

## 1. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 13 días del mes de febrero de 2006, el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados García Toma, Presidente; Gonzales Ojeda, Vicepresidente; Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen y Vergara Gotelli, con el fundamento de voto del magistrado Bardelli Lartirigoyen, pronuncia la siguiente sentencia

### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por el Grupo Mustafa contra la sentencia de la Sala Especializada Civil de la Corte Superior de Justicia de Cajamarca, de fojas 980, su fecha 7 de setiembre de 2005, que declaró infundada la demanda de amparo de autos.

### ANTECEDENTES

Con fecha 30 de diciembre de 2004, Grupo Mustafa, agrupación empresarial conformada por las empresas Masaris S.A., Costa del Sol S.A. y Proyecciones Recreativas S.A., interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), a fin que se declaren inaplicables : **a)** los artículos 17º, 18º y 19º de la Ley N.º 27796, que modifican los artículos 36º, 38º, 39º, 40º y 41º de la Ley N.º 27153; **b)** la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N.º 27796 que dispone la aplicación retroactiva de la tasa del 12%; **c)** la inexigibilidad con carácter retroactivo del impuesto de casinos y máquinas tragamonedas por su carácter confiscatorio, en tanto no se restituya mediante Ley formal del Congreso de la República la vigencia del artículo 38º de la Ley N.º 27153, o se establezca la base imponible de dicho tributo, solicitando para el caso concreto, que la tasa del 12% roja desde la publicación de la Ley N.º 27796; **d)** el límite máximo de deducción de gastos del 0.05% establecido en la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT; **e)** el artículo 5º de la Ley N.º 27153 y el artículo 3º del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR que establece la exigencia de las distancias mínimas de salas de Juego de Casinos y Tragamonedas; **f)** el artículo 5º de la Ley N.º 27796, en concordancia con la Primera Disposición Transitoria de la misma ley, en tanto establecen una fecha fija para la proscripción de las actividades del recurrente; **g)** la Primera Disposición Final de la Ley N.º 27796, en tanto establece el Sistema Unificado de Control y Fiscalización en tiempo real “on line”; y, **h)** la Primera Disposición Final de la Ley N.º 27796, en cuanto establece el plazo para la proscripción de la actividad económica si no se desarrolla dentro de los Hoteles de 3 a 5 estrellas y/o Restaurantes de 5 tenedores.

Alega que la vigencia y aplicación de dichas normas vulnera sus derechos constitucionales a la propiedad, a la seguridad jurídica, a la libertad de trabajo y de empresa, a la libertad de contratación, y los principios constitucionales de no confiscatoriedad y de irretroactividad de la ley. Asimismo, solicita como pretensión accesoria, que se declare inaplicable toda resolución administrativa, orden de pago o resolución de determinación dictada o por dictarse por la SUNAT, el Ministerio de

Economía y Finanzas o el Tribunal Fiscal, que se sustente en cualquiera de las normas cuya inaplicabilidad solicita por ser inconstitucionales.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, y la Procuradora Pública competente proponen las excepciones de incompetencia, de falta de capacidad para obrar del demandante, de litispendencia y de prescripción extintiva, y contestan la demanda manifestando, por un lado, que ésta resulta improcedente, en tanto se cuestiona en abstracto diversos dispositivos de la Ley N.º 27796 y, de otro, porque la materia controvertida ya ha sido dilucidada por el Tribunal Constitucional, circunscribiéndose dicha ley a lo resuelto por el Supremo Tribunal.

El Segundo Juzgado Mixto de Cajamarca, con fecha 1 de julio de 2004, desestimó las excepciones propuestas, declaró fundada la demanda y, en consecuencia, inaplicables los artículos 17º, 18º y 19º de la Ley N.º 27796; inaplicable la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N.º 27796, que dispone la aplicación retroactiva de la tasa del 12%; inexigible con carácter retroactivo el impuesto de casinos y máquinas tragamonedas; inaplicable el límite máximo de deducción de gastos del 0.5% establecido por la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT; e inexigible el sistema unificado de control en tiempo real *on line* establecido por la Primera Disposición Final de la Ley N.º 27796.

La recurrida, revocando la apelada, declaró infundada la demanda, por estimar que ninguna de las disposiciones cuestionadas implica la afectación de los derechos constitucionales invocados por el recurrente, dado que el Estado se encuentra plenamente facultado para imponer restricciones respecto de aquellas actividades que considera que no debe incentivar, no sólo porque a su criterio no constituyen actividades estratégicas, sino en aras de las preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales.

## **FUNDAMENTOS**

### **Consideraciones Preliminares**

1. La potestad tributaria del Estado regulada en el artículo 74º de nuestro Texto Constitucional, se constituye como un ámbito reservado al legislador para crear tributos mediante leyes o decretos legislativos, encontrándose dicha facultad ligada al respeto de los principios de reserva de ley, igualdad y los derechos fundamentales de la persona; encontrándose proscrita la confiscatoriedad tributaria.
2. De otro lado, como lo ha sostenido este Tribunal en el FJ. N.º 27 de la STC N.º 0004-2004-AI/TC, “(...) nuestra Carta Política no ha constitucionalizado (o a su turno, prohibido) ningún impuesto. Tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser o no, objeto de regulaciones fiscales”. Así, siempre y cuando el legislador conserve los lineamientos establecidos en la Constitución, podrá gravar determinadas manifestaciones o fuentes de riqueza sustentando para ello la naturaleza, medios y fines del tributo.
3. En el presente caso, conforme a lo establecido por este Colegiado mediante la STC N.º 0009-2001-AI/TC, el Impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas resultaba inconstitucional en cuanto a la forma de determinación de la alícuota establecida en los artículos 38.1º y 39º, pues gravaba el

20% de la base imponible constituida por la ganancia bruta mensual, resultante entre el ingreso total percibido en un mes de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados en dicho mes, sin incluir la deducción de los gastos realizados para la obtención de las utilidades, como pago a cuenta del impuesto a la renta.

4. Dicha situación fue modificada mediante los artículos 17° y 18° de la Ley N.° 27796, publicada el 26 de junio del 2002, variándose de este modo, la base imponible del citado tributo, reduciéndose la tasa de la alícuota de 20% al 12%, e incorporándose la posibilidad de deducir gastos de mantenimiento, adecuándose a los criterios sentados por este Tribunal.

#### **Los artículos 17° y 18° y la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.° 27796**

5. El recurrente cuestiona el artículo 17° de la Ley N.° 27796 –que sustituye al artículo 38° de la Ley N.° 27153– y establece la base imponible del impuesto a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas; el artículo 18° de la Ley N.° 27796 –que sustituye al artículo 39° de la Ley N.° 27153– y prescribe que la alícuota del impuesto es el 12% de la base imponible; y, la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.° 27796, que establece que la tasa del 12% será de aplicación desde la fecha de vigencia de la Ley N.° 27153.
6. Conforme se aprecia de la demanda, lo que principalmente cuestiona el demandante, por considerarlo violatorio del principio de no retroactividad de las normas, es el sentido de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.° 27796, que establece la regularización del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas al normar que *“la tasa establecida en el artículo 39, modificado por la presente Ley, será de aplicación desde la fecha de vigencia de la Ley 27153 quedando sin efecto la tasa del 20% del impuesto establecido anteriormente. Los montos pagados o devengados en aplicación de la tasa anterior serán afectados por la nueva tasa y nueva base imponible. Las deudas acumuladas serán calculadas con la tasa vigente a partir de la vigencia de la presente Ley y los pagos efectuados constituirán créditos para la aplicación de la nueva tasa [...]”*.
7. Sobre el particular, importa señalar que, si bien es cierto, mediante la STC N.° 009-2001-AI/TC, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales los artículos 38.1° y 39 de la Ley N.° 27153, sin embargo, ello no implica que el recurrente se encuentre exonerado del pago del tributos, sino que los mismos debían regularse en función a una nueva base imponible y alícuota del impuesto.
8. Es así que, mediante la resolución de aclaración recaída en la mencionada sentencia, este Colegiado dispuso, en el tercer considerando *“que, visto el vacío, del cual este Tribunal no es responsable, las empresas dedicadas a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas deberán sujetarse a lo que –mientras no entre en vigencia la ley definitiva – el Congreso establezca en una norma transitoria y, en su defecto, deberán seguir entregando al ente recaudador –hasta el 31 de diciembre del 2002- un monto igual al del impuesto de la Ley 27153, precisando, sin embargo, que dicha entrega no constituye pago en su totalidad, ni surte los efectos del pago respecto al íntegro del monto entregado, pues este deberá regularizarse conforme a las reglas establecidas en el Fundamento 16 de la sentencia, una vez promulgada la nueva ley”*.

9. Lo dispuesto por el Tribunal, no afecta en modo alguno el principio de no retroactividad de las normas en materia tributaria, dado que este se basa en el entendido de la no afectación a una capacidad contributiva ya agotada, que no puede invocarse en estos casos, pues el fallo del Tribunal no dispone la exención de pago alguno, sino que, habiéndose producido el hecho gravado, el mismo debe recalcularse conforme a una nueva base imponible y alicuota justa, más beneficiosa para el recurrente, como efectivamente ha ocurrido.
10. Evidentemente, como quiera que al día siguiente de la publicación de la sentencia, no existía aún en el ordenamiento jurídico norma alguna que regulara el pago del referido impuesto en base a las nuevas reglas constitucionales, se produjo una *vacatio legis*, que justificó lo dispuesto en la resolución aclaratoria del Tribunal Constitucional a que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 8, *supra*; y que, en virtud al carácter vinculante, fuerza de ley y cosa juzgada de las sentencias de inconstitucionalidad, debía ser cumplida en dichos términos por todos los poderes públicos.
11. Así, posteriormente, mediante los ahora cuestionados artículos 17º y 18º de la Ley N.º 27796 se modificó la base imponible y se redujo la alícuota del 20% a 12%, incorporando la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento, de conformidad con lo dispuesto en la STC N.º 009-2001-AI/TC.
12. A fojas 70 a 74 de autos se comprueba que las órdenes de pago cuestionadas, fueron calculadas conforme a la nueva tasa y base imponible regulada en los artículos 38.1º y 39º de la Ley N.º 27153, modificada por la Ley N.º 27796, lo cual resulta acorde con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC N.º 009-2001-AI/TC, así como en su resolución aclaratoria.

### **La carga probatoria a efectos de demostrar la confiscatoriedad de tributos**

13. En el caso, aun con las modificaciones a que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 11, *supra*, el recurrente considera que el impuesto tiene efectos confiscatorios, alegato que, evidentemente, debe probarlo de manera fehaciente.
14. En la STC N.º 2302-2003-AA/TC, este Tribunal ha establecido, que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada.
15. Si bien es cierto, el artículo 9º del Código Procesal Constitucional ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, sin embargo, también prevé la procedencia de medios probatorios que no requieran de actuación y de los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso.
16. Sin embargo, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que ésta se encuentre plena y fehacientemente demostrada, lo cual no ha ocurrido en el caso de autos, como se explicará a continuación. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones

patrimoniales a causa de impuestos.

17. En efecto, a fojas 47 a 69, y 114 a 149 de autos, el recurrente adjunta, para demostrar la alegada confiscatoriedad, copia simple del Informe de Situación Financiera y Efectos del Impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas elaborado por MACROCONSULT S.A.; copia simple de un estudio de impacto económico del sistema tributario aplicado a los juegos en el Perú, respecto de las empresas Masaris S.A., Costa del Sol S.A. y Proyecciones Recreativas S.A., elaborado por el Ingeniero Ángel Villa Baca, y copias simples de los estados financieros (balances generales y estado de ganancias y pérdidas de los años 2000 al 2002) de la empresa Proyecciones Recreativas S.A.
18. A juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión.
19. Adicionalmente y con mayor gravedad, los referidos documentos únicamente se limitan a indicar cifras, pero no certifican la certeza de las mismas, ni demuestran en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado no basta con su mera alegación sino que deben adjuntarse los documentos que acredite la manera como se llega a dichos montos.
20. Consecuentemente, tal extremo de la demanda debe ser desestimado por no haberse acreditado la confiscatoriedad alegada por el recurrente.

#### **El artículo 19° de la Ley N.° 27796**

21. De otro lado, el recurrente también cuestiona el artículo 19° de la Ley N.° 27796 – que modifica el artículo 41° de la Ley N.° 27153– y establece que la administración del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas corresponde a la SUNAT.
22. Sobre el particular, cabe señalar que, en principio, el demandante no ha sustentado en autos en que medida, la administración por parte de la SUNAT de dicho tributo afecta alguno de los derechos constitucionales invocados en la demanda. Por lo demás, este Tribunal considera que tal dispositivo no viola derecho constitucional alguno, toda vez que 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 administración y recaudación del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

#### **La Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.° 014-2003/SUNAT**

23. El recurrente alega que dicha disposición vulnera el principio de legalidad tributaria al alterar la base imponible del impuesto a la renta para los operadores de Juegos y

Casinos, pues dicha modificación sólo puede efectuarse mediante ley.

24. La citada cuestionada disposición establece que “Para efectos de lo dispuesto en la décima disposición transitoria de la Ley N.º 27796, a fin de determinar la renta neta de la tercera categoría del Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, que de manera gratuita el Sujeto del Impuesto entregue a los clientes en las salas de Juegos y Casino y/o Máquinas Tragamonedas, en la parte que, en conjunto, no excedan del medio por ciento (0.05%) de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT). Asimismo, la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796 dispone que “Para efectos del Impuesto a la Renta, la SUNAT determinará el porcentaje máximo de deducción en que incurra el operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas en los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, que de manera gratuita entregue a los clientes”.
25. Este Tribunal no comparte la posición del demandante, toda vez que, si bien es cierto, en dicho dispositivo se hace referencia a la forma de cálculo de la renta neta de tercera categoría, ésta no implica modificación o alteración de la base imponible de dicho tributo, pues mediante la norma cuestionada se ha dispuesto una deducción adicional aplicable sólo al rubro de casinos y tragamonedas, dentro de las deducciones que dispone el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF –publicado el 8 de diciembre del 2004– por concepto de gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que, de manera gratuita, se entregan a las personas que asisten a los locales donde se explotan los juegos de casinos y tragamonedas.
26. Se alega, además, que el límite de deducción establecido por la Administración Tributaria resulta lesivo a la seguridad jurídica y a la libertad de empresa, pues al haberse efectuado una analogía en la regulación entre los porcentajes de deducción establecidos para el concepto de gastos de representación, a los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, “[...] deviene en una inmensa limitación a la inversión en la actividad de juegos de casino y tragamonedas en el país. Ello en razón de que al imponer una excesiva carga tributaria a éstos servicios (esto es, la entrega de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas), las empresas se ven en la necesidad de bajar la calidad de los mismos [...]”.
27. Como ya se ha expresado, al declararse la inconstitucionalidad de los artículos 38º y 39º de la Ley N.º 27153 –mediante la STC N.º 009-2001-AI/TC– por ser contrarios al principio de no confiscatoriedad tributaria, al no haberse incluido como deducción del impuesto a la renta, los gastos realizados por la entrega gratuita de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, es precisamente que en cumplimiento de dicho precedente, el legislador expidió la Ley N.º 27796, incluyendo dicho concepto como deducción del impuesto a la renta de tercera categoría, aplicable para los contribuyentes del rubro de casinos y tragamonedas disponiendo, en su Décima Disposición Transitoria, la delegación de facultades a la SUNAT, a fin de que establezca el porcentaje correspondiente.
28. Así, en cumplimiento de dicha delegación se fijó el porcentaje de deducción por el referido concepto, hecho que no implica afectación de derecho constitucional alguno, sino la adecuación a lo expresado en el pronunciamiento emitido por el Tribunal

Constitucional en la revisión de la constitucionalidad de la Ley N.º 27153, por lo que el haberse fijado un parámetro de deducción del 0.05% de los gastos por bocaditos y aperitivos, constituye sólo el ejercicio legítimo –aunque por delegación– de la facultad de normar con la que cuenta la SUNAT, en aplicación de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796.

**El artículo 5º de la Ley N.º 27153, en concordancia con el artículo 3º del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR**

29. El demandante cuestiona el artículo 5º de la Ley N.º 27153 –sustituido por el artículo 1º de la Ley N.º 27796– que 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 3º del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR establece la forma de medición de dicha distancia mínima.
30. Alega [a fojas 102 y 103 de autos] que dichas normas resultan imprecisas, pues “[...] hacen referencia a una serie de conceptos como el de centros educativos, iglesias y centros hospitalarios, sin identificar los alcances de los mismos [...]”. Y se pregunta a qué centros educativos hace referencia la norma; si acaso a los escolarizados, o también comprende a los no escolarizados (sic). Del mismo modo, cuestiona a qué iglesias se refiere la norma; si incluye a las católicas, o también a las protestantes, por ejemplo, los mormones (sic).
31. En principio, conviene señalar, de un lado, que no cabe hacer distinciones donde la norma no distingue; y, por otro, que la norma ha sido bastante específica, por lo menos en cuanto a los centros educativos se refiere, al establecer que se consideran a los de educación inicial, primaria, secundaria y superior, siendo absolutamente irrelevante si éstos son o no escolarizados, y si las iglesias son católicas, protestantes o de otro tipo.
32. 32. Por lo demás, y conforme a lo expuesto en la STC N.º 2302-2003-AA/TC, y en la propia STC N.º 0009-2001-AI/TC, entiende este Tribunal que una exigencia de tal naturaleza 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.
33. Si bien es cierto las disposiciones que se han dado con plazo para la adaptación de las empresas demandantes y afines en este tipo de industria y comercio pueden significar la cancelación de licencias y el cierre de comercios con la pérdida de muchos puestos de trabajo a nivel nacional, también es verdad que el Estado necesita organizar a la sociedad, formalizando en este caso la actividad de los juegos de azar que por su propia naturaleza pueden resultar perniciosos para la juventud y la ciudadanía en general, agregándole mejores condiciones de trabajo, mejores controles por los organismos encargados de la supervisión del cumplimiento de la normatividad en la materia y, para el ente recaudador, mayor eficacia en la percepción de impuestos y

tributos que le corresponde al Estado conforme a ley, todo lo que, a no dudarlo, vendrá a constituir una expresión de orden y de autoridad

34. Y es por tales razones, que la Ley N.º 27796 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.

#### **El artículo 5º de la Ley N.º 27796 en concordancia con su Primera Disposición Transitoria**

35. El recurrente cuestiona, además, el artículo 5º de la Ley N.º 27796 –que sustituye el artículo 13º de la Ley N.º 27153– que dispone que para explotar juegos de casino y máquinas tragamonedas se requiere autorización expresa, la cual es otorgada por la autoridad competente siempre que el solicitante cumpla los requisitos exigidos en dicha ley, en concordancia con su Primera Disposición Transitoria que establece de manera irracional –a criterio del actor– un plazo de adecuación a los requisitos legales correspondientes. Alega el actor, que con la modificación no se ha extendido el plazo de manera razonable.
36. En cuanto a la autorización expresa para desarrollar las actividades materia de autos, la cual es otorgada por la autoridad competente, considera este Tribunal que el artículo 5º de la Ley N.º 27796 no implica vulneración de derecho constitucional alguno, dado que resulta evidentemente razonable la exigencia a las personas jurídicas que se dedican a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas de contar con el permiso correspondiente una vez cumplidos los requisitos exigidos por la ley, siendo una de las formas como las autoridades administrativas competentes ejercen su facultad de control respecto de dichas empresas, a fin de velar por la protección de los consumidores, la moralidad y seguridad públicas.
37. Respecto al plazo de adecuación que fuera declarado inconstitucional por este Colegiado mediante la STC N.º 0009-2001-AI/TC, el cual fue ampliado hasta el 31 de diciembre del 2005, queda claro que no podrían aplicarse sanciones hasta el vencimiento del mismo (STC 1024-2001-AA/TC, 1343-2003-AA/TC, 0964-2003-AA/TC).
38. Así, teniendo en cuenta que la Ley N.º 27796 fue expedida en julio del año 2002, el Tribunal Constitucional estima que, en las actuales circunstancias, dicho plazo –de aproximadamente tres años y medio– resultó por demás razonable y proporcional con la entidad, los costos y la envergadura de las nuevas condiciones impuestas y, por ende, razonable y válido en la medida que se encuentra acorde con el principio de seguridad jurídica.

#### **La Primera Disposición Final de la Ley N.º 27796**

39. Se cuestiona, además, la Primera Disposición Final de la Ley N.º 27796 que establece la obligación de implementar un sistema computarizado de interconexión en tiempo real a un computador central, interconectado a su vez con la SUNAT y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.
40. No considera este Tribunal que dicha disposición implique la violación de alguno de los derechos invocados en la demanda. Por el contrario, conforme se aprecia del texto de dicha disposición, un requisito de tal naturaleza responde a las atribuciones de la administración de velar porque las empresas que se dedican a la explotación de los juegos de casinos y tragamonedas cumplan con sus correspondientes obligaciones.
41. A juicio de este Colegiado, dicho sistema 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, a efectos de que las autoridades administrativas competentes puedan controlar la transparencia en el juego, así como fiscalizar un adecuado pago del impuesto.
42. Asimismo, y conforme a lo expuesto en el Fundamento N.º 9 de la STC N.º 0004-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional estima que se trata de una regla de orden público tributario acorde con el propósito o deber de contribuir con los gastos públicos, orientada a finalidades plenamente legítimas, como la de colaborar y ayudar a fiscalizar, a efectos de detectar aquellas personas que puedan rehuir la potestad tributaria del Estado.
43. En cuanto a lo establecido por la misma norma, en tanto dispone que los casinos y tragamonedas sólo deben ubicarse dentro de hoteles de tres a cinco estrellas y/o restaurantes de cinco tenedores, importa señalar que en la STC N.º 0009-2001-AI/TC [Fundamento N.º 2], este Colegiado ya emitió pronunciamiento sobre el particular al declarar la constitucionalidad del artículo 6º de la Ley N.º 27153, de tal manera que carecen de sustento los alegatos del recurrente que señalan lo contrario.
44. Por lo demás, importa señalar que la presente sentencia resulta acorde con el pronunciamiento de este Tribunal recaído en la STC N.º 04227-2005-PA/TC, en cuyo fundamento N.º 43 se estableció que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y, habiendo adquirido la calidad de cosa juzgada, constituye precedente vinculante en materia del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

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.

**GARCÍA TOMA**

**GONZALES OJEDA  
ALVA ORLANDINI  
BARDELLI LARTIRIGOYEN  
VERGARA GOTELLI**

**EXP. N.º 9165-2005-PA/TC  
CAJAMARCA  
GRUPO MUSTAFA**

**FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO  
JUAN BAUTISTA BARDELLI LARTIRIGOYEN**

Con el debido respeto a las opiniones de mis colegas, debo precisar que si bien me adhiero al FALLO o parte dispositiva de esta Sentencia, lo hago únicamente en mi deber de acatar el *precedente constitucional* establecido en la STC 4227-2005-AA/TC, el cual, en su dimensión *horizontal* también vincula las decisiones de los miembros de este Colegiado. No obstante ello, quiero dejar expresa constancia que de no haber existido dicha regla de observancia obligatoria, mi posición hubiera sido por declarar IMPROCEDENTE la demanda, en base a las consideraciones que expongo a continuación:

En primer lugar porque mediante esta vía, la empresa demandante pretende hacer un cuestionamiento en abstracto de normas, lo que no es posible en el proceso constitucional del amparo. Más aun, cuando algunas de las disposiciones cuestionadas, ya fueron materia de pronunciamiento por parte de este Colegiado en la STC 009-2001-AI/TC, en cuya oportunidad, se confirmó la constitucionalidad de las mismas.

De otro lado, como quiera que el cuestionamiento de los artículos 17 y 18 de la Ley 27796, -que modifican la base imponible y reducen la alícuota del impuesto del 20% al 12%- , se fundamenta en que aún con tales modificaciones, el impuesto continúa teniendo efectos confiscatorios; consideramos que en este extremo, la orientación debió ser por declarar *improcedente* la demanda y no infundada.

En efecto, la evaluación de la confiscatoriedad en cada caso, requiere de una evaluación exhaustiva de material probatorio, a fin de demostrar las fluctuaciones económicas de la empresa antes y durante la vigencia del impuesto; y de esta manera, determinar cómo el presunto perjuicio económico, ha sido ocasionado por la excesiva presión tributaria del mismo. Esta labor, en una vía carente de etapa probatoria como es el proceso constitucional de amparo, resulta de difícil por no decir imposible ejecución.

En consecuencia, no consideramos que de lo expuesto en los fundamentos 16 al 20 pueda concluirse en un pronunciamiento de fondo, cuando en realidad lo que ha hecho el Tribunal es no admitir como válidos y suficientes para la demostración de confiscatoriedad, los instrumentos probatorios aportados por la recurrente. Esto es, no se ha desvirtuado la confiscatoriedad sino más bien, no ha podido ser evaluada en esta vía, motivo por el cual, debió declararse improcedente la demanda.

**SS  
BARDELLI LARTIRIGOYEN**