



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sala Segunda. Sentencia 698/2024

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 18 días del mes de marzo de 2024, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Gutiérrez Ticse y Domínguez Haro, con la participación del magistrado Hernández Chávez, convocado para dirimir la discordia suscitada en autos, ha emitido la presente sentencia. El magistrado Ochoa Cardich emitió voto singular, el cual se agrega. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Thunderbird Fiesta Casino-Benavides SA contra la Resolución 8, de fojas 627, de 18 de mayo de 2021, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 24 de septiembre de 2019, Thunderbird Fiesta Casino-Benavides SA interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), con emplazamiento de su procurador público (foja 405). Solicitó lo siguiente: i) que se declare inaplicable el Decreto Legislativo 1419, Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, por ser incompatibles con la Constitución; ii) que se declare inaplicable la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT (foja 693), por ser incompatible con la Constitución; iii) que se ordene a la Sunat abstenerse de exigir la presentación del PDT-Formulario Virtual 693, para la declaración y el pago del ISC aplicable a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, por la operación de sus salas de juego; iv) que se declare la nulidad de las Órdenes de Pago 021-001-0468261 (foja 373) y 021-001-0468262 (foja 372) y de cualquier otro acto administrativo posterior por el que se le exija el pago de cualquier suma de dinero en aplicación del ISC a los juegos; v) que se ordene a la Sunat restituir al demandante la suma de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

S/.116,648.00 que pagó el 19 de setiembre de 2019, incluyendo los intereses que se generen a partir de dicha fecha; vi) que se ordene a la Sunat restituir al demandante cualquier suma de dinero, incluyendo los intereses que se generen desde la fecha en que pague, cuando sea obligado a pagar, después de la presentación de esta demanda; y vii) que se le imponga a la Sunat el pago de los costos procesales. Alegó la vulneración de los derechos a la propiedad, a la igualdad y de los principios de reserva de ley y no confiscatoriedad.

El Décimo Primer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima mediante Resolución 1, de fecha 9 de enero de 2020 (f. 501), declaró improcedente la demanda, por considerar que la fundamentación del recurrente es contradictoria, puesto que expresa que no necesita probar que la controversia es de puro derecho; sin embargo, no todo impuesto, aun cuando fuese alto, resulta confiscatorio, por lo que se requiere probar que los tributos dirigidos a gravar la propiedad son confiscatorios. Dicha postura demuestra un cuestionamiento en abstracto del Decreto Legislativo 1419, lo cual no es posible en el proceso de amparo. Recuerda que, de acuerdo al inciso 1 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, los hechos y el petitorio de la demanda no está directamente referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado, concordante con el artículo 427, inciso 4, del Código Procesal Civil, que declara improcedentes las demandas cuando no exista conexión lógica entre los hechos y el petitorio, y que asimismo existe, de forma probada, en el proceso de inconstitucionalidad, una vía igualmente satisfactoria para la pretensión del demandante, lo que la hace improcedente en esta vía, de conformidad con el inciso 2 del artículo 5 del referido código.

A su turno, la Sala competente mediante Resolución 8, de fecha 18 de mayo de 2021 (f. 627), confirmó la apelada. Estima que la pretensión contenida en la demanda no logra superar el análisis de pertinencia para que la controversia presentada pueda ser dilucidada en la vía constitucional, dado que lo pretendido (nulidad de acto administrativo tributario) puede ser resuelto idóneamente en otra vía y no se advierte la existencia de una afectación de especial urgencia que le exima de ello, de acuerdo a lo establecido en la sentencia emitida en el Expediente 02383-2013-PA/TC. La Sala hace notar que el Tribunal Constitucional no ha determinado la inconstitucionalidad del Decreto Legislativo 1419 y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF en la sentencia emitida en el Expediente 00001-2019-PI/TC y que, en consecuencia, la pretensión incoada, que se



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

sustenta en el acto vulneratorio concreto (órdenes de pago), incurre en la causal de improcedencia establecida en el artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, por lo que corresponde desestimarla.

Mediante auto de fecha 17 de setiembre de 2021 se admitió a trámite la presente demanda de amparo en sede del Tribunal Constitucional y se confirió a la parte emplazada un plazo de diez (10) días hábiles para que, en ejercicio de su derecho de defensa, aleguen lo que juzguen pertinente.

La Procuraduría Pública de la Sunat, mediante escrito de fecha 17 de noviembre de 2021, dedujo la excepción de falta de legitimidad para obrar activa manifestando que el costo del ISC a los juegos de casino y máquinas tragamonedas termina siendo asumido o pagado por el consumidor final. Asimismo, contestó la demanda señalando que el Tribunal Constitucional ha confirmado la constitucionalidad del Decreto Legislativo 1419 mediante la sentencia emitida en el Expediente 00001-2019-PI/TC. Añade que, el cuestionamiento de los actos administrativos derivados de la aplicación de dicho decreto es susceptible de ser tramitado a través del proceso contencioso-administrativo, por ser la vía igualmente satisfactoria, que cuenta con etapa probatoria donde puedan analizarse todos los cuestionamientos formulados en la presente controversia.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente solicitó lo siguiente: i) que se declare inaplicable el Decreto Legislativo 1419, Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, por ser incompatibles con la Constitución; ii) que se declare inaplicable la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT (foja 693), por ser incompatible con la Constitución; iii) que se ordene a la Sunat abstenerse de exigir la presentación del PDT-Formulario Virtual 693; iv) que se declare la nulidad de las Órdenes de Pago 021-001-0468261 (foja 373) y 021-001-0468262 (foja 372) y de cualquier otro acto administrativo posterior por el que se le exija el pago de cualquier suma de dinero en aplicación del ISC a los juegos; v) que se ordene a la Sunat restituir al demandante la suma de S/.116,648.00 pagados por el demandante el 19



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

de setiembre de 2019, incluyendo los intereses que se generen a partir de dicha fecha; vi) que se ordene a la Sunat restituir al demandante cualquier suma de dinero, incluyendo los intereses que se generen desde la fecha en que pague, cuando sea obligado a pagar, después de la presentación de esta demanda; y vii) que se le imponga a la Sunat el pago de los costos procesales. Alegó la vulneración de los derechos a la propiedad, a la igualdad y de los principios de reserva de ley y no confiscatoriedad.

Análisis de la controversia

2. La sentencia recaída en el Expediente 00001-2019-PI/TC no alcanzó los cinco votos conformes para que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1, 3, 4, 5 y la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 1419, según lo previsto en el artículo 5, primer párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, lo cual implica que la constitucionalidad de la antedicha normativa ha sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad.
3. En el mencionado proceso se discutieron las mismas cuestiones planteadas en el presente proceso de amparo, como las referidas al supuesto exceso por parte del Poder Ejecutivo de las facultades delegadas por el Congreso de la República; que existiría un trato desigual injustificado con los juegos de apuesta en línea y apuestas deportivas; que se estarían gravando las utilidades y pérdidas; que se estaría gravando una base de la cual no se pueden deducir los gastos; que no se han tenido en cuenta los impuestos especiales que ya pagan los operadores de casinos y tragamonedas; que no se busca combatir la ludopatía, sino obtener más recaudación; objetivos tributarios que, alega la recurrente, vulneran su derecho de propiedad, ya que el concepto *ganancias brutas para la base imponible de este nuevo impuesto* es reemplazado por el término *ingreso neto*, y el Decreto Supremo 341-2018-EF, al definir el ingreso neto, repite el concepto declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en el Expediente 00009-2001-AI/TC (es decir, un ingreso que no permite deducciones).
4. Adicionalmente, se discutió la inconstitucionalidad de los artículos 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419, porque vulnerarían el derecho de propiedad y el artículo 74 de la Constitución, particularmente los principios tributarios de igualdad tributaria y no confiscatoriedad, ya que, por un lado, habilita un impuesto a las pérdidas brutas y, en simultáneo, crea un impuesto a las ganancias brutas de una máquina tragamonedas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

5. Por ello, conviene recordar que el artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional establece que “[l]os Jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad [...]”. Asimismo, el artículo 81 del mismo Código dispone que “[l]as sentencias del Tribunal Constitucional en los procesos de inconstitucionalidad y las recaídas en los procesos de acción popular que queden firmes tienen la autoridad de cosa juzgada, por lo que vinculan a todos los poderes públicos [...]”.
6. Es importante precisar que, aun cuando no es posible inaplicar normas legales cuya constitucionalidad ha sido confirmada por sentencia de inconstitucionalidad, sí es posible inaplicar los efectos de la aplicación de la citada norma, siempre que estos resulten inconstitucionales, para lo cual se hace necesario demostrar con el suficiente material probatorio la aplicación inconstitucional de la norma y la existencia de tutela de urgencia o riesgo de irreparabilidad, a efectos de efectuar una evaluación sobre el fondo.
7. En este sentido, al advertirse que una parte de la pretensión del demandante gira alrededor de la inaplicación de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419 y que la constitucionalidad de este ha sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad, en atención a dispuesto por los artículos 81 y 7.1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, corresponde declarar improcedente la demanda, más aún cuando no ha presentado medios probatorios que demuestren que, en la aplicación de dicha normativa, se han producido efectos inconstitucionales respecto de sus derechos invocados.
8. En cuanto a la inaplicación de los artículos 3, 4, 5 y 6 del Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas aprobado por el Decreto Supremo 341-2018-EF, también sucede la misma falta de acreditación probatoria sobre su aplicación al caso de la recurrente, razón por la cual, la demanda en este extremo debe ser desestimada en aplicación del artículo 7.1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, dado que lo alegado no se encuentra vinculado con la existencia de hechos que hayan afectado materialmente del contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

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

HA RESUELTO

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
HERNÁNDEZ CHÁVEZ**

PONENTE DOMÍNGUEZ HARO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

VOTO DEL MAGISTRADO HERNÁNDEZ CHÁVEZ

Habiendo sido llamado a dirimir la presente discordia, me adhiero al sentido de la ponencia de mayoría, que resuelve: Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo, por cuanto considero que el demandante cuestiona en abstracto normas cuya constitucionalidad ha sido confirmada por este Tribunal Constitucional en la Sentencia 00001-2019-PI/TC —conforme se deriva de lo dispuesto en el artículo 5, primer párrafo, de la Ley 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que exige cinco votos conformes para que se declare la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley—, utilizando indebidamente el proceso de amparo.

Cabe recordar que el artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional establece que “Los Jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad [...]”. Asimismo, el artículo 81 del mismo código dispone que “Las sentencias del Tribunal Constitucional en los procesos de inconstitucionalidad [...] que queden firmes tienen la autoridad de cosa juzgada, por lo que vinculan a todos los poderes públicos [...]”. Por tanto, la Sentencia 00001-2019-PI/TC constituye cosa juzgada, y se ha confirmado la constitucionalidad de las normas cuestionadas, de manera que el análisis de las mismas mediante el amparo resulta manifiestamente improcedente.

Sin perjuicio de ello, me aparto de lo señalado en el fundamento 6 de la ponencia de mayoría, por cuanto señala que “aun cuando no es posible inaplicar normas legales cuya constitucionalidad ha sido confirmada por sentencia de inconstitucionalidad, sí es posible inaplicar los efectos de la aplicación de la citada norma, siempre que estos resulten inconstitucionales, para lo cual se hace necesario demostrar con el suficiente material probatorio la aplicación inconstitucional de la norma y la existencia de tutela de urgencia o riesgo de irreparabilidad”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

Considero que dicho razonamiento desnaturaliza lo dispuesto en las normas procesales citadas, por cuanto permite algo que está taxativamente proscrito: la inaplicación de normas legales cuya constitucionalidad ha sido confirmada por este Tribunal Constitucional. Si una norma ha sido confirmada en su constitucionalidad, su aplicación al supuesto de hecho para el que fue prevista no puede ser materia de un control concreto de constitucionalidad.

S.

HERNÁNDEZ CHÁVEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO OCHOA CARDICH

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

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

1. Con fecha 24 de septiembre de 2019, Thunderbird Fiesta Casino-Benavides SA interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), con emplazamiento de su procurador público (foja 405). Solicitó lo siguiente: i) que se declare inaplicable el Decreto Legislativo 1419, Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, por ser incompatibles con la Constitución; ii) que se declare inaplicable la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT (foja 693), por ser incompatible con la Constitución; iii) que se ordene a la Sunat abstenerse de exigir la presentación del PDT-Formulario Virtual 693, para la declaración y el pago del ISC aplicable a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, por la operación de sus salas de juego; iv) que se declare la nulidad de las Órdenes de Pago 021-001-0468261 (foja 373) y 021-001-0468262 (foja 372) y de cualquier otro acto administrativo posterior por el que se le exija el pago de cualquier suma de dinero en aplicación del ISC a los juegos; v) que se ordene a la Sunat restituir al demandante la suma de S/.116,648.00 que pagó el 19 de setiembre de 2019, incluyendo los intereses que se generen a partir de dicha fecha; vi) que se ordene a la Sunat restituir al demandante cualquier suma de dinero, incluyendo los intereses que se generen desde la fecha en que pague, cuando sea obligado a pagar, después de la presentación de esta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

- demanda; y vii) que se le imponga a la Sunat el pago de los costos procesales. Alegó la vulneración de los derechos a la propiedad, a la igualdad y de los principios de reserva de ley y no confiscatoriedad.
2. Desde mi punto de vista, los criterios jurisdiccionales con los que suelen ser rechazadas demandas de amparo con las mismas o muy similares pretensiones son cuestionables. Al respecto, son ya varios casos en los que se viene desestimando las demandas de amparo con dicho tipo de argumentos erróneos.
 3. Al respecto, cabe indicar que, con independencia de que nuestro modelo de justicia constitucional reconozca la posibilidad de acudir a los procesos constitucionales orgánicos, y en particular a los procesos de control normativo, para cuestionar en abstracto las normas consideradas inconstitucionales o en su caso ilegales, no deja de ser menos cierto que la opción de reclamar frente a la aplicación de normas que vulneren derechos fundamentales o principios constitucionales vinculados a los mismos siempre se ha encontrado expedita en nuestros diversos ordenamientos de carácter procesal constitucional, como lo evidencian el artículo 3 de la antigua y derogada Ley N° 23506 (Ley de Habeas Corpus y Amparo), el artículo 3 del Código Procesal Constitucional del año 2004, actualmente también derogado, y el artículo 8 del Nuevo Código Procesal Constitucional actualmente vigente. En otras palabras, no es cierto que no pueda reclamarse por vulneraciones a derechos, o principios vinculados a derechos, cuando tales vulneraciones se sustentan en normas jurídicas, supuestos en los cuales lo que corresponde es el ejercicio del control constitucional difuso de manera simultánea a la nulidad de los actos considerados lesivos, tal y cual se previó en el pasado y como actualmente también se prevé en nuestra normativa procesal constitucional. Reducir las opciones impugnatorias en defensa de la Constitución a una sola variante –la del proceso de inconstitucionalidad– es entonces equivocado.
 4. Por lo demás, es perfectamente viable el cuestionamiento de normas vía proceso constitucional de amparo, más aun cuando sean de naturaleza autoaplicativa, lo que incluso se evidencia en el presente supuesto, al corroborarse que su contenido o la materia sobre la que versan generan incidencias de tipo tributario por el solo hecho de su vigencia siendo sus efectos no solo inmediatos sino a su vez



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

incondicionados, lo que como es evidente hace plenamente procedente su cuestionamiento vía el presente proceso constitucional.

5. Otro argumento que ha sido empleado en la decisión en mayoría se sustenta en el hecho de afirmar una supuesta existencia de cosa juzgada al haberse emitido por parte de este mismo Colegiado un pronunciamiento en el marco de la STC Exp. N.º 0001-2019-PI/TC en el que según se afirma, se habría convalidado la constitucionalidad de las normas que se cuestionan mediante el presente proceso constitucional.
6. Este razonamiento debe ser rechazado. Según este último se daría a entender que el pronunciamiento emitido con fecha 7 de abril del 2020 en vía de proceso de inconstitucionalidad por este mismo Tribunal Constitucional (Exp. N.º 00001-2019-PI/TC), no solo sería constitutivo de una supuesta cosa juzgada, sino que además habría constitucionalizado las normas objeto de cuestionamiento en dicho proceso.
7. Al respecto y aunque nadie pretende desconocer que en el proceso de inconstitucionalidad antes mencionado el objeto de controversia fue el cuestionamiento en abstracto de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419 –esto es, las mismas normas de rango legal que precisamente se vienen cuestionando mediante el presente proceso de amparo, o a las que aluden las pretensiones formuladas– discrepo en que pueda afirmarse que estemos ante una rigurosa cosa juzgada, a título de la cual se haya validado las normas en aquella ocasión cuestionadas.
8. Formalmente, de la revisión de los votos emitidos en el citado pronunciamiento (STC Exp. N.º 00001-2019-PI/TC), al igual que de la razón de relatoría de fecha 24 de abril del 2020, es posible verificar que cuatro de los magistrados integrantes de este Colegiado se pronunciaron por sus propias razones a favor de la demanda de inconstitucionalidad interpuesta, esto es, consideraron inconstitucionales las normas cuestionadas, mientras que otros tres magistrados, también por sus propias razones, se pronunciaron en contra de la misma, en el entendimiento de que las normas impugnadas no vulneraban la Constitución.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

9. En las circunstancias descritas y aunque el resultado del citado proceso haya sido desestimatorio en mérito de lo establecido en el artículo 5, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional N° 28301, cuyo texto establece que “De no alcanzarse la mayoría calificada de cinco votos en favor de la inconstitucionalidad de la norma impugnada, el Tribunal dictará sentencia declarando infundada la demanda de inconstitucionalidad”, ello no significa, ni debe interpretarse en el sentido de que, por no haberse logrado los votos suficientes, la normas impugnadas (aquellas cuya inconstitucionalidad no pudo determinarse) hayan quedado plena o materialmente constitucionalizadas. Tan solo indica, y es ese el sentido de nuestra Ley Orgánica, que el resultado de la decisión es desestimatorio, pero en términos esencialmente formales. Similar criterio se repite actualmente en el Nuevo Código Procesal Constitucional, en el segundo párrafo de su artículo 107.
10. A este respecto, es oportuno precisar que nuestra vigente Ley Orgánica N° 28301 no opta por una fórmula de plena constitucionalización de la norma cuestionada por ausencia de votos requeridos. En eso se distingue, conviene advertirlo, de la antigua y actualmente derogada Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley 26435, cuyo texto tenía dos normas que permitían arribar a una conclusión de alguna manera distinta, como sucedía con sus artículos 4 y 37.
11. En efecto, mientras que el artículo 4, tercer párrafo de la citada norma derogada, señalaba que “...de no alcanzarse la mayoría calificada prevista en el párrafo precedente para declarar la inconstitucionalidad de una norma, el Tribunal resolverá declarando infundada la demanda de inconstitucionalidad de la norma impugnada”, el artículo 37, segundo párrafo (referido precisamente a la cosa juzgada) establecía que “La sentencia *denegatoria* de la inconstitucionalidad de una norma impide la interposición de nueva acción, fundada en idéntico precepto constitucional” (subrayado nuestro) lo cual, como es obvio, impedía una posterior o nueva impugnación.
12. En nuestra actual legislación procesal constitucional, incluyendo, tanto la vigente Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (Ley 28301) como el Nuevo Código Procesal Constitucional (lo mismo y, por cierto, podría haberse dicho de su predecesor, el Código de 2004)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

no existe una norma que prohíba articular un nuevo proceso simplemente por tratarse de una resolución desestimatoria formal.

13. Muy distinto es el caso en el que, habiendo logrado el número de votos necesario para declarar la inconstitucionalidad de una norma, el Tribunal Constitucional decide abrogarla o desaparecerla del mundo jurídico. En tales circunstancias sí podemos hablar de cosa juzgada tanto formal como material pues el órgano de control de la Constitución está definiendo su parecer respecto de la norma cuestionada. Asimismo, también hablamos de cosa juzgada formal y material cuando el Tribunal Constitucional, sin declarar la inconstitucionalidad de una norma, decide asignarle (o, en cambio, proscribirle) un sentido interpretativo determinado a la norma impugnada, sea por vía de sus precedentes o sea mediante su doctrina constitucional, escenario que evidentemente no aparece en ningún momento esbozado o siquiera insinuado en la decisión recaída en la STC Exp. N.º 00001-2019-PI/TC.
14. Lo aquí señalado permite, pues, considerar que cuando el segundo párrafo del artículo VII del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional (al igual que su predecesor, el segundo párrafo del Artículo VI del Código Procesal Constitucional del 2004) establece que “Los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular”, en estricto, se está refiriendo a aquellos supuestos en los que la postura del Tribunal Constitucional –o en su caso, la del Poder Judicial– haya quedado totalmente establecida, lo que evidentemente no se condice con escenarios de absoluta indefinición, como ocurre con el pronunciamiento emitido en la ya citada STC Exp. N.º 00001-2019-PI/TC.
15. Por consiguiente, no solo el Tribunal Constitucional, sino también el Poder Judicial, gozan de plena libertad para pronunciarse y, en su caso, definir si las normas que se han venido cuestionando mediante el presente proceso de amparo resultan o no violatorias de los derechos y principios invocados, no siendo posible alegar la existencia de cosa juzgada ya que, como se ha indicado, esta última no existe ni se ha configurado como tal en el presente caso.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

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

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

17. Con la finalidad de contextualizar la presente controversia, conviene recordar que, tal como se afirma en la demanda, el origen del Decreto Legislativo 1419 y de su posterior Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 341-2018-EF, se encuentra en una solicitud de delegación de facultades legislativas efectuada por el Poder Ejecutivo al Poder Legislativo.
18. A consecuencia de lo señalado, mediante la Ley 30823, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 19 de julio de 2018, el Poder Legislativo delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar por el plazo de sesenta (60) días calendario, en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado:

En materia tributaria y financiera, a fin de:

(...)

- d) Modificar el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante el Decreto Supremo 055-99-EF, a fin de actualizar la normatividad vigente y cubrir vacíos o falta de claridad en la norma que impiden su correcta aplicación en lo que respecta a la determinación y ámbito de aplicación de impuesto; *e incorporar sus alcances para los juegos de casino, máquinas de tragamonedas y apuestas on-line en el ámbito de aplicación del impuesto selectivo al consumo (ISC)*, tomando en cuenta los parámetros de constitucionalidad establecidos por el Tribunal Constitucional; sin que ello implique la modificación de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

la tasa del impuesto general a las ventas o del impuesto de promoción municipal (énfasis agregado).

(...)

Las normas a ser emitidas en el marco de lo dispuesto en la presente ley aseguran el cumplimiento de lo previsto en los artículos 104 y 101, inciso 4, y demás concordantes del texto constitucional y la jurisprudencia que, al respecto, ha emitido el Tribunal Constitucional.

19. Sin embargo, el Decreto Legislativo 1419, cuestionado vía el presente proceso, solo se limitó a regular lo siguiente:

Artículo 1.- Objeto

El Decreto Legislativo tiene por objeto incorporar dentro del ámbito de aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, teniendo en cuenta que el consumo de estos servicios de la industria del juego genera externalidades negativas. De este modo, además, se coadyuva a la coherencia y homogeneización de la tributación sectorial del juego (énfasis agregado).

20. Como puede apreciarse, el decreto cuestionado no incorporó dentro de los alcances del impuesto selectivo al consumo a las apuestas en línea, por ende, no cumplió con la exigencia material establecida en la ley autoritativa. En otras palabras, el decreto cuestionado incumplió la *norma de producción jurídica* a la que por principio estaba sometido en los términos del artículo 104 de la Constitución.
21. Por otra parte, la Constitución prevé que la potestad tributaria puede ser ejercida también por el Poder Ejecutivo, pero ello no quiere decir que la potestad tributaria de este tenga los mismos alcances que el Poder Legislativo. El ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, a diferencia de la que le corresponde al Poder Legislativo, no es una potestad originaria, sino derivada. No existe, pues, equiparidad ni igualdad en el ejercicio de la potestad tributaria entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo: la del primero es una forma originaria y ordinaria, el de este es una forma derivada y extraordinaria. El Poder Ejecutivo, por tanto, tiene que respetar las pautas o lineamientos señalados en la ley autoritativa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

22. Según la Real Academia Española, delegar significa “Dar la jurisdicción que tiene por su dignidad u oficio a otra, para que haga sus veces o para conferirle su representación”.
23. En este contexto, no incorporar a las apuestas en línea dentro del ámbito del impuesto selectivo al consumo ha significado incumplir la delegación efectuada por el Poder Legislativo, introduciendo una distinción entre diferentes modalidades de juegos y apuestas (presencial versus virtual) que aquel no quiso realizar. El combate a las externalidades negativas que genera la industria del juego — asunto que inspira al decreto cuestionado— tiene que hacerse bajo pautas constitucionales, esto es, respetando la delegación efectuada por el Poder Legislativo.
24. Con relación con esto último, cabe señalar que la Ley 27153, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 9 de julio de 1999, también buscó proteger a la ciudadanía de los posibles perjuicios o daños que afectan la moral, la salud y seguridad pública. De esta forma, reguló el impuesto especial a los juegos de casino y de máquinas tragamonedas que debían pagar sus operadores, y creó la Comisión Nacional de Prevención y Rehabilitación de Personas Adictas a los Juegos de Azar, dependiente del Ministerio de Salud, que se financia con recursos provenientes de dicho impuesto.
25. A través de esta comisión, desde mucho tiempo atrás, los operadores de juegos de casino y de máquinas tragamonedas ya venían participando en el combate contra las externalidades negativas que genera su actividad; por lo tanto, se requería que otros actores involucrados, además de ellos, participen en esa tarea. Esa fue la indicación de la ley habilitante en materia tributaria y financiera.
26. En la demanda interpuesta se sostiene también que el decreto cuestionado excedió los límites de la ley habilitante, Ley 30823. A estos efectos, se señala que se no cumplió con regular las materias otorgadas en dicha ley autoritativa. Específicamente, se argumenta que el decreto cuestionado no incorporó un impuesto selectivo al consumo, sino que en los hechos creó un impuesto a las utilidades y pérdidas del operador de casinos y tragamonedas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

27. Aunque se aprecia de la Exposición de Motivos en su día elaborada por el Poder Ejecutivo (<https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Setiembre/13/EXP-DL-1419.pdf>), que la finalidad del decreto sería reducir el consumo, traducido en el hecho de que la población pase menos horas en las salas de juego y máquinas tragamonedas y que tal objetivo, en teoría, podría coadyuvar a la prevención de las externalidades negativas (ludopatía), en la práctica sin embargo, por su propia configuración regulativa, más pareciera estar encaminado a otro tipo de propósitos.
28. En ese sentido, en la STC Exp. 0048-2004-PI/TC, en el fundamento 49 determinó sobre el estándar de razonabilidad que:
- [...] La intervención del Estado se considera legítima y acorde con la Constitución cuando es producto de una *medida razonable y adecuada a las políticas que se persiguen*. Es necesario, en consecuencia, que dicha medida no transgreda los derechos fundamentales de las personas o, en todo caso, que dicha afectación se lleve a cabo bajo *cánones de razonabilidad y proporcionalidad* (cursiva agregada).
29. En efecto, el Impuesto Selectivo al Consumo es por definición un impuesto indirecto que se traslada del sujeto que ofrece el bien o servicio al que lo adquiere como consumidor final, teniendo como una de sus finalidades –si no acaso la principal– desincentivar el consumo de productos que generan externalidades negativas; ergo, requiere que el monto que se paga por el mismo guarde relación proporcional con el consumo que se efectúa del bien o servicio correspondiente, como ocurre por ejemplo con el impuesto que existe para las gasolinas de mayor octanaje: cuanto más se consume dichas gasolinas, más impuesto selectivo paga. Sin embargo, en el impuesto establecido por el decreto cuestionado en la demanda no existe relación entre una cosa y otra, entre el consumo que efectúa el usuario de las mesas de juego y las máquinas tragamonedas y el monto que se cancela por el impuesto aplicado.
30. El artículo 4 del decreto cuestionado incorpora un segundo párrafo al inciso “b” del artículo 56 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, en los términos siguientes:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

Para efecto de los juegos de casino, el Impuesto se aplicará por cada mesa de juegos de casino según el nivel de ingreso neto promedio mensual. Tratándose de las máquinas tragamonedas, el Impuesto se aplicará por cada máquina tragamonedas según su nivel de ingreso neto mensual (énfasis agregado).

31. Asimismo, el artículo 4 del decreto cuestionado incorpora un segundo párrafo al artículo 60 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, estableciendo lo siguiente:

Tratándose de juegos de casino y máquinas tragamonedas, el Impuesto se determina aplicando un *monto fijo* por cada mesa de juegos de casino y por cada máquina tragamonedas, respectivamente, que se encuentren en explotación. El impuesto a pagar por cada mesa de juegos de casino o por cada máquina tragamonedas *en ningún caso* es inferior al monto fijo establecido para el primer nivel de ingresos netos (énfasis agregado).

32. Por último, el artículo 5 del decreto cuestionado modifica el Literal “B” del Nuevo Apéndice IV de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, determinando los porcentajes del impuesto:

- a) Máquinas tragamonedas

Ingreso neto mensual	Monto fijo
Hasta 1 UIT	1,5 % UIT
Más de 1 UIT y hasta 3 UIT	7,5 % UIT
Más de 3 UIT	27 % UIT

- b) Juegos de casino

Ingreso neto promedio mensual	Monto fijo
Hasta 4 UIT	12 % UIT
Más de 4 UIT y hasta 10 UIT	32 % UIT
Más de 10 UIT	72 % UIT



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

33. Sin embargo ¿cómo operan las salas de juegos de casino y máquinas tragamonedas en el Perú? El artículo 5 del Decreto Supremo 009-2002-MINCETUR, que reglamenta la ley de explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, señala que las salas de juego, tanto de casino como de máquinas tragamonedas, deberán cumplir lo siguiente:
- a. La sala de caja debe estar ubicada en el interior de la sala de juegos y *será destinada para las operaciones de cambio de fichas u otros medios de juego por dinero y viceversa* (énfasis agregado).
34. Desde que el impuesto cuestionado gira sobre el *ingreso neto mensual*, en el caso de salas de juegos, o *ingreso neto promedio mensual*, en el caso de máquinas tragamonedas, no existe posibilidad alguna de que sea trasladado al consumidor de manera individualizada, es decir, proporcional al consumo que este efectúa de las mesas de juego o de las máquinas tragamonedas de los casinos. Dicho traslado se efectúa, en todo caso, de manera no individualizada, esto es, independiente de la cantidad que se consuma de dichos juegos.
35. Cuando un consumidor acude a estas salas, antes de proceder al juego, realiza en caja un intercambio de dinero por fichas o vales. De igual forma, cuando tiene un premio, acude a caja para intercambiar las fichas o vales por dinero. Este, en uno u otro caso, cambia o recibe su dinero sin descuento tributario alguno. El impuesto creado no es cobrado en ese momento, sino más tarde, sobre los ingresos netos obtenidos mensualmente por la sala de juego o la máquina tragamonedas. Así estructurado el impuesto, no tiene pues el efecto disuasivo supuestamente buscado en el consumidor.
36. Por otro lado, el artículo 4 del decreto cuestionado corrobora lo arriba afirmado, pues preceptúa que en *ningún caso el impuesto a pagar por cada mesa de juegos de casino o por cada máquina tragamonedas es inferior al monto fijo establecido para el primer nivel de ingresos netos*. De esta forma, si una mesa de juegos o una máquina tragamonedas está siendo explotada por un operador, pero no ha sido utilizada por ningún consumidor durante un mes, igual el operador pagará el impuesto. En este caso, tampoco existe posibilidad alguna de que el impuesto sea trasladado al usuario final, pues este ni siquiera llegó a usar la mesa de juego o máquina tragamonedas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02044-2021-PA/TC
LIMA
THUNDERBIRD FIESTA CASINO –
BENAVIDES S. A.

37. La aplicación a este caso del principio de primacía de la realidad, según el cual hay que estar a la naturaleza de las cosas y no a la nomenclatura con la que se les designa, y del principio de realidad económica tributaria, recogido en la Norma VIII del Código Tributario, llevan a la conclusión inevitable de que el decreto cuestionado no establece un Impuesto Selectivo al Consumo, sino uno a los ingresos y pérdidas del operador de juegos de casino y máquinas tragamonedas. Por este motivo, dicho decreto también ha excedido los límites de la ley habilitante, Ley 30823, vulnerando de este modo así el artículo 104 de la Constitución.

Conclusiones

38. A mi juicio, en las circunstancias descritas, y en tanto la norma cuestionada al igual que su Reglamento desnaturalizan los principios que rigen la potestad tributaria del Estado, introduciendo un tratamiento tributario a todas luces irrazonable, considero que la presente demanda debe estimarse como **FUNDADA**, y en consecuencia, inaplicable a Thunderbird Fiesta Casino-Benavides SA lo dispuesto en el Decreto Legislativo 1419, Ley que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo así como los artículos 3, 4, 5 y 6 del Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, y resolverse en el mismo sentido todos los demás extremos que contiene.

S.

OCHOA CARDICH