

2.6. Los Ingresos Públicos y la Actividad Financiera del Estado.

La prestación de un servicio público implica contar con recursos suficientes tales como los recursos humanos, materiales (bienes) e ingresos públicos, servicios que será satisfecha a través de la actividad financiera del Estado.

Dicha actividad financiera debe entenderse, a decir de Ortega⁵ como la *“actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de la necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”*

⁴ Nota 4: “Ensayando una nueva taxonomía del gasto público en el Perú”
<http://www.gestionparaeldesarrollo.com/archivos/MEF%20Shack%20&%20Salhuana.pdf>

⁵ Citado por Osornio en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/1/483/5.pdf>

Esta actividad financiera del Estado reviste un aspecto económico orientado al cumplimiento de sus fines. En el aspecto político el cumplimiento de sus fines subyace la característica política por cuanto se relaciona con los poderes políticos para cuya obtención se orienta los recursos financieros. En el plano jurídico la actividad financiera se somete al derecho objetivo y al marco normativo de las normas internacionales de contabilidad para el sector público en cuanto a su control y rendición de cuentas.

Para Corti, en su tesis difundida por la Asociación Argentina de Estudios fiscales, titulada "Hacienda Pública y Derecho Constitucional", precisa que: *"En otros términos: la actividad financiera no se agota ni se justifica en sí misma sino que va más allá de sí. Por tal motivo es un medio. Y, como todo medio, dicha actividad se legitima a partir del fin al cual contribuye a realizar. ... se recauda y se gasta para darle realidad a la Constitución: para darle realidad al conjunto de las instituciones que conforman el Estado de Derecho"*.

Las leyes orgánicas de gestión presupuestaria coinciden en clasificar a los recursos públicos desde una perspectiva económica de la siguiente manera:

- ? Ingresos corrientes: Recursos financieros que se obtienen de modo regular. Comprende a los impuestos, tasas, contribuciones, venta de bienes, prestación de servicios, rentas de la propiedad, multas, sanciones y otros, otros ingresos corrientes.
- ? Ingresos de capital: Recursos financieros que se obtienen de modo eventual. Comprende la venta de bienes del activo inmovilizado, amortización por préstamos concedidos y otros ingresos de capital.
- ? Transferencias: Recursos financieros no reembolsables provenientes de agencias internacionales de desarrollo, instituciones y organismos internacionales. Estas pueden ser internas o externas.
- ? Financiamiento: Comprende aquellos recursos provenientes de operaciones oficiales de crédito de fuente interna y externa efectuadas

por el Estado, así como las asignaciones de Líneas de Crédito. Se considera la emisión de bonos y los saldos de balance.

Como puede observarse, la actividad financiera del Estado, del cual forma parte los tributos como recursos con valor económico⁶, no solo sirve para satisfacer los gastos públicos orientados al bien común, sino que también tiene un fin extrafiscal revestido con el interés político, económico y social.

Para el profesor Valdés Costa (*Curso. t. i, p. 255*) afirma que el impuesto es el tributo típico por excelencia. El que representa mejor el género. Es también el más importante de las finanzas actuales y el que tiene más valor científico, razones por las cuales la doctrina le presta preferente atención.

La Norma II del Código Tributario precisa que el término impuesto es el "tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado".

Al decir que el tributo exigido "no origina una contraprestación directa", está caracterizando que es totalmente ajeno a una actividad estatal determinada por parte del Estado. El impuesto se adeuda simple y llanamente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

2.7. Impuestos Directos e Indirectos

La clasificación más antigua es la que basa en la incidencia o posibilidad de traslación: Impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse e impuestos indirectos los que pueden trasladarse. John Stuart Mill dice, siguiendo este criterio, que impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen; impuestos indirectos son aquellos que se exigen a la persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra (Principios. p. 813).

⁶ VENTO, Rodolfo, (2006) "El uso inadecuado de la base de medición de lo percibido en los ingresos del presupuesto del estado peruano en el marco de la transparencia" Tesis, UNMSM

También Valdés Costa sostiene (t.i,p.269) que los impuestos se clasifican bajo el contexto económico de la traslación e incidencia; de elementos de orden administrativo, como la inscripción de los contribuyentes ante la administración; de la situación estática o dinámica de la riqueza gravada y la forma de manifestarse la capacidad contributiva. Sostiene, además, que las varias distinciones entre impuesto directo e indirecto son imprecisas desde el punto de vista teórico. Expresa que en términos generales existe acuerdo en considerar como impuestos directos a los impuestos a la renta y al patrimonio, y como impuestos indirectos a los impuestos al consumo y a las transacciones (t. i, p. 275).

Desde la perspectiva administrativa son, por naturaleza, variables, y en la práctica hicieron pasar un impuesto de un grupo a otro; el criterio de la incidencia, por su carácter esencialmente inconstante, llevó a adjudicar a un mismo impuesto diversa naturaleza según las condiciones del mercado y aun el criterio de quien analizaba el fenómeno.

Para autores como Foville y Allix (criterio administrativo) los impuestos directos son aquellos que se recaudan con arreglo a listas o padrones, mientras que los impuestos indirectos no se pueden incluir en listas. Esta distinción se basa en que los impuestos directos gravan periódicamente situaciones con cierta permanencia, mientras que los impuestos indirectos gravan actos o situaciones accidentales, como los consumos.

El tercer criterio de exteriorización de capacidad contributiva fue adoptado por Griziotti. Dice este autor (*Principios*. p. 161) que los impuestos son directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de capacidad contributiva. Son indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o bien la transferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva. Vale decir, conforme a este criterio los impuestos directos gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza, mientras que los indirectos gravan exteriorizaciones mediatas de riqueza.

Morselli tiene en cuenta la situación estática o dinámica de la riqueza gravada. Dice que los impuestos directos gravan la riqueza por sí misma e independiente de su uso, mientras que los impuestos indirectos no gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto a su utilización que hace presumir capacidad contributiva (*Compendio*. p. 69).

El profesor español Sainz de Bujanda, en un esfuerzo por encontrar fundamento jurídico a la distinción la formula de la siguiente manera: “el impuesto es directo cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, y es indirecto cuando la norma tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado” (t. 2, p. 429).

El profesor Cesare Cosciani (*El impuesto directo*. . . , p. 3) tiene una concepción más pragmática del distingio y elimina toda referencia a la capacidad contributiva. Define a los impuestos directos como aquellos adjudicados al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto, y define a los impuestos indirectos como los relativos a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción.

2.8. Los Fines Extrafiscales

Los fines extrafiscales se establecen a través de tributos extrafiscales que, aunque no están establecidos expresamente en nuestra constitución, se permite su existencia siempre y cuando así lo solicite el Poder Ejecutivo (Constitución Política, Artículo 79º: “...El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo”.

Al respecto es interesante la idea que profesa los profesores Amatucci y Gonzales, citado por Rozo, cuando define el concepto de tributo como “*la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional*”⁷

⁷ <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1813/1/RF-01-AV-Rozo.pdf>

Establecido el tributo extrafiscal ésta se destina no a satisfacer un gasto público sino para un fin específico, como lo tenemos en nuestro medio, por ejemplo el impuesto a los cigarrillos y el arbitrio de limpieza, entre otros, cuya finalidad es administrar el manejo de residuos sólidos municipales y por ende como una contención del daño ambiental⁸. Dichos tributos establecidos obedecen a la función social del Estado de velar por los derechos ciudadanos (*Constitución Política, Artículo 44º*). A tenor de lo indicado se puede afirmar que dada la naturaleza tributaria de estos ingresos dichos tributos extrafiscales deben cumplir con los requisitos constitucionales y también por lo establecido en el Código Tributario. Al respecto es menester citar la experiencia española⁹ que sostiene que “...*los impuestos con fines no fiscales, los cuales son calificados por la doctrina como de “ordenamiento económico” no se hallan orientados únicamente hacia el objetivo de la recaudación, sino que se diseñan como instrumentos al servicio de diferentes objetivos: económicos, sociales, demográficos, culturales, etc., sin conculcar el principio de capacidad contributiva.*

Desde México, Ríos precisa que “...la función del tributo en el Estado moderno de derecho no sólo es la recaudación, sino que los tributos sirven para motivar, incentivar y promover ciertas conductas. Es así que nos encontramos ante una doble función del tributo: la recaudatoria y la extrafiscal. ...”¹⁰

2.9. Efectos Económicos del Impuesto

Los principales efectos de los impuestos son: repercusión, difusión, absorción, elusión fiscal y evasión fiscal.

2.9.1. Repercusión: es el fenómeno por medio del cual los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes.

La repercusión implica las siguientes etapas:

⁸ http://huespedes.cica.es/aliens/gimadus/19/05_arbitrio_limpieza.html

⁹ <http://pdf.depontevedra.es/ga/127/JUImjQMPEB.pdf>.

¹⁰ <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/13.pdf>

- ? Percusión. El impuesto recae sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre quien tiene la obligación de pagarlo.
- ? Traslación o transferencia: El sujeto de *iure*, es decir el sujeto obligado por la norma tributaria al pago del impuesto, traslada a un sujeto de *facto* (un tercero) la cuantía del tributo. Este es un efecto económico más no jurídico. Se establece con la intención de que el obligado por la ley traslade la carga económica que el tributo le representa a una tercera persona. El Estado cobra al sujeto de *iure*, más no al de *facto*.
- ? Incidencia: El impuesto recae sobre la persona que realmente lo paga, es decir sufre el impacto del gravamen.

Las tres etapas señaladas se pueden resumir de la siguiente manera: la percusión la sufre el sujeto del impuesto; la incidencia, el pagador (consumidor), y la traslación es pasar el impuesto de uno al otro, proceso en que pueden intervenir varias personas o solo el sujeto y el pagador.

2.9.2. Difusión.

La incidencia del impuesto es definitiva en el sentido que no reconoce posibilidad alguna de modificar los precios en los mercados de los productos o de los factores en que es parte el contribuyente de hecho, pero esto no excluye los efectos ulteriores los que se suelen denominar en su conjunto difusión del impuesto o también otros efectos.

Ello implica que el pagador de un impuesto sufre una disminución en su ingreso y, por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. En consecuencia esta persona limitara sus consumos y dejara de adquirir determinados artículos o comprará menos, hecho que provoca una disminución en los ingresos de sus proveedores, quienes también verán reducido su poder adquisitivo.

Por tanto, el sujeto incidido a) disminuye su consumo, o sea la demanda de bienes b) disminuye su ahorro, c) disminuye parte de su patrimonio, d) aumenta su oferta de trabajo para compensar la incidencia.

2.9.3. Absorción

A través de la absorción el sujeto del impuesto no lo traslada, sino que lo paga, pero siempre procurando que su producción aumente o disminuya su costo laboral o mejore la tecnología.

2.9.4. Elusión fiscal

La elusión fiscal consiste en actos no sancionables por las disposiciones legales aplicables. La elusión se presenta cuando el contribuyente adopta cualquiera de las tres posturas siguientes:

- * 1. No realizar el hecho generador de la obligación fiscal.
- * 2. Se aprovecha al máximo de las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales para pagar el impuesto sobre la menor base gravable posible.
- * 3. Se aprovecha de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la ley fiscal.

La conducta de los contribuyentes que tienen la intención de evitar la configuración del hecho gravado, y por consiguiente el nacimiento de la obligación tributaria, es realizar una conducta dolosa abusando de las formas jurídicas o del derecho, cometiendo fraude de ley u otro ilícito atípico. Por ejemplo, constituir, abusivamente, una persona jurídica sin ninguna intención de ejercer la actividad económica, es decir configurar una realidad económica ajena al sentido del deber de contribuir.

2.9.5. Evasión fiscal

Esta conducta del contribuyente tiene un propósito doloso o culposo para evitar pagar el tributo una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria. En esta ocasión el contribuyente oculta o no paga el impuesto que le corresponde. Tenemos como ejemplo ocultar ingresos evitando emitir el comprobante de pago respectivo. También se configura una realidad económica ajena al sentido del deber de contribuir.

2.10. El Hecho Imponible y su Relación con la Obligación Tributaria

Para desarrollar este tema es menester recurrir a las definiciones de hipótesis de incidencia tributaria y de hecho imponible.

2.10.1. La hipótesis de incidencia

La hipótesis de incidencia tributaria¹¹, presupuesto de hecho, antecedente, previsión fáctica o descrita, es la descripción hipotética del hecho que se pretende afectar, construida por la voluntad del legislador en lenguaje prescriptivo. Russo¹² la denomina como "el presupuesto del tributo", y dice respecto de ella que es el hecho o la circunstancia fáctica en donde se compendia o mediante la cual se devela la situación acogida por el legislador en cuanto a un determinado sujeto, como causa o título justificativo de la imposición a cargo de este. Como previsión legislativa de un hecho, es al igual que el mismo, unitario e inescindible¹³.

Para Robles, al tratar de definir la hipótesis de incidencia, indica que "...toda norma contiene una hipótesis y un mandato, este mandato sólo es obligatorio asociado a la hipótesis. Por su parte, la hipótesis de la norma describe los actos abstractos que, siempre y cuando acontezcan, convierten al mandato en obligatorio, asimismo, describe las cualidades de las personas que deberán tener el comportamiento prescrito en el mandato. El concepto de hipótesis lleva implícito el de sus cuatro aspectos, que son a saber: subjetivo, objetivo, temporal y espacial".¹⁴ Entonces, en la hipótesis de incidencia tributaria se pueden distinguir:

- ? Aspecto material: Es la descripción objetiva del hecho concreto que realiza el deudor tributario o de la situación en la que se halla. Este

¹¹ Jorge Bravo Cucci "FUNDAMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO" Hipótesis de Incidencia - Palestra Editores – lima 2003 pag. 153 y ss.

¹² Russo, Pascuale. "La obligación tributaria". En: *Tratado de Derecho Tributario, Tomo Segundo*, pp. 30-31.

¹³ Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987, p. 73.

¹⁴ <http://blog.pucp.edu.pe/item/19488/introduccion-a-la-obligacion-tributaria>

elemento siempre presupone una acción: hacer, dar, transferir, recibir, etc. Por ejemplo, la venta de muebles, las importaciones, etc.

- ? Aspecto personal: Está dado por la determinación de los sujetos que realizan el hecho o que se encuentran en la situación descrita en el aspecto material de la hipótesis. Por ejemplo, aquél que vende, o aquel que ejecuta contratos de construcción.
- ? Aspecto espacial: Es el elemento que determina el lugar en el cual el deudor realiza el hecho, encuadra la situación o en el cual la ley da por realizado el hecho o producida la situación, que fueron descritos en el aspecto material de la hipótesis de incidencia. por ejemplo el impuesto a la renta se encuentran gravadas las rentas que se generen en el país, es decir, las rentas de fuente peruana.
- ? Aspecto temporal: Indica el momento exacto en que el hecho se configura, o en el cual el legislador lo tiene por configurado.

Es necesario precisar que el hecho imponible es un hecho hipotético que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria y es el efectivamente acontecido en determinado lugar y tiempo y, al corresponder rigurosamente a la descripción formulada por la hipótesis de incidencia, da nacimiento a la obligación tributaria, dando origen así a la relación del hecho imponible con la obligación tributaria. En consecuencia cada hecho imponible dará lugar al nacimiento de una obligación tributaria. En nuestro medio tenemos la influencia del maestro Geraldo Ataliba en la doctrina nacional, que es tan profunda al extremo que el propio Tribunal Fiscal, a través de la RTF 252-2-2001, ubica el aspecto cuantitativo de la hipótesis de incidencia.

Es importante comentar que, si bien se atribuye la expresión "hipótesis de incidencia" a Geraldo Ataliba, dicho autor adopta dicha expresión de Alfredo Becker, a decir de Bravo Cucci.

Estamos en condiciones de afirmar, entonces que, mientras la hipótesis de incidencia tributaria pertenece a un plano abstracto, el hecho imponible pertenece a un plano concreto.

2.11. Externalidad Negativa: La Ludopatía

Para Bisso-Andrade Aland, catedrático de medicina de la universidad particular Ricardo Palma, escribe que "...desde 2000 años ac, los juegos del azar han estado presentes en numerosas civilizaciones antiguas –tales como la egipcia, griega y romana– donde se les consideraba una de las principales pasiones de las clases más altas. Inclusive, se conoce de la adicción de los emperadores romanos como Augusto y Claudio. Posteriormente, en épocas más recientes, cayeron víctimas del juego notables personajes como los literatos, el español Góngora y Argote, y rusos, como Lermontov y el ya mencionado Dostoievski. A lo largo de la historia han existido personajes populares y muchos otros anónimos arrastrados por esta enfermedad, que, desde el punto de vista social, constituye una de las plagas más antiguas de la humanidad por su gran poder destructivo".¹⁵

En 1992, la OMS definió por primera vez la ludopatía como una enfermedad mental. No es un juego, sino una adicción muy difícil de curar. Provoca alteraciones en la conducta del jugador que inciden en su entorno social y de su salud, transformando su personalidad en un incapaz de abandonar su adicción al juego.

En tal sentido, el Estado, al regular dicha actividad en el país y gravar con el impuesto a los juegos y máquinas tragamonedas, responde a una cuestión de prevención de la salud pública, pues el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera con los juegos de apuesta, que pueden generar adicción –ludopatía– con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia, lo cual resulta compatible con la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales, y en particular, la protección de la moralidad y seguridad públicas.

¹⁵ Revista Sociedad Perú Medicina Interna 2007; vol 20 (2), pág. 67

En dicho contexto, el artículo 5° de la Ley N.° 27153 –sustituido por el artículo 1° de la Ley N.° 27796, dispone que los establecimientos destinados a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, no pueden estar ubicados a menos de 150 metros de iglesias, centros de educación inicial, primaria, secundaria y superior, cuarteles, comisarías y centros hospitalarios; mientras que el artículo 3° del Decreto Supremo N.° 009-2002/MINCETUR establece la forma de medición de dicha distancia mínima.

Además, mediante la Ley N.° 27796 se ha creado una Comisión Nacional de Prevención y Rehabilitación de Personas Adictas a los Juegos de Azar, dependiente del Ministerio de Salud, con el fin de preservar y proteger a la ciudadanía de los posibles perjuicios o daños que afectan la salud pública, y cuyas funciones están orientadas a la elaboración y ejecución de campañas publicitarias de sensibilización dirigidas al público en general y especialmente a los jóvenes, respecto de los efectos perniciosos que el abuso excesivo de esta actividad puede generar en la salud, y el impacto socioeconómico que produce el juego de azar en las personas y su entorno familiar.

CAPÍTULO III

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA ACTIVIDAD DE LOS JUEGOS EN MÁQUINAS TRAGAMONEDAS

3.1 Principio de Capacidad Contributiva

El principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes.

Roque García Mullin: indica que "El segundo carácter destacable es el de que el impuesto a la renta contempla la equidad, entendida esta a través del principio de capacidad contributiva.

Tres son los índices básicos de capacidad contributiva: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza. La doctrina en general acepta que de estos tres índices, el principal es la renta que se obtiene, por lo que claramente el impuesto sobre la renta se ajusta a la capacidad contributiva y en consecuencia contempla la equidad.

A su vez, la equidad, como búsqueda de afirmación del postulado de gravar conforme a la capacidad contributiva, puede ser entendida en dos sentidos: como equidad horizontal o vertical.

Bajo el concepto de equidad horizontal, se indica que aquellos que estén en igual situación (horizontalmente iguales, en términos de capacidad contributiva) deben abonar igual gravamen.

Por equidad vertical, se involucra que aquellos que se encuentran a diferente nivel, deben sufrir imposiciones diferentes. Este postulado no se agota en preconizar un impuesto proporcional, sino que implica la propuesta de tasas progresivas, donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente ante los aumentos de la base, con lo cual el impuesto tiende a una redistribución del ingreso.

En su concepción pura y clásica, el impuesto a la renta contempla ambas clases de equidad.

Atiende la equidad horizontal, siendo general y global, es decir, abarcando la totalidad de las rentas del sujeto, sin exclusiones y sin discriminaciones entre diversos tipos de renta.

La búsqueda de equidad horizontal impone otro carácter al impuesto: debe ser personal, en el sentido de tomar en consideración el conjunto de la capacidad contributiva del sujeto, atendiendo su concreta situación personal: su condición de soltero o casado, los familiares que tenga a su cargo, etc. Solo tomando en cuenta esas consideraciones, se podrá estar seguro de estar frente a iguales situaciones, para aplicarles igual gravamen.

Por último, la búsqueda de equidad vertical da por resultado que el Impuesto deba ser progresivo, lo cual se obtiene, tanto por la utilización de mínimos no imposables, como por la propia estructura de la escala de tasas. El efecto redistribuidor de ingreso a obtenerse, dependerá de qué tan global sea la base sobre la que se aplica y del diseño concreto de la escala de tasas.

Conviene advertir que generalmente se entiende que el concepto de capacidad contributiva, y por ende el de equidad referida a la misma, es aplicable solamente a los contribuyentes personas naturales o unidades familiares y no a las personas jurídicas o empresas

Bravo Cucci comenta, sobre la capacidad contributiva, que no encuentra este principio un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante ello, apreciamos que se le encuentra ínsito en el ordenamiento jurídico, fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria "impuesto", en tanto se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el Sistema Tributario Peruano, y preponderantemente, por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo de alguna forma un doblez del mismo, tanto así, que Eugenio Simon Acosta¹⁶ sostiene que: *"(...) el principio de capacidad contributiva que la Constitución del Perú no formula de manera expresa puede llegar a ser un auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto expresión o concreción del derecho a la igualdad"*.

¹⁶Simón Acosta, Eugenio. "Derechos fundamentales y tributos". En: *El Sistema tributario peruano: propuesta para el 2000*, p. 4.

En rigor, el principio de capacidad contributiva se encuentra presente en la configuración de toda especie tributaria, graduándolas o fundándolas, según sea el caso. Los tributos "fundados" por este principio son los impuestos, especie que sufre la incidencia del principio en la propia descripción de su presupuesto de hecho. Por su parte los tributos "graduados" por la capacidad contributiva son las tasas y las contribuciones, pues si bien el presupuesto de hecho de las mismas no es una manifestación de riqueza, sino un acto de la administración pública, el principio repercute necesariamente en la graduación de la cuantificación de la obligación tributaria.

Ahora bien, sobre la base de tales presupuestos, puede afirmarse que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos. Para efectos didácticos, podemos dividirla en (i) capacidad contributiva subjetiva (o relativa) y en (ii) capacidad contributiva objetiva (o absoluta).

? *La capacidad contributiva es subjetiva o relativa* cuando se tiene en consideración a las personas sometidas a la afectación del tributo. Es la llamada *capacidad económica -real*. De esta forma el sujeto es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas. En este plano se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria.

? La capacidad contributiva es objetiva o absoluta cuando se toma en consideración manifestaciones objetivas de la persona. En dicha forma, el legislador apunta a los eventos que demuestran aptitud económica para concurrir a las arcas fiscales.

En definitiva, la capacidad contributiva no sólo sustenta el vínculo jurídico de carácter obligatorio entre las necesidades que satisface el Estado y el patrimonio del individuo, sino que también proporciona la materia necesaria para establecer la medida de la obligación.

3.2. La Capacidad Económica

3.2.1 Como presupuesto que habilita al Estado a exigir la prestación tributaria

La capacidad económica también constituye el presupuesto que legitima al Estado a exigir a los ciudadanos el cumplimiento del deber de contribuir.

Se exigen tributos en una sociedad porque sus integrantes realizan hechos económicos que los ponen en aptitud para soportar las cargas públicas. En tal sentido, la capacidad económica funciona, a la vez, como la causa que justifica la aplicación de los tributos en una sociedad y como la medida que permite cuantificar la obligación tributaria. Por esta razón, hoy ya se encuentra superada la tesis según la cual el fundamento de la tributación se encuentra en la soberanía del Estado (en su *ius imperium*, solía decirse), a fin de reconocer que la legitimación, precisamente, deriva de la capacidad económica que los ciudadanos ponen de manifiesto.

Ahora bien, esta afirmación no se encuentra exenta de matices, pues si bien la capacidad económica constituye una característica esencial de todos los tributos sin excepción (impuestos, contribuciones y tasas), sus exigencias no se aplican a todas sus subespecies por igual.

En efecto, en los impuestos que gravan la renta y al consumo la capacidad económica juega un rol fundamental, pues permite atender a la renta disponible y efectiva del contribuyente; mientras que en otros tributos como las tasas, sus exigencias pueden ser menores, habida cuenta que existe un servicio individualizado en el contribuyente, cuyo valor se erige como su límite. Sin embargo, en ningún caso podría sostenerse que el principio de capacidad económica se encuentra "anulado" del todo, pues ello convertiría al tributo en inconstitucional con toda certeza; permitiéndose -a lo más- que sus exigencias sean matizadas por otro tipo de bienes o valores también constitucionales.

3.2.2. Como regla que permite distribuir la carga tributaria entre los sujetos obligados

Ahora bien, la capacidad económica también constituye el índice que permite distribuir la carga tributaria entre los ciudadanos-contribuyentes, de tal forma que, a mayor riqueza mayor tributación y viceversa. Existe, pues, una relación directamente proporcional entre capacidad económica y carga impositiva.

Por tal razón, consideramos que debe existir una vinculación absoluta entre la capacidad económica sometida a tributación y la cuantificación de la misma (base imponible), de tal modo que un divorcio absoluto entre ambos, permitiría concluir por la inconstitucionalidad del tributo, como podría ser el caso de una tasa de limpieza pública que se cuantifica sobre la base de las ventas de una empresa.

3.2.3. Como regla que obliga al legislador a que una vez que opta por afectar una determinada riqueza no introduzca tratamientos discriminatorios o desproporcionados en relación con el objeto del Tributo

La capacidad económica también juega un papel importantísimo en cuanto limite a la libertad de configuración del legislador, al impedir introducir regulaciones que distorsionen la manifestación de riqueza sometida a gravamen. Es decir: una vez que el legislador ha optado por gravar una determinada manifestación de riqueza (como podría ser la renta neta, el valor real del predio, el valor agregado, entre otros), el principio de capacidad económica proscribiera cualquier medida desproporcionada o ausente de justificación razonable que "desfigure" o "deforme" dicha opción, y termine gravando otra manifestación de riqueza, como podría ser, gravar la renta bruta y no la renta neta o afectar un valor artificioso del predio, prescindiendo absolutamente del valor real del mismo. Otro podría ser el caso, por ejemplo, de determinados supuestos de exoneraciones que dejan de gravar manifestaciones evidentes de riqueza, de normas que condicionan la deducción de créditos o gastos a requisitos que no guardan la debida proporción con el fin que pretenden alcanzar, (legalización de libros

contables antes de su uso, bancarización, o de "presunciones" que prohíben la deducción de costos y/o gastos, entre otros).

3.3. Deber de Contribuir

Luis Durán Rojo señala que el Deber de Contribuir puede consistir en:
a) La prestación de dar una suma de dinero al fisco (tributo) y el cumplimiento de los consiguientes deberes formales tales como la entrega de comprobantes de pago, tenencia de libros de contabilidad, declaraciones juradas, etc.; y,

El deber de colaboración en cuya virtud los ciudadanos deben apoyar el trabajo de fiscalización que realiza la administración tributaria, además los ciudadanos deben suministrar la información sobre terceros cuando lo requiera la administración tributaria y, finalmente, los ciudadanos deben apoyar la actividad de recaudación por parte de la Administración Tributaria (retención, percepción y detracción de tributos, etc.)

A su vez, la Constitución Política, en su artículo 7º señala que: *“Todos tienen derecho a la protección de su salud, la del medio familiar y la de la comunidad así como **el deber de contribuir** a su promoción y defensa”*

Por su parte el Tribunal Constitucional señala en la sentencia recaída en el expediente 06089-2006-PA/TC que *“En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad”*.

Como se aprecia, el tributo, implícitamente, nos conduce al sentido no solo del deber de contribuir sino hacia la solidaridad. Desde esta perspectiva el tributo consiste en aquella relación jurídico-constitucional que se establece

entre la sociedad y el Estado como deber que tenemos todos los miembros de la sociedad para apoyar económicamente la actividad fiscal siempre que ésta vaya dirigida a atención de las necesidades humanas.

Es importante resaltar que la referida relación jurídico-constitucional consiste en cierto deber y no una obligación. El deber tiene un contenido fundamentalmente político, mientras que la obligación posee un contenido predominantemente económico.

Con relación al contenido político del deber, hay que partir de la consideración de que la sociedad es el soporte del Estado. En otras palabras, solo si la sociedad colabora el Estado marcha o actúa. Si la sociedad no colabora –alto grado de evasión o elusión – el Estado se debilita.

También es interesante resaltar que en el concepto constitucional de tributo el objetivo de éste tiene que ver con la satisfacción de las necesidades sociales. Es decir la finalidad del tributo se encuentra vinculada a la sociedad.

En cambio en el concepto técnico de tributo ocurre que las finalidades de éste pueden ser fiscales (el tributo financia la actividad fiscal) o extrafiscales (el tributo persigue ciertos impactos en la economía). En otras palabras las finalidades del tributo aparecen vinculadas a las finanzas públicas y el mercado.

La concepción moderna admite que los tributos constituyen un acto de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado por lo que es una obligación de justicia dentro de la formalidad (legalidad) donde los ciudadanos deben concurrir a su mantenimiento (principio de generalidad) en función a su capacidad económica (capacidad contributiva) razonable (igualdad) en proporción a su patrimonio o rentas (no confiscatoriedad)

La razonabilidad de la imposición tributaria obedece al criterio del beneficio obtenido por los servicios que recibe del Estado y del sacrificio que significa para el contribuyente el pagar el tributo. Ello implica considerar, desde una perspectiva temporal, el contexto en que se desenvuelve la sociedad y sus valores políticos, sociales, económicos y jurídicos.

Se puede observar que no existe inconveniente en que esta función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal¹⁷, es decir, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución, tales como garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, promover la conservación de la salud, la diversidad biológica y las áreas naturales protegidas, etc.

3.4. El Poder del Estado

Hace referencia a la idea de establecer prestaciones sin contraprestación de por medio. En tal sentido, los impuestos, como ingresos públicos por excelencia, no se establecen en una relación de poder sino al orden constitucional que emana de todo Estado de derecho, donde todos los ciudadanos tenemos el deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos. Es decir que el estudio de la elección de gastos y recursos se hace en función de una orientación política determinada y variable según los objetivos perseguidos por la acción estatal. En ese sentido se manifiesta Griziotti cuando dice que *"...teniendo presente que el sujeto de la actividad financiera es el Estado y que son los fines del Estado los que se satisfacen con la actividad financiera, debe aceptarse que esta actividad tenga necesaria y esencialmente una naturaleza política. Los procedimientos de los cuales se vale el Estado para procurarse recursos son en su mayor parte*

¹⁷ Ruiz de Castilla, Robles Moreno, "Una aproximación al concepto de tributo
"El objetivo básico del tributo es el financiamiento de la actividad inherente al Estado (fines fiscales). También es posible que el tributo persiga otras importantes finalidades (finalidades extrafiscales) como por ejemplo el Impuesto al Juego Tragamonedas en la medida que busca desalentar esta clase de juegos porque afectan la salud mental de los niños y adolescentes del país.
(<http://blog.pucp.edu.pe/item/70441/una-aproximacion-al-concepto-de-tributo>)

coercitivos y están guiados por criterios políticos, así como son políticos los criterios de repartición de la carga tributaria entre los particulares”.

Son gastos públicos las erogaciones generalmente dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas. Dichas erogaciones o empleo de riqueza destinados a la prestación de los servicios públicos son requeridos por el interés público, razones por el que Estado debe ajustar su conducta financiera en base a normas legales que permiten dar a la administración financiera cierta estabilidad y seguridad en la previsión del "gasto".

Por lo tanto, al crear un sistema impositivo, equitativo desde una perspectiva de justicia, se debe cuidar que se cumplan dos principios: El principio de beneficio y de capacidad de pago. El primero sigue un principio de mercado: los individuos que reciben el beneficio de un bien o servicio deben pagar el impuesto necesario para la provisión de ese bien o servicio. El segundo, por otro lado, hace referencia al tema de equidad, ya que sostiene que los individuos que tienen mayor capacidad de soportar la carga impositiva deben pagar más impuestos.

Se debe entender que este concepto de capacidad contributiva puede alcanzar inclusive para gravar a una misma actividad con dos impuestos distintos como lo señaló el Tribunal Constitucional en el expediente N.º 2302-2003-AA/TC sin ingresar a la confiscación de la riqueza, como es el caso de un impuesto indirecto. Así, la doctrina y jurisprudencia comparada, coinciden en considerar improcedente la confiscatoriedad en estos casos, primero por los fines extrafiscales de los impuestos al consumo, y, segundo porque los impuestos indirectos se trasladan al consumidor, quien es quien soporta la carga del impuesto.

3.5. Fin del Estado Social y Democrático de Derecho

Como se aprecia el tributo tiene un contenido político de carácter instrumental; en el sentido que el tributo es el medio para hacer posible un Estado al servicio de la sociedad. Como señala Ruiz de Castilla y Robles

“...en este sentido si por ejemplo el Estado crea una suerte de impuesto con el objetivo de financiar un aumento de sueldos para los profesores de los colegios estatales, en el contexto de una deficiente calidad del servicio educativo a los alumnos; entonces –para efectos constitucionales- no existe “tributo” toda vez que nos encontramos ante una captación de ingresos que va a satisfacer el interés del Estado (aparato burocrático) y no de la sociedad”.

Así también encontramos ese contenido político en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0008-2003-AI/TC, en un análisis conjunto de los artículos 3° y 43° de la Ley Fundamental y en la sentencia recaída en el expediente 06089-2006-PA/TC, donde sostiene que: *“...puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales–, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal (el subrayado es nuestro) o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria”.* Estas precisiones nos conduce a un Estado peruano definido por la Constitución de 1993 y que presenta las características básicas del Estado Social y Democrático de Derecho, perspectiva muy distinta al concepto que se tenía del Estado al amparo de la constitución de 1979.

El Estado social (en el modelo peruano) en la Constitución de 1979 se caracteriza por ser un Estado que pretende cubrir las necesidades básicas de la población y además redistribuir la riqueza de manera democrática. En este sentido, podemos apreciar cómo el modelo de la Constitución de 1979 buscó recuperar como objetivo fundamental del Estado al hombre como individuo, como persona y ser social.

Cuando el trasfondo de una controversia gira en torno a la intervención estatal en la vida económica de los particulares, el Tribunal Constitucional ha

procedido a fundamentar sus decisiones partiendo de los fines inherentes de Estado (Estado Social y Democrático de Derecho), y, particularmente, desde los principios rectores que inspiran nuestro régimen económico, dentro del cual, evidentemente, también se integra el régimen tributario.

También ha precisado el Tribunal Constitucional que *“En un Estado social y democrático de Derecho, el diseño de la política tributaria es un ámbito reservado al legislador, en el que goza, dentro de los límites establecidos en la Constitución, de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática”*.

Por su parte, y aún cuando la Constitución de 1993 (Constitución vigente) no lo ha señalado de manera expresa, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos lo tienen todos los ciudadanos.¹⁸ Para el Tribunal Constitucional *“En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a la exigencia de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria.*

En tal sentido, las necesidades sociales que deben ser atendidas por el Estado explican la potestad de éste para imponer cargas tributarias que financien su actividad¹⁹: *“El Estado, para el desarrollo de sus distintas actividades, requiere de un sustento económico, el cual, como resulta natural, debe provenir fundamentalmente de las contribuciones que sus ciudadanos realicen, porque, de otra forma, sería prácticamente imposible financiar los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas a su cargo”*.

¹⁸ Art. XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre: *“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos para el sostenimiento de los servicios públicos”*.

¹⁹ STC 918-2002-AA/TC: *Deber de contribuir y gastos públicos*

3.6. La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho

A los fines inherentes del Estado, que no obvia los principios y derechos básicos del Estado de Derecho tales como la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley, también se integra *el régimen tributario* como una exigencia de condiciones materiales para cubrir los gastos públicos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal (EXP. N.º 06089-2006-PA/TC).

Si la función principal del tributo es la recaudación como un medio para financiar las necesidades sociales, es admisible que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, el tributo sea utilizado con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe quedar al margen de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria en que cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales

Es en un Estado Social y Democrático de Derecho, donde la razón de la imposición no se limita sólo a una cuestión de poder estatal, sino que incorpora, además de la figura del deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos a través del pago, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad. Así tenemos el caso típico del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas” (*FJ 2, STC 009- 2001-AI/TC*) que, además de su función recaudadora cumple una finalidad extrafiscal para desalentar actividades que el Legislador considera nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para el derecho a la salud.

CAPITULO IV

EL IMPUESTO DE NATURALEZA TRIBUTARIA DIRECTA –INDIRECTA AFECTA LOS FINES DEL ESTADO PERUANO

4.1. La Actividad Económica del Estado

El fin del Estado es el bien común²⁰, es decir, es el que concierne a las personas para el logro del respeto y consideración de la dignidad, unidad e igualdad de las personas en una dimensión social y comunitaria.

Por ende, el Estado deberá desarrollar ciertas funciones que dependen, entre otros, de circunstancias históricas que determinan sus fines y generan las decisiones políticas; pero, también existe la reciprocidad de contribuir económicamente a su sostenimiento. Esta conducta de las personas, de colaborar, permite la existencia del deber de contribuir a través de instrumentos jurídicos como los impuestos la misma que devenga en obligaciones para los administrados.

En ese contexto, las personas, en su condición de consumidor u ofertante, están insertas en un proceso económico que tiene como objetivo la satisfacción de necesidades y el acrecentamiento del bienestar general, a decir del Tribunal Constitucional. Para tal efecto, continúa diciendo el Tribunal Constitucional, el régimen económico en el cual están insertas dichas personas, debe tener la garantía no sólo de la libertad para ejercerla sino también la seguridad respaldada por el Estado (*Exp. N.º 0008-2003-AI/TC*). Es así que el Artículo 58º de la Constitución Política del Estado⁴ no se divorcia de esta premisa al precisar que la iniciativa privada se ejerce en una economía social de mercado “que pone atención y preocupación en la corrección de desigualdades y en promover el desarrollo económico en un marco de justicia social”.

²⁰ VENTO, Rodolfo (2006): “El uso inadecuado de la base de medición de lo percibido en los ingresos del presupuesto del estado peruano en el marco de la transparencia”: *“La prosecución del bien común es lo que sostiene la existencia del Estado como organización”*. Tesis, UNMSM, Pág. 9

Una economía social de mercado se refiere a un tipo de organización económica regulado por un régimen jurídico de descentralización e independencia frente al Estado, el cual está destinado a asegurar la existencia de una pluralidad de agentes económicos en lo relativo a la libre iniciativa, para participar en la actividad económica, y la libre competencia, para ofertar y demandar la provisión y suministro de bienes y servicios al público en general.

Esta regulación se asocia, en general, a la forma cómo éste interviene en el comportamiento de los agentes del mercado, en particular cuando sirve de vehículo para la implementación de políticas públicas específicas.

Los consumidores y usuarios -vale decir, la población en su conjunto- representan el fin de la actividad económica. La culminación del proceso económico tiene como objetivo la satisfacción de necesidades y el acrecentamiento del bienestar general, donde el Estado invalida las fuerzas del mercado para proteger a los individuos de determinadas contingencias y garantizarles un nivel mínimo de vida, a decir de Samuelson.

El mercado es donde se constituye el aseguramiento de la calidad de vida de la población y la transformación de la productividad individual en progreso social para todos.

El Estado para realizar sus objetivos requiere de recursos, bienes y servicios. En tal sentido, debe proveerse de recursos que faciliten dicho objetivo, siendo la actividad financiera aquella que desarrolla el Estado y demás entidades públicas para la realización de los gastos inherentes a las funciones, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos²¹. A través de políticas económicas, forma concreta de cómo el sector público interviene en la actividad económica, intenta fomentar la eficiencia económica regulando la asignación de recursos, siendo una de estas políticas económicas la política fiscal. Para tal efecto el

²¹ (Pérez, pág. 25 "Derecho financiero y tributario"; 25º Ed. Aranzadi S.A Madrid)

Estado hará uso de su poder, entendida como la capacidad del Estado para imponer su voluntad con o sin la voluntad de la población a través de decisiones o políticas de Estado, entre ellas la política fiscal:

*La iniciativa privada es libre. Se ejerce en una economía social de mercado. Bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura (4) **Artículo 58°**.- CP, 1993).*

...En el caso de la Política Normativa del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), ésta se sustenta en un conjunto de principios orientados a lograr un proceso de creación de normas eficiente. Este proceso debe permitir que el conjunto de normas aprobadas por el MEF guarde coherencia con el cumplimiento eficiente y eficaz de los objetivos del mismo, es decir, la asignación eficiente de los recursos (del Estado y de la economía en general) y el aumento del bienestar de la población. (Resolución Ministerial N° 639-2006-EF/67)

Es en esta actividad económica donde se produce una relación en la que se conjuga la actividad financiera del Estado con sus elementos de ingresos y gastos y la economía del mercado.

4.2. El Concepto de Tributo

El tributo es una prestación patrimonial que genera la obligación de dar una suma de dinero, figura concebida para financiar el gasto del sector público cuya fungibilidad la hace especialmente idónea para cumplir este fin²².

El tributo, en segundo lugar, es una prestación coactiva porque no surge de un acuerdo, sino por imposición de la ley. La obligación tributaria nace

²² *Notax1: Ruiz de Castilla, Robles Moreno, "Una aproximación al concepto de tributo: "La entrega de dinero que realizan las personas a favor del Estado es una actuación. En Derecho esta conducta se conoce como "prestación". Se entiende por prestación la conducta que debe cumplir el sujeto de la relación jurídico tributaria. Más exactamente nos encontramos ante una prestación de dar. Por regla general se trata de una prestación dineraria; por excepción puede ser una prestación en especie".*
<http://blog.pucp.edu.pe/item/70441/una-aproximacion-al-concepto-de-tributo>

porque así lo ordena la ley, que une a un determinado hecho, acto o situación (sea voluntario o no) una consecuencia o efecto jurídico con independencia de la voluntad de los sujetos; es decir se trata de una obligación *ex lege*, distinta de las obligaciones *ex contractu*, que se caracterizan porque nacen del acuerdo de los interesados.

Una tercera característica del tributo se refiere a su finalidad recaudatoria o fiscal: obtener recursos para financiar el gasto del sector público. Con ello se subraya el carácter instrumental del tributo, ya que mediante él no se persigue la consecución directa de fines públicos, sino el suministrar recursos para que otras Administraciones los puedan lograr. Además, el fin fiscal vincula el tributo con el gasto del sector público: se persigue recaudar ingresos para subvenir los servicios que presta el Estado. Esta vinculación entre la finalidad fiscal y el gasto público impone la exigencia de que la transferencia de la riqueza del contribuyente hacia el Estado deba ser con carácter definitivo, ya que sólo así el tributo puede servir al fin que lo justifica.

4.3. Descripción de la Normatividad que Incide en la Actividad de los JCMT.

El decreto legislativo 776, Ley de Tributación Municipal, es una norma publicada el 31 de diciembre de 1993 en el diario Oficial El Peruano cuyo artículo 48° señalaba que el Impuesto a los juegos gravaba la realización de actividades relacionadas tales como loterías, bingos y rifas, así como la obtención de premios en los juegos de azar. El sujeto pasivo del impuesto es la empresa o institución que realiza las actividades gravadas, así como quienes obtienen los premios. En caso que el impuesto recaiga sobre las apuestas, las empresas o personas organizadoras actuarán como agentes retenedores.

Actualmente el órgano administrador del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas es la SUNAT a mérito del Decreto de Urgencia N° 075-2001, publicado el 30 de junio del 2001. Originalmente se encontraban reguladas por la ley de tributación municipal y gravadas con el impuesto a

los juegos hasta que se dictó la Ley N° 27153, que trasladó la administración y recaudación del Impuesto al Ministerio de Industrias, Comercio, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales.

El inciso c) del artículo 50° del mismo texto normativo²³ disponía que la base imponible del impuesto para los tragamonedas y otros aparatos electrónicos que entregan premios canjeables por dinero en efectivo era el 7% de la UIT vigente al 01 de febrero del mismo ejercicio gravable por cada máquina. La fiscalización del impuesto era de competencia de la municipalidad provincial en cuya jurisdicción se encuentren ubicadas las máquinas tragamonedas o similares. *(Durante la vigencia y al amparo del Decreto Supremo 095-96-EF, reglamento del ISC, las máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos estaban gravados con el Impuesto en razón del 15% de la Unidad Impositiva Tributaria (es decir, S/. 330,00 para el Ejercicio 1996), por concepto de monto fijo mensual por cada máquina tragamonedas y otros aparatos electrónicos).*

El artículo 51° del mismo Decreto Legislativo 776, determinó la tasa del impuesto a los juegos, aplicable sólo a los bingos, rifas, sorteos y loterías; obviando hacerlo respecto de los juegos de pimball y máquinas tragamonedas,

El Decreto Supremo 095-96-EF (vigente desde el 01/10-1996) aprueba el Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Azar y Apuestas, determinando como sujetos pasivos del Impuesto a las entidades organizadoras y titulares de autorizaciones de juegos de azar y apuestas así como de máquinas tragamonedas. Para el impuesto general a las ventas la

²³ "Artículo 50.- La base imponible del impuesto es la siguiente, según el caso: a) Para el juego de bingo, rifas, sorteos y similares: el valor nominal de los cartones de juego o de los boletos de juego. b) Para el juego de pimball: una Unidad Impositiva Tributaria (UIT), vigente al 1 de febrero del mismo ejercicio gravable, por cada máquina. c) Para los tragamonedas y otros aparatos electrónicos que entregan premios canjeables por dinero en efectivo: Una Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente al 1 de febrero del mismo ejercicio gravable, por cada máquina.(*)

(*) Inciso derogado por la Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 27153, publicada el 09-07-99.

actividad de juegos y máquinas tragamonedas no está gravada, como veremos más adelante.

Posteriormente, mediante el artículo 36° de la Ley N° 27153 (09.07.1999) se crea el Impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas que grava la explotación de estos juegos y es de periodicidad mensual. Además, deroga el inciso c) del artículo 50, el Decreto Supremo N° 04-94-ITINCI que aprueba el Reglamento de uso y explotación de máquinas tragamonedas; el Decreto Supremo N° 014-96-ITINCI, que suspende el otorgamiento de autorizaciones para el uso y explotación de máquinas tragamonedas; el Decreto Supremo N° 004-97-ITINCI, que establece instancias y mecanismos que permitan fiscalizar el cumplimiento del reglamento de uso y explotación de máquinas tragamonedas aprobado por Decreto Supremo N° 004-94-ITINCI²⁴.

A través del decreto legislativo 821 (publicada el 23 de abril de 1996) se corrige la omisión de gravar a las máquinas tragamonedas, modificando los artículos 50^{ao} y 51° de la ley 27153 de la siguiente forma:

- Bingos, rifas, sorteos y similares: 10% del valor nominal de los cartones o boletos de juego;
- Juego de pimball: 3% de una UIT vigente al 1 de febrero del ejercicio gravable, sobre cada máquina;
- Tragamonedas y otros aparatos electrónicos: 7% de una UIT vigente al 1 de febrero del ejercicio gravable, sobre cada máquina; y,
- Loterías: 10% del monto o valor (de mercado) de los premios.

Por su parte, los numerales²⁵ 38.1, 38.2 y 38.3 del artículo 38° del citado texto normativo establece la base imponible del Impuesto y señala que está

²⁴ (http://tributoydogma.blogspot.com/2006_01_01_archive.html)

²⁵ *Este numeral fue derogado por el Artículo 3 de la Ley N° 28872, publicada el 15 agosto 2006, la misma que de conformidad con su Única Disposición Complementaria y Final, regía a partir del 01 de enero de 2007. Luego, de conformidad con el Artículo 12 de la Ley N° 28945, publicada el 24 diciembre 2006, se deroga la Ley N° 28872, disponiendo en su segundo párrafo del citado artículo 12, que los artículos 36, 37, 38 y 39 de la presente Ley y normas modificatorias, mantienen su plena vigencia a partir del 1 de enero de 2007.*

constituida por la diferencia entre el ingreso neto mensual y los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casinos. Agrega el mencionado artículo que para efecto de la determinación de la base imponible se considera que el ingreso neto mensual está constituido por la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego y el monto total entregado por los premios otorgados en el mismo mes y que las comisiones percibidas por el sujeto pasivo del impuesto forman parte de la base imponible y, de otro lado, que la base imponible del Impuesto se determina de manera independiente por cada actividad y cada establecimiento.

Al publicarse la Ley N° 26716, el 29 de diciembre del 2001, ley que restituye recursos a los gobiernos locales, se retomó a partir del 01 de enero del 2002 la administración del Impuesto a las Máquinas Tragamonedas a las municipalidades provinciales, como se había considerado al inicio en la ley de tributación municipal.

Sin embargo, esta transferencia de facultades de administración del tributo solo tuvo vigencia unos meses hasta publicarse la Ley N° 27796 (26 de julio del 2002), toda vez que la administración del mencionado tributo retomó a la SUNAT.

Los ingresos provenientes del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, luego de aplicar el porcentaje que corresponde a la SUNAT de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12° del Decreto Legislativo N° 501, se distribuyen de la siguiente manera:

30% constituyen ingresos de las Municipalidades Provinciales.

30% constituyen ingresos de las Municipalidades Distritales.

15% constituyen ingresos del Tesoro Público.

15% constituyen ingresos del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.

10% constituyen ingresos del IPD.

En el caso del impuesto a la renta las organizaciones que explotan el juego de las máquinas tragamonedas se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta por obtener rentas de Tercera Categoría. La tasa es 30% luego de aplicar las deducciones de los gastos que genera para la explotación de esta actividad (Art. 37 de LIR).

En tal sentido la carga tributaria sobre los sorteos y entrega de premios, son deducibles, siempre que se cumplan tres condiciones:

- ? Dichos premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales; (actualmente se realiza con presencia del personal del Ministerio del Interior), poco se sabe de la presencia de tal funcionario.
- ? El sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público,
- ? Se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia.

Además, son deducibles, también, los tributos que gravan la actividad de casinos y máquinas tragamonedas como el Impuesto a los Casinos y las Máquinas Tragamonedas (tasa del 12%), acorde al literal b) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En lo que respecta al Impuesto General a las Ventas, se puede apreciar que de acuerdo a lo dispuesto en el literal II) del artículo 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas no están gravados con el Impuesto los juegos de azar y apuestas, bingos, rifas, sorteos, máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos, casinos de juego y eventos hípicas.

Para el Impuesto Selectivo al Consumo se encuentra gravada los juegos de azar y apuestas tales como loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicas, pero no se señala de manera expresa en dicho artículo a las máquinas tragamonedas (*Literal c) del artículo 50° de la Ley del Impuesto General a las Ventas*), por cuanto ha sido eliminado mediante la Cuarta Disposición Complementaria Final de la Ley N° 27153, publicada el 08 de julio de 1999. Las tasas están contenidas en el literal A del Nuevo Apéndice IV denominado Productos Sujetos al Sistema al Valor: Loterías, bingos, rifas y sorteos 10% Eventos hípicas 2%

Conforme a lo establecido en el inciso d) del artículo 1° del reglamento del impuesto selectivo al consumo se entiende por “máquinas tragamonedas” a las máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos que entreguen premios canjeables por dinero²⁶.

Las empresas que se dedican a la explotación de los juegos de máquinas tragamonedas y casinos de juego prestan el servicio de entretenimiento gravado con el ISC (hasta que fue eliminado el 08 de julio de 1999), sobre la base de un hecho propio que implica además la realización informal de esta actividad²⁷.

Se puede observar que el Tribunal Constitucional, en reiterada jurisprudencia, precisa que la actividad principal de las empresas que explotan las máquinas tragamonedas es la de prestar servicios de entretenimiento (subrayado es nuestro).

4.4. La Naturaleza Tributaria del Impuesto Indirecto del JCMT

La exteriorización mediata de la capacidad contributiva (indirecta), se basa en circunstancias o situaciones objetivas que, si bien hacen presumir un determinado nivel de riqueza, el nivel de presunción es inferior a los casos de exteriorización inmediata. Así, la producción o venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes o servicios, el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro, la realización de actos o negocios jurídicos documentalmente exteriorizados, son indicios de capacidad contributiva. Por ejemplo, quien adiciona valores a los bienes o servicios, produciéndolos, fabricándolos, proporcionándolos, comerciándolos, exportándolos, etc., está ejerciendo una actividad en la cual el lucro se infiere razonablemente; pero con cierta dosis de relatividad. Igual razonamiento se aplica a los adquirentes y consumidores de bienes y servicios. Es lógico pensar que a mayor gasto, mayor nivel de riqueza; pero ello es sólo presumible.

Tampoco los actos y negocios jurídicos documentalmente exteriorizados son signos inequívocos de capacidad contributiva, aunque permitan suponerla, y

²⁶ (Informe N° 362-2003-SUNAT/2B0000)

²⁷ (Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nos. 971-2-99, 972-2-99, 973-2-99, 974-2-99 y 975-3-99).

lo mismo en lo que respecta al mero ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas. Los impuestos cuyos hechos imponible se construyen atendiendo a tales circunstancias y situaciones de tipo objetivo son, entonces, indirectos, y su posibilidad de traslación (aunque generalmente mayor que la de los directos) es un elemento variable que no incide en la clasificación.

En esa perspectiva, y atendiendo a la deducción a la que sostiene Villegas, un impuesto indirecto será aquel cuyo elemento representativo de capacidad contributiva es mediata en el sentido de disposición de medios de pago de bienes que pueden asociarse a la capacidad de pago. En tal sentido, el consumo que realizan los usuarios de los servicios que prestan los organizadores de servicios de juegos de máquinas tragamonedas es un indicador de capacidad de pago y por ende sujetos a ser sometidos al impuesto a las ventas toda vez que el hecho generador está vinculado con la prestación de servicios y que identifica a un impuesto indirecto. Para clasificar los impuestos en directos e indirectos, se aplican dos criterios básicos: el económico, que se fundamenta en la posibilidad de traslación del impuesto, y el que toma en cuenta la forma de manifestarse la capacidad contributiva. Por traslación se entiende la transferencia económica de la carga impositiva de su pagador a un tercero, que viene a ser la persona en quien se da el hecho imponible y que se denomina contribuyente de facto, que hace posible la diferencia entre el sujeto que es obligado legalmente a pagar el tributo y el sujeto económico que fácticamente soporta la carga, mediante la traslación, característica que tiene, por ejemplo, el impuesto general a las ventas.

El objeto económico pasible de estar gravado, por tanto, es el consumo del juego (servicio) y se encuentra próximo a los elementos objetivos de la hipótesis de incidencia: la obligación de hacer (temporal), que debe ser precisa y susceptible de control por parte de la Administración Tributaria. En ella se debe subrayar la importancia de la fecha del pago y no el pago como tal, en el sentido del cumplimiento de la prestación dineraria por parte del comprador.

El poco conocimiento tributario de los técnicos en sustentar la dación de la ley 27153 se puede observar en la exposición de motivos para su

modificación, (luego de sustentar el fortalecimiento del turismo receptivo como argumento para la vigencia de dicha ley), indicando que: “... en la realidad, la norma expedida no logró sus objetivos. Subsistiendo un alto índice de informalidad y una fuerte evasión tributario...”, (<http://www.mincetur.gob.pe/newweb/portals/0/Turismo/DGJCM T/proyecto1.htm>) expresión que significa que dicha actividad era utilizada por usuarios que no tenían la condición de turistas y cuya explotación era realizada por informales. Estos hechos y sus efectos perniciosos eran de amplio conocimiento del Poder Ejecutivo, según se puede leer en la exposición del congresista Walter Alejos Calderón²⁸, en su Proyecto de Ley N° 2663 y por tanto previsibles: “Los juegos de Casinos y de Máquinas Tragamonedas no promueven el desarrollo, ni el espíritu de trabajo en la población sino por el contrario el ocio, la adicción lúdica y demás inconductas.

De acuerdo con estudios realizados a niveles mundiales y respaldados por la OMS (Organización Mundial de la Salud) se sostiene que la Ludopatía o Juego Compulsivo es un problema social, de salud grave y en expansión.

Estos organismos recomiendan a los gobiernos financiar programas de estudio, prevención y rehabilitación, los mismos que generan gastos no contemplados en el presupuesto nacional del sector salud.

Se trata de construir un país con sólidos principios y valores, con una economía productiva y sostenida; y un sistema tributario estable y transparente. Esta actividad no contribuye con dichos fines, sino, por el contrario, incentiva una cultura nacional de evasión”.

La falta de conocimiento adecuado de los funcionarios del Estado vinculados a asuntos tributarios para sustentar las modificaciones se puede observar cuando comentan, en la exposición de motivos del proyecto de ley que modifica algunos artículos de la ley N° 27153 lo siguiente: “Disposición Final Primera

Mediante la Primera Disposición Final se otorga un régimen especial a quienes son titulares de Autorizaciones vigentes a la entrada en vigor de la ley modificatoria. La razón de ser de esta disposición obedece a que los

²⁸http://www.walteralejos.org/documentos/sec_laborlegislativa/proyectosdeley/PL%202663.pdf.

actuales titulares de autorizaciones, distintos a operadores de hoteles y resorts de 5 ó 4 estrellas y restaurantes turísticos de 5 tenedores (esto es principalmente bingos y discotecas, así como hoteles de 3 estrellas en provincias distintas a Lima y Callao), que explotan máquinas tragamonedas, han realizado considerables inversiones de dinero al amparo de la Ley N° 27153, y que al ser ésta modificada, se afectarán seriamente sus intereses económicos. Asimismo, generará graves problemas sociales como consecuencia del despido masivo de trabajadores y la terminación de contratos de servicios. Por tal motivo, se considera que es importante resguardar la seguridad y estabilidad jurídica, garantizándose que estos operadores puedan seguir explotando sus negocios durante la vigencia de sus Autorizaciones Expresas, pudiendo renovarlas sucesivamente y modificarlas, en las mismas condiciones.

Cabe precisar además que estos operadores generan un ingreso al Estado proveniente del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas que resulta conveniente conservar" (el subrayado es nuestro).

La expresión "conveniente conservar" es contradictoria toda vez que para el Estado no constituye, como política fiscal, un impuesto conveniente para el bienestar de los ciudadanos.

Otra de las razones inadecuadas, y paradójicas, constituye lo que prescribe el artículo 6° del texto único organizado del Impuesto general a las ventas (vincularlo con el artículo 2° de dicha norma), que para otorgar el beneficio (exoneración) tributario a los consumidores de los servicios de juegos, ésta debe tener una razón social (una actividad que coadyuva en la ludopatía no calificaría). Si a ello sumamos lo que indica la Norma VII del Código Tributario, para su otorgamiento (del beneficio tributario), el beneficio tributario no reunía las características: "Artículo 6°.- Modificación de la lista de bienes y servicios de los Apéndices I y II.

En el caso de servicios, sólo podrá comprender aquellos cuya exoneración se base en razones de carácter social, cultural, de fomento a la construcción y vivienda, al ahorro e inversión en el país o de facilitación del comercio exterior".

En conclusión el Impuesto a los Juegos de Casinos y de Maquinas Tragamonedas IJCMT, está erróneamente definido por la norma que lo ha creado y sus modificatorias, dándole la naturaleza de Impuesto “**Directo**”; sin embargo y como lo hemos demostrado, la tendencia a la cual se pretende en la presente Tesis, este debe ser, un impuesto, cuya naturaleza tributaria es de Impuesto **INDIRECTO**, conforme a los análisis realizados a la presente Trabajo y a los pronunciamientos de los autores señalados en el Marco Teórico Conceptual Punto de Vista Jurídico Tributario Contable, de la presente Tesis.

4.5. Incidencia Contable

Analizando la representación contable se colige que el impacto que tiene el gravar al usuario o consumidor e identificar al organizador como agente receptor del impuesto general a las ventas no tiene ninguna incidencia en su renta y menos le puede afectar sus ingresos por cuanto el sujeto pasivo es el cliente. Visto esta acción desde la perspectiva contable, el organizador de los juegos y máquinas tragamonedas realizaría el asiento contable:

Facturas por cobrar (Dr)	xxxxxx	
Ingresos por servicios de juegos (Acr)		xxxxxxxx
Impuesto general a las ventas (Acr)		xxxxxxxx

Esta representación del movimiento de la riqueza, constituido por el impuesto general a las ventas, un tributo de propiedad del Estado, genera a su vez, un pasivo, tributos por pagar, a cargo de la empresa organizadora sin afectar su patrimonio por cuanto la función de la empresa sería el recaudar los tributos para luego derivar al Tesoro Público a través de los PDT (declaración) y el sistema financiero (pago).

En conclusión, tremendo favor realizado en pro de la actividad ludópata atentando el fin social y de salubridad del Estado además de los perjuicios económicos como resultado de la dación de la Ley 27153 (*Responsabilidad patrimonial del Estado por la dación de normas inconstitucionales, Ver:http://www.ipdt.org/editor/docs/02Re_49-MECF.pdf*), que devino en

acciones de amparo²⁹, ampliamente descritos en páginas siguientes. Además, la poca experiencia en diseñar una política fiscal coherente para gravar el servicio de turismo receptivo en un entorno informal y no diferenciar entre el usuario con capacidad contributiva de aquel que es un organizador que presta el servicio, han permitido no solo un confuso sistema tributario por la explotación de juegos de maquinas tragamonedas en el país, sino que además deriva en una insuficiencia en la captación de recursos para afrontar la externalidad negativa que causa dicha actividad económica.

²⁹ http://www.mincetur.gob.pe/newweb/portals/0/Primer_anode_gestion_Ministra_Araoz_%20231008.pdf

“Impuesto a los Juegos de Casino y de Máquinas Tragamonedas

- En agosto de 2006, cuando aún no se había promulgado la Ley 28945, ni el Tribunal Constitucional había declarado fundada la demanda de conflicto de competencias interpuesta por el Poder Ejecutivo contra el Poder Judicial, la recaudación del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas fue de S/. 4'085,606.00; la cual disminuyó hasta S/. 3'769,136.00 en diciembre de 2006.
- Sin embargo, con la formalización de las salas de juego de máquinas tragamonedas en curso y al haber recobrado el MINCETUR las facultades que le corresponden respecto de la autorización, fiscalización, control y sanción de la actividad de explotación de máquinas tragamonedas en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional, en julio de 2007 la recaudación del Impuesto a los Juegos de Casino y de Máquinas Tragamonedas ha sido de S/. 10'827,816.00”.

CAPITULO V

ANÁLISIS DE LA INCIDENCIA CONTABLE ECONOMICO Y FINANCIERO DE 05 EMPRESAS DEDICADAS A JUEGOS DE CASINOS Y DE MAQUINAS TRAGAMONEDAS - CASOS MATERIA DE ESTUDIO (AÑOS 2005 A 2009)

Desde punto de vista contable, y según los cuadros siguientes haremos un estudio minucioso con datos reales a distintas empresas dedicadas a esta actividad de los Juegos de Casinos y de Maquinas Tragamonedas, de los cuales se hará un análisis e interpretación de cada acto contable a fin de precisar el estado real de estas empresas, también señalaremos que este análisis e interpretación son de empresas dedicadas a este negocio y están vinculadas a los años materia de estudio (2005 al 2009), se precisa que para los estudios de los análisis de resultados está basado en información cierta (solo para estudio académico de la presente).

BALANCE GENERAL	2005	2006	2007	2008	2009
ACTIVO					
ACTIVO CORRIENTE:					
Caja y Bancos	7,540,000	6,546,300	5,647,832	7,654,800	6,668,900
Clientes	1,580,000	1,254,120	1,045,620	1,169,623	985,000
Cuentas por Cobrar Accionistas y Personal			50,000	220,000	94,000
Cuentas por Cobrar Diversas	560,000	656,151	756,000	920,000	430,000
Provisión de Cuentas por Cobranza Dudosa					
Mercaderías	2,200,000	2,285,000	2,120,000	2,300,000	1,756,000
Materia Prima y Auxiliares					
Envases y Embalajes	728,000	998,457	789,000	865,000	654,000
Suministros Diversos	415,240	1,095,749	985,760	1,097,000	921,000
Otras Cuentas del Activo Corriente	3,108,000	8,662,766	8,700,758	18,618,780	8,118,900

TOTAL ACTIVO CORRIENTE	16,131,240	21,498,543	20,094,970	32,845,203	19,627,800
ACTIVO NO CORRIENTE:					
Valores					
Inmuebles, Maquinarias y Equipo	5,210,000	6,891,000	6,900,000	10,008,000	9,700,000
Intangibles	295,000	315,000	355,000	375,000	279,000
Amortización de Intangibles					
Cargas Diferidas	120,000	254,000	311,200	275,000	193,000
Otras Cuentas del Activo No Corriente	2,259,418	14,312,497	30,315,428	37,560,583	58,880,500
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	7,884,418	21,772,497	37,881,628	48,218,583	69,052,500
TOTAL ACTIVO NETO	24,015,658	43,271,040	57,976,598	81,063,786	88,680,300
PASIVO					
PASIVO CORRIENTE:					
Sobregiros bancarios					
Tributos por Pagar	650,800	852,000	945,000	987,000	884,530
Remuneraciones y Participaciones por Pagar	34,500	89,210	115,800	98,000	86,872
Proveedores	241,000	1,568,000	1,819,862	1,255,400	1,265,300
Dividendos por Pagar					
Cuentas por Pagar Diversas	115,680	654,000	543,000	365,000	433,200
Beneficios Sociales de los Trabajadores	10,420	25,440	34,500	48,900	53,000
TOTAL PASIVO CORRIENTE	1,052,400	3,188,650	3,458,162	2,754,300	2,722,902
PASIVO NO CORRIENTE					
Provisiones Diversas					
Otras Cuentas del Pasivo	13,831			96,000	189,236
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	13,831	0	0	96,000	189,236
TOTAL PASIVO PATRIMONIO	1,066,231	3,188,650	3,458,162	2,850,300	2,912,138

Capital	800,000	1,000,000	1,100,000	1,500,000	1,500,000
Accionariado laboral					
Capital Adicional					
Excedente de Revaluación					
Reservas	130,200	150,000	180,000	215,000	324,000
Otras Cuentas del Patrimonio Neto					
Resultados Acumulados Positivo	2,980,000	14,312,497	30,315,428	45,215,383	65,549,400
Resultados Acumulados Negativo					
Utilidad del Ejercicio	19,039,227	24,619,893	22,923,008	31,283,103	18,394,762
Pérdida del Ejercicio					
TOTAL PATRIMONIO	22,949,427	40,082,390	54,518,436	78,213,486	85,768,162
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	24,015,658	43,271,040	57,976,598	81,063,786	88,680,300

Los Estados de Ganancias y Pérdidas, también están relacionadas a la 5 Empresas dedicadas a esta actividad JCMT, vinculadas con los años 2005 al 2009 (solo para estudio académico de la presente).

ESTADO DE GANANCIAS Y PERDIDAS	2,005	2,006	2,007	2,008	2,009
Ventas netas o Ingresos por Servicios	58,344,247	83,835,943	102,325,904	125,411,081	118,493,843
Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas				3,346	
Ventas Netas	58,344,247	83,835,943	102,325,904	125,407,735	118,493,843
Costo de ventas	22,670,422	41,149,899	48,916,898	62,464,496	57,864,874
Resultado Bruto					
Utilidad	35,673,825	42,686,044	53,409,006	62,943,239	60,628,969
Pérdida					

Gastos de Venta	9,113,900	17,363,413	14,370,889	15,242,257	22,231,440
Gastos de administración	4,275,948	9,468,157	9,672,196	13,101,002	11,126,709
Resultado de Operación Utilidad	22,283,977	15,854,474	29,365,921	34,599,980	27,270,820
Pérdida					
Gastos Financieros	1,494,790	2,911,065	6,834,986	19,917,652	8,834,448
Ingresos Financieros gravados	2,163,853	3,249,151	5,528,640	12,309,329	3,210,810
Otros Ingresos gravados	249,127	369,134	334,649	769,925	1,311,410
Otros Ingresos no gravados	187,672	650,634	28,948	5,963,755	3,842,961
Enajenación de valores y bienes del activo fijo	64,041	12,229,384	27,429	199,066	5,409,666
Costo de enajenación de valores y bienes activo fijo	1,119,299	3,560,468	25,694	202,738	3,074,297
Gastos Diversos	2,109,491	195,091	4,228,976	729,669	9,383,246
Positivo					
Negativo					
Resultados antes de Participaciones Utilidad	20,225,090	25,686,153	24,195,931	32,991,996	19,753,676
Pérdida					
Distribución Legal de la Renta Neta	1,185,863	1,066,260	1,272,923	1,708,893	1,358,914
Resultado antes del impuesto Utilidad	19,039,227	24,619,893	22,923,008	31,283,103	18,394,762

Pérdida					
Impuesto a la renta	6,759,418	6,139,877	7,255,663	9,740,692	7,656,318
Resultado del Ejercicio Utilidad	12,279,809	18,480,016	15,667,345	21,542,411	10,738,444
Pérdida					

5.1. Análisis de los Estados Financieros y de Balance:

Del presente cuadro de los Estados Financieros de Ganancias y Pérdidas posteriormente se le estará ejecutando un análisis.

Análisis de a Estructura y Evolución del Activo y Pasivo Corriente:

A C T I V O	2009		2008		<u>VARIACIONES</u>
ACTIVO					
CORRIENTE	S/.	%	S/.	%	S/.
Caja y Bancos	6,668,900	33.98	7,654,800	23.31	-985,900.00
Clientes	985,000	5.02	1,169,623	3.56	-184,623.00
Cuentas por Cobrar					
Diversas	430,000	2.19	920,000	2.8	-490,000.00
Existencias	3,331,000	16.97	4,262,000	12.98	-931,000.00
Otras Cuentas del					
Activo Corriente	8,212,900	41.84	18,838,780	57.36	-10,625,880.00
TOTAL ACTIVO	<hr/>				
CORRIENTE	19,627,800	100	32,845,203	100	-13,217,403.00
	<hr/> <hr/>				

P A S I V O

PASIVO CORRIENTE

Tributos por Pagar	884,530	4.51	987,000	3.01	-102,470
Remuneraciones y					
Participaciones por	86,872	0.44	98,000	0.3	-11,128

Pagar					
Proveedores	1,265,300	6.45	1,255,400	3.82	9,900
Cuentas por Pagar					
Diversas	433,200	2.21	365,000	1.11	68,200
Beneficios Sociales de los Trabajadores	53,000	0.27	48,900	0.15	4,100
TOTAL PASIVO	<hr/>				
CORRIENTE	2,722,902	13.87	2,754,300	8.39	-103,698

Análisis de la Estructura según el Pasivo Corriente y el Patrimonio:

	2009		2008		<u>VARIACIONES</u> %	
	S/.	%	S/.	%	S/.	%
Pasivo						
Corriente	2,722,902	3.07	2,754,300	3.4	-31,398	-15.78
Pasivo No						
Corriente	189,236	0.21	96,000	0.12	93,236	-53.26
TOTAL	<hr/>					
PASIVO	2,912,138	3.28	2,850,300	3.52	61,838	-21.84
Patrimonio						
Neto	85,768,162	96.72	78,213,486	96.48	7,554,676	-56
TOTAL	<hr/>					
PASIVO y						
PATRIMONIO	88,680,300	100	81,063,786	100	7,616,514	-40.24

De la lectura de los análisis de ratios de los activos pasivos y patrimonio se confirma lo que efectivamente hemos venido sosteniendo, mediante lo cual se demuestra que estas empresas son totalmente sostenibles y realizables en una muy excelente situación económica, siendo favorable al Fisco Nacional.

5.2. Sobre Análisis Financiero

De la evaluación practicada a los resultados obtenidos de CASINOS SKYPER en los periodos comprendidos en los años 2,005; 2,006; 2,007;

2,008 y 2,009 se reflejan saldos que por su naturaleza ameritan ser comentadas.

5.3. Balance General:

Se observa que CASINO SKYPER, demuestra que el incremento de sus activos tanto corrientes como no corrientes en los periodos evaluados se han ido incrementándose de manera considerable; debido a las inversiones efectuadas en las ampliaciones de inmuebles mas de adquisición de máquinas.

La variación mayor se refleja en los dos últimos años a pesar de haber obtenido en el año 2009 una reducción de sus utilidades. Se puede deducir que en los periodos del 2005 al 2009 sus inversiones en activos fijos no corrientes se incrementó en más del 89% hasta el año 2009; a pesar que en el último periodo se refleja una reducción del resultado patrimonial en comparación al año anterior inmediato (2008).

En lo que respecta al total de sus activos corrientes del año 2005 al 2008 la empresa incrementó este rubro hasta un 103%; sin embargo se observa que en el año 2009 en relación al año 2005 obtuvo un incremento de solo 21%. En ambos casos se revela un activo disponible estable, con ligeras variaciones, con resultados positivos al Tesoro Público.

Con relación a las inversiones se observa que estas no han sido efectuadas para adquirir máquinas o equipos, debido a que en las circunstancias que dichos bienes son mayormente arrendadas; sin embargo se puede notar que existen incrementos en otras cuentas de bs activos no corrientes que no están sujetas a la operatividad directa de generar rentas como es el caso de las máquinas.

Se observa que la partida de Inmuebles, Maquinaria y Equipo no se ha incrementado conforme al ritmo de otros activos debido a que en su mayoría las máquinas y equipos son netamente alquilados.

Con los resultados obtenidos y reflejados en los cuadros precedentes se aprecia sus correspondientes capitales de trabajo neto se incrementaron de manera considerable, tal es así que han permitido una liquidez y solvencia en todos los periodos, por ejemplo: en el año 2005 es de S/.15'078,840; en el año 2006 S/. 18'309,893; 2007 S/. 16'636,808; 2008 S/. 30'092,903 y S/. 16'904,898, con el cual se deduce que la empresa pueda ejercer sus actividades holgadamente y afronta sus obligaciones sin mayores problemas, lo cual es favorable al Tesoro Público.

5.3.1. Conclusiones:

Se aprecia también que en los dos últimos periodos la estructura de financiación está constituida por capitales ajenos debido a que las máquinas y algunos equipos no pueden ser adquiridos y su modalidad es exclusivamente de alquiler.

De acuerdo al apalancamiento financiero la empresa muestra una situación favorable, lo cual nos indica que no depende financieramente de terceros lo cual le servirá para afrontar sus obligaciones.

La estructura a corto plazo se encuentra fortificada por el aumento de capital de trabajo, originado por las ventas y la producción. En términos generales la rentabilidad de la empresa crece cada vez más, como consecuencia de una rápida rotación en sus existencias y mínima ejecución de gastos operativos.

El rubro de caja y bancos ha mantenido su saldo desde el año 2005 que fue de S/. 7'540,000; 2006 S/. 6'546,300; 2007 S/. 5'647,832; 2008 S/. 7'654,800; 2009 S/. 6'668,900; por lo que significa que la empresa está en condiciones de pagar sus obligaciones puntualmente y de poder invertir; sin embargo no se efectiviza debido a las circunstancias que no puede adquirir las máquinas y equipos, se tiene que el resultado de los ejercicios del 2004 al 2009, se ha incrementado en su activo corriente Caja – Bancos y en algunos años mantiene su nivel de ingreso, y en consecuencia, tienen resultados positivos al Tesoro Público.

5.4. Ganancias y Pérdidas:

El costo de ventas es aplicable a los bienes que adquiere la empresa para consumo inmediato a través de las ventas de bebidas, o bienes que se entregan a los usuarios de máquinas y equipos; y se puede apreciar que en los periodos evaluados éstos han sufrido variaciones en ascensos año tras año; debido al incremento de la clientela; por ejemplo en el año 2005 fue de S/. 22'670,422; 2006 S/. 41'149,899; 2007 S/. 48'916,898; 2008 S/. 62'464,496 y 2009 S/. 57'864,874.

En lo referente a los ingresos por servicio (ventas), se puede apreciar claramente que cada año han ido en ascendiendo de manera progresiva, debido al mejoramiento del servicio y a la ampliación de los horarios nocturnos, así como al incremento y conservación de la clientela; por ejemplo en el año 2006 se incrementó en un 43.69% con relación al año anterior; en el 2007 el incremento fue de 22%; en el año 2008 22% y en el 2009 se produjo una leve reducción de 5.52% debido probablemente a los gastos de ventas.

Según las utilidades brutas reflejadas, se observa que la empresa ha tenido variaciones no en ascenso permanente; por ejemplo en el año 2005 fue de S/. 22'283,977; 2006 S/. 15'854,474; 2007 S/. 29'365,921; 2008 S/. 34'599,980 y 2009 S/. 27'270,820; lo que demuestra una solidez permanente, estos resultados son consistentes, por tanto, favorables al Tesoro Público.

Al 31 de diciembre de cada año evaluado sus gastos administrativos han ido incrementando por razones de contar con personal permanente y contratado durante las 24 horas en tres turnos rotativos, toda vez que la atención en las 24 horas del día.

Igualmente sus gastos de ventas se incrementaron año a año por la publicidad constante y por los auspicios a distintas entidades tanto privadas como nacionales; así como también en los pagos de publicaciones en los diarios, revistas de la ciudad y publicaciones en radios, televisión y diarios.

Las afectaciones al Impuesto a la Renta se han efectuado en función a los resultados de operación más los ingresos financieros, ingresos gravados, no gravados; menos los gastos inherentes a los financieros, enajenación de bienes, y gastos diversos; y que en los años evaluados se han incrementado, lo cual demuestra resultados consistentes y contribuyen con bastante solvencia al Tesoro Público con respecto al Impuesto a la Renta.

Con relación a los resultados del ejercicio se aprecia que existen variaciones tanto en incrementos como en disminuciones; por ejemplo: en el periodo 2006 se aprecia un incremento del 50% con respecto al año anterior 2005; en el 2007 se obtiene una reducción del 15.22% con relación al año 2006; en el año 2008 un incremento del 37.5% respecto año 2007; en el año 2009 se reduce al 50.15% con relación al año inmediato anterior.

5.4.1. Conclusiones:

En términos generales la situación económica de la empresa desde el año 2005 hasta 2009, ha observado de manera positiva su resultado.

Los resultados obtenidos reflejados en el estado de ganancias y pérdidas de los años evaluados se muestran en los correspondientes resultados patrimoniales del balance general de cada año.

5.5. Análisis de la Estructura y Evolución del Activo Corriente y Pasivo Corriente años 2008 y 2009.

Al 31 de diciembre de 2009, el activo corriente asciende a S/.19'627,800 y experimenta una reducción del 40.24% ó S/.13'217,403, con respecto a 2008; la reducción ha sido motivado principalmente por una menor colocación de recursos en el inventario que ha disminuido en 21.84% ó S/.931,000 por caja y bancos que ofrece una mayor disponibilidad de efectivo, del 12.88% ó S/. 985,900. con relación al período anterior.

El pasivo corriente al 31 de diciembre del 2009, revela un decrecimiento mínimo del 0.32% ó S/. 103,698., respecto al año 2008, este hecho se debe principalmente a la reducción que ha sufrido la empresa respecto a las obligaciones por tributos; en 10.38%.

Comparando el decrecimiento del activo corriente en el año 2009 en un 40.24% con relación al año 2008 se deduce que la posición de liquidez no ha sufrido modificación, toda vez que su medición frente a los pasivos corrientes exceden al límite de 1.

Se aprecia que la empresa al término del 2009 ostenta una mayor liquidez y un mejor nivel de capital de trabajo que a inicios del 2005; por ejemplo: en el 2005 fue de S/. 15'078,840 y al 2009 es de S/. 16'904,898.

La estructura del activo corriente de los años evaluados 2005 – 2009 está constituido básicamente por el rubro del disponible, existencias, inmuebles maquinarias y equipos, y en otros activos no corrientes; en lo que respecta a las cuentas por cobrar éstas se deben a operaciones aún no efectivizadas.

5.6. Análisis de la Estructura y Evolución del Pasivo y Patrimonio Neto años 2008 y 2009.

En la estructura financiera del 2009 se refleja una disminución de 3.07% del endeudamiento total, proveniente principalmente de las obligaciones a corto plazo ante los proveedores.

Las obligaciones contraídas en el ejercicio 2009 es mayor a las contraídas en el año 2008, siendo su variación el 1.14%.

Los cambios o variaciones de los pasivos corrientes en el año 2008 no devienen la modificación de la estructura financiera en el 2009.

Los pasivos corrientes del 2009 experimentó un decrecimiento del 1.14%, mientras que los recursos propios crecieron en 9.66% respecto a 2008; estos cambios no han determinado una nueva estructura financiera.

En ambos periodo la Empresa ha mantenido autonomía financiera, habiéndose incrementado en 2009 por los nuevos aportes de capital hecho por los socios y por la contracción que ha sufrido el pasivo corriente.

5.7. Análisis Financiero de la Estructura del Activo y Pasivo según la aplicación de Ratios Financieros años 2008 y 2009

Liquidez General:

Activo Corriente y Pasivo Corriente	
2009	2008
19, 627,800 = 7.21	32, 845,203 = 11.93
2, 722,902	2, 754,300

Comentario:

La liquidez corriente de la Empresa SKYPER S.A. C. para 2008 fue de S/. 11.93 de activo corriente por cada S/.1.00 del pasivo corriente; mientras que para 2009 esta relación es de S/. 7.21 de activo corriente por cada S/.1.00 de pasivo corriente.

En esta relación se observa que la Empresa cuenta con una liquidez muy positiva, toda vez que puede solventar cómodamente sus deudas; independientemente de contar con una suficiente capacidad de endeudamiento.

La posición de la liquidez presenta una leve disminución en el año 2008 con relación al año 2009, lo que significa que se mantiene equilibrada y con una buena capacidad efectiva de pago.

Prueba Ácida o Liquidez Severa:

Activo Corriente – Existencias – Gtos. Pagados por Anticipado

Pasivo Corriente	
2009	2008
16, 296,800 = 5.99	28, 583,203 = 10.38
2, 722,902	2, 754,300

Comentario:

La prueba ácida para el ejercicio 2008 fue de 10.38 y para 2009, 5.99%; lo que demuestra una reducción de casi el 50%; sin embargo y dada la estructura financiera se aprecia que es un resultado óptimo para una empresa de esta naturaleza;

Es de comentar que ésta relación no representa a un análisis muy explicativo, en razón a que se analiza conjuntamente con la rotación de las cuentas por cobrar y no se contempla el grado de morosidad de la empresa, si lo hubiere, hecho que no es el caso en esta empresa.

Liquidez Absoluta:

Disponible en Caja y Bancos

Pasivo Corriente

2009	2008
6, 668,900 = 2.45	7, 654,800 = 2.78
2, 722,902	2, 754,300

Comentario:

Con esta prueba se puede apreciar que la empresa en el año 2008 pudo operar con sus activos disponibles con S/ 2.78, sin recurrir a sus flujos de ventas, y en el ejercicio 2009 con S/. 2.45.

En esta relación la empresa muestra el grado de liquidez más real, siendo sus resultados muy significativos, lo da a entender una capacidad de pago en forma holgada.

Capital de Trabajo:

Activo Corriente – Pasivo Corriente

2009	2008
16, 904,898	30, 090,903

Comentario:

La empresa en el año 2,008 posee un exceso de activo corriente S/.30,090,903, para afrontar sus obligaciones inmediatas o a corto plazo e inclusive puede ser objeto de asumir compromisos mayores a 5 años y para el ejercicio 2,009 de S/. 16, 904,898.

5.8. Análisis de la Estructura y Evolución del Activo, Pasivo y Patrimonio Neto, según aplicación de Ratios Financieros

Endeudamiento Total:

Total Pasivo

Total Activo

2009	2008
$2,912,138 \times 100 = 0.03\%$	$2,850,300 \times 100 = 0.04\%$
88,680,300	81,063,786

Comentario:

En el 2008 la Empresa SKYPER S.A., financió sus activos con un nivel de endeudamiento del 0.04%, en el 2009 lo hizo con 0.03%, notándose que en ambos periodos ha utilizado en mayor proporción sus recursos propios, para financiar sus activos; ostentando por consiguiente un buen respaldo patrimonial.

Solvencia Patrimonial a Largo Plazo:

Deudas a Largo Plazo

Patrimonio

2009	2008
$85,768,162 = 8.84$	$78,213,486 = 7.82$
-----	-----
9,700,000	10,008,000

Comentario:

La empresa en el año 2008 obtuvo una capacidad de endeudamiento del patrimonio en relación con las deudas a largo Plazo de 7.82 y en el año 2,009 de 8.84, lo cual indica una mejoría en el respaldo que estas cuentas tienen con el patrimonio.

Solvencia Patrimonial:

Pasivo	Corriente	+	Pasivo	No	Corriente
Patrimonio					
	2009		2008		
	2, 912,138 = 0.03		2, 850,300 = 0.04		

	85, 768,162		78, 213,486		

Comentario:

La presente relación muestra la capacidad suficiente de solvencia de la empresa en donde el patrimonio es óptimamente fuerte y consistente, en los dos años consecutivos.

5.9. Análisis de la Evolución de los Resultados y Rentabilidad

Margen de Utilidad:

Utilidad Bruta

Ventas Netas

	2009		2008
	53, 409,006 = 0.45		42, 686,044 = 0.34

	118, 493,843		125, 407,735

Comentario:

Con relación a la evolución de la rentabilidad de la empresa se aprecia claramente el positivismo continuo con que la empresa viene obteniendo año a año considerando sus costos de producción, por ejemplo en el año 2008 fue de 34% y para el año 2009 45%.

Rentabilidad de Capital:

Utilidad Neta

Capital Social

2009	2008
19,753,676 = 13.17	32,991,996 = 21.99

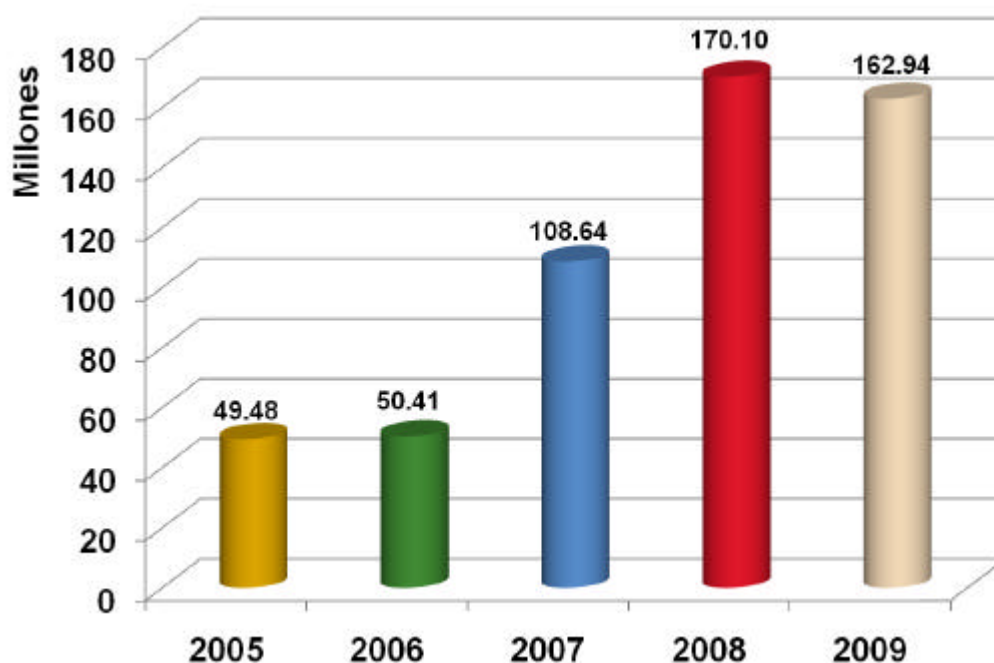
1,500,000	1,500,000

Comentario:

La rentabilidad financiera de la empresa en los dos años 2008 y 2009 muestra que es positivo y puede lograr su reinversión con toda facilidad, sin poner en riesgo su Capital social.

5.10. Análisis de los Ingresos Recaudados por el Estado de los años 2005 al 2009; 2001 al 2006 (ambos impuestos)

Grafico de Recaudación del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas (S/) desde el año de 2005 al 2009.

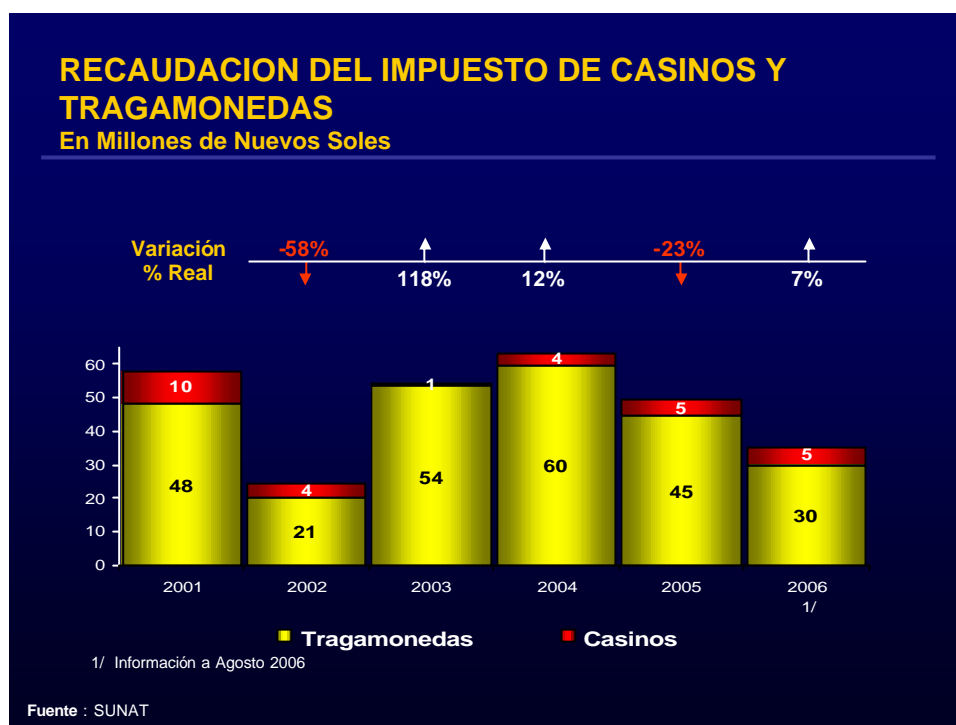


Comentario

De la lectura de este cuadro, tenemos que el impuesto a pagar se ha venido incrementado año tras año, las razones se dan en el incremento de esta actividad es decir el inversionista apuesta abiertamente a este negocio porque sus utilidades son cuantiosas y es por ello el aumento de empresas a nivel nacional y como se puede apreciar del citado cuadro para el año 2009 comparado con el año anterior 2008 es menor la recaudación, esto se debe a que algunas empresas dedicadas a esta actividad del JCMTM, entre las cuales están comprendidas grandes contribuyentes, que se acogieron a procesos de “liquidación”, según investigación realizada dejaron una deuda de 214 millones de soles en deuda al Estado impaga, 14 millones es de Casinos y 200 millones es de Maquinas Tragamonedas (Cob. Coactiva a julio 2012), pero lo más indignante es que estas empresas se han nuevamente reagrupado, es decir han creado otras empresas con otros nombres y obviamente con nuevos directorio etc.

Mediante los siguientes casos prácticos, se analiza desde esta perspectiva los ingresos brutos que tienen las empresas para lo cual hemos escogido 5 empresas que desde la Regular Mediana y Gran Empresa, para estos casos se ha seleccionado sólo un periodo (mes) y de los año 2005, 2007 y 2009, en forma periódica, lo cual se demostrará, que en esta actividad los ingresos brutos y el tributo, por cada año se han incrementado, concluido estos casos prácticos, haremos unas explicaciones concluyentes, así mismo se ha puesto sumo cuidado en razón, que los datos de los casos prácticos son originales, que solo los he considerado como fines de estudio académicos, para la presente Tesis.

5.10.1. Recaudación del Impuesto de Casinos y Maquinas Tragamonedas (años 2001 al 2006).



En el presente cuadro demostramos como hasta el año 2005, la recaudación promedio entre los casinos y Maquinas tragamonedas fluctuaba entre los 6.900 seis millones y 900, mil soles mensual, por bajo control por parte de las áreas involucradas. (MINCETUR Y SUNAT).

5.10.2. Recaudación líquida (ingreso - neto) del Impuesto a los Casinos y Maquinas Tragamonedas del ejercicio de 2005 al 2009 y a junio 2012 (fuente Sunat)

Haciendo un consolidado de deuda por los 5 periodos investigados 2005 a 2009, tenemos un ingreso por los impuestos de casinos y de maquinas tragamonedas S/. 541'57 Millones.

Para la Tesis, se ha considerado la recaudación los años de 2005 al 2009, que son los periodos de estudio; sin embargo y para complementar esta observación tomare los datos de Recaudación General de los años 2005 al

2009, ampliado hasta el año 2010, 2011 y hasta el mes de junio de 2012, además, incluiré solo el ingreso del ICMT, según el siguiente cuadro:

AÑO	Recaudación General (incluye todos los Impuesto SUNAT)	Recaudación de ICMT	Representación % frente a la Recau. Gral
2005	44,011.7	49'500	0.001%
2006	55,506.5	50'500	0.001%
2007	64,319.5	108'700	0.001%
2008	72,760.4	170'100	0.002%
2009	67,599.9	162'900	0.002%
2010	81,081.0	187'300	0.002%
2011	95,282.9	195'000	0.002%
2012 (Junio)	54,202.4	103,400	0.001%

- a) Cifras conciliadas con los estados de cuenta del Banco de la Nación.
- b) Importe en miles de Nuevos Soles.
- c) Los importes consignados como total no coinciden con la sumatoria de los parciales, en razón a que en la impresión no se muestran los últimos tres dígitos. Incluye Recaudación Red bancaria y PRICOS
- d) No incluye multas y otros no especificados - Incluye: a) Regularización Renta y Tributos Varios recaudados por la Red Bancaria. b) Regularización Renta y Tributos Varios recaudados por PRICO.

5.11. Casos Prácticos:

ROYAL MAQUINAS : Periodo 2005 -07, por el Juego de Maquinas
Tragamonedas

Ingresos brutos percibidos mes de julio de 2005	S/. 6'799,694
(-) ENTREGA DE PREMIOS A LOS JUGADORES (CASINOS O MAQUINAS)	(5'779,740)

TOTAL INGRESOS NETOS DEL MES	1'019,954
(-) 2% DE GASTOS POR MANTENIMIENTOS DE LAS MAQUINAS.	(20,399)
TOTAL BASE IMPONIBLE PARA DETERMINACION DEL IMPUESTO	999,555
ALICUOTA 12% IMPUESTO	119,947

UTILIDAD LIQUIDA EMPRESA	879,609
	=====

Nota. La base imponible se determina de manera independiente por cada actividad y cada establecimiento: Salas de los Casinos y Salas de Maquinas Tragamonedas, si observamos los ingresos son extraordinarios y la utilidad también y el tributo es ínfimo.

MAQUINAS Y JUEGOS SA	
PERIODO OCTUBRE - 2009	
INGRESOS PERCIBIDOS EN EL MES	S/. 30'935,600.00
(-) ENTREGA DE PREMIOS 85%	<u>(26'295,260.00)</u>
TOTAL INGRESO NETO DEL MES	4'640,340.00
(-) 2% DE GASTOS PARA MANTEN. DE MAQUINAS	<u>(92,807)</u>
TOTAL BASE IMPONIBLE PARA DETERMINAR IMPUESTO	4'547,533.00
ALICUOTA 12% IMPUESTO	<u>547,704.00</u>
UTILIDAD LIQUIDA EMPRESA	4, 007,829.00

MAQUINAS Y CASINOS SA.	
PERIODO OCTUBRE - 2009	
INGRESOS PERCIBIDOS EN EL MES	S/. 76'447,673.00
(-) ENTREGA DE PREMIOS 85%	<u>(64'980,522.00)</u>
TOTAL INGRESO NETO DEL MES	11'467,151.00
(-) 2% DE GASTOS PARA MANTEN. DE MAQUINAS	<u>(229,343.00)</u>
TOTAL BASE IMPONIBLE PARA DETERMINAR	
IMPUESTO	11'237,808.00
ALICUOTA 12% IMPUESTO	<u>(1'348,537.00)</u>
UTILIDAD LIQUIDA EMPRESA	9'889,271.00

Se ha considerado a efectos de que el presente trabajo tenga certeza los datos teniendo como fuente la SUNAT y el MINCETUR (portales de internet), como se puede observar los siguientes comentarios:

Como se puede apreciar de los casos en práctica los cuantiosos ingresos que perciben estas empresas y el ínfimo aporte al estado, es por ello que se recomienda los cambios Legislativos correspondientes.

Cuando las empresas declaran el tributo a pagar (S/. 119,947.00, 547,704.00 y 1'348,537.00), lo hacen libremente, no obstante señalar que a efectos del Impuesto a la Renta es también mínimo ya que se les permite deducir gastos para la explotación JCMT,

Nadie les ha controlado (Fiscalizado, Auditorias), entonces estamos frente a una deuda que podemos afirmar como presunta, porque ha sido declarada libremente, es decir no se sabe realmente los ingresos, serán los correctos o no, por tanto el impuesto a pagar es también presunto.

Ahora bien, teniendo en consideración si no hay un control entonces como será la de los ingresos brutos no se sabe cuánto es realmente su ingresos que perciben esto solo por el juego de Maquinas.

Con respecto a los premios es de señalar que tampoco existe un control al respecto, esto queda ratificado porque no sabemos si entregaron los premios, generando dudas al respecto.

Si el descuento por premios es del 85% de los ingresos podemos decir que los jugadores son millonarios por que se está demostrando con los ejercicios prácticos, que el descuento por los premios es fuerte (S/. 5'779.740.00, 26'295,260.00 y 64'980,522.00 mensuales)

CAPÍTULO VI

EL IMPUESTO A LOS JUEGOS DE CASINO Y MÁQUINAS TRAGAMONEDAS ES UN IMPUESTO INDIRECTO

6.1. La actividad Económica del Estado al Amparo de la Soberanía.

Los impuestos son instrumentos de suma importancia en un Estado moderno de derecho para promover la generación de riqueza y por ende coadyuvar en el logro del bien común por cuanto constituyen los recursos económicos necesarios para asignarlos entre la población por medio de los servicios públicos y programas de naturaleza social.

Es a través del poder delegado por el pueblo que el Estado ejerce su soberanía para implantar los tributos necesarios para el logro de sus fines sociales.

Para el diccionario RAE, soberanía es una cualidad de soberano, autoridad suprema del poder público o excelencia no superada en cualquier orden inmaterial que reside en el pueblo y se ejerce por medio de sus órganos constitucionales representativos. Pero, no significa que su poder delegado conduzca a la anarquía sino que está limitado por la Constitución que debe constituirlo, como soberano que es.

En ese contexto, una política fiscal está orientada a utilizar dichos tributos no sólo para fines recaudatorios sino que confluyen otras razones en busca del bienestar social. Estos recursos tributarios constituyen la base de la actividad económica del Estado. Esta idea no solo está contemplada en nuestro ordenamiento jurisprudencial citado oportunamente, sino que también en el ámbito internacional se observa tratamiento similar, como lo estableció la Sentencia del Tribunal Supremo español del 25 de diciembre de 1989 al referirse a los tributos extrafiscales como “tributos auténticos” (citado por Patón, Gemma en “Políticas fiscales y el estado de bienestar”)

Por tanto, y amparado en la legalidad, el Estado distribuye la carga tributaria tomando como base el principio de legalidad. Bajo el criterio de la capacidad

contributiva todos los ciudadanos están en la obligación del deber de contribuir en un contexto solidario para el cumplimiento de los fines sociales planteados como objetivos por el Estado social de derecho, haciendo valer su poder soberano a través de la norma jurídica pertinente.

6.2. La Naturaleza Tributaria del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas

Un impuesto denominado “directo” son aquellos que recaen directamente sobre la persona, natural o jurídica, gravando la obtención de rentas y el patrimonio. Entre ellos está el Impuesto a la Renta.

En cambio el impuesto “**indirecto**” se impone a las personas por las transacciones realizadas con bienes y servicios, es decir, gravan el consumo de bienes y servicios y las transmisiones de bienes y derechos en general. Un caso típico de este tipo de impuesto es el impuesto general a las ventas-IGV- o Impuesto al valor agregado (IVA).

Hemos sostenido, al amparo de la jurisprudencia y el carácter semántico, que el impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas **es un impuesto de naturaleza indirecto** por cuanto se configura entre el prestador del servicio (la empresa que tiene las máquinas para ofrecer el servicio de juegos) y el beneficiario de dicho juego o servicio, es decir la persona natural con una aparente capacidad de pago (no podría darse el servicio a una persona jurídica). **Si agregamos a ello la naturaleza intrínseca de la capacidad económica de la persona natural, notamos que estamos frente a un impuesto de carácter regresivo que “castiga” al que consume el servicio** (subrayado es nuestro)

Este tipo de impuestos son detracciones de la riqueza de los particulares, que en su aspecto económico son exigidas a favor del Estado al amparo de una legalidad dictada en ejercicio de su poder tributario con la finalidad de satisfacer una cualidad de naturaleza política. Es ese orden de ideas el Código Tributario, en la Norma VII establece situaciones en las que determinadas personas podrían no estar afectas a un tributo específico,

exonerándolas por un plazo de no más de tres años siempre y cuando no atenten contra la moral, salud o seguridad pública.

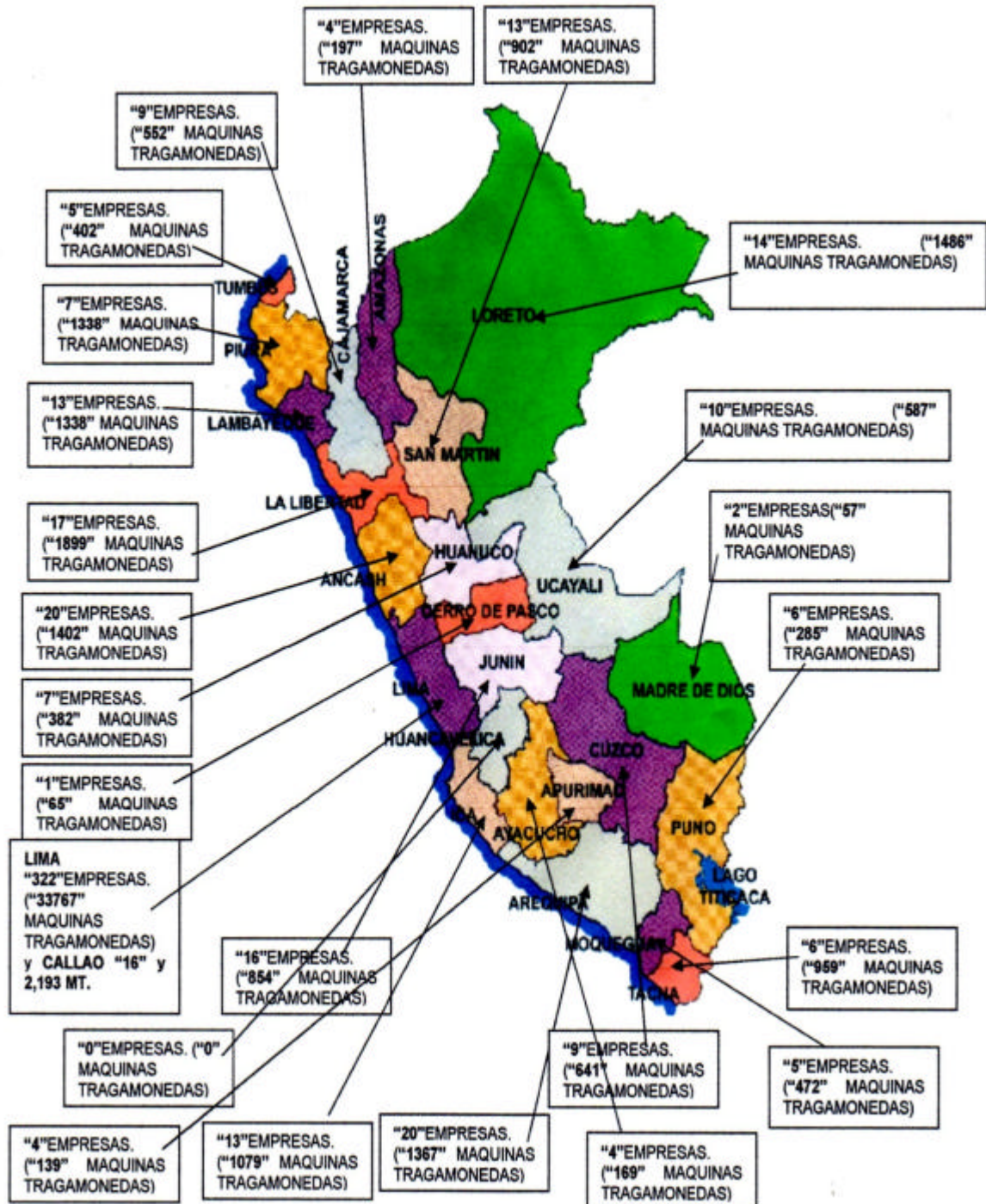
El impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas que grava el servicio, como se deduce en este trabajo, debe estar en el campo tributario del impuesto general a la venta de bienes y servicios. Ubicado en ese contexto tributario, por su naturaleza, el impuesto a los juegos y máquinas tragamonedas no debió ser calificado como un impuesto exonerado o inafecto al amparo de la Constitución Política por cuanto ocasiona externalidades negativas en la salud, la moral del país: *“El Estado estimula la creación de riqueza y garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria. El ejercicio de estas libertades no debe ser lesivo a la moral, ni a la salud, ni a la seguridad pública. ...”* (Artículo 59º)

6.3. Empresas de Explotación de JCMT, que Inciden en la Recaudación a Nivel Nacional en el Perú

Sobre las empresas dedicadas a la explotación de Casinos y de Maquinas Tragamonedas en el Perú IJCMT.

Un punto muy importante es como lo hemos demostrado este negocio se incrementa año tras año, si hacemos un recuento se comenzó por aquellas empresas dedicadas a la hotelería y otras dedicadas a grandes restaurantes de cinco estrella o cinco tenedores y eran sólo 7 empresas hasta antes de 2001 y hoy en día tenemos más de 300 empresas (2009), y a la fecha tenemos 550 empresas a nivel nacional con una cantidad de 900 Salas de Casinos a nivel Nacional y se han ingresado Maquinas Tragamonedas la cantidad de 52,764, debidamente registradas y con licencia de funcionamiento, eso pues, da una señal que esta actividad de la explotación de Juegos de Casinos y de Maquinas Tragamonedas, definitivamente es económicamente rentable y son empresas con alta calidad de utilidades, son empresas realizables, muy lucrativas, es por ello y otras razones más que su tratamiento debe ser de carácter especial, y de naturaleza INDIRECTA, lo cual deben retribuir al Estado con incrementar la alícuota, según los estudios realizados y cuadros que demuestran lo que se pretende y anexados al presente.

6.4. Mapa del Peru con el Total de Empresas de Casinos y Maquinas Tragamonedas a Nivel Regional:



TOTAL DE EMPRESAS O SALAS Y MAQUINAS A NIVEL NACIONAL

REGIONES	EMPRESAS O SALAS	N° DE MAQUINAS
AMAZONAS	4	197
ANCASH	20	1,402
APURIMAC	4	139
AREQUIPA	20	1,367
AYACUCHO	4	169
CAJAMARCA	9	552
CALLAO	16	2,193
CUSCO	9	641
HUANUCO	7	382
ICA	13	1,079
JUNIN	16	854
LA LIBERTAD	17	1,899
LAMBAYEQUE	13	1,338
LIMA	322	33,767
LORETO	14	1,486
MADRE DE DIOS	2	57
MOQUEGUA	5	472
PASCO	1	65
PIURA	14	1,570
PUNO	6	285
SAN MARTIN	13	902
TACNA	6	959
TUMBES	5	402
UCAYALI	10	587
TOTAL	550 Empresas	52,764 MT

De igual manera, se indica que existen a la fecha 900 salas de casinos a nivel nacional, según data del MINCETUR.

6.5 Análisis de las Sentencias del Tribunal Constitucional, sobre la Constitucionalidad del ICMT, Emitidas en los años 2005 – 2009.

En Principio, para el Tribunal constitucional por STC de 29.02.2002 y su aclaratoria (Expte. 009-2001-AI/TC), las características del ICMT consideradas conjuntamente, hacen que éste resulte confiscatorio y por ende violatorio del artículo 74° de la Constitución. En ese sentido, señala que *"... conforme se desprende de la regulación conjunta de los artículos 38°.1 y 39° de la Ley, con el nombre de etiqueta de impuesto `a la explotación", la metodología impositiva de la ley grava en realidad las utilidades. Considerando además, y conjuntamente, que la alícuota del impuesto parece ser excesiva, que recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de utilidades y que no es considerado, el monto pagado, como pago a cuenta del impuesto a la renta, debe concluirse que el gravamen presenta una vocación confiscatorio del capital invertido, prohibida por la Constitución..."*.

Posteriormente y mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 4227-2005-PA/TC se resolvió la demanda de amparo interpuesta por un contribuyente contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo y el Ministerio de Economía y Finanzas, a fin de que se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5641-5-2003 así como una serie de Órdenes de Pago por concepto de Impuesto a los juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas (IJCMT). Asimismo, la demandante solicita que se declaren inaplicables al caso concreto diversos artículos de la Ley N° 27796 *que modifica la Ley que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas*, Ley N° 27153, en tanto su vigencia y aplicación estarían vulnerando sus derechos constitucionales a la propiedad, iniciativa privada y libertad de empresa; así como también, los principios constitucionales de no confiscatoriedad, irretroactividad de las leyes, legalidad y facultad de delegación en materia legislativa.

Así también, el Tribunal Constitucional declaró infundada la Acción de Amparo promovida, dándole el carácter de precedente vinculante a la sentencia expedida y zanjando de este modo la discusión sobre la materia procurando la uniformidad de criterios en el Poder Judicial, así como en las

sentencias cuyos Expedientes generados desde el 2005 al 2009 las mismas que han sido declarado improcedentes, cuyas causas: STC de fecha 13/02/2006, Acción de Amparo, seguida por el Grupo Mustafá Exp. N° 9165-2005-PA/TC; STC de fecha 03/03/2006, seguida por la empresa Inversiones Turísticas Las Vegas S.A. Exp. N° 1436-2006-PA/TC; STC de 08/08/2006 Expte. 04245-2006-PA/TC, seguida por la Dirección Regional de Comercio y Turismo de Huancavelica; STC de 13.06.2005 Expte. N° 2770-2004-AA/TC seguida por Inversiones Turísticas 3H S.A.C, entre otras, (figuran en los anexos).

Tal como hemos visto, las sentencias bajo comentario nos plantea los temas principales que son materia del presente trabajo en comentario.

Primero la aplicación retroactiva de la Ley N° 27796, que para el TC no es tal, sino la regularización en la tasa de un Impuesto que no perdió vigencia. Sobre este punto debemos recordar que nuestro ordenamiento jurídico permite la modulación en el tiempo de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de las normas tributarias contrarias al artículo 74° de la Constitución, más no así la aplicación retroactiva de las normas tributarias.

En la sentencias sujetas a comentarios, el Tribunal Constitucional hace un extenso desarrollo a efectos de justificar la aplicación en el tiempo de su sentencia; sin embargo, no realiza tal esfuerzo, o al menos eso parece, respecto de la aparente aplicación retroactiva de la Ley N° 27796, limitándose a indicar que ésta no implica una aplicación retroactiva de la norma sino el uso de su facultad de modular sus fallos en el tiempo, es decir lo plantea la figura de la regularización.

En segundo término, el problema que se presenta está dado por la situación que es generada a propósito de la existencia de un **Impuesto válido constitucionalmente**, según el criterio vinculante adoptado por el Tribunal Constitucional, que pese a ello no será de aplicación a aquellos sujetos que tienen una sentencia que los favorece y declara inaplicable el impuesto para ellos, por ser inconstitucional.

Si bien el Tribunal reconoce la existencia de esta situación, no plantea una solución a dicho problema, limitándose a señalar que la sentencia Expte. 04245-2006-PA/TC, tiene carácter vinculante, por tanto aplicable a todos los casos pendientes de resolver, pero también incluyó, a los casos ya resueltos

es decir les dio el sistema de regularización, sin embargo, estas sentencias no han adquirido la autoridad de cosa juzgada.

Finalmente, *Expediente 4245-2006-PA/TC, (Pub. el 10.08.2006) que declara nula una sentencia del Poder Judicial que usaban las empresas del rubro para evadir el control y fiscalización del Estado. En conclusión,* en lo correspondiente a este análisis de las Sentencias del Tribunal Constitucional, y en este contexto, creemos que esto pone fin a la oleada de impugnaciones contra el impuesto, a los Casinos y Maquinas Tragamonedas ICMT, esta vez por tratarse de un tributo que no atenta contra el principio de igualdad, ni otro agravio constitucional, toda vez que sólo será de aplicación a determinados sujetos y no a la totalidad de ellos, situación que ya fue resuelta por el propio Tribunal Constitucional, y que será materia del presente trabajo, en la parte de las conclusiones y recomendaciones sobre la constitucionalidad de Impuesto en comentario.

Respecto a la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal no amerita algún comentario en razón, que dicho Colegiado Administrativo no podía pronunciarse sobre procesos judiciales, además, no le correspondía fundamentar analizar sobre las Acciones Constitucionales y que estaban en contra del "CONTROL DIFUSO", y estaban judicializados por tanto, no era competente el citado Colegiado.

CONCLUSIONES y RECOMENDACIONES:

COMENTARIO PREVIO:

Las personas tributan no como una obligación coercitiva, sino es el acopio de capital societario, lo que en derecho tributario se llama tesoro público, con el fin de que este pueda mediante un planeamiento estratégico lograr día a día el crecimiento de la sociedad, este caso el país. Es así que la tributación es el aporte de cada uno de los contribuyentes a la creación de ese capital social en merito a la famosa conciencia tributaria con la esperanza de que la misma se revierta en forma tacita a ellos mismos. En ese sentido, las conclusiones y recomendaciones que describimos, básicamente basadas en lo demostrado y preceptuado en el presente estudio y conforme a ello concluimos y recomendamos:

CONCLUSIONES	RECOMENDACIONES
<p>1. Queda demostrado que el impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas ICMT, es un impuesto directo extrafiscal; no sin antes reunir las características que se le atribuyen a dicho impuesto como indirecto, reconocida no sólo por la doctrina nacional sino que trasciende a experiencias en el plano internacional;</p> <p>2. Se ha demostrado, que en la normatividad nacional existe la creencia errada de calificar como un impuesto que grava a la renta de aquel que explota la actividad económica y no gravar al consumidor del servicio. Este diseño inadecuado ha permitido exonerar una actividad que no reunía las condiciones sociales para tener tal atribución.</p> <p>3. Según lo investigado, y del trabajo de la presente Tesis,</p>	<p>1. Que en primer lugar siendo este Impuesto de naturaleza directa lo que se está recomendando es un cambio radical de darle la naturaleza de un impuesto indirecto, y para que esto se dé, se tiene que necesariamente aplicar la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario, a efectos de calificar como impuesto indirecto y hacer los cambios legislativos correspondientes (artículo 74° de la Constitución Política del Perú).</p> <p>2. Que la normatividad a cambiar en lo futuro, se recomienda que las licencias a otorgarse sean a los Hoteles y Restaurantes (no interesa que sean de 5 tenedores y de 5 estrellas) sino que sean negocios que cumplan con criterios de naturaleza 100% turísticos (así se evitaría estar cerca de un colegio o de una iglesia), sin embargo los clientes pueden acudir libremente a estos lugares de esparcimiento.</p> <p>3. Se recomienda, conforme a lo</p>

<p>señalamos que la Normatividad que la rige no es acorde con su naturaleza Tributaria de Impuesto Directo.</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. Queda demostrado y conforme a la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional, que el ICMT fue declarado Constitucional por el antes citado Colegiado. 5. Queda demostrado y de acuerdo a los cuadros estadísticos de la Recaudación Nacional, que representa en el mejor de los casos el 0.002% de la Recaudación General, por los ejercicios investigados 2005 al 2009, estos son ínfimos, siendo estos una milésima parte de la Recaudación General. 6. Que, del presente Tesis de Investigación, se ha demostrado que la Legislación que rige al ICMT, tiene la características de ser restrictiva y desalentadora (art. 1 de la Ley 27153) y que no deben operar en lugares muy cercanos a centro de estudios Primarios y Superiores, así como de centros, Hospitalarios Religiosos (a 150 metros de distancia), norma que en nuestro medio no se cumple. 7. Queda demostrado que la función de los tributos, a tenor de nuestra jurisprudencia constitucional y política del Estado democrático y social, es la de financiar programas sociales para el logro de los fines contenidos en la Constitución limitado por su potestad tributaria, la misma que responde a la capacidad contributiva del administrado que con la transferencia de su 	<p>vertido en la presente Tesis de investigación y considerando que las normas que lo rigen, es erróneo al señalarlo como impuesto directo; es nuestra pretensión de darle la naturaleza de ser un impuesto INDIRECTO a efectos de tener una mejor recaudación del ICMT.</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. De acuerdo a la conclusión 4, y vista los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, es necesario acudir ante el Órgano Legislativo, a efectos de realizar los cambios de la normatividad que rige al ICMT. 5. Que la recaudación siendo tan ínfima (milésima parte de la Recaudación General) frente a otros tributos, se recomienda se proponga elevar la alícuota, para lo cual es necesario que esta sea elevada a un 20%, para lo cual se requiere de la decisión Política de parte del Gobierno de turno. 6. Que, la conforme a conclusión 6, se recomienda, no obstante ser un imposible, que se trasladen de sus centros de operaciones, mínimo a los que están cerca de Centros de Estudios, Hospitales y Religiosos. 7. Que el ICMT, sea aplicado al jugador como el agente pasivo del tributo es una de la formas que dicha actividad sea restrictiva y desalentadora como señala la Ley porque es el jugador el agente retenedor del tributo y tiene que pagarlo ante el fisco, lo cual le generaría un riesgo, esta situación, si es desalentadora y restrictiva; por tratarse de un Impuesto que grava los Juegos a la zar como el de Casinos y de Maquinas Tragamonedas, esta recomendación es viable, en la medida que afecta al jugador, en
--	--

<p>riqueza permite el sostenimiento de los gastos Públicos.</p> <p>8. Es por lo precedente, que la presencia de Tributos Extrafiscales en el país se hace necesario en la medida que se diseñen para los fines Constitucionales y combatir las externalidades negativas, como es la ludopatía, la salud y la moral al amparo del poder soberano que ostenta el Estado. Así está establecido en el Artículo 43° de la Constitución Política que sostiene que <i>“La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana”</i>.</p> <p>9. Queda demostrado que la legislación vigente transgrede Principios Tributarios como la legalidad en beneficio de grupos de poder económico; la confusión generada por esta percepción permite, además, la proliferación de establecimientos dedicados a la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas, extendiendo innecesariamente el efecto pernicioso de la ludopatía en la población de menor poder adquisitivo, según el estudio de la presente Tesis.</p>	<p>razón de que este demuestra capacidad contributiva, demostrando un indicador económico, y el obligado a retener este tributo son las empresas dedicadas a este negocio.</p> <p>8. Se recomienda, que a los cambios que se realicen en lo sucesivo, estos deben tener en consideración la Legislación Comparada, como lo tiene Chile que su alícuota es del 20% de los Ingresos Brutos y los lugares donde operan los Casinos y Maquinas Tragamonedas, están fuera de la Ciudad A 70 Km lineales uno del otro, conforme lo indica la recomendación precedente.</p>
---	--

ANEXOS:**JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 009-2001-AI/TC

LIMA

CINCO MIL CUATROCIENTOS DIECISÉIS CIUDADANOS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los veintinueve días del mes de enero de dos mil dos, reunido el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los señores Magistrados Aguirre Roca, Presidente; Rey Terry, Vicepresidente; Nugent, Díaz Valverde; Acosta Sánchez y Revoredo Marsano, pronuncia la siguiente sentencia, con los fundamentos adjuntos del Magistrado Aguirre Roca

ASUNTO

Acción de inconstitucionalidad interpuesta por cinco mil cuatrocientos dieciséis ciudadanos, con firmas debidamente comprobadas por el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil, contra los artículos 5º, 6º, 7º, 10º, literales "b" y "c", 11º, 12º, 13º, 14º, 15º, 17º, 18º, 19º, 20º, 21º, 22º, 23º, 25º, literal "d", 29º, 31º, literal "a", 32º, literales "a" y "b", 38º, 39º, 41.2º, Primera y Segunda Disposición Transitoria de la Ley N.º 27153, ley que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

ANTECEDENTES

Los recurrentes impugnan la inconstitucionalidad de diversos artículos de la Ley N.º 27153 (en adelante, la LEY). A criterio de los demandantes, el artículo 5º no respeta algunas de las atribuciones que el artículo 191º de la Constitución, en concordancia con la Ley Orgánica de Municipalidades, otorga a tales corporaciones y, en especial, a las relacionadas con los planos de zonificación.

Sostienen que el artículo 6º viola el derecho a la libre iniciativa privada, pues establece que sólo pueden instalarse salas para la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas en hoteles de cuatro o cinco estrellas o en restaurantes de cinco tenedores, lo que obliga, de ese modo, a los pequeños empresarios a incursionar en actividades diferentes. Añaden, entre otras razones, que los nuevos

requisitos implican la instalación de obras de infraestructura que no se encuentran dentro de sus posibilidades económicas, por lo que juzgan que también se vulnera el derecho de igualdad ante la ley, así como el mandato constitucional relativo a que el Estado debe promover la superación de los sectores que sufren desigualdad. Afirman que el artículo 7° viola los artículos 59°, 61° y 72° de la Constitución, al exigir condiciones onerosas de similar magnitud para iniciar o continuar con la explotación de los juegos de tragamonedas, sin considerar su capacidad económica. Por otro lado, consideran que los literales "b" y "c" del artículo 10° de la LEY afectan las libertades de trabajo, empresa, comercio y de contratar, en tanto que exigen, en forma compulsiva, la contratación de un servicio de homologación con el objeto de obtener autorización para operar determinados modelos y programas de juego. A su vez, el literal "c" del mismo artículo viola el derecho de igualdad ante la ley y la libre competencia, fundamentalmente, porque sólo a las empresas cuya actividad está vinculada con la explotación de las máquinas tragamonedas, se les obliga a efectuar un servicio técnico de reconstrucción sobre sus bienes muebles, lo cual implica la incorporación de nueva tecnología, a pesar de que éstos pueden funcionar en buenas condiciones, favoreciendo a las empresas fabricantes de máquinas tragamonedas y a sus representantes oficiales en el Perú.

Respecto al artículo 11°, señalan que exige el requisito de homologación de modelos de máquinas tragamonedas y programas de juegos, lo que, a su juicio, constituye un abuso del derecho, ya que pudo exigirse que tal homologación se realice en el país de origen de los modelos y programas.

En relación con el artículo 12°, sostienen que es una norma innecesaria, por cuanto el registro de modalidad de juegos de casino, modelos y programas de máquinas tragamonedas se entiende tácitamente, siendo lo pertinente que se obligue a registrar las modalidades de juegos, modelos y programas prohibidos en el país.

Señalan, asimismo, que el artículo 13° contradice lo dispuesto por el artículo 4° de la misma LEY, pues establece que, pese a contarse con autorización, no se podrían iniciar operaciones, lo que vulnera el derecho al trabajo.

A su vez, juzgan que el artículo 14° vulnera el ejercicio de la libre empresa, puesto que exige la presentación de documentos innecesarios, vulnerando el ejercicio de la libertad de empresa.

Respecto al artículo 15°, sostienen que viola el derecho de igualdad, pues establece un tratamiento discriminatorio entre aquellos que deseen continuar o incursionar en los juegos de casinos y máquinas tragamonedas y las empresas que tienen otro objeto social, a los cuales no se exige, como principio general, la verificación posterior, mientras que sí se admite la presunción de veracidad con la presentación de una declaración jurada. Vulnera, además, el ejercicio de la libre empresa, ya que, en tanto dure la denominada "investigación financiera y de antecedentes", se impide el desarrollo de las actividades económicas.

En relación con el artículo 17°, consideran que viola el derecho de igualdad, porque fomenta un tratamiento desigual en el otorgamiento del plazo de autorización.

Sostienen que el artículo 18° afecta el "derecho a la estabilidad jurídica", dado que condiciona la renovación de autorización al cumplimiento de requisitos y condiciones vigentes a la fecha de la solicitud de renovación, propiciando un efecto retroactivo de la legislación.

Asimismo, respecto al artículo 19°, sostienen que viola el literal "e" del inciso 24) del artículo 2° de la Constitución, ya que exige que se constituya una garantía en respaldo de futuras sanciones que pudieran derivarse, violando el principio de presunción de inocencia. Sostienen que el artículo 20° de la LEY es inconstitucional en conexión con el anterior.

Respecto al artículo 21.2° consideran que viola las libertades de empresa y comercio y el derecho de progresar y poder explotar mayor número de máquinas tragamonedas, debido a que se favorece la posición dominante de ciertas empresas. A su juicio, ello también importa el establecimiento de un tratamiento discriminatorio, por razones económicas, contrario al inciso 2) artículo 2° de la Constitución. En relación con el artículo 21.3° señalan que el monto de la garantía, en el caso en que se exploten máquinas tragamonedas interconectadas que generen pozos acumulados, restringe la posibilidad de incursionar en dicha modalidad de juegos, favoreciendo el monopolio de pocas empresas que puedan asumir tales montos, propiciando así su posición dominante en el mercado. En conexión con los artículos 19°, 20° y 21°, juzgan que es inconstitucional el artículo 22° de la LEY.

Respecto al artículo 23°, sostienen que es incongruente con el artículo 4° de la misma LEY.

En relación con el artículo 25°, literal "d", sostienen que viola la reserva tributaria, pues la SUNAT es la única entidad del Estado que se encuentra autorizada por ley para exigir la presentación de documentación contable de uso interno, y no la Dirección Nacional de Turismo del MITINCI ni la CONACTRA.

Respecto al artículo 29° juzgan que vulnera el derecho de igualdad, porque establece, tácitamente, la prohibición de que las empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L.) puedan obtener la autorización para explotar juegos de casino o máquinas tragamonedas.

Sostienen que el artículo 31°, literal "a", de la LEY impide realizar convenios de participación o de colaboración empresarial con terceros, vulnerando los artículos 62° y 2°, inciso 14), en tanto que obliga a los titulares de la autorización a explotar directamente la actividad establecida en la resolución de autorización.

A su vez, consideran que el artículo 32°, literal "a" de la LEY impide que los titulares de una autorización puedan realizar otras actividades conexas a toda sala de juego, afectando la libertad de empresa, comercio y trabajo. Consideran que el literal "b" del mismo artículo viola el derecho de igualdad ante la ley, pues impide que los socios y directivos de las empresas dedicadas a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas puedan participar, directa o indirectamente, en los juegos. Entienden que se trata de una prohibición injustificada, debido a que las máquinas de tragamonedas no reconocen a la persona que esté jugando.

En relación con el artículo 38°, sostienen que viola el principio de igualdad, ya que ha previsto la base imponible del impuesto con relación a la explotación de los juegos de máquinas tragamonedas, creando, de esa manera, un impuesto especial no previsto para ninguna otra actividad económica.

Respecto al artículo 39°, sostienen que viola el artículo 74° de la Constitución, pues fija la alícuota del impuesto aproximadamente en veinte por ciento (20%) a aplicarse sobre la base imponible, constituida por la ganancia bruta, que, en realidad, no es más que el ingreso bruto, porque se calcula después de deducir el pago de los premios otorgados a los ingresos totales obtenidos, sin considerar los gastos operativos, como consumo de energía eléctrica, remuneraciones, alquiler de

local, arrendamiento de máquinas, etcétera. Consideran que se trata de un dispositivo que propicia la desigualdad por razones económicas, respecto a la incidencia del impuesto sobre los gastos operativos, variables que se medirían según la inversión y el sector empresarial.

Con relación al artículo 41°, inciso 2), sostienen que establece, bajo sanción, la obligación de presentar mensualmente las declaraciones juradas de los ingresos brutos, menos los premios pagados mensualmente, por cada mesa de juego de casino o máquina tragamonedas que se explote, haciendo oneroso su control y propiciando que se tengan que adquirir sofisticados y onerosos sistemas de control electrónicos en cada máquina, lo cual sólo beneficiaría a su proveedor. Consideran, asimismo, que afecta el derecho de igualdad ante la ley, pues se exige que se adjunte el recibo de pago del impuesto, cuando el Código Tributario señala que, para cualquier impuesto, se puede presentar la declaración del tributo, sin necesidad del pago.

Respecto a la Primera Disposición Transitoria de la LEY, sostienen que viola los artículos 59° y 61° de la Constitución, pues establece un plazo de adecuación reducido, que no toma en cuenta lo oneroso que ello resulta para los pequeños empresarios. Además, sanciona e imposibilita la presentación de la solicitud de autorización tras el vencimiento del plazo. Consideran que, con ello, se vulnera la garantía de que el Estado brinde oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad.

Sostienen que la Segunda Disposición Transitoria de la LEY es inconstitucional, pues dispone un plazo dentro del cual las empresas autorizadas, que iniciaron sus actividades durante la vigencia de la ley anterior, pueden continuar funcionando, vencido el cual tendrían que cerrar, perdiendo, de ese modo, las inversiones hechas para instalar las actividades exigidas cuando se les autorizó a funcionar.

CONTESTACION

El Apoderado del Congreso de la República contesta la demanda y solicita que se declare infundada, por las siguientes razones:

Respecto al artículo 5°, sostiene que no se afecta la autonomía municipal, pues la "autorización expresa" no excluye los demás permisos oficiales que resulten exigibles por las disposiciones legales, de manera que si se tuviese interés en

dedicarse a la explotación de las máquinas tragamonedas, se deberá cumplir necesariamente con los requisitos exigidos por cada municipalidad.

Con relación al artículo 6°, señalan que no viola la libre iniciativa privada, puesto que la decisión de vincular el desarrollo de las salas de juego con el turismo, es una opción de política pública que busca privilegiar la promoción del turismo en el país. Sostiene que la LEY no obliga ni impide que cualquier particular participe en la explotación de juegos de azar, pues simplemente se limita a establecer condiciones y requisitos que deben cumplir todos aquellos que, en el ejercicio de su libre iniciativa privada, desean intervenir en esta actividad. Tampoco obliga a incursionar en la actividad hotelera o de restaurantes, porque, de acuerdo con la LEY, es posible que el titular de un hotel, restaurante, sala de bingo o discoteca donde se encuentra instalada la sala de juego, sea distinto del titular de la propia sala de juego.

Sobre el artículo 7°, afirman que tal disposición no propicia la discriminación ante la ley, pues se limita a establecer los requisitos mínimos que deben cumplir los establecimientos dedicados a la explotación de los juegos. Entienden que los requisitos exigidos no violan los artículos 59°, 61° y 72° de la Constitución, ya que se justifican en razones de seguridad y orden público.

A su vez, expresan que los literales "b" y "c" del artículo 10° de la LEY no son inconstitucionales, pues la libertad de contratación y el derecho de trabajar pueden ser limitados. Sostienen que la "reconstrucción" de máquinas y programas de juego, de acuerdo con lo establecido por el artículo 15° del Reglamento de la LEY, Decreto Supremo N.º 001-2000-ITINCI, puede consistir en un simple mantenimiento de la máquina, cuando no contiene nueva tecnología. La exigencia de esta medida, por otra parte, se fundamenta en el hecho de que las máquinas tragamonedas son, por naturaleza, "bienes de uso controlado", control que tiene por objeto garantizar la integridad de la industria del juego.

Con relación a los artículos 11° y 12°, alegan que no constituye "abuso del derecho", pues fijan el procedimiento conforme al cual la autoridad administrativa contrasta el cumplimiento de determinadas especificaciones o características de un objeto. Sostienen que tiene efectos retroactivos, ya que sólo se aplican a partir de la fecha en que entró en vigencia la LEY.

En relación con los artículos 13°, 14°, 15°, 17°, 18° y 23° de la LEY, alegan que no se afectan la libertad de trabajo, el derecho de igualdad ante la ley ni tienen efectos retroactivos, pues la interpretación de las leyes debe realizarse en forma sistemática, orgánica y funcional, por lo que, a fin de iniciar operaciones, es preciso que se lleven a cabo dos actos administrativos expedidos por la Dirección Nacional de Turismo: la resolución de autorización y la resolución que determine el inicio de operaciones. Sostienen que la diferencia entre estas dos etapas radica en que los gastos de inversión para obtener la autorización son menores en relación a la del inicio de las operaciones, por consiguiente, debe entenderse al acto administrativo de otorgamiento de autorización expresa como un procedimiento de evaluación previo al inicio de las operaciones. Asimismo, considera que no se discrimina por el hecho de que no se haya establecido la procedencia de la presunción de veracidad, tratándose de las actividades de explotación de los juegos, pues tal limitación ha sido establecida por una ley expresa.

En relación con los artículos 19°, 20°, 21° y 22° de la LEY, consideran que no contraviene la presunción de inocencia, la libertad de empresa ni el derecho de igualdad de la ley, dado que: a) la exigencia de establecer una garantía no es una obligación nueva y fue prevista por el Decreto Supremo N°. 01-95-ITINCI. Y la necesidad de constituir esta garantía se fundamenta en el hecho de que fueron derogados los dispositivos que obligaban al titular de la sala de juego a constituir y mantener un fondo de caja en efectivo, a fin de garantizar el pago inmediato del valor de las obligaciones en favor de los usuarios. En ese sentido, sostienen que las medidas dispuestas tienen por finalidad no afectar la confianza y la credibilidad en estos negocios; b) la exigencia de constituirse bajo ciertas formas societarias se basa en razones de seguridad, moral, salud y orden público.

En relación con el artículo 25°, literal "d", de la LEY, sostienen que no afecta la reserva tributaria, pues es atribución de todos los órganos fiscalizadores contar con esta facultad. Además, se trata de una regulación prevista por ley. No obstante ello, recuerdan que, según lo dispuesto por el Decreto de Urgencia N.º 075-2001, hoy es la SUNAT la entidad encargada de la administración del impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas

Respecto a los artículos 31°, literal "a" y 32° literales "a" y "b" de la LEY, sostienen que no son inconstitucionales, porque, de conformidad con el artículo 2°, inciso 24) literal "a" de la Constitución, todos están en la obligación de hacer lo que la ley manda e impedidos de hacer lo que ella prohíbe, aspecto que, en definitiva, ha previsto la LEY, al imponer obligaciones y prohibiciones mediante una norma de carácter general. Señalan que el artículo 31°, literal "a" no impide la realización de convenios de participación o de colaboración patrimonial, pues el propio reglamento de la LEY (artículo 18°, literal "g") establece, como requisito para solicitar la autorización expresa, la presentación de una relación que contenga los nombres de las personas naturales o jurídicas con las que el solicitante o sus socios han suscrito contratos de colaboración empresarial para estos efectos. A su vez, tampoco es inconstitucional el artículo 32°, literal "a" de la misma LEY, pues el artículo 40° de su Reglamento ha establecido que la realización de cualquier evento, incluso sorteos, rifas o promociones deberá informarse a la Dirección Nacional de Turismo, debiendo contar los establecimientos con la autorización correspondiente. Por otro lado, prohibir a los socios y directivos de una sala de juego que no participen, directa o indirectamente, en los juegos de máquinas tragamonedas, es una medida razonable y objetivamente justificable, que persigue garantizar la integridad y transparencia de esta industria, considerando que la información sobre los programas es de conocimiento de los dueños de las salas de juegos.

En relación con los artículos 38° y 39° de la LEY sostienen que el impuesto a los juegos se ha establecido de acuerdo con los principios constitucionales que norman el ejercicio del poder tributario del Estado y, en especial, debido a las siguientes razones: a) el derecho de propiedad no es absoluto ni irrestricto, sino que debe ejercerse dentro de los márgenes de la ley y cumpliendo una función social; b) la Constitución establece que, por mandato expreso de una ley, pueden establecerse condiciones al ejercicio de la iniciativa privada; c) se han respetado los tres principios tributarios a los que se refiere el artículo 74° de la Constitución; d) no es confiscatorio el impuesto, pues no sustrae una parte sustancial del patrimonio del contribuyente, y, en todo caso, ello debe acreditarse en cada caso concreto e) la base imponible del impuesto no afecta la propiedad, pues incide en el dinero

entregado por el público; f) consideran que el impuesto se justifica; porque quienes se benefician con esta actividad deben contribuir con su control, a fin de mantener la integridad de la industria del juego y garantizar los intereses de los usuarios y del Estado en esta actividad. En ese sentido, la tasa del impuesto, simplemente, los que pretende establecer los fondos necesarios para que el Estado pueda regular adecuadamente esta actividad que involucra muchas consecuencias negativas; g) por último, el pago de este impuesto "es deducible de la renta bruta de la empresa a efectos de pagar su Impuesto a la Renta", de manera que, cada vez que se paga el impuesto cuestionado, se "aminora la renta bruta sobre la que pagará el Impuesto a la Renta".

En relación con la Primera y Segunda Disposición Transitoria de la Ley N.º 21153, sostiene que regulan la transición y adecuación a un nuevo régimen normativo, otorgando un plazo prudencial.

FUNDAMENTOS

Se alega que el artículo 5º de la Ley N.º 21153 vulnera el artículo 191 de la Constitución Política del Estado, en concreto la autonomía administrativa de los gobiernos locales, pues su artículo 5.1 establece que la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas sólo se podrá realizar en "...establecimientos ubicados en los distritos autorizados mediante Resolución Suprema...", en tanto que el artículo 11.1 de la Ley Orgánica de Municipalidades establece que es competencia de los gobiernos locales la regulación de los planes de zonificación.

El Tribunal Constitucional no comparte este criterio interpretativo, pues como se ha sostenido en la contestación de la demanda, tal disposición no tiene por propósito sustituir o alterar los planes de zonificación que cada gobierno local pueda establecer, sino únicamente identificar a los distritos en cuya jurisdicción se puede autorizar la explotación de los juegos de casinos, quedando a salvo, por tanto, la facultad de los gobiernos locales para establecer sus planes de zonificación de acuerdo a ley.

A su vez, se alega que el artículo 6º de la Ley N.º 21153 afecta los artículos 2º, inciso 2º, 58º y 59º de la Constitución, ya que tal disposición obligaría a los titulares de la autorización a incursionar en el sector hotelero o de restaurantes, vulnerándose de ese modo la libre iniciativa privada y el derecho de igualdad ante la ley.

No considera el Tribunal Constitucional que tal disposición afecte la libre iniciativa privada. Como lo ha sostenido el Congreso de la República en su contestación de la demanda, criterio que el Tribunal hace suyo, tal disposición "no obliga ni impide que cualquier particular participe en la explotación de juegos de azar, lo único que hace es establecer las condiciones y requisitos que deben cumplir todos aquellos que en ejercicio de su libre iniciativa privada desean intervenir en esta actividad". Tampoco obliga al titular de la autorización a ser propietario de un hotel o restaurante, pues no está prohibido que el titular de la autorización pueda alquilar un ambiente en cualquiera de estos establecimientos.

El Tribunal entiende que la opción del legislador por configurar la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas como actividades excepcionales y sujetas al turismo receptivo, es compatible con la labor de orientación del desarrollo nacional en el marco de una economía social de mercado que tiene el Estado. También con la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales, y en particular, la protección de los consumidores, la moralidad y seguridad públicas.

Tampoco comparte el Tribunal el criterio según el cual el artículo 6° de la Ley N°. 27153 afecta el principio de igualdad. El tratamiento que ella realiza es uniforme para todos aquellos que se dediquen a la explotación de estas actividades económicas. Por otro lado, no considera el Tribunal que sea un término de comparación válido, en orden a alegar un eventual tratamiento arbitrario de la Ley N°. 27153, que se sostenga que en otros sectores de la economía no se impone condiciones y restricciones como las previstas en el artículo 6°. Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Por las mismas razones, *mutatis mutandi*, no es inconstitucional el artículo 41.2 de la Ley N°. 27153.

A la vista de lo expuesto en el fundamento jurídico anterior, el Tribunal Constitucional tampoco considera que las exigencias señaladas en los numerales 7.1 y 7.2 del artículo 7° de la Ley N°. 27153 sean inconstitucionales por afectar los artículos 59°, 61° y 72° de la Constitución Política del Estado, pues se trata de

condiciones perfectamente legítimas que tienen por finalidad garantizar la seguridad de los usuarios, a la vez, que la transparencia del juego.

Asimismo, tampoco considera este Colegiado que el artículo 7° de la Ley N°. 27153 se haya expedido en contradicción con el artículo 72° de la Constitución. En efecto, mediante este precepto constitucional se autoriza que el legislador, en casos de seguridad nacional, con carácter temporal, pueda establecer restricciones y prohibiciones específicas para la adquisición, posesión, explotación y transferencia de determinados bienes. Pero de él no se desprende una prohibición general a que el legislador establezca límites al derecho de propiedad o a la explotación de los bienes, como se deduce de su interpretación con el artículo 70° de la Constitución y la necesidad de armonizar su ejercicio con el bien común.

Se sostiene que los incisos b) y c) del artículo 10° de la Ley N°. 27153 vulnerarían el artículo 59° y 62° de la Constitución, ya que exige compulsivamente contratar el servicio denominado de "homologación" (ahora llamado "Examen técnico previo") a fin de obtener autorización para operar determinados modelos y programas de juego. El Tribunal Constitucional considera que los incisos b) y c) del artículo 10 se encuentra dentro de las condiciones razonables que debe exigirse a las personas jurídicas que se dedican a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, pues es una de las formas cómo las autoridades administrativas competentes pueden controlar la transparencia de los juegos, al tiempo de garantizar que las legítimas expectativas de los consumidores no queden defraudadas, cumpliendo, así, los fines establecidos en el artículo 3 de la misma Ley N°. 27153. *Mutatis mutandis*, por estas mismas razones no es inconstitucional el artículo 15 de la Ley N°. 27153.

Adicionalmente, no considera el Tribunal que se afecte la libertad de contratación por el hecho que los tipos de modelos y programas de los juegos de las máquinas tragamonedas deban contar con autorización de la autoridad competente y encontrarse inscritos en el Registro correspondiente, pues el inciso b) del artículo 10 de la Ley N°. 27153 regula las exigencias que tal modelo y programas de juego deberán de contar, esto es, estar autorizados e inscritos en el registro correspondiente, a fin de que puedan explotarse las máquinas tragamonedas, sin que se haga referencia alguna a los proveedores de dichas máquinas.

Se considera en la demanda que el artículo 11.2 de la Ley N° 27153 es incompatible con el artículo 103 de la Constitución, y concretamente, con la disposición según la cual la ley no ampara el abuso del derecho. Asimismo, se ha solicitado que se declare la inconstitucionalidad de este precepto, pues se entiende que el fin perseguido por el legislador, bien pudo ser alcanzado si, en vez de exigir el requisito de homologación ante una entidad nacional facultada por la autoridad competente, se hubiese previsto que la homologación de dichos modelos y programas se realice en el país de origen.

En lo que toca a este último aspecto, el Tribunal debe indicar que tal impugnación no es un tema que pueda ser residenciable en el ámbito de la acción de inconstitucionalidad, pues la naturaleza jurisdiccional del Tribunal no es compatible con la evaluación de medidas adoptadas bajo criterios de conveniencia o inconveniencia por los órganos de representación política. En el proceso de inconstitucionalidad de las leyes, el Tribunal juzga si una norma con rango de ley es o no incompatible con la Constitución, y no si el legislador, al regular una materia dada, lo hizo de la manera más conveniente. Al legislador le corresponde optar por cualquiera de las medidas que, dentro del marco constitucional, se puedan dictar; en tanto que al Tribunal Constitucional, velar porque esa opción no rebase el ordenamiento constitucional. De ahí que si el artículo 11.2 de la Ley 27153 optó por establecer que el "examen técnico previo" se realice por una entidad nacional autorizada por autoridad competente, no se puede concluir de ello que tal precepto sea inconstitucional.

Mutatis mutandis, por esta misma razón debe desestimarse la impugnación realizada contra los artículos 12, 13.2, 14 y 41.2 de la Ley N.° 27153.

Del mismo modo, el Tribunal Constitucional no considera que el artículo 12 de la Ley N.° 27153 suponga una infracción del principio de irretroactividad de las leyes como consecuencia de que allí no se prevé la obligación de "registrar las modalidades de juegos de casino, así como de los modelos y programas de máquinas tragamonedas, prohibidos en su país de origen, y que han sido adquiridas antes de que entre en vigencia la Ley N.° 27153".

En ese sentido, considera el Tribunal que del artículo 12 de la Ley N.° 27153 no se deduce un mandato destinado a regular situaciones que se produjeron antes que

ella entrara en vigencia. Sólo regula la responsabilidad de la autoridad competente para mantener actualizado el registro de todas las modalidades de juegos de casinos y de los modelos y programas de máquinas tragamonedas autorizadas para su explotación en el país.

Interpretado en el sentido de que, una vez satisfechas las condiciones y requisitos respectivos, el *quantum* de la extensión de los plazos de vigencia de la autorización correspondiente, tendrá que basarse en consideraciones objetivas y técnicas, y no en meras apreciaciones subjetivas o discrecionales, tampoco es inconstitucional, *per se*, este dispositivo. La hipotética afectación de los respectivos derechos constitucionales (en especial el de la "seguridad jurídica"), ha de depender, en efecto, de la naturaleza de los nuevos requisitos, situación futura e impredecible.

En cuanto al artículo 18, los demandantes consideran inconstitucional, por retroactiva, la aplicación de los requisitos y condiciones vigentes a la fecha en que se solicita la renovación de la autorización de explotación.

La renovación de la autorización a la que se refiere el dispositivo impugnado, no implica una continuación de la autorización original, ni una simple prórroga del plazo inicial, sino que constituye una autorización nueva, con un nuevo plazo, y que, por lo mismo, tendrá que someterse a la legislación vigente al momento de la presentación de la solicitud.

Tampoco es inconstitucional, por vulneración del principio de presunción de inocencia, que el artículo 19 de la Ley N°. 27153 disponga que, en respaldo de las obligaciones y sanciones derivadas de la aplicación de la ley así como en resguardo de los derechos de los usuarios y el Estado, se tenga que constituir una garantía a favor del Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales. El establecimiento de tal garantía con el objeto de iniciar ciertas actividades económicas que suponen riesgo o que requieren de un tratamiento especial por su incidencia sobre el patrimonio de terceros, no constituye ninguna anticipación de sanción alguna o presunción de responsabilidad sobre eventuales faltas que no aún no han sido juzgadas. Por el contrario, es una garantía razonable que la ley establece con el objeto de proteger a terceros y al mismo Estado, frente a contingencias que en la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas se pudieran suscitar.

Por ello, tampoco considera el Tribunal que sea inconstitucional el artículo 20 de la Ley N°. 27153, pues si como lo han entendido los recurrentes, su invalidez se encuentra supeditada a que se declare la ilegitimidad del artículo 19, al haberse desestimado tal impugnación, aquella tampoco resulta incompatible con el Texto Fundamental.

Los demandantes consideran inconstitucional el artículo 21.2 de la Ley N.º 27153, ya que al establecer el monto de la garantía para poder obtener una autorización, calculada sobre un número de máquinas tragamonedas a las que corresponde cierta cantidad de Unidades Impositivas Tributarias, se violaría la libertad de empresa y comercio, el derecho a progresar y poder explotar un mayor número de máquinas de tragamonedas, así como el derecho a no ser discriminado por razones económicas.

Ya antes se ha sostenido que la exigencia de establecer una garantía no es inconstitucional *per se*. Tampoco se vulnera la libertad de empresa por el hecho de que para su ejercicio se haya establecido ciertas condiciones o exigencias. De lo que se trata ahora es de analizar si el establecimiento de los montos de aquella garantía, previstos en el artículo 21.2 y 21.3 de la Ley N°. 27153, son irrazonables y en esa medida incompatibles con la Constitución.

Desde ese punto de vista, el Tribunal Constitucional considera que no es irrazonable o desproporcionado el artículo 21 de la Ley N°. 27153, y en consecuencia, conculcatorio de la libertad de empresa.

En efecto, según se aprecia del dispositivo impugnado, la ley ha previsto que aquellos establecimientos que cuentan con ochenta máquinas tragamonedas establezcan como garantía una media de una Unidad Impositiva Tributaria por cada máquina. A juicio del Tribunal Constitucional, el establecimiento de aquella media no es irrazonable, si es que se tiene en consideración el monto al que asciende la unidad impositiva tributaria en referencia, y la naturaleza de los juegos que se explotarán. Tampoco considera que al reducirse por contarse con más máquinas, realice un tratamiento discriminatorio, pues es obvio que el número de las unidades impositivas tributarias no tiene por finalidad garantizar las obligaciones de cada una de las máquinas, sino la del titular del establecimiento autorizado a explotar estos

juegos de azar. Por ello mismo, el artículo 22° de la Ley N° 27153, cuya conexión con los artículos 19°, 20° y 21° es evidente, no es inconstitucional.

Se alega que el inciso d) del artículo 25 de la Ley N°. 27153 afecta el derecho a la reserva tributaria. No comparte tal criterio el Tribunal Constitucional. La reserva tributaria constituye un límite a la utilización de los datos e informaciones por parte de la Administración Tributaria, y garantiza que en dicho ámbito, esos datos e informaciones de los contribuyentes, relativos a la situación económica y fiscal, sean conservadas en reserva y confidencialidad, no brindándosele otro uso que el que no sea para el cumplimiento estricto de sus fines, salvo en los casos señalados en el último párrafo del inciso 5) del artículo 2° de la Constitución y con respeto del principio de proporcionalidad.

Si bien en las actuales circunstancias la administración del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas ha sido modificado por el Decreto de Urgencia N°. 075-2001, y ahora ésta es competencia de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, de ello no se deduce que el inciso d) del artículo 25° de la Ley N°. 27153 haya quedado derogado implícitamente, pues allí no sólo se autoriza el acceso a la información tributaria, sino también a otras de naturaleza distinta. Tampoco que la facultad de acceso a la información tributaria quede excluida de la competencia de la Dirección Nacional de Turismo, en tanto que a este órgano administrativo le corresponde la atribución de velar porque se cumpla la obligación prevista en el inciso i) del artículo 31 de la Ley N°. 27153, además de ejercer las facultades que le señala el artículo 24 de la misma Ley. El Tribunal Constitucional, por tanto, no considera que se afecte la reserva tributaria pues para el caso concreto del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, se ha previsto también que la Dirección Nacional de Turismo, guardando, bajo responsabilidad, reserva de su contenido, pueda fiscalizar el pago del impuesto. Dicha competencia deberá ser ejercida, por tanto, bajo los alcances del artículo 85, inciso 3°, del Código Tributario.

No es inconstitucional el artículo 29 de la Ley N.° 27153 porque si bien implícitamente impide que quienes inviertan en la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas se puedan constituir como "Empresas

Individuales de Responsabilidad Limitada", se trata de una restricción que no afecta el contenido esencial de la libertad de empresa.

Tampoco viola el principio de igualdad pues como lo ha expresado el Tribunal en el fundamento N°. 2, no es un término de comparación válido la normativa societaria conforme a la cual se rigen las actividades económicas y comerciales que cuentan con la promoción del Estado, con la que se impone con aquellas que busca desalentar, y comportan riesgos patrimoniales y sociales de alta consideración.

Se cuestiona, por otro lado, que el inciso a) del artículo 31 de la Ley N° 27153 vulnera el artículo 2, inciso 14), y 62 de la Constitución Política del Estado, pues impide que los titulares de la autorización puedan contratar con terceros, en la medida que se establece que la conducción de los establecimientos tengan que hacerlo de manera directa. Considera el Tribunal que se trata de una exigencia compatible con los requisitos objetivos y subjetivos que la ley N°. 27153 exige del titular de la autorización, por lo que no es inconstitucional.

Tampoco considera este Tribunal que la prohibición prevista en el inciso a) del artículo 32 de la Ley N°. 27153 viole la libertad de empresa, comercio y trabajo. La limitación, en efecto, no es una prohibición para que los titulares de autorización expresa puedan dedicarse a otras actividades económicas. La limitación allí prevista sólo alcanza a actividades distintas que se puedan realizar dentro de las salas de juegos, y no en otros ambientes del mismo establecimiento, justificándose tal restricción en la finalidad de la Ley N°. 27153 expresada en su artículo 1°.

La propia naturaleza de los juegos regulados, impide que pueda estimarse inconstitucional la prohibición contenida en el inciso b) del mismo artículo 32 de la Ley N°. 27153, según el cual está prohibido que los socios, directores, gerentes, apoderados, personas con funciones ejecutivas o facultades de decisión y personal del titular de la autorización puedan "participar directa o indirectamente en los juegos que explota en su establecimiento". Como expresa el Congreso de la República en su contestación, criterio que este Tribunal comparte, tal restricción se justifica constitucionalmente en la naturaleza de los juegos cuya explotación se autoriza, y en especial su transparencia y en la necesidad de defender los intereses de los usuarios.

Estima el Tribunal que las especiales características del impuesto a los juegos, consideradas conjuntamente, hacen que éste resulte confiscatorio y, por tanto, contrario al artículo 74 de la Constitución.

En efecto: Si bien el artículo 36 de la LEY establece que el impuesto a los juegos grava "la explotación" de estos juegos, conforme se desprende de la regulación conjunta de los artículos 38.1 y 39 de la LEY, la alícuota del impuesto asciende al 20% sobre la base imponible, "constituida por la ganancia bruta mensual ... entendiéndose por ésta a la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados el mismo mes", esto es, que con el nombre o etiqueta de impuesto "a la explotación", la metodología impositiva de la ley grava en realidad las utilidades. Considerando además, y conjuntamente, que la alícuota del impuesto parece ser excesiva, que recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no es considerado, el monto pagado, como pago a cuenta del impuesto a la renta, debe concluirse que el gravamen presenta una vocación confiscatoria del capital invertido, prohibida por la Constitución.

Por lo expuesto, y en vista a la combinación de todos esos factores, el Tribunal Constitucional considera inconstitucional el régimen tributario del llamado impuesto a la explotación, contenido en los artículos 38° y 39° de la Ley impugnada. El Tribunal debe, además, pronunciarse respecto a los efectos de esta declaración de inconstitucionalidad, en el lapso que dicho régimen tributario estuvo vigente, conforme a lo dispuesto en el artículo 36° Ley Orgánica y arreglando su decisión, especialmente, a los principios de justicia, razonabilidad, igualdad y proporcionalidad, y con pleno respeto a la función legislativa del Congreso de la República.

Es obvio, por un lado, que la declaración de inconstitucionalidad del régimen tributario aludido ocasionará un vacío legal. Por otro lado, también resulta claro que el Congreso de la República suplirá ese vacío con una nueva normatividad tributaria, ajustada a la Constitución y a esta sentencia del Tribunal.

En consecuencia, las situaciones jurídicas y los efectos producidos por el régimen tributario que este fallo declara inconstitucional, se sujetarán a las reglas siguientes:

Las deudas acumuladas en relación con la alícuota del 20% del llamado impuesto a la explotación, se reducirán al monto que, según la ley que cubra el vacío legal creado, resulte exigible.

Los montos pagados en aplicación de la mencionada alícuota que excedieren el monto que la nueva ley establezca, serán considerados como crédito tributario.

De concurrir, respecto del mismo contribuyente, deudas y créditos, ellos se compensarán entre sí, y de quedar un saldo será considerado como deuda acumulada o como crédito tributario, según el caso.

La primera disposición transitoria de la Ley 27153 estableció un plazo, originalmente de ciento veinte días, que después se amplió a sesenta días más, con el objeto de que quienes venían explotando los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, se adecuasen a la diversas condiciones que establece la Ley N.º 27153.

El Tribunal Constitucional considera que el reducido plazo de adecuación otorgado no es directamente proporcional con la entidad, los costos y la envergadura de las nuevas condiciones impuestas, *ex novo*, en muchos de los casos, por la Ley N.º 27153 a todos aquellos que antes de su vigencia se encontraban explotando los juegos de casino y máquinas tragamonedas. Sin embargo, esta afectación al principio de proporcionalidad no abarca a todo el texto de la primera disposición transitoria de la Ley N.º 27153, sino sólo al número de días que, como plazo, allí se ha previsto. Por ello, dejando intacta la facultad del legislador de establecer, en el más breve término, un plazo razonable que regule la adecuación que se impone, el Tribunal Constitucional considera que es inconstitucional la primera disposición transitoria, en la parte que prescribe que el plazo es "máximo de ciento veinte días calendario"; y, por conexión, el artículo 1 de la Ley N.º 27232, en la parte que establece "sesenta días calendario".

Respecto a la Segunda Disposición Transitoria de la Ley debe puntualizarse que al amparo de una legislación anterior, ahora derogada, y dentro de un régimen de economía social de mercado, basado en la libre iniciativa privada, se establecieron diversas empresas con el objeto de explotar dichos juegos. A juicio del Tribunal, es lícito que el legislador pueda modificar el sistema normativo. Sin embargo, debe

protegerse también la confianza de los ciudadanos frente al cambio brusco, irrazonable o arbitrario de la legislación. Ciertamente, no se garantiza un régimen de derechos adquiridos –con excepción, naturalmente, de los previstos en la Constitución- sino fundamentalmente, el derecho a que no se cambie las reglas de juego abruptamente. En consecuencia, cuando cambia la legislación, y de por medio se encuentra comprometido el ejercicio de determinados derechos fundamentales, todo cambio sólo podrá ser válido si es que, además, se encuentra conforme con el principio de seguridad jurídica.

Por ello, considera el Tribunal que si el Estado permitió que los inversionistas se dediquen a la explotación de determinadas actividades económicas bajo ciertas condiciones, entonces, no es razonable que poco tiempo después cambie bruscamente tales reglas exigiendo la satisfacción de requisitos y condiciones en un lapso que el Colegiado considera extremadamente breve en atención a las inversiones realizadas.

En consecuencia, se estima que el plazo dispuesto en la segunda disposición transitoria impugnada, por ser demasiado breve, vulnera el principio constitucional de la seguridad jurídica.

Por estos fundamentos el Tribunal Constitucional, en ejercicio de las atribuciones que le confiere la Constitución Política del Estado y su Ley Orgánica

FALLA

Declarando FUNDADA, en parte, la demanda de inconstitucionalidad contra la Ley N°. 27153, y en consecuencia, inconstitucionales los artículos 38.1, 39, Segunda y Primera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27153, ésta última disposición en la parte que señala un "máximo de (120) ciento veinte días calendario"; y, por conexión, el artículo 1 de la ley 27232, en la parte que establece "(60) sesenta días calendario", debiendo interpretarse ambas disposiciones según lo expresado en el fundamento jurídico N°. 18; Integrándose a la parte resolutive de esta sentencia los fundamentos jurídicos N°. 7 y 16; e INFUNDADA en lo demás que contiene; Dispone la notificación a las partes, su publicación en el diario oficial *El Peruano* y el archivo de los actuados.

EXP.N° 009-2001-AI/TC

FUNDAMENTO SINGULAR DEL DOCTOR MANUEL AGUIRRE ROCA

La absurda regla -aún subsistente- de la Ley Orgánica de este Tribunal que exige seis (6) votos conformes para declarar la inconstitucionalidad de leyes o normas de rango legal, me ha obligado, en el presente caso, a renunciar a algunos desacuerdos respecto de las conclusiones de mis colegas cofirmantes; pero, en contrapartida, me obliga, por razones de lealtad y transparencia, a exponer las principales discrepancias atinentes a los fundamentos, pero sólo a los fundamentos, de la declaración de inconstitucionalidad de los cuatro (4) dispositivos así calificados. Tampoco ha sido monolítico mi respaldo en relación con la fundamentación de algunos de los dispositivos no declarados inconstitucionales, esto es, de los restantes veintiún artículos cuestionados en la demanda, y respecto de los cuales también debo hacer siquiera algunas precisiones.

Respecto de las Disposiciones Transitorias Primera (DTP) y Segunda (DTS) declaradas, por unanimidad, inconstitucionales, me toca dejar constancia de que, a mi criterio, la fundamentación radica, no sólo -y ni siquiera principalmente- en la brevedad del plazo, sino en la naturaleza de la regla. Así: la DTP no distingue entre Tragamonedas y Casinos, ni evalúa cada uno de los requisitos comprendidos en el proceso de adaptación. En suma, el fundamento básico de la inconstitucionalidad radica, a mi modo de ver, en la ausencia de una normatividad transitoria adecuada, más que en la brevedad del plazo.

En lo que concierne a la DTS, el fundamento de la inconstitucionalidad, a mi juicio, también radica, antes que en la brevedad del plazo, en el condicionamiento de la supervivencia de las empresas. No encuentro equitativo, en efecto, ni menos constitucional, que con el objeto de promover el turismo receptivo, se condicione la subsistencia de las salas de tragamonedas nacidas al amparo de la normatividad anterior a la Ley N.º 27153, a su ambientación o engaste en el restringidísimo marco elitista que proveen los hoteles y restaurantes de alto rango. La Espada de Damocles del plazo, así se amplíe el mismo, no se compadece, a mi criterio, con los derechos y las garantías -especialmente los relativos a la "seguridad jurídica" y protección del trabajo y de la empresa- que consagran los artículos 59º, 60, ss. y concordantes de la Constitución.

Respecto de los artículos 38° y 39° de la Ley N.° 27153, sin perjuicio de compartir la correspondiente fundamentación, opino que la causa principal y sine qua non de la inconstitucionalidad declarada, no radica tanto en aspectos puramente conceptuales, como en el real e inevitable efecto discriminatorio y confiscatorio que su aplicación ocasiona.

Quiero decir que, además de su naturaleza antitécnica y de impuesto camuflado a las utilidades, la aplicación de la regla tributaria emanada del funcionamiento conjunto de los mencionados artículos, puede llevarse, en un porcentaje elevado de los casos, toda la utilidad y aun parte del capital de las respectivas empresas.

Unos ejemplos precisarán los conceptos: a) con una importante utilidad del orden del veinticinco por ciento (25%), la alícuota, sin necesidad de la posterior colaboración de la incidencia del treinta por ciento (30%) de la Ley del Impuesto a la Renta, se lleva toda –absolutamente toda- la utilidad. En efecto, si se gastan cien (100) y se producen, como ganancia bruta, ciento veinticinco (125), se obtiene, por hipótesis, una utilidad –o ganancia real o neta- del veinticinco por ciento (25%), o sea, en cantidad, veinticinco (25) sobre cien (100). Por tanto, la alícuota, que es el veinte por ciento (20%) de ciento veinticinco (125%), se lleva veinticinco (25), esto es, toda la utilidad.

Este ejemplo demuestra no sólo que si la utilidad es del veinticinco por ciento (25%), la alícuota se la lleva íntegramente, sino también que, respecto de utilidades que no lleguen a esa cifra, las alícuotas respectivas se llevarían no sólo toda la utilidad, sino, además, las porciones correspondientes del capital.

Por otro lado, aplicando las mismas reglas, y teniendo en cuenta que cuando se pasa del veinticinco por ciento (25%), la utilidad que quede después de retirada la alícuota (que, como se sabe, se considera como gasto) vuelve a tributar en aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta, en la proporción de un treinta por ciento (30%); ocurre lo siguiente: b) que para utilidades entre el veinticinco por ciento (25%) y un prácticamente ilusorio cincuenta por ciento (50%), el Fisco se llevaría una cantidad que va desde toda la utilidad hasta un límite no menor del setentidós por ciento (72%) de la misma; y, c) que aun con utilidades entre el virtualmente inalcanzable cincuenta por ciento (50%) y un totalmente utópico ciento por ciento (100%), el Fisco se llevaría entre el

setenta y dos por ciento (72%) y el cincuenta y ocho por ciento (58%), como mínimo, de la utilidad.

A mi juicio, semejantes porcentajes no pueden pasar el llamado "test de razonabilidad", y ponen de manifiesto la naturaleza indiscutiblemente confiscatoria y discriminatoria de la regla tributaria examinada, sobre todo si se tiene en cuenta que el referente, en el Perú, respecto del impuesto sobre la utilidad, es el señalado en la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, sólo el treinta por ciento (30%) de la ganancia neta.

Respecto de los artículos cuestionados en la demanda, pero no declarados inconstitucionales (que son veintiuno), si bien concuerdo, como en los casos precedentes, en las conclusiones, pues no los estimo inconstitucionales, no suelo concordar con la respectiva fundamentación, ya que opino que, con excepción de los siguientes: 5°, 6°, 13°, 17°, 25°, los cuestionamientos que corren en la demanda no carecen de sólido sustento y que, consecuentemente, para resolver los respectivos problemas, es indispensable que se implemente un cuidadoso y detallado sistema normativo transitorio que distinga, para comenzar, entre salas de casinos y salas de tragamonedas, y, luego, entre los establecimientos que vienen funcionando desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 27153, y los instalados con posterioridad.

Sólo agregaré una palabra final sobre la parte de este fallo relacionada con los efectos en el tiempo de la regla tributaria declarada inconstitucional. A mi juicio, este Tribunal debió haber precisado los alcances de tales efectos, en lugar de confiarle tal tarea al Congreso. Sin embargo, para no restar un voto a la norma interna que exige no menos de seis (6) votos, he suscrito también dicha parte, habida cuenta de que, en el fondo, la fórmula que permite limitar deudas y rescatar créditos, en armonía con la correspondiente inconstitucionalidad declarada, se inspira en criterios atendibles de equidad y justicia.

SS

AGUIRRE ROCA

EXP. N.º 1882-2004-AA/TC

LIMA

BELAM PERÚ S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Cusco, a los 30 días del mes de setiembre de 2004, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por Belam Perú S.A. contra la resolución de la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 196, su fecha 19 de septiembre de 2003, que declara improcedente la acción de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 7 de agosto de 2002, la recurrente interpone acción de amparo contra el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, solicitando que se declaren inaplicables, a su caso, los artículos 25°, incisos i), j), k) y l), 38 y 39, y la Primera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27153, sustituidos y modificados por la Ley N.º 27796, por cuanto dichos dispositivos vulneran sus derechos constitucionales al trabajo, a la libertad de empresa, a la propiedad, a la cosa juzgada y a la no confiscatoriedad de los tributos, así como el principio de seguridad jurídica, protegidos por la Constitución.

Alega la recurrente que la Ley N.º 27796, al modificar los artículos cuestionados de la Ley N.º 27153, ha contravenido flagrantemente lo resuelto por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 009-2001-AI/TC; y que, en consecuencia, dichas modificaciones mantienen, en esencia, la misma estructura de las normas que el Tribunal declaró inconstitucionales, esto es, que la determinación de la base imponible del impuesto indicado en el artículo 38°, modificado por la Ley N.º 27796, sigue teniendo el mismo carácter confiscatorio al que se refirió dicha sentencia. Asimismo, aduce que la modificatoria de la Primera Disposición Transitoria,

concordada con la modificación del artículo 25° de la Ley N.º 27153, resulta totalmente incongruente con lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia acotada, pues dicha modificatoria agrega que, sin perjuicio del plazo que se tiene para adecuarse a la Ley N.º 27153, la autoridad competente se encuentra facultada para ejecutar las acciones de control y fiscalización que estime convenientes, lo que quiere decir que dicha autoridad puede realizar lo descrito en los incisos i), j), k) y l) del artículo 25° de la ley modificada, atentando con ello contra la seguridad jurídica y el principio de razonabilidad de las leyes al que se refiere el Tribunal Constitucional en su sentencia.

La emplazada contesta la demanda y la contradice en todos sus extremos, solicitando que sea declarada improcedente debido a que el demandante carece de autorización expresa para explotar juegos de casinos y tragamonedas, y que, por tanto, no es titular de los derechos que alega. Asimismo, porque en el fondo lo que solicita es que se desconozcan las facultades legales de la Dirección Nacional de Turismo, es decir la inaplicación de la norma *in abstracto*, sin demostrar algún acto o amenaza de afectación concreta en su contra.

El Quincuagésimo Primer Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, con fecha 30 de setiembre del 2002, declara improcedente la demanda, por considerar que el demandante no ha señalado en forma concreta cuál es el acto presuntamente violatorio de sus derechos constitucionales; agregando que de autos se observa que el recurrente petitionó su licencia de funcionamiento con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley que hoy cuestiona, por lo que debía sujetarse a dicha norma y a los efectos de la STC 009-2001-AI/TC del Tribunal Constitucional.

La recurrida confirma la apelada con iguales argumentos.

FUNDAMENTOS

El objeto de la presente demanda es que se declaren inaplicables al caso de la empresa demandante los artículos 25 incisos i), j) k) y l), 38 y 39, así como la primera Disposición Transitoria de la Ley 27153, modificada por la Ley 27796. La

recurrente considera que tales dispositivos violan sus derechos al trabajo, a la libertad de empresa, a la propiedad, a la no confiscatoriedad de los tributos, a la cosa juzgada y el principio de seguridad jurídica.

Respecto al cuestionamiento de diversos incisos del artículo 25° de la Ley 27153, referido a las atribuciones de la Dirección Nacional de Turismo, este Tribunal considera que tal dispositivo no constituye violación de derecho constitucional alguno, toda vez que, conforme se ha señalado en anteriores oportunidades, corresponde al legislador optar por cualquiera de las medidas razonables y proporcionadas que, dentro del marco constitucional, se puedan dictar con el fin de garantizar una adecuada explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, así como la transparencia del juego y la seguridad de los usuarios (STC 1024-2001-AA/TC, 1104-2002-AA/TC, 1343-2003-AA/TC).

Con relación a los artículos 38 y 39 de la Ley 27153, la recurrente señala que los mismos fueron declarados inconstitucionales por este Tribunal mediante STC 0009-2001-AI/TC, por resultar confiscatorios, y que al ser sustituidos por la Ley 27796, no se ha modificado el carácter confiscatorio de la norma originaria declarada inconstitucional.

Al respecto, este Colegiado declaró la inconstitucionalidad de dichos artículos, tomando en cuenta una combinación de factores, entre ellos, que con el nombre de *impuesto a la explotación*, la metodología impositiva de la ley gravaba, en realidad, utilidades, por la excesiva alícuota del impuesto, y por el hecho de que recaía sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de utilidades, las cuales, además, no eran consideradas como pago a cuenta para el Impuesto a la Renta.

Dichos dispositivos, luego de declarada su inconstitucionalidad, fueron sustituidos por el artículo 17° de la Ley 27796, modificándose la base imponible, reduciéndose la tasa de la alícuota de 20% al 12%, e incorporando la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento.

A este respecto, cabe precisar que el proceso de amparo no es la vía idónea para cuestionar en abstracto la inconstitucionalidad de una norma. Sentada dicha premisa, este Tribunal señaló, en la STC 2727-2002-AA/TC, que el principio de no confiscatoriedad tenía la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no podía ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debía ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estuvieran obligados a sufragarlo; de modo que, si la empresa recurrente alega que, aun con las modificaciones establecidas, la supuesta confiscatoriedad del impuesto pervive en su caso, ha debido demostrarlo; sin embargo, en autos no obra documento probatorio alguno que acredite una afectación concreta y desproporcionada de su propiedad.

Finalmente, en cuanto al cuestionamiento de la Primera Disposición Transitoria de la Ley 27153, modificada por la Ley 27796, la recurrente aduce que, con la modificación, no se ha extendido el plazo de manera razonable. También cuestiona el hecho de que se conceda a la autoridad competente facultades para realizar acciones de control.

Sobre el particular, este Tribunal considera que el ejercicio de facultades para realizar acciones de control no constituye, *per se*, amenaza ni violación de derecho constitucional alguno. Asimismo, respecto al plazo de adecuación que fuera declarado inconstitucional por este Tribunal mediante STC 0009-2001-AI/TC, el mismo ha sido ampliado hasta el 31 de diciembre del 2005, por lo que no pueden aplicarse sanciones hasta el vencimiento del referido plazo (cf. STC 1024-2001-AA/TC, 1343-2003-AA/TC, 0964-2003-AA/TC). Por tal motivo, la amenaza alegada por la recurrente no es cierta ni inminente.

En consecuencia, no habiéndose constatado la vulneración de los derechos invocados por la recurrente, la demanda carece de sustento.

EXP. N.º 855-2004-AA/TC

LIMA

DIGAB S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 28 días del mes de junio de 2004, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Alva Orlandini, Gonzales Ojeda y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por DIGAB S.A. contra la resolución de la Sexta Sala de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 322, su fecha 15 de agosto de 2003, que declara infundada la acción de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 7 de agosto de 2002, la recurrente interpone acción de amparo contra el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, solicitando que se declaren inaplicables en su caso los artículos 25°, incisos i), j), k) y l); 38, 39 de la Ley 27153, y su Primera Disposición Transitoria, sustituidos y modificados por la Ley 27796, por cuanto dichos dispositivos vulneran sus derechos constitucionales al trabajo, a la libertad de empresa, a la propiedad, a la cosa juzgada y a la no confiscatoriedad de los tributos, así como el principio de seguridad jurídica protegidos por la Constitución.

Alega que la Ley 27796, al modificar los artículos cuestionados de la Ley 27153, ha contravenido flagrantemente la STC 009-2001-AI/TC del Tribunal Constitucional; que, en consecuencia, dichas modificaciones mantienen, en esencia, la misma estructura de las normas que el Tribunal declaró inconstitucionales, esto es, que la determinación de la base imponible del impuesto establecido en el artículo 38°, modificado por la Ley 27796, sigue teniendo el mismo carácter confiscatorio al que

se refirió dicha sentencia. Así mismo, sostiene que la modificatoria de la Primera Disposición Transitoria, concordada con la modificación del artículo 25° de la Ley N° 27153, resulta totalmente incongruente con lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia acotada, pues dicha modificatoria agrega que, sin perjuicio del plazo que se tiene para adecuarse a la Ley 27153, la autoridad competente se encuentra facultada para ejecutar las acciones de control y fiscalización que estime convenientes, lo que quiere decir que dicha autoridad puede efectuar lo descrito en los incisos i), j), k) y l) del artículo 25° de la ley modificada; es decir, clausurar a aquellas empresas que no cuenten con autorización expresa, atentando con ello contra la seguridad jurídica y el principio de razonabilidad de las leyes al que se refiere el Tribunal Constitucional en su sentencia.

La emplazada contesta la demanda contradiciéndola en todos sus extremos, y solicita que sea declarada improcedente aduciendo que el demandante carece de autorización expresa para explotar juegos de casinos y tragamonedas y que, por tanto, no es titular de los derechos invocados. Asimismo, señala que lo que cuestiona ya ha sido materia de corrección legislativa, y que en el fondo lo que pretende es desconocer las facultades legales de la Dirección Nacional de Turismo, solicitando la inaplicación de la norma *in abstracto*, sin demostrar algún acto o amenaza de afectación concreta en su contra.

El Sexagésimo Sexto Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, con fecha 23 de setiembre del 2002, declara fundada la demanda, argumentando que del análisis comparativo del artículo 38° de la Ley 27553 y de la norma que lo sustituye, se evidencia que el concepto de ingreso neto es exactamente el mismo que el de ganancia bruta, agregando que el plazo de adecuación de la primera disposición transitoria de la Ley 27796 no es lo suficientemente amplio, y que las facultades discrecionales otorgadas a la Dirección Nacional de Turismo no se condicen con la primera disposición transitoria de la Ley 27796.

La recurrida, revocando la apelada, declara infundada la demanda, por considerar que mediante las modificaciones legislativas efectuadas a la Ley 27153 a través de la Ley 27796, se corrigió la vocación confiscatoria del impuesto, y respecto a los demás extremos de la demanda, también los desestimó en base a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 554-2002-AA/TC y 1104-2002-AA/TC).

FUNDAMENTOS

1. El objeto de la presente demanda es que se declaren inaplicables al caso de la empresa demandante los artículos 25, incisos i), j) k) y l); 38 y 39 de la Ley 27153, así como su primera disposición transitoria, modificada por la Ley 27796. La recurrente alega que tales disposiciones violan sus derechos al trabajo, a la libertad de empresa, de propiedad, a la no confiscatoriedad de los tributos, a la cosa juzgada y el principio de seguridad jurídica.
2. Respecto al cuestionamiento de diversos incisos del artículo 25 de la Ley 27153, referido a las atribuciones de la Dirección Nacional de Turismo, este Tribunal considera que tal dispositivo no viola derecho constitucional alguno, toda vez que, conforme se ha señalado en anteriores oportunidades, corresponde al legislador optar por cualquiera de las medidas razonables y proporcionadas que, dentro del marco constitucional, se puedan dictar con el fin de garantizar una adecuada explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, así como la transparencia del juego y la seguridad de los usuarios (STC 1024-2001-AA/TC, 1104-2002-AA/TC, 1343-2003-AA/TC).
3. Con relación a los artículos 38 y 39 de la Ley 27153, señala la recurrente que los mismos fueron declarados inconstitucionales por este Tribunal mediante STC 0009-2001-AI/TC, por resultar confiscatorios, y que al ser sustituidos por la Ley 27796, siguen manteniendo carácter confiscatorio de la norma originaria declarada inconstitucional.

4. Al respecto, este Colegiado declaró la inconstitucionalidad de dichos artículos, tomando en cuenta una combinación de factores, entre ellos que, bajo el nombre de impuesto a la explotación, la metodología impositiva de la ley gravaba, en realidad, utilidades por la excesiva alícuota del impuesto, y por el hecho de que recaía sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de utilidades, las cuales, además, no eran consideradas como pago a cuenta para el Impuesto a la Renta.

Dichos dispositivos, luego de declarada su inconstitucionalidad, fueron sustituidos mediante el artículo 17 de la Ley 27796, modificándose la base imponible, reduciéndose la tasa de la alícuota de 20% a 12%, e incorporando la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento.

5. Por lo que al caso se refiere, es necesario precisar que el proceso de amparo no es la vía idónea para cuestionar en abstracto la inconstitucionalidad de una norma. Bajo dicha premisa, este Tribunal ha señalado, en la STC 2727-2002-AA/TC, que el principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, que su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo; de modo que, si la empresa recurrente alega que aún con las modificaciones establecidas, la supuesta confiscatoriedad del impuesto pervive en su caso, ha debido presentar documento probatorio alguno que acredite de manera fehaciente una afectación concreta y desproporcionada de su propiedad.

6. Finalmente, sobre el cuestionamiento a la primera disposición transitoria de la Ley 27153, modificada por la Ley 27796, cuestiona la demandante que con la modificación no se ha extendido el plazo de manera razonable, y el hecho de que se conceda a la autoridad competente facultades para ejecutar acciones de control.

Sobre el particular, este Tribunal no considera que el ejercer facultades para realizar acciones de control constituya, *per se*, amenaza o violación de derecho constitucional alguno. De otro lado, respecto al plazo de adecuación que fuera declarado inconstitucional por este Tribunal mediante STC 0009-2001-AI/TC, el mismo ha sido ampliado hasta el 31 de diciembre del 2005, por lo que no pueden aplicarse sanciones hasta el vencimiento del referido plazo (STC 1024-2001-AA/TC, 1343-2003-AA/TC, 0964-2003-AA/TC). Por consiguiente, la amenaza alegada por la recurrente no es cierta ni inminente.

7. En consecuencia, no habiéndose constatado la vulneración de los derechos invocados, la demanda debe ser desestimada.

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

HA RESUELTO

Declarar INFUNDADA la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI

GONZALES OJEDA

GARCÍA TOMA

EXP. N.º 2770-2004-AA/TC

TUMBES

INVERSIONES TURÍSTICAS 3H S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 13 días del mes de junio de 2005, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los señores magistrados Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por don Nazih Hende Thomas, en representación de Inversiones Turísticas 3H S.A.C., contra la sentencia de la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Tumbes, de fojas 804, su fecha 14 de mayo de 2004, que declara improcedente la acción de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 4 de diciembre de 2003, la empresa recurrente interpone acción de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), el Instituto Peruano del Deporte (IPD), la Municipalidad Provincial de Tumbes, el Ministerio de Economía y Finanzas y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo; solicitando que se declaren inaplicables los artículos 38° y 39° de la Ley N.º 27153, sustituida por los artículos 17° y 18° de la Ley N.º 27796, dispositivos legales que establecen la base imponible y la alícuota del Impuesto a la Explotación de los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas. Alega que los artículos mencionados vulneran los derechos constitucionales reconocidos en los artículos 2°, incisos 2) y 16); 58°, 59°, 61°, 70° y 74° de la Constitución Política.

Alega la actora que la combinación de la base imponible y la alícuota establecidas por los artículos sustitutorios de la norma impugnada conllevaría la confiscación del

capital invertido, lo que hace imposible el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

SUNAT deduce las excepciones de incompetencia y de caducidad y contesta la demanda señalando que, de acuerdo con el artículo 200° de la Constitución, la acción de amparo no procede contra normas legales. Aduce, además, que mediante el presente proceso, la empresa actora no está cuestionando ningún acto administrativo en concreto (normas autoaplicativas), sino la norma legal.

El Procurador Público de la Municipalidad Provincial de Tumbes contesta la demanda alegando que la accionante ha acudido erróneamente al amparo, en lugar de interponer acción de inconstitucionalidad.

El Procurador a cargo de los asuntos jurídicos del Ministerio de Economía y Finanzas opone las excepciones de falta de legitimidad para obrar del demandado, de incompetencia y de falta de agotamiento de la vía previa, y contesta la demanda argumentando que inaplicar una norma legal a una determinada persona (natural o jurídica) implicaría claramente el otorgamiento de un trato privilegiado frente a los demás contribuyentes, situación que vulneraría el principio de igualdad.

Por su parte, la Procuraduría para procesos judiciales relacionados con los casinos de juego y máquinas tragamonedas (MINCETUR) deduce la excepción de cosa juzgada y contesta la demanda reproduciendo los argumentos de los demás demandados.

El Juzgado Especializado de Tumbes, con fecha 27 de enero de 2004, declara infundadas las excepciones y fundada la demanda, por estimar que los artículos 17° y 18° de la Ley N.° 27796 son confiscatorios del capital invertido por la empresa recurrente, configurándose así la vulneración del principio recogido en el artículo 74° de la Constitución Política: "Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio [...]"

La recurrida, revocando, en parte, la apelada, declara improcedente la demanda por considerar que la acción de amparo no procede contra normas legales, a excepción de la inaplicación de un caso en concreto, y con efecto solo para la demandante, situación que no se ha acreditado en el proceso de autos.

FUNDAMENTOS

1. El objeto de la demanda es que se declaren inaplicables a la empresa demandante los artículos 38° y 39° de la Ley 27153, sustituidos por los artículos 17° y 18° de la Ley N° 27796. La recurrente sostiene que tales dispositivos violan sus derechos a la libertad de empresa, a la libre competencia, a la propiedad, a la reserva de ley, a la igualdad y a la no confiscatoriedad de los tributos.

2. Antes de analizar el tema de fondo, resulta pertinente señalar que, a fojas 754 de autos, obra el escrito presentado por el demandante solicitando "*la nulidad de la sentencia de vista en el extremo que designa vocal dirimente*". En virtud de ello, este Tribunal ofició al Presidente de la Corte Superior de Justicia de Tumbes a fin de que informara sobre la integración de las salas que conformaban la Corte a su cargo, e indicara cuáles eran los magistrados superiores llamados en caso de discordia para la expedición de la sentencia de segunda instancia en el caso de autos.

Mediante Oficio N.° 699-2005-P-CSJUTU/PJ, la Presidencia de la Corte Superior de Tumbes informó a este Colegiado que, al 26 de abril de 2004, la Sala Civil se encontraba conformada por los magistrados Vargas Girón, Valencia Hilaes y Quispe Tomaylla, y que, en caso de discordia, debió ser llamado para integrar la sala, el vocal menos antiguo, es decir, el magistrado Viteri Rodríguez, pero, por impedimento de este, debió ser convocado el magistrado Córdova Rivera, y por impedimento de ellos se llamó al vocal León Dios. Es decir, que al encontrarse impedidos los dos primeros vocales, ocupó su lugar el vocal León Dios. Por consiguiente, no se observa anormalidad alguna en la designación del vocal faltante para integrar la sala. Ello, sobre la base de la información alcanzada por la Presidencia de la Corte Superior de Justicia de Tumbes y dejando a salvo la

posibilidad de alguna sanción disciplinaria como consecuencia del procedimiento administrativo sancionador ante el órgano competente de comprobarse alguna falta.

3. Con relación a los artículos 38° y 39° de la Ley N.° 27153, la demandante señala que ellos fueron declarados inconstitucionales por este Tribunal mediante STC 0009-2001-AI/TC, por resultar confiscatorios, y que al ser sustituidos por la Ley 27796, no se ha modificado el carácter confiscatorio de la norma originaria declarada inconstitucional.

4. Al respecto, este Colegiado declaró la inconstitucionalidad de dichos artículos, tomando en cuenta una combinación de factores, entre ellos, que con el nombre de impuesto a la explotación, la metodología impositiva de la ley gravaba, en realidad, utilidades, por la excesiva alícuota del impuesto, y porque recaía sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de utilidades, las cuales, además, no eran consideradas como pago a cuenta para el Impuesto a la Renta.

Dichos dispositivos, luego de declarada su inconstitucionalidad, fueron sustituidos por el artículo 17° de la Ley 27796, modificándose la base imponible, reduciéndose la tasa de la alícuota de 20% al 12%, e incorporándose la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento.

5. A este respecto, cabe precisar que la acción de amparo no es la vía idónea para cuestionar en abstracto la inconstitucionalidad de una norma. Sentada dicha premisa, este Tribunal subrayó en la STC 2727-2002-AA/TC, que el principio de no confiscatoriedad tenía la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, que su contenido constitucionalmente protegido no podía ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debía ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estuvieran obligados a sufragarlo; de modo que si la empresa recurrente alega que, aun con las modificaciones establecidas, la supuesta confiscatoriedad del impuesto pervive en su caso, ha debido demostrarlo.

6. En efecto, en opinión del Tribunal Constitucional, las declaraciones juradas, por sí mismas, no constituyen medio probatorio suficiente para demostrar la afectación patrimonial de la empresa e, incluso, los estados de ganancias y pérdidas anexados. Tampoco pueden dar certeza de su contenido, puesto que se limitan a indicar cifras, sin que se acredite cómo se llega a esos montos (no incluyen notas), y tampoco están auditados.

Para que se acredite de manera fehaciente la vulneración de derechos en este tipo de controversias, y, tomando en cuenta que debido a la naturaleza del proceso, no es posible llevar a cabo un peritaje especial que demuestre la confiscatoriedad alegada en este caso; es necesario que los medios probatorios que se actúen no solo den certeza de las afectaciones económicas declaradas por los demandantes, sino que demuestren su relación con la aplicación del impuesto cuestionado; de igual forma, que no dejen duda de la imparcialidad de quien elabora los estados financieros.

5. En consecuencia, no habiéndose constatado la vulneración de los derechos invocados por la actora, la demanda carece de sustento.

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

HA RESUELTO

Declarar INFUNDADA la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI

BARDELLI LARTIRIGOYEN

GARCÍA TOMA

EXP. N.º 2776-2004-AA/TC

TUMBES

BINGOS MONTECARLO S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 13 días del mes de junio de 2005, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los magistrados Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por doña Velve Ivonne Wong Mendoza, en representación de Bingos Montecarlo S.A.C., contra la sentencia de la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Tumbes, de fojas 793, su fecha 14 de mayo de 2004, que declaró improcedente la acción de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 4 de diciembre de 2003, la empresa recurrente interpone acción de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), el Instituto Peruano del Deporte (IPD), la Municipalidad Provincial de Tumbes, el Ministerio de Economía y Finanzas y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, a fin de que se declare inaplicable lo dispuesto por los artículos 38° y 39° de la Ley N.º 27153, sustituidos por los artículos 17° y 18° de la Ley N.º 27796, dispositivos legales que establecen la base imponible y alícuota del Impuesto para la Explotación de los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas, en tanto vulnera sus derechos constitucionales contemplados en los artículos 2°, numerales 2) y 16); 58°, 59°, 61°, 70° y 74° de la Constitución Política del Perú.

Alega el recurrente que la combinación de la base imponible y la alícuota señalada por los artículos sustitutorios de la norma impugnada presentan una real vocación

confiscatoria del capital invertido, situación que hace imposible el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La SUNAT deduce las excepciones de incompetencia y de caducidad y contesta la demanda señalando que, de acuerdo con el artículo 200° de la Constitución, la acción de amparo no procede contra normas legales. Señala, además, que mediante el presente proceso la empresa actora no está cuestionando ningún acto administrativo en concreto (normas autoaplicativas) sino la norma legal en concreto.

El Procurador Público de la Municipalidad Provincial de Tumbes contesta la demanda refiriendo que el accionante ha promovido erróneamente la vía de amparo, toda vez que (de acuerdo al petitorio de la demanda) el proceso que debió ejercitar debió ser el de Inconstitucionalidad.

Por su parte, la Procuraduría para procesos judiciales relacionados con los Casinos de Juego y Máquinas Tragamonedas (MINCETUR) contesta la demanda aduciendo los mismos argumentos de los demás demandados.

El Procurador a cargo de los asuntos jurídicos del Ministerio de Economía y Finanzas deduce la excepción de falta de legitimidad para obrar del demandado, incompetencia, caducidad y falta de agotamiento de la vía previa, y contesta la demanda argumentando que inaplicar una norma legal a una determinada persona (natural o jurídica) implicaría claramente el otorgamiento de un trato privilegiado frente a los demás contribuyentes, situación que vulneraría el principio de igualdad.

El IPD no contestó la demanda.

El Segundo Juzgado Especializado en lo Civil de Tumbes, con fecha 4 de febrero de 2004, declara infundadas las excepciones propuestas por el demandado y fundada la demanda por estimar que los artículos 17° y 18° de la Ley N.° 27796 presentan una vocación confiscatoria del capital invertido por la empresa recurrente,

configurándose así la vulneración del principio recogido del el artículo 74° de la Constitución Política “Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...”

La recurrida, revocando la apelada, declara improcedente la demanda por considerar que la acción de amparo no procede contra normas legales a excepción de la inaplicación de un caso en concreto y con efecto sólo para la demandante, situación que no se ha acreditado en el presente proceso.

FUNDAMENTOS

1. El objeto de la presente demanda es que se declaren inaplicables al caso de la empresa demandante los artículos 38° y 39° de la Ley N.° 27153, sustituidos por los artículos 17° y 18° de la Ley N° 27796. La recurrente considera que tales dispositivos violan sus derechos a la libertad de empresa, libre competencia, a la propiedad, reserva de ley, igualdad y a la no confiscatoriedad de los tributos.

2. Antes de analizar el tema de fondo, resulta pertinente señalar que a fojas 755 de autos, obra el escrito presentado por el demandante solicitando “la nulidad de la resolución N.° 19 en el extremo que designa vocal dirimente”. En virtud de ello, este Tribunal ofició al Presidente de la Corte Superior de Justicia de Tumbes a fin de que informe sobre la integración de las Salas que conformaban la Corte a su cargo e indique cuáles eran los magistrados superiores llamados, en caso de discordia, para la expedición de la sentencia de segunda instancia en el caso de autos.

Mediante Oficio N.° 680-2005-P-CSJUTU/PJ, la Presidencia de la Corte Superior de Tumbes informa a este Colegiado que al 26 de abril de 2004, la Sala Civil se encontraba conformada por los magistrados Vargas Girón, Valencia Hilaes y Quispe Tomaylla y que, en caso de discordia debió ser llamado a integrar la Sala el vocal menos antiguo, es decir, el magistrado Viteri Rodríguez y que, por impedimento de éste, debió ser llamado el magistrado Córdova Rivera y, por impedimento de éstos dos, el vocal León Dios. Es decir, al encontrarse impedidos los dos primeros vocales (tal como lo explica el informe referido), ocupó su lugar el vocal León Dioses. Por lo

que no se observa anormalidad alguna en la designación del vocal faltante para integrar la Sala. Ello, sobre la base de la información alcanzada por la Presidencia de la Corte Superior de Justicia de Tumbes y dejando a salvo la posibilidad de alguna sanción disciplinaria como consecuencia del procedimiento administrativo sancionador ante el órgano competente de comprobarse alguna falta.

3. Con relación a los artículos 38° y 39° de la Ley N.° 27153, la recurrente señala que los mismos fueron declarados inconstitucionales por este Tribunal mediante STC 0009-2001-AI/TC, por resultar confiscatorios, y que al ser sustituidos por la Ley 27796, no se ha modificado el carácter confiscatorio de la norma originaria declarada inconstitucional.

4. Al respecto, este Colegiado declaró la inconstitucionalidad de dichos artículos, tomando en cuenta una combinación de factores, entre ellos, que con el nombre de impuesto a la explotación la metodología impositiva de la ley gravaba, en realidad, utilidades, por la excesiva alícuota del impuesto, y por el hecho de que recaía sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de utilidades, las cuales, además, no eran consideradas como pago a cuenta para el Impuesto a la Renta.

Dichos dispositivos, luego de declarada su inconstitucionalidad, fueron sustituidos por el artículo 17° de la Ley 27796, modificándose la base imponible, reduciéndose la tasa de la alícuota de 20% al 12%, e incorporando la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento.

5. A este respecto, cabe precisar que el proceso de amparo no es la vía idónea para cuestionar en abstracto la inconstitucionalidad de una norma. Sentada dicha premisa, este Tribunal señaló, en la STC 2727-2002-AA/TC, que el principio de no confiscatoriedad tenía la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no podía ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debía ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y

las circunstancias concretas de quienes estuvieran obligados a sufragarlo; de modo que, si la empresa recurrente alega que, aun con las modificaciones establecidas, la supuesta confiscatoriedad del impuesto pervive en su caso, ha debido demostrarlo.

6. En efecto, en opinión del Tribunal Constitucional, las declaraciones juradas por sí mismas no constituyen medio probatorio suficiente para demostrar la afectación patrimonial de la empresa. Incluso los estados de ganancias y pérdidas anexados o cualquier estado financiero en general, tampoco pueden dar certeza de su contenido, puesto que se limitan a indicar cifras, sin que se acredite cómo es que se llega a esos montos (no incluyen notas y fuentes para obtener tales resultados).

Para que se acredite de manera fehaciente la vulneración de derechos en este tipo de controversias, y tomando en cuenta que debido a la naturaleza del proceso no es posible llevar a cabo un peritaje especial que demuestre la confiscatoriedad alegada en este caso; es necesario que los medios probatorios que se actúen, no sólo den certeza de las afectaciones económicas declaradas por los demandantes, sino que demuestren su relación con la aplicación del impuesto cuestionado; de igual forma, que no dejen duda en cuanto a la imparcialidad de quien elabora los estados financieros.

En consecuencia, no habiéndose constatado la vulneración de los derechos invocados por la recurrente, la demanda carece de sustento.

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

HA RESUELTO

Declarar INFUNDADA la demanda de amparo de autos.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI

BARDELLI LARTIRIGOYEN

GARCÍA TOMA

**RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL RELACIONADAS CON EL
IMPUESTO A LOS CASINOS Y MAQUINAS TRAGAMONEDAS.**



Tribunal Fiscal N° 00155-1-2005

EXPEDIENTE N° 126232004 INTERESADO

ASUNTO Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas

PROCEDENCIALima

FECHA Lima, 11 de enero de 2005

Vista la apelación de puro derecho interpuesta por XXXXX,XXXXX, contra las órdenes de Pago N°s. 021-001-0041933 a 021-001-0041956 emitidas por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, por Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas correspondiente a los meses de julio a diciembre de 1999, enero a diciembre de 2000, enero y junio de 2001 y marzo a junio de 2002;

CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que la Administración Tributaria se encuentra impedida de acotarle las órdenes de pago materia de apelación, toda vez que por dichos periodos ya existían valores emitidos en su oportunidad por el Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales – MITINCI (hoy MINCETUR) y por la Municipalidad Metropolitana de Lima, los cuales fueron cancelados oportunamente conforme consta de las copias de los mismos que acompaña;

Que asimismo agrega que la Administración al pretender acotarle dichos valores, está desconociendo que con fecha 29 de enero de 2004 ha interpuesto una demanda de acción de amparo ante el Poder Judicial en la que se solicita que se dejen sin efecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 04397-3-2003 y 05115-1-2003 así como las órdenes de pago a que ellas se refieren, N°s 021-01-0255741 a 021-010255774 y 021-01-0260645 referidas al mismo tributo materia de grado, por los periodos comprendidos entre julio de 1999 y junio de 2002, demanda que ha sido admitida a trámite mediante Resolución N° Uno de 9 de febrero de 2004;

Que a su vez señala que de acuerdo a la Primera Disposición Transitoria de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, se estableció una nueva fecha para la presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los periodos tributarios de julio de 1999 a junio de 2002, el cual vencía el 27 de febrero de 2003, por lo que los intereses de los periodos tributarios acotados deben ser aplicados desde el día siguiente a dicha fecha establecida por la Administración, esto es desde el 28 de febrero de 2003 y no en forma indebida como lo pretende, imputándosele intereses contabilizados al 31 de diciembre de 2003 pero retroactivos desde el periodo tributario acotado, sin tomar en cuenta lo dispuesto por la Ley N° 27796;

Que el artículo 151° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo NY 135-99-EI, señala que puede interponerse apelación ante el Tribunal Fiscal dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas;

Que el tercer párrafo de dicha norma establece que el Tribunal, para conocer de la apelación, previamente deberá calificarla como de puro derecho, agregando que en caso contrario remitirá el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación;

Que en este orden de ideas procede establecer si el asunto controvertido califica como de puro derecho, es decir, si existen hechos que probar o se trata de un problema circunscrito a la interpretación o aplicación de una norma;

Que como se aprecia de autos la impugnación no versa sobre aspectos de puro derecho sino que existen hechos que probar tales como la corrección y efectividad de los pagos efectuados tanto al MITINCI como a la Municipalidad Metropolitana de Lima, por concepto de Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas a los que alude la recurrente y cuyas fotocopias sin autenticar corren en autos, y si existe duplicidad de giro con los valores sobre los que se pronunciaron las Resoluciones N°s 04397-3-2003 y 05115-1-2003 emitidas por este Tribunal y que han sido objeto de la acción de amparo antes referida;

Que en consecuencia, la presente impugnación no califica como de puro derecho, motivo por el cual deben remitirse los actuados a la Administración para que dé al recurso presentado el trámite de reclamación, lo que deberá ser comunicado a la recurrente:

Con los vocales Casalino Mannarelli, Lozano Byrne, e interviniendo como ponente la vocal Cogorno Prestinoni;

RESUELVE:

REMITIR los autos a la Administración a fin que dé al recurso presentado el trámite de reclamación.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA

CASALINO MANNARELLI
VOCAL

LOZANO BYRNE
VOCAL



Tribunal Fiscal N°00138-2-2005

EXPEDIENTE N° 12640-2004

INTERESADO

ASUNTO Impuesto los Juegos de Máquinas Tragamonedas

PROCEDENCIA Lima

FECHA Lima, 7 de enero de 2005

VISTA la apelación interpuesta por XXXX,XXXX S.A., contra la Resolución de Intendencia N° 025-014-0001661/SUNAT emitida el 25 de agosto de 2004 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria que declaró inadmisibile la reclamación formulada contra la Orden de Pago N° 021-001-0009531 girada por Impuesto a los Juegos de Máquinas Tragamonedas correspondiente a setiembre de 2003.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Resolución de Intendencia N° 025-014-00001661/SUNAT es nula debido que no ha sido debidamente motivada, toda vez que sólo se limitó a verificar el cumplimiento del pago previo de la orden de pago reclamada a efecto de admitir a trámite el recurso de reclamación formulado;

Que indica que según criterio establecido por el Tribunal Fiscal cuando el asunto de fondo sea la inafectación o exoneración de un determinado tributo, las órdenes de pago deben ser consideradas como resoluciones de determinación, por lo que no procede la exigencia del pago previo de las mismas para admitir a trámite la reclamación;

Que señala que la Orden de Pago N° 021-001-0009531 es nula debido a que si bien se presentó la declaración jurada mensual por el impuesto acotado no se ha reconocido débito alguno, sino que al contrario ha manifestado no tener deuda tributaria ni obligación legal de efectuar algún pago;

Que agrega que la exigencia contenida en la Ley N° 27153, modificada por la Ley NO 27796, referida a la obligación de pagar el Impuesto a los Juegos de Máquinas Tragamonedas no le alcanza por la forma antitécnica como ha sido determinada, toda vez que los efectos de la sentencia expedida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público recaída en la Acción de Cumplimiento (Expediente NO 1647-98), al determinar la violación constitucional de nuestros derechos por el accionar de la autoridad del MITINCI, la excluye de la obligación de efectuar el pago de dicho impuesto;

Que añade que la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 009-2001 -AI/TC no enerva los efectos de la sentencia de Acción de Cumplimiento:

Que la Administración Tributaria señala que la recurrente presentó recurso de reclamación contra la Orden de Pago N° 021-001-0009531 sin acreditar el pago previo de la deuda tributaria impugnada o presentar carta fianza bancaria o financiera por la totalidad de dicha deuda, por lo que en aplicación de lo establecido por los artículos 136¹, 119° y 140° del Código Tributario le requirió que acreditara la cancelación de la deuda impugnada en el plazo de 15 días hábiles, no obstante, habiendo transcurrido dicho plazo la recurrente no cumplió con lo solicitado;

Que de conformidad con lo establecido por el numeral 1 del artículo 78⁹ del Texto único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de una deuda sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación, lo que procede entre otros supuestos, tratándose de tributos autoliquidados por el deudor tributario, como sucedió en el presente caso;

Que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 136° y 119° del citado código, para interponer reclamación contra una orden de pago, es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que

se realice el pago, excepto cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente;

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 140° del Código Tributario la Administración Tributaria notificará al reclamante para que dentro del término de 15 días hábiles subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, vencido dicho término sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibles la reclamación;

Que la Orden Pago N° 021-001-0009531 fue girada por omisión al pago del Impuesto a los Juegos de Máquinas Tragamonedas correspondiente a setiembre de 2003, sustentándose en la declaración jurada presentada por la recurrente el 17 de octubre de 2003 mediante PDT 693 Imp. a los Casinos y Maq. Tragamonedas con N° de Orden 3000722, esto es, conforme con lo establecido por el numeral 1 del artículo 78¹ del Código Tributario (folios 59 y 60);

Que en el presente caso la Orden de Pago N° 021-001-0009531 fue girada tomando en consideración la Sentencia del Tribunal Constitucional del 29 de enero de 2002 y su aclaratoria del 1 de marzo de 2002³⁰, así como las normas antes indicadas por lo que no se aprecia que existan circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza, más aun cuando de la sentencia de Acción de Cumplimiento alegada por la recurrente no se desprende que se encuentre ante un supuesto de exoneración o de inafectación M tributo en cuestión;

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 140° del Código Tributario, el 2 de julio de 2004 la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento N° 0250550000973 (folio 64), otorgándole un plazo de 15 días hábiles para que

³⁰Mediante sentencia del Tribunal Constitucional del 29 de enero de 2002, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 2 de febrero de 2002, fueron declarados inconstitucionales el numeral 38.1 del artículo 38° y el artículo 39° entre otros, de la Ley N° 27153, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, toda vez que según señala el fundamento 16 de la citada sentencia, las especiales características del impuesto a los juegos, consideradas conjuntamente, hacían que éste resultara confiscatorio, toda vez que la alícuota del impuesto era excesiva, recaía sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no era considerado, el monto pagado, como pago a cuenta de; Impuesto a la Renta. El 21 de marzo de 2002, fue publicada en el Diario Oficial "El Peruano", la Resolución del Tribunal Constitucional (Expediente N° 009-2001-AI/TC), del 1 de marzo de 2002, aclaratoria de la sentencia mencionada, mediante la cual se precisa que en tanto no entre en vigencia la ley que regule la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, deba cobrarse lo que apruebe el Congreso de la República en una norma transitoria, y, en defecto de ella, un monto igual al que establecía el régimen derogado, dentro de un plazo razonable que no deba exceder del 31 de diciembre de 2002, debiendo quedar sujeto todo lo que se pague, en uno u otro caso, al régimen de regularización previsto en el fundamento decimosexto de la sentencia, resolviendo el Tribunal Constitucional que la referida aclaración quedaba integrada en la sentencia que la motivaba..

cumpliera con acreditar el pago previo de la orden de pago reclamada a efecto de admitir a trámite el recurso, no obstante transcurrido dicho plazo, la recurrente no cumplió con subsanar la omisión, por lo que procede confirmar la apelada,

Que no resulta atendible lo señalado por la recurrente referido a que la resolución apelada no está motivada, pues de su revisión se aprecia que la Administración ha sustentado el fallo emitido teniendo en cuenta que la materia de grado era la inadmisibilidad de la reclarnación,

Que con relación a los argumentos invocados por la recurrente referidos a la violación de principios constitucionales, se debe señalar que tales aspectos no corresponden ser evaluados por este Tribunal al no tener competencia para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de las normas, función que conforme con los artículos 138' y 202° de la Constitución, sólo compete a los magistrados del Poder Judicial y al Tribunal Constitucional;

Que respecto a la nulidad de la orden de pago invocada por la recurrente cabe señalar que de la documentación que obra en autos (copia de la declaración jurada mensual de setiembre de 2003 y de su constancia de presentación), aparecen consignados los montos correspondientes a la base imponible y el tributo correspondiente, no habiendo probado la recurrente fehacientemente los hechos que alega;

Que finalmente en lo que respecta a la sentencia del 10 de noviembre de 1998, emitida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de la Corte Superior del Poder Judicial, cabe indicar tal como ya lo ha interpretado este Tribunal entre otras, en la Resolución N° 2462-5-2004, fue expedida con anterioridad a la vigencia de las normas que regulan el Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas, desprendiéndose de su texto, que en su oportunidad la recurrente interpuso acción de cumplimiento debido a que se consideraba afectada por las disposiciones referidas al Uso y Explotación de Máquinas Tragamonedas contenidas en los Decretos Supremos N°s. 004-94-1TINCI y 095-96-EF, Resolución Ministerial N° 004-97-ITINCI, Resolución N° 012-97-CNCJ y

Decreto Legislativo N° 776, siendo relevante resaltar que la normatividad aplicable en el caso materia de autos está conformada por las Leyes N°s. 27153 y 27796, Decreto de Urgencia N° 075-2001, Decreto Supremo N° 186-2001-EF y Resolución de Superintendencia N° 100-2001/SUNAT, entre otras, normas respecto de las cuales no se pronuncia la aludida sentencia;

Con las vocales Zelaya Vidal y Flores Talavera, a quien llamaron para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Espinoza Bassino.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 025-014-0001661/SUNAT del 25 de agosto de 2004.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

ESPINOZA BASSINO
VOCAL

FLORES TALAVERA
VOCAL



Tribunal Fiscal N° 02061-5-2005

EXPEDIENTE N° 19342-05, 1954 y 21407-05

INTERESADO

ASUNTO Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas

PROCEDENCIA Lima

FECHA Lima, 20 de abril de 2006

VISTAS las apelaciones de puro derecho interpuestas por XXXX, XXXXX S,A.C. contra las órdenes de Pago N's. 021-001-0081793, 021-001-0084612 y 021-001-0085269, emitidas por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), correspondientes al Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas de junio, julio y agosto de 2005.

CONSIDERANDO:

Que al amparo de lo establecido por el artículo 149° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, corresponde disponer la acumulación de los Expedientes N's, 19342-05, 19546-05 y 21407-05, al guardar conexión entre sí.

Que el artículo 151' del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF señala que puede interponerse apelación ante el Tribunal Fiscal dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas, para tal efecto, el Tribunal Fiscal deberá calificar previamente la apelación como tal, debiendo presentarse el recurso ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de

verificar que se ha cumplido con lo dispuesto por el artículo 146° del mencionado Código, y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.

Que los recursos de apelación de puro derecho fueron presentados el 2 de agosto y 2 y 19 de setiembre de 2005, dentro del plazo previsto por el Código Tributario, no existiendo reclamación en trámite, en tal sentido, al no haber hechos que probar, circunscribiéndose la controversia a la procedencia del impuesto acotado a la luz de la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional respecto de la constitucionalidad de la Ley N° 27153, procede calificar las apelaciones como de puro derecho, correspondiendo que esta instancia emita pronunciamiento sobre los argumentos expuestos.

*Que la recurrente sostiene que la determinación de la base imponible del referido impuesto, establecida por la Ley N° 27796, resulta contraria al fundamento 16 de la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 29 de enero de 2002 e infringe el principio constitucional de no confiscatoriedad previsto en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, al no permitir la deducción de los gastos realizados para la obtención de las utilidades, contemplando únicamente la posibilidad de descontar aquéllos incurridos en el mantenimiento de las máquinas tragamonedas, limitándolos al 2% de los ingresos netos mensuales y por cuanto el impuesto precitado no es considerado **un** pago a cuenta para la determinación de la renta bruta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.*

Que señala que la Administración debe adecuar su proceder a la sentencia del Tribunal Constitucional, la que tiene la calidad de cosa juzgada, vinculando a todos los poderes públicos y produciendo sus efectos desde el día siguiente a la fecha de su publicación.

Que indica que si bien su impugnación no persigue la declaración de inconstitucionalidad de la nueva base imponible del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, debe tenerse en cuenta que la Administración está facultada y obligada por mandato expreso del artículo V del Título Preliminar de la

Ley del Procedimiento Administrativo General, a respetar y aplicar la norma constitucional sobre cualquier otra norma de menor jerarquía opuesta a ella, así como a cumplir los fallos del Tribunal Constitucional.

Que los valores impugnados se sustentan en la Ley N° 27153, vigente a la fecha de su emisión, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas y el tributo aplicable a dichas actividades, la cual ha sido modificada parcialmente por la Ley N° 27796.

Que según se aprecia de los argumentos esgrimidos por la recurrente, ésta cuestiona la base imponible del Impuesto a las Máquinas Tragamonedas establecida según la Ley N° 27796, señalando que la misma no recoge lo establecido en el fundamento décimo sexto de la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 29 de enero de 2002, que declaró inconstitucionales los artículos 38.1° y 39°, entre otros, de la Ley N° 27153.

Que de acuerdo con lo señalado por el artículo 82° del Código Procesal Constitucional, Ley N° 28237, las sentencias del Tribunal Constitucional en los procesos de inconstitucionalidad que queden firmes tienen autoridad de cosa juzgada, por lo que vinculan a todos los poderes públicos y producen efectos generales desde el día siguiente a la fecha de su publicación.

Que al respecto debe señalarse que con fecha 26 de julio de 2002, fue publicada en el diario oficial "B Peruano" la Ley N° 27796, que sustituye, entre otros, los artículos 38° y 39° de la Ley N° 27153, que regulan el Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, señalando que la base imponible del referido impuesto está constituida por la diferencia entre el ingreso neto mensual y los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casinos, recogiendo los parámetros establecidos en el Fundamento 16 de la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 29 de enero de 2002.

Que si bien la recurrente sostiene que no persigue la inconstitucionalidad de las normas referidas, de los argumentos formulados se desprende que sí se encuentran dirigidos a que este Tribunal declare la inaplicabilidad de lo dispuesto por la Ley N°

27796 por vulnerar lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, esto es, sustentándose en la inconstitucionalidad de la referida norma.

Que sin embargo, el artículo 101° del Código Tributario, al establecer las atribuciones del Tribunal Fiscal, no incluyó la de pronunciarse sobre la supuesta inconstitucionalidad de las normas, pues de lo contrario se arrogaría indebidamente el control difuso de la constitucionalidad de las mismas, función privativa del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, de conformidad con los artículos 138° y 202° de la Constitución Política del Perú.

Que cabe agregar que este Tribunal ejerce el control de legalidad establecido en el artículo 102° del Código Tributario, aplicando al resolver la norma de mayor jerarquía, entendida dentro de su fuero administrativo, y si bien la aplicación e interpretación de las normas debe realizarse dentro del marco constitucional, ello no implica que amparado en este artículo, se pueda aplicar el control difuso de la constitucionalidad de las normas.

Que sin perjuicio de lo señalado, debe indicarse que el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el proceso de Amparo – Expediente N° 4227-2005-PA/TC, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 15 de febrero de 2006, emitida con carácter vinculante, ha confirmado la constitucionalidad del artículo 17° de la Ley N° 27796 (que sustituyó el artículo 38° de la Ley N° 27153 sobre la base imponible del impuesto), y de su tercera y décima disposiciones transitorias, estableciendo, en aplicación del artículo VI del Código Procesal Constitucional, que dichos preceptos son de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas.

Que si bien la recurrente solicita la inaplicación de intereses moratorios y sanciones - no siendo éstas últimas materia de grado- en virtud del numeral 1) del artículo 170° del Código Tributario, por cuanto con anterioridad a la indicada sentencia existía duda razonable sobre la compatibilidad de la Ley N° 27796 con la Constitución, específicamente en lo que se refería a la base imponible del impuesto, motivando

dicha situación la expedición de diversos fallos en sede judicial que la declararon inaplicable por contravenirla, no corresponde amparar su pedido toda vez que no se ha verificado el supuesto previsto para la aplicación de la norma invocada.

Que en efecto, el numeral 1) del artículo 170° del citado Código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que no procede la aplicación de intereses ni sanciones si como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154° del mismo Código.

Que para la aplicación de la indicada norma se requiere que exista duda razonable respecto de la interpretación de la norma, es decir, sobre su sentido y alcances, conllevando a una interpretación equivocada de la misma, situación que se presenta cuando la norma es imprecisa, ambigua u oscura.

Que tal supuesto no se ha verificado en el presente caso, siendo que la duda a que alude la recurrente está referida a la supuesta inconstitucionalidad de la norma y no a su sentido y alcances, que hubiera podido generar incertidumbre sobre el ámbito de aplicación de la norma y su regulación del impuesto, específicamente en relación con la determinación de la base imponible.

Que es más, sobre los fallos judiciales a que hace referencia la recurrente, el Tribunal Constitucional en la mencionada sentencia ha manifestado su preocupación por la expedición de dichos fallos en materia del Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas, que, según señala, infringen el segundo párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional y la primera disposición general de la Ley Orgánica de dicho Tribunal, en virtud de los cuales los jueces y tribunales tienen la obligación de interpretar y aplicar las leyes y toda norma con rango de ley, y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios

constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad.

Que es por tal razón que dispuso con carácter vinculante que quedaba proscrita la inaplicación del artículo 17° y de la tercera y décima disposiciones transitorias de la Ley N° 27796 por los jueces, en aplicación del control difuso de la constitucionalidad de las normas, al estar confirmada esta última.

Que finalmente de acuerdo con las Constancias N°s. 0025-2006-EF/TF y 0059-2006-EFIT⁷ de 6 y 10 de marzo de 2006, los informes orales solicitados por la recurrente no se llevaron a cabo por su inasistencia.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Callar Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los Expediente N's. 19342-05, 19546-05 y 21407-05.
2. Declarar **INFUNDADAS** las apelaciones de puro derecho interpuestas contra las órdenes de Pago N°. 021-001-0081793. 021-001-0084612 y 021-001-0085269.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTE

OLANO SILVA
VOCAL

CALLER FERREYROS
VOCAL



N° 02062-5-2006

EXPEDIENTES N°s. 21897.05, 21942-05 y 2322-06 INTERESADO

ASUNTO Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas

PROCEDENCIA Lima

FECHA Lima, 20 de abril de 2006

VISTAS las apelaciones de puro derecho interpuestas por S.A.C. contra las órdenes de Pago N°s. 021-001-0075150, 021-001-0088350 y 021-001-0093993, emitidas por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), correspondientes al Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas de abril, setiembre y noviembre de 2005.

CONSIDERANDO:

Que al amparo de lo establecido por el artículo 149° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, corresponde disponer la acumulación de los Expedientes N°s. 21897-05, 21942-05 y 2322-06, al guardar conexión entre sí.

Que el artículo 151° del Texto único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135- 99-EF señala que puede interponerse apelación ante el Tribunal Fiscal dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas; para tal efecto, el Tribunal Fiscal deberá calificar previamente la apelación como tal, debiendo presentarse el recurso ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con lo dispuesto por el artículo 146° del mencionado Código, y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.

Que los recursos de apelación de puro derecho fueron presentados el 23 de mayo, 21 de octubre y 23 de diciembre de 2005, dentro del plazo previsto por el Código Tributario, no existiendo reclamación en trámite, en tal sentido, el no haber hechos que probar, circunscribiéndose la controversia a la procedencia del impuesto acotado a la luz de la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional respecto de la constitucionalidad de la Ley N° 27153, procede calificar las apelaciones como de puro derecho, correspondiendo que esta instancia emita pronunciamiento sobre los argumentos expuestos.

Que la recurrente sostiene que la determinación de la base imponible del referido impuesto, establecida por la Ley N° 27796, resulta contraria al fundamento 16 de la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 29 de enero de 2002 e infringe el principio constitucional de no confiscatoriedad previsto en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, al no permitir la deducción de los gastos realizados para la obtención de las utilidades, contemplando únicamente la posibilidad de descontar aquellos incurridos en el mantenimiento de las máquinas tragamonedas, limitándolos al 2% de los ingresos netos mensuales y por cuanto el impuesto precitado no es considerado un pago a cuenta para la determinación de la renta bruta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Que señala que la Administración debe adecuar su proceder a la sentencia del Tribunal Constitucional, la que tiene la calidad de cosa juzgada, vinculando a todos los poderes públicos y produciendo sus efectos desde el día siguiente a la fecha de su publicación.

Que Indica que si bien su impugnación no persigue la declaración de inconstitucionalidad de la nueva base imponible del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, debe tenerse en cuenta que la Administración está facultada y obligada por mandato expreso del artículo V del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, a respetar y aplicar la norma constitucional sobre cualquier otra norma de menor jerarquía opuesta a ella, así como a cumplir los fallos del Tribunal Constitucional.

Que los valores impugnados se sustentan en la Ley N° 27153, vigente a la fecha de su emisión, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas

tragamonedas y el tributo aplicable a dichas actividades, la cual ha sido modificada parcialmente por la Ley N° 27796.

Que según se aprecia de los argumentos esgrimidos por la recurrente, ésta cuestiona la base imponible del Impuesto a las Máquinas Tragamonedas establecida según la Ley N° 27796, señalando que la misma no recoge lo establecido en el fundamento décimo sexto de la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 29 de enero de 2002, que declaró inconstitucionales los artículos 38.1 ° y 39°, entre otros, de la Ley N° 27153.

Que de acuerdo con lo señalado por el artículo 82° del Código Procesal Constitucional, Ley N° 28237, las sentencias del Tribunal Constitucional en los procesos de inconstitucionalidad que queden firmes tienen autoridad de cosa juzgada, por lo que vinculan a todos los poderes públicos y producen efectos generales desde el día siguiente a la fecha de su publicación.

Que al respecto debe señalarse que con fecha 26 de julio de 2002, fue publicada en el diario oficial 'El Peruano' la Ley N° 27796, que sustituye, entre otros, los artículos 38° y 39° de la Ley N° 27153, que regulan el Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, señalando que la base imponible del referido impuesto está constituida por la diferencia entre el ingreso neto mensual y los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casinos, recogiendo los parámetros establecidos en el Fundamento 16 de la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 29 de enero de 2002.

Que si bien la recurrente sostiene que no persigue la inconstitucionalidad de las normas referidas, de los argumentos formulados se desprende que sí se encuentran dirigidos a que este Tribunal declare la *inaplicabilidad de lo dispuesto por la Ley N° 27796 por vulnerar lo dispuesto en el artículo 7° de la Constitución Política del Perú*, esto es, sustentándose en la inconstitucionalidad de la referida norma.

Que sin embargo, el artículo 101° del Código Tributario, al establecer las atribuciones del Tribunal Fiscal, no incluyó la de pronunciarse sobre la supuesta inconstitucionalidad de las normas, pues de lo contrario se arrogaría indebidamente el control difuso de la constitucionalidad de las mismas, función privativa del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, de conformidad con los artículos 138° y 202° de la Constitución Política del Perú.

Que cabe agregar que este Tribunal ejerce el control de legalidad establecido en el artículo 102° del Código Tributario, aplicando al resolver la norma de mayor jerarquía, entendida dentro de su fuero administrativo, y si bien la aplicación e interpretación de las normas debe realizarse dentro del marco constitucional, ello no implica que amparado en este artículo, se pueda aplicar el control difuso de la constitucionalidad de las normas.

Que sin perjuicio de lo señalado, debo indicarse que el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el proceso de Amparo - Expediente N° 4227-2005-PA/TC, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 15 de febrero de 2006, emitida con carácter vinculante, ha confirmado la constitucionalidad del artículo 17° de la Ley N° 27796 (que sustituyó el artículo 38° de la Ley N° 27153, sobre la base imponible del impuesto), y de su tercera y décima disposiciones transitorias, estableciendo, en aplicación del artículo VI del Código Procesal Constitucional, que dichos preceptos son de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas.

Que si bien la recurrente solicita la inaplicación de intereses moratorios y sanciones -no siendo éstas últimas materia de grado- en virtud del numeral 1) del artículo 170° del Código Tributario, por cuanto con anterioridad a la indicada sentencia existía duda razonable sobre la compatibilidad de la Ley N° 27796 con la Constitución, específicamente en lo que se refería a la base imponible del impuesto, motivando dicha situación la expedición de diversos fallos en sede judicial que la declararon inaplicable por contravenirla, no corresponde amparar su pedido toda vez que no se ha verificado el supuesto previsto para la aplicación de la norma invocada.

Que en efecto, el numeral 1) del artículo 170° del citado Código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que no procede la aplicación de intereses ni sanciones si como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154° del mismo Código.

Que para la aplicación de la indicada norma se requiere que exista duda razonable respecto de la interpretación de la norma, es decir, sobre su sentido y alcances, conllevando a una interpretación equivocada de la misma, situación que se presenta cuando la norma es imprecisa, ambigua u oscura.

Que tal supuesto no se ha verificado en el presente caso, siendo que la duda a que alude la recurrente está referida a la supuesta inconstitucionalidad de la norma y no a su sentido y alcances, que hubiera podido generar incertidumbre sobre el ámbito de aplicación de la norma y su regulación del impuesto, específicamente en relación con la determinación de la base imponible.

Que es más, sobre los fallos judiciales a que hace referencia la recurrente, el Tribunal Constitucional en la mencionada sentencia ha manifestado su preocupación por la expedición de dichos fallos en materia del Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas, que, según señala, infringen el segundo párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional y la primera disposición general de la Ley Orgánica de dicho Tribunal, en virtud de los cuales los jueces y tribunales tienen la obligación de interpretar y aplicar las leyes y toda norma con rango de ley, y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad.

Que es por tal razón que dispuso con carácter vinculante que quedaba proscrita la inaplicación de; artículo 17° y de la tercera y décima disposiciones transitorias de la Ley N° 27796 por los jueces, en aplicación del control difuso de la constitucionalidad de las normas, al estar confirmada esta última.

Que finalmente de acuerdo con las Constancias N°s. 0060-2006-E17/TIF y 0102-2006-EF/TF de 10 de marzo de 2006 y 20 de abril de 2006, respectivamente, los informes orales solicitados por la recurrente no se llevaron a cabo por su inasistencia.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Callar Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.

RESUELVE:

ACUMULAR los Expediente N°s. 21897-05, 21942-05 y 2322-06.

Declarar INFUNDADAS las apelaciones de puro derecho interpuestas contra las órdenes de Pago N°s. 021-001 0075150 y 021-001-0088350, 021-001-0093993.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTE

OLANO SILVA
VOCAL

CALLER FERREYROS
VOCAL

BIBLIOGRAFÍA

ATALIBA, Geraldo.

Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, 281 pp.

BARRIOS ORBEGOSO, Raúl.

Derecho Tributario, Teoría General del Impuesto. Lima, Cultural Cuzco, 1988, 118 pp.

CHIRINOS SOTO, Enrique.

Constitución de 1993, Lectura y Comentarios. 5^a. Edición, Lima, Rodhas, 2006, 667 pp.

CORTEZ DOMINGUEZ, Matías.

Ordenamiento Tributario Español I. Madrid, Civitas, 1985, 525 pp.

DE JUANO, Manuel.

Curso de Finanzas y Derecho Tributario. 2^{da}. Edición, Ediciones Molachino. Rosario, 1969 - 72.

DEL POZO LOPEZ, Joaquín.

Teoría General del Impuesto, En Teoría de la Hacienda Pública. Varios autores. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, Ministerio de Hacienda, 1982.

DIARIO DE DEBATE DE LA ASAMBLEA CONSTITUYENTE DE 1978.

Publicación Oficial.

ECKSTEIN, Otto.

Finanzas Públicas. México D.F., UTHEA, 1965, 248 pp.

“EL PERUANO” Diario Oficial. Constitución Política del Perú, 19 de julio de 1979.

Constitución Política del Perú, 31 de diciembre de 1993

D. Leg. 095-1996-de 28 de septiembre de 1996

Ley N° 27153 de 18 junio de 1999

Ley N° 27796, 26 de julio de 2002.

Decreto Supremo N° 009-2002-MINCETUR de.13 de noviembre de 2002.

Resolución de Superintendencia N° 145-2003 de 26 julio de 2003.

Resolución de Superintendencia N° 014, de 17 de enero de 2003

FLORES POLO, Pedro.

Consulta sobre Facultades Extraordinarias en Materia Económica y Financiera, artículo 211° inciso 20) de la Constitución. En: La Revista del Foro. Lima, Colegio de Abogados de Lima. Año LXXIII, 1986.

FLORES ZAVALA, Ernesto.

Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 23^{ava.} Edición, México, Porrúa S.A., 1961.

GALLI, Guillermo Pablo.

Recursos Públicos, en Manual de Finanzas Públicas, 2^{da.} edición, Bs. As., AZ Editora S.A., 1986.

GARZA DE LA, Sergio.

Derecho Financiero Mexicano. 12ava. Edición, México, Editorial Porrúa S.A., 1983.

ROQUE GARCIA MULLIN.

Impuesto sobre Renta y Teoría y Técnica del Impuesto, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Buenos Aires 1978

GROVES, Harold M.

Finanzas Públicas. México D.F., Editorial Trillas, 1982, 894 pp.

GIULIANI FONROUGE.

Derecho Financiero. 3ra Edición, Bs. As., Ediciones De Palma, 1982.

GUZMÁN FERRER, Fernando.

Código Civil: Antecedentes, Concordancias, Exposición de Motivos y Comentarios. Lima, Cultural Cuzco Editores, 1982.

HAMILTON, Alexander.

The Federalist. Enciclopedia Británica. N° 3, Chicago, 1952.

HERBERT, Bernard.

Hacienda Pública Moderna. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, 143 -153 pp.

HERBERT, Bernard.

Impuestos Medioambientales en un Marco Global en Revista Trimestre Fiscal N° 43, Julio – Setiembre, Guadalajara - México, 1993.

IGLESIAS FERRER, César.

Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación. Lima, Gaceta Jurídica, 2000, 702 pp.

JARACH, Dino.

Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Bs. As., Ediciones Cangallo, 1985.

LAGUNA CABALLERO, Javier.

Naturaleza Jurídica del llamado Impuesto a la Extracción de Materiales de Construcción, Cuaderno Tributario N° 3. Lima, Revista El Foro, Julio 1987.

MARTÍN, José María.

Ciencia de las Finanzas Públicas. Bs. As., Contabilidad Moderna, 1983.

OCHOA, César.

Economía y Constitución. En: La constitución Peruana de 1979 y sus Problemas de Aplicación. Lima, Editorial Cuzco S.A, 1987.

ORIA, Salvador.

Finanzas. Bs. As, Ediciones de Palma, 1948.

PUGLIESE, Mario.

Instituciones del Derecho Financiero. México, Editorial Porrúa S.A., 1976.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro.

Introducción al Estudio del Derecho Financiero. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

RUBIO CORREA, Marcial.

Estudio de la Constitución de 1993. Lima, Fondo Editorial PUCP, 1999.

RUIZ ELDREDGE, Alberto.

El Derecho Administrativo y la Nueva constitución. En: La Nueva Constitución y su Aplicación Legal: Nueve Ensayos Críticos". Lima, Centro de Investigación y Capacitación (CIC) y Francisco Campodónico F. Editores, 1980.

SANABRIA ORTIZ, Rubén D.

Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios: Código Tributario, Ley General de Aduanas, Leyes Penales Tributarias. Lima, Grafica Horizonte, 1999, 788 pp.

VENTO EGOÁVIL, Rodolfo (2006)

“El uso inadecuado de la base de medición de lo percibido en los ingresos del presupuesto del estado peruano en el marco de la transparencia”, Tesis, UNMSM, 2006

VILLEGAS, Héctor Belisario.

Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 3^{era}. Edición, Bs. As., Ediciones De Palma, 1983.

YACOLCA ESTARES, Daniel Irwin.

Análisis del Artículo 74° de la Constitución. La Constitución Comentada, comentada por 115 juristas nacionales. Lima, Editorial Gaceta Jurídica, 2005.

Matriz de Consistencia

TEMA: "INCIDENCIA CONTABLE Y TRIBUTARIA DEL JUEGO EN CASINOS Y MÁQUINAS TRAGAMONEDAS EN LOS FINES EXTRAFISCALES DEL ESTADO"

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	METODOLOGÍA	INDICADORES
<p>1. El problema principal El impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas estaría generando una carga impositiva ajena a su real rendimiento además de no reducir las externalidades negativas que dicha actividad genera en la sociedad.</p> <p>2. Problemas secundarios</p> <p>a). ¿El tratamiento que se ha dado en el Perú al impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, es acorde con la naturaleza contable y jurídica tributaria.</p> <p>b). ¿Cuál ha sido el tratamiento jurisprudencial que se ha dado al impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas en el Perú?</p> <p>c). ¿Qué tipo de actividad económica es la que explota los juegos de casinos y máquinas tragamonedas?</p>	<p>1. Objetivo general Comprobar que el diseño del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas en el Perú es inadecuado para alcanzar los fines extra fiscales que el Estado persigue con su imposición.</p> <p>2. Objetivos específicos</p> <p>a) Estudiar la normativa legal del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas acorde a la naturaleza jurídica de este impuesto</p> <p>b) Explicar la naturaleza jurídica tributaria y contable del Impuesto indirecto relacionado con la actividad de los juegos de azar.</p>	<p>1. Principal El diseño normativo del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas afecta desfavorablemente en el cumplimiento de los fines extrafiscales del Estado.</p> <p>2. Específicas</p> <p>a) En la medida que el impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas se clasifique como un impuesto de naturaleza directa afectarán desfavorablemente en el cumplimiento de los fines extrafiscales.</p> <p>b) El diseño inadecuado del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas desde la perspectiva de la capacidad contributiva afecta el cumplimiento de los fines extrafiscales.</p>	<p>1. Tipo de investigación. Acorde con la propuesta de investigación, el presente estudio se tipifica como una investigación aplicada ya que su desarrollo se sustenta en la teoría contable con incidencia tributaria.</p> <p>2. Nivel de investigación El presente trabajo de investigación es descriptivo y causal.</p> <p>3. Métodos Durante el proceso de investigación, se emplearon los siguientes métodos:</p> <p>a). Histórico: Este método se aplicó a efectos de conocer los cambios que han experimentado el diseño legislativo y el tratamiento jurisprudencial del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas en el Perú.</p> <p>b). Específicos: Documental: confección de fichas – de recolección de datos</p>	<p>1. Normas que Regulan el Impuesto a los JCMT</p> <p>? D. Legislativo 776: Ley Tributación Municipal 31.12.93.</p> <p>? Ley 27153: Regula la Explotación de JCMT, con alícuota del 20%, sobre la Ganancia Bruta mensual 09.07.99.</p> <p>? Ley 27796: modifica Varios Arts. de la Ley 27153 y reduce la alícuota del 20% al 12% sobre los Ingresos Netos y reconoce reducción del 2% por Gastos de Mantenimiento de Casinos y Maq. Traga. 26.07.2002.</p> <p>? Ley 28945: regula el Reordenamiento y Formalización de la Actividad de JCMT 24.12.2006</p> <p>? Ley 29829: Modifica la Primera Disposición Final de la Ley 27796 JCMT 07.01.2012</p> <p>? Ley 29907: Ley para la prevención Tratamiento de la Ludopatía en las Sala de JCMT. 20.07.2012</p> <p>2. Decretos Supremos Reglamentan JCMT .</p> <p>? D.S. N° 009-2002-MINCETUR 13.11.2002 Reglamento de la Ley de</p>

<p>d). Cuál es la manifestación de capacidad contributiva en el impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas?</p> <p>e). ¿La normativa legal sobre los juegos de azar no toma en cuenta la capacidad contributiva de las personas que presentan signos exteriores de riqueza?</p>			<p>- bibliográficas, trabajo conceptual, textual, sinóptica y mixta.</p> <p>c). Métodos inferenciales: Estos métodos han sido aplicados a través de la inducción-deducción.</p> <p>d). Hipotética: Formulación de las conjeturas hipotéticas respecto del comportamiento de elementos patrimoniales</p> <p>e). Método deductivo: A través de este método analizamos las normas tributarias vigentes; adicionalmente se revisó la legislación comparada y la jurisprudencia aplicable a fin de proponer la modificación legislativa del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas.</p> <p>4. Diseño de la investigación</p> <p>Se ha utilizado el método lógico deductivo por las características del trabajo de investigación y sus variables planteadas las mismas que son del tipo expost facto no experimental</p>	<p>JCMT</p> <p>? D.S. N° 002-MINCETUR de 15.01.2010 Modifica el Reglamento de JCMT.</p> <p>? D.S.N° 020-2010 MINCETUR de 30.12.2010 Modifica Reglamento de JCMT.</p> <p>? D.S. N° 015-2010 MINCETUR de 03.09.2010 Normas Técnicas Complementarias para la Implementación de Sistema Unificado de Control en Tiempo Real SUCTR – JCMT.</p> <p>? D.S. 012-2011-MINCETUR de 15.07.2011 Modifica el Reglamento de Normas Técnicas Complementarias para la Implementación del SUCTR.</p> <p>3. Sentencias del Tribunal Constitucional.</p> <p>? STC de 02.02.2002 Expte. 009-2001-AI/TC</p> <p>? STC de 02.02.2006 Expte. 4227-2005-PA/TC</p> <p>? STC de 13.02.2006 Expte. 9165-2005-PA/TC.</p> <p>? STC de 03.03.2006 Expte. N° 1436-2006-PA/TC.</p> <p>? STC de 08.08.2006 Expte. 4245-2006-PA/TC</p> <p>? STC DE 13.06.2005 Expte. N° 2770-AA/TC</p>
--	--	--	---	--