



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 39/2025

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 21 días del mes de octubre de 2024, los magistrados Pacheco Zerga (presidenta), con fundamento de voto que se agrega, Domínguez Haro (vicepresidente), Morales Saravia, Gutiérrez Ticse, Monteagudo Valdez y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. El magistrado Ochoa Cardich emitió voto singular, que se agrega. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.



ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Recreativos El Galeón SAC contra la resolución de fojas 588, de 3 de junio de 2021, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 4 de diciembre de 2019 (foja 324), Recreativos El Galeón SAC interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), con emplazamiento de su respectivo procurador público. Solicita que: **a)** se declare inaplicable el Decreto Legislativo 1419, que modificó la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), y su reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, por ser incompatibles con la Constitución; **b)** se declare inaplicable la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT, que establece el medio para efectuar la declaración y el pago del ISC aplicable a los juegos de casino y máquinas tragamonedas y se aprueba nueva versión y denominación del PDT – Formulario Virtual 693, por ser incompatible con la Constitución; **c)** se ordene a la Sunat abstenerse



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

de exigirle la presentación del PDT – Formulario Virtual 693; **d)** se ordene a la Sunat abstenerse de realizar cualquier acto orientado a exigirle el pago de cualquier suma derivada de la aplicación del ISC a los juegos por la operación de sus salas de juego, incluyendo la nulidad de cualquier orden de pago o resoluciones de cobranza coactiva por las que se le exija el pago de cualquier suma de dinero a favor de la Sunat, en aplicación del ISC a los juegos; **e)** se ordene a la Sunat que le restituya las sumas de S/ 136 045.00 (ciento treinta y seis mil cuarenta y cinco soles) y S/ 242 182.00 (doscientos cuarenta y dos mil ciento ochenta y dos soles), en aplicación del ISC a los juegos de casinos y tragamonedas, respectivamente, pagados por la demandante los días 13 y 22 de noviembre de 2019, incluyendo los intereses que se generen a partir de dichas fechas, montos que fue obligada a pagar por mandato de la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT; **f)** se ordene a la Sunat que le restituya cualquier suma de dinero, incluyendo los intereses que se generen desde la fecha en que pague, cuando hubiera sido o sea obligada a pagar, en aplicación del ISC a los juegos; y **g)** se le imponga a la Sunat el pago de costos procesales.

Denuncia la vulneración de los derechos a la propiedad, a la igualdad y de los principios de reserva de ley y no confiscatoriedad.

Resolución de primera instancia

Mediante Resolución 1, de 9 de enero de 2020 (foja 402), el Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional, Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de Lima, declara improcedente la demanda, por considerar que la fundamentación de la parte 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. Arguye que dicha postura demuestra un cuestionamiento en abstracto del Decreto Legislativo 1419, lo cual no es posible en el proceso de amparo. En tal sentido, aduce que, de acuerdo con el inciso 1 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, se aprecia que los hechos y el petitorio de la demanda no están referidos en forma directa



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado, lo que es concordante con el artículo 427 inciso 4 del Código Procesal Civil, que dispone que se debe declarar improcedentes las demandas cuando no exista conexión lógica entre los hechos y el petitorio. Concluye que, existe, de forma probada, en el proceso de inconstitucionalidad, una vía igualmente satisfactoria para la pretensión de la demandante, lo que la hace improcedente en esta vía, de conformidad con el inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional.

Resolución de segunda instancia

A través de la Resolución 6, de 3 de junio de 2021 (foja 588), la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima confirma la apelada, por estimar que mediante sentencia recaída en el Expediente 00001-2019-PI/TC, de 7 de abril de 2020, ha quedado reconocida la constitucionalidad del Decreto Legislativo 1419, por lo que, conforme a lo establecido en el artículo 82 del Código Procesal Constitucional, la sentencia antedicha tiene calidad de cosa juzgada y vincula a todos los poderes públicos, surtiendo efectos generales desde el día siguiente de la fecha de su publicación. Asimismo, según lo dispuesto por el artículo VI, segundo párrafo, del Código Procesal Constitucional, los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad.

Auto admisorio

Mediante auto de 22 de octubre de 2021, el Tribunal Constitucional dispone que se admita a trámite la demanda en esta sede, y que se corra traslado de la demanda y sus recaudos a la emplazada, así como de las resoluciones judiciales de primera y segunda instancia o grado y del recurso de agravio constitucional, para que en el plazo de 10 días hábiles ejercite su derecho de defensa.

Contestación de la demanda de la Sunat

A través del escrito 006170-21-ES, de 2 de diciembre de 2021, la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

Procuraduría Pública de la Sunat deduce la excepción de falta de legitimidad para obrar activa, alegando que son los consumidores quienes pagan el ISC. Asimismo, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada, aduciendo que debe tenerse presente la sentencia emitida en el Expediente 00001-2019-PI/TC, que confirmó la constitucionalidad del Decreto Legislativo 1419. Agrega que los actos administrativos emitidos al amparo del citado decreto legislativo pueden ser impugnados a través del proceso contencioso-administrativo. De otro lado, sostiene que el Decreto Legislativo 1419 es constitucional y no afecta derecho ni principio alguno.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El objeto de la presente demanda es la inaplicación de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419, que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y, por ende, la inaplicación de los artículos 3, 4, 5 y 6 de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF. Como consecuencia de ello, la recurrente solicita la inaplicación la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT, que establece el medio para efectuar la declaración y el pago del Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los juegos de casino y máquinas tragamonedas y se aprueba nueva versión y denominación del PDT – Formulario Virtual 693. También solicita la devolución de las sumas de S/ 136 045.00 (ciento treinta y seis mil cuarenta y cinco soles) y S/ 242 182.00 (doscientos cuarenta y dos mil ciento ochenta y dos soles), en aplicación del ISC a los juegos de casinos y tragamonedas, respectivamente, pagados por la demandante los días 13 y 22 de noviembre de 2019, incluyendo los intereses que se generen a partir de dichas fechas. Por último, se solicita que se ordene a la Sunat que restituya a la demandante cualquier suma de dinero, incluyendo los intereses que se generen desde la fecha en que pague, cuando sea obligada a pagar, en aplicación de las normas cuestionadas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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, conforme a lo previsto en el artículo 5, primer párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, lo cual implica que la constitucionalidad de la referida 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 los referidos 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, siendo que 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, por otro, crea un impuesto a las ganancias brutas de una máquina tragamonedas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

5. Por tal razón, 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 citada norma, siempre que estos resulten inconstitucionales, para lo cual se hace necesario haber agotado la vía previa (de existir esta), demostrar con el suficiente material probatorio la aplicación inconstitucional de la norma y la existencia de tutela de urgencia o riesgo de irreparabilidad, a los efectos de efectuar una evaluación sobre el fondo.
7. En este sentido, al advertirse que una parte de la pretensión de la empresa demandante gira alrededor de la inaplicación de los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419 y que la constitucionalidad de este ha sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad, en atención a lo dispuesto por los artículos 81 y 7.1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, se concluye que realiza un cuestionamiento abstracto de los mencionados documentos normativos. Asimismo, como la misma recurrente ha señalado, tuvo la oportunidad de impugnar la orden de pago emitida en su contra, pero no lo hizo (fojas 338). De igual manera, no ha presentado los medios probatorios que demuestren la generación de efectos inconstitucionales en los derechos invocados, toda vez que tanto su argumentación como sus medios probatorios tienen por finalidad cuestionar en abstracto el Decreto Legislativo 1419, cuestión que ya sido dilucidada en la sentencia emitida en el Expediente 00001-2019-PI/TC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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 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, porque lo alegado no se encuentra vinculado con la existencia de hechos que hayan afectado materialmente del contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados.

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

HA RESUELTO

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE MONTEAGUDO VALDEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

FUNDAMENTO DE VOTO DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

Con el debido respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente fundamento de voto porque si bien es cierto coincido con lo resuelto y la mayoría de fundamentos que sustentan la decisión adoptada, considero necesario realizar las siguientes precisiones respecto a los fundamentos 6 y 8 de la ponencia.

1. Respecto al fundamento 6 de la ponencia, es importante precisar que aun cuando no es posible inaplicar normas legales cuya constitucionalidad ha sido confirmada en una sentencia de inconstitucionalidad -por cuanto lo ahí decidido es vinculante erga omnes-, sería posible inaplicar los efectos de la citada norma, siempre que estos resulten inconstitucionales, en una situación particular. **Pero ello tendría que ocurrir en supuestos excepcionales donde se advierta una vulneración iusfundamental no contemplada o analizada en la sentencia de inconstitucionalidad, pues lo contrario implicaría dejar virtualmente sin efecto lo decidido en la misma.** Además, sería necesario haber agotado la vía previa (de existir esta), demostrar con el suficiente material probatorio la aplicación inconstitucional de la norma y la existencia de tutela de urgencia o riesgo de irreparabilidad, a los efectos de efectuar una evaluación sobre el fondo.
2. En relación al fundamento 8 de la ponencia, sobre la inaplicación del Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, se debe señalar que en este reglamento se desarrolla lo regulado en el Decreto Legislativo 1419, cuya constitucionalidad fue confirmada por el TC al no alcanzarse los votos para declarar lo contrario. Siendo así, sería incoherente afirmar que el Decreto Legislativo 1419 es constitucional y su reglamento no lo es, pues éste desarrolla la misma materia que aquél.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

3. Atendiendo a lo expuesto, la demanda, en el extremo relativo al citado reglamento también es improcedente a consecuencia que la constitucionalidad del Decreto Legislativo 1419 fue confirmada en la sentencia recaída en el expediente 00001-2019-PI/TC.

S.

PACHECO ZERGA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO OCHOA CARDICH

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

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

1. De acuerdo con el petitorio de la demanda el objeto del presente proceso constitucional es que inapliquen los artículos 1, 3, 4 y 5 del Decreto Legislativo 1419, que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y, por ende, la inaplicación de los artículos 3, 4, 5 y 6 de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, Reglamento del impuesto selectivo al consumo de juegos de casino y máquinas tragamonedas. Y como consecuencia de lo anterior, la recurrente solicita la inaplicación de la Resolución de Superintendencia 024-2019/SUNAT, que establece el medio para efectuar la declaración y el pago del Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los juegos de casino y máquinas tragamonedas y se aprueba nueva versión y denominación del PDT – Formulario Virtual 693, y la nulidad de las órdenes de pago 011-001-0129847 y 011-001-0129848, así como de la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0058787, y de cualquier otro acto administrativo posterior; así como que se ordene a la Sunat que restituya a la demandante la suma de S/ 241 141.00 pagados el 18 de setiembre de 2019, incluyendo los intereses que se generen a partir de dicha fecha. Por último, solicita que se ordene a la Sunat restituir a la demandante



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

cualquier suma de dinero, incluyendo los intereses que se generen desde la fecha en que pague, cuando sea obligada a pagar, en aplicación de las normas cuestionadas

2. Desde mi punto de vista, el criterio expuesto por la resolución judicial de segunda instancia, que rechazó la presente demanda, es cuestionable. De hecho, son ya varios casos en los que se viene desestimando las demandas de amparo con argumentos erróneos.
3. Al respecto, cabe indicar que, con independencia de que nuestro modelo de justicia constitucional reconozca la posibilidad de acudir a los procesos constitucionales orgánicos y, en particular, a los procesos de control normativo, para cuestionar en abstracto las normas consideradas inconstitucionales o en su caso ilegales, no deja de ser menos cierto que la opción de reclamar frente a la aplicación de normas que vulneren derechos fundamentales o principios constitucionales vinculados a los mismos siempre se ha encontrado expedita en nuestros diversos ordenamientos de carácter procesal constitucional, como lo evidencian el artículo 3 de la antigua y derogada Ley N° 23506 (Ley de Habeas Corpus y Amparo), el artículo 3 del Código Procesal Constitucional del año 2004, actualmente también derogado, y el artículo 8 del Nuevo Código Procesal Constitucional actualmente vigente. En otras palabras, no es cierto que no pueda reclamarse por vulneraciones a derechos, o principios vinculados a derechos, cuando tales vulneraciones se sustentan en normas jurídicas, supuestos en los cuales lo que corresponde es el ejercicio del control constitucional difuso de manera simultánea a la nulidad de los actos considerados lesivos, tal y cual se previó en el pasado y como actualmente también se prevé en nuestra normativa procesal constitucional. Reducir las opciones impugnatorias en defensa de la Constitución a una sola variante – la del proceso de inconstitucionalidad– supone desconocer las peculiaridades duales de nuestro modelo procesal constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

de la razón de relatoría de fecha 24 de abril del 2020, es posible verificar que cuatro de los magistrados integrantes de este Colegiado se pronunciaron por sus propias razones a favor de la demanda de inconstitucionalidad interpuesta, esto es, consideraron inconstitucionales las normas cuestionadas, mientras que otros tres magistrados, también por sus propias razones, se pronunciaron en contra de la misma, en el entendimiento de que las normas impugnadas no vulneraban la Constitución.

9. En las circunstancias descritas y aunque el resultado del citado proceso haya sido desestimatorio en mérito de lo establecido en el artículo 5, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional N° 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

11. En efecto, mientras que el artículo 4, tercer párrafo de la citada norma derogada, señalaba que “...de no alcanzarse la mayoría calificada prevista en el párrafo precedente para declarar la inconstitucionalidad de una norma, el Tribunal resolverá declarando infundada la demanda de inconstitucionalidad de la norma impugnada”, el artículo 37, segundo párrafo (referido precisamente a la cosa juzgada) establecía que “La sentencia *denegatoria* de la inconstitucionalidad de una norma impide la interposición de nueva acción, fundada en idéntico precepto constitucional” (subrayado nuestro) lo cual, como es obvio, impedía una posterior o nueva impugnación.
12. En nuestra actual legislación procesal constitucional, incluyendo, tanto la vigente Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (Ley 28301) como el Nuevo Código Procesal Constitucional (lo mismo y, por cierto, podría haberse dicho de su predecesor, el Código de 2004) no existe una norma que prohíba articular un nuevo proceso simplemente por tratarse de una resolución desestimatoria formal.
13. Muy distinto es el caso en el que, habiendo logrado el número de votos necesario para declarar la inconstitucionalidad de una norma, el Tribunal Constitucional decide abrogarla o desaparecerla del mundo jurídico. En tales circunstancias sí podemos hablar de cosa juzgada tanto formal como material pues el órgano de control de la Constitución está definiendo su parecer respecto de la norma cuestionada. Asimismo, también hablamos de cosa juzgada formal y material cuando el Tribunal Constitucional, sin declarar la inconstitucionalidad de una norma, decide asignarle (o, en cambio, proscribirle) un sentido interpretativo determinado a la norma impugnada, sea por vía de sus precedentes o sea mediante su doctrina constitucional, escenario que evidentemente no aparece en ningún momento esbozado o siquiera insinuado en la decisión recaída en la STC Exp. N° 0001-2019-PI/TC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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 pronunciamiento emitido en el ya citada STC 00001-2019-PI/TC.
15. Por consiguiente, en las circunstancias señaladas, no solo el Tribunal Constitucional, sino también el Poder Judicial, gozan de plena libertad para pronunciarse y, en su caso, definir si las normas que se han venido cuestionando mediante el presente proceso de amparo resultan o no violatorias de los derechos y principios invocados, no siendo posible alegar la existencia de cosa juzgada ya que, como se ha indicado, esta última no existe ni se ha configurado como tal en el presente caso.
16. En las circunstancias descritas, siendo inviable considerar que se encuentre definido si las normas que se cuestionan mediante el presente proceso constitucional resultan inconstitucionales y, en concreto, si resultan lesivas de los principios y derechos constitucionales invocados, es perfectamente pertinente analizar la materia controvertida. Y así lo haremos, más allá, de que nuestros colegas sean de un parecer distinto.

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

17. Con la finalidad de contextualizar la presente controversia, conviene recordar que, tal como se afirma en la demanda, el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

origen del Decreto Legislativo 1419 y de su posterior Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 341-2018-EF, se encuentra en una solicitud de delegación de facultades legislativas efectuada por el Poder Ejecutivo al Poder Legislativo.

18. A consecuencia de lo señalado, mediante la Ley 30823, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 19 de julio de 2018, el Poder Legislativo delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar por el plazo de sesenta (60) días calendario, en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado:

En materia tributaria y financiera, a fin de:

(...)

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

(...)

Las normas a ser emitidas en el marco de lo dispuesto en la presente ley aseguran el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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.

27. Aunque se aprecia de la Exposición de Motivos en su día elaborada por el Poder Ejecutivo (<https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2018/Setiembre/13/EX-P-DL-1419.pdf>), que la finalidad del decreto sería reducir el consumo, traducido en el hecho de que la población pase menos horas en las salas de juego y máquinas tragamonedas y que tal objetivo, en teoría, podría coadyuvar a la prevención de las externalidades negativas (ludopatía), en la práctica sin embargo, por su propia configuración regulativa, más pareciera estar encaminado a otro tipo de propósitos.

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

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

29. En efecto, el Impuesto Selectivo al Consumo es por definición un impuesto indirecto que se traslada del sujeto que ofrece el bien o servicio al que lo adquiere como consumidor final, teniendo como una de sus finalidades –si no acaso la principal– desincentivar el consumo de productos que generan externalidades negativas; ergo, requiere que el monto que se paga por el mismo guarde relación proporcional con el consumo que se efectúa del bien o servicio correspondiente, como ocurre por ejemplo con el impuesto que existe para las gasolinas de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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:

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

a) Máquinas tragamonedas

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

b) Juegos de casino

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

33. Sin embargo ¿cómo operan las salas de juegos de casino y máquinas tragamonedas en el Perú? El artículo 5 del Decreto Supremo 009-2002-MINCETUR, que reglamenta la ley de explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, señala que las salas de juego, tanto de casino como de máquinas tragamonedas, deberán cumplir lo siguiente:

- a. La sala de caja debe estar ubicada en el interior de la sala de juegos y *será destinada para las operaciones de cambio de fichas u otros medios de juego por dinero y viceversa* (énfasis agregado).

34. Desde que el impuesto cuestionado gira sobre el *ingreso neto mensual*, en el caso de salas de juegos, o *ingreso neto promedio mensual*, en el caso de máquinas tragamonedas, no existe posibilidad alguna de que sea trasladado al consumidor de manera individualizada, es decir, proporcional al consumo que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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 del impuesto. En este caso, tampoco existe posibilidad alguna de que el impuesto sea trasladado al usuario final, pues este ni siquiera llegó a usar la mesa de juego o máquina tragamonedas.
37. La aplicación a este caso del principio de primacía de la realidad, según el cual hay que estar a la naturaleza de las cosas y no a la nomenclatura con la que se les designa, y del principio de realidad económica tributaria, recogido en la Norma VIII del Código Tributario, llevan a la conclusión inevitable de que el decreto cuestionado no establece un Impuesto Selectivo al Consumo, sino uno a los ingresos y pérdidas del operador de juegos de casino y máquinas tragamonedas. Por este motivo, dicho decreto también ha excedido los límites de la ley



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02736-2021-PA/TC
LIMA
RECREATIVOS EL GALEÓN
S.A.C.

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 la recurrente lo dispuesto en el Decreto Legislativo 1419, Ley que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo así como de los artículos 3, 4, 5 y 6 del Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, aprobado por Decreto Supremo 341-2018-EF, y resolverse en el mismo sentido todos los demás extremos que contiene.

S.

OCHOA CARDICH