

## *Reflexiones sobre los principios tributarios de reserva de ley e igualdad*

*Con ocasión de la deducción de atenciones a favor de clientes en el sector del juego*

**Miguel Ángel Torres Morales**

### **1. Acercamiento a la problemática**

Como es de conocimiento general, nuestro ordenamiento constitucional ha establecido claramente los límites de la potestad tributaria del Estado, previendo de manera directa o indirecta los principios rectores que no solo deben guiar la creación de los tributos, sino también servir como instrumentos de defensa de los contribuyentes ante un inminente ímpetu por parte del Estado de obtener la mayor cantidad de recursos para destinarlos a los fines que éste considere conveniente.

En efecto, el artículo 74 de la Constitución Política contempla expresamente tres principios tributarios: el de no confiscatoriedad, el de reserva de ley y el de igualdad; sin embargo, tanto la doctrina como la jurisprudencia ya han advertido que estos tres no son los únicos principios fiscales que deben ser observados, así como tampoco los únicos vinculantes para el Estado en materia tributaria.

Centrándonos en aquellos principios que han sido expresamente contemplados por la Carta Magna, no es extraño que el legislador, en virtud del referido ímpetu recaudatorio, se haya visto tentado a transgredirlos en más de una oportunidad, afectando directamente derechos fundamentales de los contribuyentes. Bastará recordar el caso del Impuesto Mínimo a la Renta, o del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, que afectaban el principio de no confiscatoriedad

de los tributos; y el Impuesto Selectivo a las máquinas tragamonedas, que vulneró el principio de reserva de ley, para efectos de advertir que nuestra legislación en más de una oportunidad ha transgredido los principios reconocidos por nuestra Constitución Política.

Ahora bien, no obstante que constantemente se ha logrado corregir la afectación de los referidos principios, existen aún muchas disposiciones que en la actualidad vienen vulnerando los derechos de los contribuyentes; una de ellas es materia del presente artículo: la limitación en la deducción, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, de las atenciones que los casinos de juegos y máquinas tragamonedas incurren con ocasión del servicio lúdico que brindan a sus clientes. En efecto, la Resolución de Superintendencia 014-2003/Sunat limitó la deducción de gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que de manera gratuita las salas de casinos y máquinas tragamonedas regalan a sus clientes, ello en virtud de una supuesta habilitación normativa efectuada por la Ley 27796. Conforme se advertirá a continuación, estas disposiciones habrían vulnerado al menos dos de los principios tributarios constitucionalmente reconocidos: el de reserva de ley y el de igualdad.

## 2. El principio de reserva de ley

El artículo 74º de la Constitución Política del Perú recoge el principio de reserva de ley, al precisar que “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de la reserva de Ley (...)”, habiendo sido la Norma IV del TUO del Código Tributario, la encargada de recoger y desarrollar en detalle el mismo precepto al indicar que:

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10 (...).

Conforme puede ser apreciado, el principio de reserva de ley reconoce que solo mediante ley o decreto legislativo se podrá establecer cada uno de los aspectos trascendentales de un tributo, tales como el hecho imponible, los sujetos del impuesto, la alícuota aplicable, la base para su cálculo, entre otros.

Existe vasta doctrina que aborda a profundidad el tema de la reserva de ley; sin embargo, existe un aspecto sumamente importante que merece ser revisado: el alcance de este principio. Autores como Jorge Danós han observado que este principio ha venido siendo flexibilizado por las distintas legislaciones, distinguiendo entre una reserva de ley absoluta y otra relativa; esta última tendencia es la que reconoce la imposibilidad de regular directamente la totalidad de los aspectos relativos a un tributo a nivel de una norma con rango de ley, por lo que entiende que se debe considerar que el principio de reserva de ley se encuentra dirigido a cuidar que los aspectos estructurales de un tributo deben ser regulados por la ley, delegando a las normas reglamentarias los aspectos secundarios.

En el derecho español, al que recurrimos por razones comparativas y a título ilustrativo, la mayor parte de la doctrina está de acuerdo en que la reserva de ley en materia tributaria tiene el carácter de relativa. Asimismo, el Tribunal Constitucional Español ha expresado en numerosa jurisprudencia que el principio de legalidad tributaria no tiene el mismo rigor que en épocas anteriores, por lo que se descarta que la Constitución haya establecido en lo tributario una reserva absoluta (...)<sup>1</sup>.

Es importante observar que este aspecto no solo vendría siendo reconocido por la doctrina, sino incluso por nuestra jurisprudencia. En efecto, el Tribunal Constitucional, a través de sendas resoluciones, ha indicado lo siguiente:

EXPEDIENTE Nro. 3303-2003-AA/TC

La Reserva de Ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos por la ley.

---

<sup>1</sup> Danós Ordóñez, Jorge. "El régimen tributario en la Constitución: estudio preliminar". *Themis, Revista de Derecho* número 29. Lima, 1994, p. 137.

El grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero en ningún caso podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia (...).

Podrá afirmarse que se ha respetado la reserva de ley, cuando vía ley o norma habilitada se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente.

El máximo escalón posibilitado para regular excepcionalmente la materia será el Decreto Supremo y dentro de los parámetros fijados por ley.

Obsérvese que el Tribunal Constitucional ha avalado la flexibilización de la concepción del principio de reserva de ley, corroborando que existen aspectos en que la ley puede ceder su regulación a un reglamento. Sin perjuicio de ello, es importantísimo observar que si bien el Tribunal Constitucional es concesivo al establecer la relatividad del principio, es también claro al señalar que dichas delegaciones no pueden constituir "la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo", en concordancia con la doctrina que ha advertido la gravedad que ello implicaría.

Se afirma, pues, que la legalidad en materia tributaria debe comprender la regulación de la estructura nuclear del tributo. Ello no impide que la ley pueda contener remisiones a normas reglamentarias, pero sí cabe exigir que la ley predetermine el contenido del reglamento configurando los elementos esenciales del tributo. Por esa razón, debe descartarse por contrariar a la Constitución la posibilidad de que la ley efectúe simples remisiones en blanco (indeterminadas) al reglamento, generando una degradación de la reserva consagrada por la Constitución<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Ídem.

De este modo, la reserva de ley implica que las materias cubiertas no puedan ser entregadas incondicionalmente al Poder Ejecutivo (tanto en el plano reglamentario como en sus actuaciones singulares), sino que deben ser suficientemente predeterminadas (legalmente) a efecto de garantizar que la adopción real de la decisión corresponda al órgano legislativo<sup>3</sup>.

En efecto, si bien la delegación respecto de la regulación de determinados aspectos de un tributo resulta razonable en el sentido de que sería imposible regular en su totalidad a un tributo, es aún más lógico que dicha delegación no implique un mecanismo a través del cual el reglamentador pueda saciar su ímpetu recaudatorio, en abierta contravención a la intención del legislador y, con ello, a los derechos de los propios contribuyentes.

Obsérvese, pues, que dicha limitación no hace más que confirmar el hecho de que la reglamentación de una norma no puede hacer más que complementar la norma, sin generar con ello, en momento alguno, que el reglamentador pueda encontrarse habilitado a una innovación contraria al sentido de la ley. Conforme lo observa el propio Tribunal Constitucional, el mecanismo a efectos de evitar que la habilitación realizada por el legislador en beneficio del reglamentador, vulnere el principio de reserva de ley es a través de:

- La precisión de parámetros dentro de los cuales pueda desarrollarse la referida reglamentación.
- La utilización de una herramienta legal idónea para ello: el decreto supremo.

Un ejemplo de este mecanismo puede ser claramente advertido en la actual normatividad del Régimen de Percepciones. Como se recordará, inicialmente este mecanismo de adelanto de la tributación se encontraba principalmente regulado por resoluciones de superinten-

---

<sup>3</sup> Gamba Valega, César. "La extensión de la reserva de ley en el ámbito tributario (primera parte)". *Análisis Tributario*. Lima, mayo 2004, p. 15.

dencia, mediante las cuales se establecían los agentes de percepción, el monto, la oportunidad, plazos y condiciones para llevar a cabo el sistema; sin embargo, el Tribunal Constitucional, a través de la sentencia recaída en el Expediente 6626-2006-PA/TC, observó que la ley habilitante (en este caso la Ley 28053) no había cumplido con establecer la regulación mínima de su contenido.

En este contexto, y en cumplimiento de lo dispuesto por el referido tribunal, en la actualidad contamos con una Ley de Percepciones en donde el legislador ha creado una ley habilitante que cumple con los requisitos mínimos para evitar la vulneración del principio de reserva de ley, pues cuida en precisar, por ejemplo, que...

... el monto de la percepción del IGV será determinado aplicando un porcentaje sobre el importe de la operación, el cual será establecido mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, con opinión técnica de la SUNAT, el cual deberá encontrarse comprendido dentro de un rango de 2% a 5%.

El principio de reserva de ley, conforme viene siendo considerado por el Tribunal Constitucional, establece que los aspectos fundamentales o estructurales de un tributo deben ser necesariamente regulados por una ley o decreto legislativo, permitiéndose que la ley habilite al reglamentador a que, de manera complementaria, pueda regular los aspectos secundarios del tributo<sup>4</sup>, para lo cual necesariamente la

---

<sup>4</sup> Respecto a los elementos esenciales y secundarios, César Gamba (ver "Reserva de ley y obligados tributarios: especial referencia a la regulación", en *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, pp. 133-134) ha precisado lo siguiente: "Pero ¿cuáles son estos elementos esenciales del tributo que deben determinarse suficientemente en una norma con rango de ley? Al respecto podemos señalar que para considerar verdaderamente que una norma ha 'establecido', 'regulado' o 'creado' una prestación coactiva, necesariamente debe contener sus elementos de 'identidad' y de 'entidad' o los elementos que determinan su existencia y cuantía, de lo contrario no lo habría siquiera creado o modificado.

ley habilitante debe haber determinado los parámetros en los cuales transitará el reglamentador, y siempre que este último utilice como herramienta para ello un instrumento idóneo, como resulta ser un decreto supremo.

### 3. El principio de igualdad

De acuerdo a lo prescrito por el numeral 2 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú, toda persona tiene derecho "A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole".

Desde una perspectiva empresarial, la Constitución Política precisa, a través de su artículo 60º, que la actividad empresarial debe recibir un mismo tratamiento legal. Por su parte, desde el ángulo fiscal, el artículo 74º de la Carta Magna indica que el Estado peruano reconoce y garantiza el principio de igualdad ante la ley en materia tributaria, el mismo que también es reconocido por la doctrina, la cual lo vincula directamente con el principio de capacidad contributiva.

Resulta evidente que nuestro ordenamiento jurídico tiene como premisa el tratamiento igualitario; sin perjuicio de ello, es importante advertir que la referida igualdad, conforme lo han determinado tanto los tratadistas como la jurisprudencia, debe ser observada en dos aspectos:

---

Entre los primeros se encontrarían aquellos elementos que permiten 'identificar' a la prestación coactiva, tales como el hecho imponible o presupuesto de hecho, cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria —o de cualquier otro deber tributario—, la determinación de los obligados a su pago (obligados tributarios) y las exoneraciones y beneficios fiscales que les afectan. Por su parte, los segundos son elementos 'cuantificadores' de la prestación coactiva; es decir aquéllos que fijan los criterios de determinación de la cantidad a pagar o conducta que debe ser prestada, tales como la base imponible, la alícuota o tasa del tributo y el impuesto resultante".

- Igualdad horizontal: conocida como “universalidad”, mediante la cual se establece que no debe existir diferencias en razón de condiciones físicas o morales de los contribuyentes.

Es principio lógico y justo de establecer que todos los que disfrutan de ventajas de un estado organizado deben contribuir al pago de sus gastos.

La generalidad o universalidad del impuesto se refiere a la forma de su aplicación o distribución entre los contribuyentes o habitantes del Estado que les proporciona beneficios de orden colectivo y particular<sup>5</sup>.

- Igualdad vertical: conocida como “uniformidad”, la cual precisa que la carga tributaria debe guardar relación con la capacidad contributiva de cada contribuyente, atendiendo a sus diferencias.

El principio de la uniformidad se refiere a la igualdad por clases o categorías de contribuyentes. Entraña la necesidad de que cada contribuyente, dentro de su categoría, quede obligado a aportar al Fisco en una cantidad uniforme de bienes<sup>6</sup>.

Obsérvese que es la igualdad vertical la que determina que el principio no sea un criterio absoluto que implique un tratamiento igual para todos, sino, por el contrario, conlleva el respeto de las desigualdades, debiendo las normas establecer disposiciones iguales solo en igualdad de condiciones. En ese sentido, en caso de desigualdad de condiciones, este principio impone que la ley otorgue un tratamiento desigual para cada una de las situaciones cuando así corresponda.

Así, pues, el principio de igualdad prevé expresamente que el legislador deberá mantener coherencia en el tratamiento de los sujetos que poseen un tratamiento especial (respondiendo a la naturaleza de

---

<sup>5</sup> De Juano, Manuel. *Curso de finanzas y derecho tributario*. Tomo I (parte general). Segunda edición. Rosario: Molachino, 1969, p. 363.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 365.



sus operaciones), para lo cual no deberá desconocer las condiciones inherentes de ciertos contribuyentes.

Teniendo en cuenta lo señalado, se advierte que el ordenamiento tributario puede prever un tratamiento impositivo diferenciado, siempre que ello responda a diferencias entre los contribuyentes, que puedan ser verificables (tales como los ingresos, el consumo o el patrimonio) y que se sustenten en aspectos objetivos y razonables. Así, según Danós Ordóñez:

... el Principio de Igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable<sup>7</sup>.

Y nos dice César Landa:

Derivado de ello, se debe tener en consideración que el Estado, a veces no conscientemente, promueve el trato diferenciado de un determinado grupo social, otorgándoles ventajas, incentivos o, en general, tratamientos más favorables (...).

Esencialmente, este principio, en materia tributaria directa, debe ser entendido en el sentido de que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicas disímiles deben recibir un trato diferenciado. En tal sentido, el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Danós Ordóñez, Jorge. Op. cit., p. 139.

<sup>8</sup> Landa Arroyo, César. "Los principios tributarios en la Constitución de 1993: una perspectiva constitucional". *Temas de derecho tributario y de derecho público*. Lima: Palestra Editores, 2006, p. 44.

Conforme se observa, el principio de igualdad no implica solamente que se otorgue a todos en general un mismo tratamiento, sino que propugna el respeto por las diferencias. Esta concepción del principio de igualdad ha sido también reconocida por el Tribunal Constitucional, que ha establecido, a través de su sentencia 018-2003-AI/TC, lo siguiente:

La vinculación negativa se traduce en la exigencia de tratar igual a los que son 'iguales' y 'distinto' a los que son distintos, de forma tal que la ley, como regla general, tenga una vocación necesaria por la generalidad y la abstracción, quedando proscrita la posibilidad de que el Estado, a través del legislador, pueda ser generador de factores discriminatorios de cualquier índole (...).

En ese sentido, no se considera como discriminaciones aquellas acciones legislativas que establezcan tratos diferenciados con el objeto de promover la igualdad real de oportunidades, a condición de que dicha acción afirmativa esté sujeta a la regla de temporalidad (...).

El principio de igualdad no impide al operador del derecho determinar, entre las personas, distinciones que expresamente obedezcan a las diferencias que las mismas circunstancias prácticas establecen de manera indubitable (...).

La diferenciación debe sustentarse en una intencionalidad legítima, determinada, concreta y específica, cuyo fin sea la consecución o aseguramiento de un bien o valor constitucional, o de un bien o valor constitucionalmente aceptable. Es decir, deberá asentarse en una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con certeros juicios de valor generalmente aceptados. Es por ello que no cabe hablar válidamente de un proceso diferenciador de trato cuando éste se basa en supuestos de hecho o situaciones abiertamente subjetivas (...).

A manera de colofón, conviene enfatizar que la noción de igualdad ante la ley no se riñe con la existencia de normas diferenciadoras, a condición de que se acredite:

- a) La existencia de distintas situaciones de hecho y, por ende, la relevancia de la diferenciación;
- b) La acreditación de una finalidad específica;
- c) La existencia de razonabilidad, es decir, su admisibilidad desde la perspectiva de los preceptos, valores y principios constitucionales;

- d) La existencia de proporcionalidad; es decir que la consecuencia jurídica diferenciadora sea armónica y correspondiente con los supuestos de hecho y la finalidad; y,
- e) La existencia de racionalidad, es decir, *coherencia* entre los supuestos de hecho, el medio empleado y la finalidad que se persigue.

Queda claro que la igualdad puede ser verificada en el derecho a contar con tratamiento diferenciado, siempre que existan distintas situaciones de hecho y las medidas adoptadas sean razonables y proporcionales. Como ejemplo, podrían señalarse los beneficios tributarios que el legislador ha otorgado a actividades tales como la agricultura. En efecto, actualmente la Ley 27360 (Normas de Promoción del Sector Agrario) concede una serie de beneficios tributarios (el más resaltante: una tasa reducida del Impuesto a la Renta, de 15%) en virtud de que, justificadamente, considera que los agentes económicos que se desarrollan en dicha actividad no se encuentran en condiciones equivalentes a los de otros sectores, para la realización de sus actividades, motivo por el cual es justificable que se le brinde un tratamiento fiscal diferenciado.

En conclusión: el principio de igualdad se manifiesta en el trato equivalente en condiciones idénticas y similares y en un trato diferenciado solo cuando existan circunstancias que objetivamente así lo ameriten, y cuando la medida utilizada para efectuar la distinción sea razonable, pues no observar ello puede generar una abierta medida discriminatoria.

#### **4. El caso de las deducciones de atenciones a favor del cliente en el sector del juego**

##### **4.1 Antecedentes**

Conforme es de conocimiento general, mediante la décima disposición transitoria de la Ley 27796 se estableció que para efectos del Impuesto a la Renta, la Sunat determinaría el porcentaje máximo de deducción en que incurra el operador de juegos de casino y máquinas tragamonedas en los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que de manera gratuita entregue a los clientes. En efecto, la norma dispuso lo siguiente:

#### Décima.- Determinación de deducción por la SUNAT

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 entreguen a los clientes.

En ese orden de ideas, con fecha 17 de enero del 2003, mediante Resolución de Superintendencia 014-2003/Sunat, la Sunat aprobó normas complementarias para la declaración y pago del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, señalando que a fin de determinar la renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, se deducirá los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que de manera gratuita el sujeto del impuesto entregue a los clientes en las salas, en la parte que en conjunto no exceda del 0,5% de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) unidades impositivas tributarias (UIT).

#### 4.2 Pronunciamiento del Tribunal Constitucional

Con ocasión de una acción de amparo interpuesta contra una acotación efectuada por la Administración Tributaria, sustentada en las normas anteriormente reseñadas, el Tribunal Constitucional se pronunció precisando no advertir una afectación del principio de reserva de ley por el establecimiento de limitaciones a la deducción de gastos mediante una resolución de superintendencia, pues consideró permisible la regulación por remisión, siempre y cuando ésta no exceda lo dispuesto en la ley. En efecto, la resolución recaída en el Expediente 4227-2005-PA/TC precisó lo siguiente:

Este Tribunal ya se ha referido, en reiterada jurisprudencia, a las relaciones ley y reglamento, y se ha establecido que es completamente permisible la regulación por remisión, siempre y cuando lo determine la propia ley y no exceda lo dispuesto en ella; se trata, pues, de una relación de integración y coherencia normativa entre ambas.

Como se puede apreciar, el Tribunal Constitucional señaló que la regulación de elementos constitutivos de un impuesto (como es la determinación del porcentaje de la deducción de un concepto que modifica la base imponible) puede delegarse a una norma reglamentaria.

Asimismo, respecto al caso en particular, el Tribunal Constitucional consideró que no se había afectado el principio de reserva de ley, pues los límites y porcentajes a deducir forman una parte del sistema integral de deducciones para llegar a la renta imponible establecida en la ley; por lo que ésta es solo parte del proceso para su determinación, y por consiguiente es parte del conjunto de los mecanismos de cálculo dispuestos en la ley, motivo por el cual no resulta prohibida la colaboración excepcional del reglamento en casos particulares, debido a la naturaleza misma de la actividad.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional señaló que la situación por la cual una resolución de superintendencia determine la forma del cálculo de la renta neta, no implica la alteración de la base imponible del Impuesto a la Renta, toda vez que se trata de una deducción "adicional" especial para el caso de los contribuyentes que desarrollen actividades de juegos de casino y máquinas tragamonedas, y, por lo tanto, en estricto, se estaría citando una deducción de las tantas que se encuentran permitidas en el último párrafo del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, conforme al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, mediante normas reglamentarias se podrán establecer los conceptos deducibles del Impuesto a la Renta, sobre los cuales la Administración Tributaria podría incluso establecer los porcentajes (siempre mediante una norma reglamentaria). La referida resolución precisó lo siguiente:

Este Tribunal no comparte la posición de la demandante, pues si bien es cierto que 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, ya que 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° 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 entreguen a las personas que asisten a los locales donde se explotan los juegos de casinos y tragamonedas.

Finalmente, en dicho pronunciamiento el Tribunal Constitucional justifica la referida delegación a la Sunat para que ésta efectúe la determinación del porcentaje de los gastos propios del giro para la determinación del Impuesto a la Renta, en el hecho de que la aludida delegación ha sido establecida en la décima disposición transitoria de la Ley 27796.

Como ya se ha expresado, al declararse la inconstitucionalidad de los artículos 38° y 39° de la Ley N° 27153 —mediante la STC N° 009-2001-AI/TC—, por ser contrarios al principio de no confiscatoriedad tributaria, al no haberse incluido como deducción al 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° 27796, incluyendo dicho concepto como deducción al 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.

Así como 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° 27153, por lo que el hecho de haberse fijado un parámetro de deducción del 0,5% 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° 27796.

Conforme se puede apreciar, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en dicha oportunidad se sustentó fundamentalmente en la inexistencia de una afectación del principio de reserva de ley, toda vez que la Ley 27796 actuó como ley habilitante, permitiendo que un aspecto secundario del tributo sea regulado por la Sunat.

## 5. Nuestra apreciación

El establecimiento de la limitación a las deducciones mediante normas reglamentarias, conforme ha sido expuesto en el punto anterior, a nuestro criterio observa los siguientes defectos:

### 5.1 Atenta contra el principio constitucional de reserva de ley

Conforme fuera analizado en el punto 2, el principio de reserva de ley establece que los aspectos fundamentales o estructurales de un tributo deben ser necesariamente regulados por una ley o decreto legislativo, permitiéndose que la ley habilite al reglamentador a que de manera complementaria pueda regular los aspectos secundarios del tributo, para lo cual necesariamente, conforme a los más recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional, la ley habilitante debe haber determinado los parámetros en los cuales transitará el reglamentador y siempre que este último utilice como herramienta para ello un instrumento idóneo como resulta ser un decreto supremo.

En efecto, tal y como ha sido observado, el concepto de reserva de ley ha venido siendo relativizado, considerando tanto la doctrina como jurisprudencia que en la actualidad el principio de reserva de ley debe ser estricto en lo que se refiere a los aspectos estructurales del tributo, admitiéndose tan solo la delegación de aspectos secundarios, siempre que para ello se den condiciones mínimas que garanticen los derechos de los contribuyentes.

Obsérvese que lo señalado encuentra clara armonía con el papel que debe desempeñar la reglamentación de un dispositivo con rango de ley, es decir el de constituir un elemento complementario y no contradictorio a las disposiciones del legislador. Ahora bien, considerando lo señalado, resulta adecuado definir, en primer término, si la limitación de deducciones para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta constituye un aspecto estructural o secundario del referido tributo.

A nuestro entender, las limitaciones a la deducción de gastos respecto de la base imponible de un impuesto, constituyen un aspecto estructural del tributo, pues dependerá justamente de la determinación de dicha base el monto que el contribuyente deberá pagar al Estado. Obsérvese que considerar lo contrario podría llevarnos a supuestos extremos en los que la Administración Tributaria podría desnaturalizar los propios tributos.

A efectos de ilustrar lo señalado, imaginemos que el legislador delegue a la Administración Tributaria determinar de manera general (por todo concepto) el porcentaje máximo de deducciones a la base imponible del Impuesto a la Renta, y que el fisco, habiendo sido habi-

litado para ello, establezca límites ínfimos en las referidas deducciones. En este escenario, resulta evidente la desnaturalización del impuesto, pues la tributación no se efectuará respecto de las ganancias obtenidas, sino sobre los ingresos.

Adviértase, pues, que la determinación de la base imponible es un elemento estructural y fundamental en lo que se refiere al tributo, negar ello no solo nos llevaría a supuestos tan escandalosos como el descrito en los párrafos precedentes, sino que atentaría claramente con lo dispuesto por el propio TUO del Código Tributario, cuando en él específicamente se precisa que "Solo por Ley (...) se puede: (...) señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota".

Sin perjuicio de lo señalado, asumiendo momentáneamente que la determinación de la base de cálculo del tributo no sea considerada un aspecto estructural del mismo, sino más bien un elemento secundario, debe observarse que incluso en este supuesto, el principio de reserva de ley, conforme es conceptualizado actualmente, protege a los contribuyentes, estableciendo claramente que dichos aspectos podrán ser desarrollados por norma infralegal, siempre que la ley habilitante establezca parámetros y que el instrumento utilizado para ello sea un decreto supremo. En ese sentido, ya sea que la imposición de un porcentaje limitativo, para la deducción de los gastos generados con ocasión de las atenciones a los clientes mediante una resolución de superintendencia, sea considerada un elemento estructural o secundario, éste se verá siempre cautelado por el principio de reserva de ley.

Según este orden de ideas, si la Ley 27796 habilitó a la Sunat a determinar el límite de deducción de los gastos de atenciones a los clientes respecto de la base imponible del Impuesto a la Renta, dicha habilitación sería inconstitucional, ya sea que consideremos la referida limitación como un elemento estructural o secundario del tributo. En efecto, si se considera que la limitación señalada corresponde a un aspecto estructural a la determinación de la base imponible del impuesto, el principio de reserva de ley habría sido vulnerado, al haberse establecido disposiciones a través de una resolución de superintendencia, cuando ello constitucionalmente corresponde a una norma con rango de ley, y si, en el peor de los casos, se considerara que dicha limitación es un aspecto secundario del tributo, el dispositivo mantendría su carácter inconstitucional, toda vez que la ley habilitante no



estableció los parámetros necesarios, ni se habría utilizado la herramienta idónea para ello: el decreto supremo.

Respecto de este último punto, debe observarse que no obstante que el Tribunal Constitucional, en su sentencia recaída en el Expediente 4227-2005-PA/TC, consideró que no se había infringido el principio de reserva de ley al haber sido habilitada su regulación a través de un dispositivo independiente, la posición del Tribunal Constitucional habría quedado sanamente modificada con ocasión de la expedición de la sentencia recaída en el Expediente 6626-2006-PA/TC, en cuyo caso se aprecia claramente que el criterio actual del Tribunal Constitucional avala la delegación para la regulación de aspectos que conforman los elementos constitutivos de un tributo, siempre que el vehículo normativo mínimo utilizado sea un decreto supremo y no una norma de rango inferior, como es una resolución de superintendencia:

56. Consecuentemente, en tanto elemento esencial de identidad del tributo —en igual grado de relevancia que el contribuyente directo—, su designación también debería estar cubierta por la Reserva de Ley. No obstante, conforme se advierte de la Ley 28053 —norma habilitante de las resoluciones de superintendencia que se cuestionan en autos— se ha previsto su determinación abierta incluso vía Resolución de Superintendencia, lo cual resulta contrario a los alcances del principio de Reserva de Ley, recogido en el artículo 74 de la Constitución. Por lo tanto, atendiendo, además, a los criterios establecidos en la STC 3303-2003-AI/TC, es preciso señalar que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo, como el caso del sujeto pasivo, es, excepcionalmente, el decreto supremo y no la resolución administrativa.

Con ello no se quiere negar cualquier posibilidad reglamentaria por parte de la administración tributaria, sino solo aquella referida a los elementos esenciales del tributo, cuyo núcleo debe estar contenido en la ley y, a modo de integración o complementariedad, en el decreto supremo, bajo los alcances derivados del mandato de la propia ley.

Como podrá advertirse, si bien en el 2005 el criterio del Tribunal Constitucional para la determinación de los aspectos constitutivos del tributo resultó sumamente flexible (pues admitió que se modificara la base imponible de un tributo a través de una resolución de superintendencia), a partir del 2006 la concepción de dicho tribunal es otra,

reconociendo expresamente que si bien determinados aspectos pueden ser delegados a una norma infralegal, ello solo podría ser efectuado a través de un decreto supremo.

## 5.2 Atenta contra el principio constitucional de igualdad

Tal como fuera observado, el principio de igualdad se manifiesta en el trato equivalente en condiciones idénticas o similares, y en un trato diferenciado solo cuando existan circunstancias que objetivamente así lo ameriten y cuando el mecanismo utilizado resulte siendo razonable. En efecto, el principio de igualdad exige que el Estado no haga distinción entre sus contribuyentes cuando no existan fundamentos objetivos que lo habiliten a hacerlo, y que, en caso se opte por ello, la medida resulte razonable, al punto de evitar que la diferenciación efectuada degeneren en una abierta discriminación.

Teniendo en cuenta entonces que a efectos de que el principio de igualdad no se vea afectado se requiere de un fundamento objetivo y una medida razonable, es pertinente verificar si la Ley 27796 y la Resolución de Superintendencia 014-2003/Sunat cumplen con dichos requisitos.

Respecto del fundamento objetivo, resulta importante advertir que ninguna de las normas que limitan las atenciones a los clientes cuenta con un fundamento objetivo para la implementación del referido límite. En efecto, la decisión de restringir la deducción de las atenciones no encuentra justificación en ninguna de las normas señaladas. Nadie sabe con certeza por qué se establece esta distinción. No se logra comprender, entonces, por qué parte del costo de un servicio tendría que verse limitado. La medida es tan poco objetiva que considerar lo contrario no sería otra cosa que avalar el hecho de que el legislador pueda desconocer costos necesarios para obtener la renta o mantener la fuente productora de la misma.

Teniendo en cuenta ello, sería conveniente preguntarnos por qué los casinos y salas de máquinas tragamonedas se ven limitados en la deducción de atenciones a sus clientes, cuando por ejemplo una empresa dedicada a los servicios de capacitaciones no ve impedimento alguno en deducir las atenciones que se otorgan en los *coffee break* a sus clientes. Es evidente que en ambos casos las atenciones forman parte del servicio, por lo que objetivamente no hay fundamento para desconocer la deducción de los mismos.

Con relación a la adopción de una medida razonable, debe observarse que las normas materia del presente análisis evidencian más bien lo irracional de la medida, pues establecer como límite el 0,5% de los ingresos brutos se asemeja más a una sanción anómala, si se considera que en el mercado peruano las atenciones a los clientes de una sala de casinos y máquinas tragamonedas no son inferiores a un 10% de los ingresos brutos de estas empresas.

Finalmente, es importante observar que la irracionalidad de la limitación establecida a la actividad en comentario, se ve completamente evidenciada si se repara en el hecho de que si bien nuestra legislación prevé limitaciones en determinadas deducciones (a través del artículo 37, la Ley del Impuesto a la Renta), estas son efectuadas de manera general sin efectuar distingo entre actividades cuya operatividad es semejante.

## 6. Conclusiones

- El principio de reserva de ley reconoce que los aspectos fundamentales o estructurales de un tributo deben ser necesariamente regulados por una ley o decreto legislativo.
- La habilitación que pueda efectuar una ley a favor de una norma infralegal, solo es admisible en el caso de que se regulen aspectos secundarios de un tributo, para lo cual necesariamente la ley habilitante debe haber determinado los parámetros en los cuales transitará el reglamentador y siempre que este último utilice como herramienta para ello un instrumento idóneo, como resulta ser un decreto supremo.
- La determinación de la base imponible es un elemento estructural y fundamental en lo que se refiere al tributo, conforme lo dispone el propio TUO del Código Tributario, cuando en él específicamente se precisa que "Solo por Ley (...) se puede: (...) señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota (...)".
- Teniendo en cuenta el carácter esencial de la determinación de la base imponible de un tributo, resulta inconstitucional que la misma sea delegada a una norma infralegal.
- Incluso, en el supuesto negado que la determinación de la base de cálculo del tributo no sea considerada un aspecto estructural de és-

te, sino más bien un elemento secundario, debe observarse que en dicho caso el principio de reserva de ley exige que la reglamentación que regule el mismo cuente con una ley habilitante que establezca parámetros y que el instrumento utilizado para dicha reglamentación sea un decreto supremo.

- Si bien el Tribunal Constitucional declaró, a través de su sentencia recaída en el Expediente 4227-2005-PA/TC, que la Ley 27796 y la Resolución de Superintendencia 014-2003/Sunat no habrían infringido el principio de reserva de ley, dicho pronunciamiento habría quedado indirectamente modificado al establecer el mismo Tribunal Constitucional, a través de la sentencia recaída en el Expediente 6626-2006-PA/TC, que es contrario al principio señalado, y por tanto inconstitucional, la habilitación sin observar el establecimiento legal de parámetros para el reglamentador y la exigencia en el uso de un instrumento idóneo para ello, como es un decreto supremo.
- El principio de igualdad se manifiesta en el trato equivalente en condiciones idénticas y similares y en un trato diferenciado solo cuando existan circunstancias que objetivamente así lo ameriten y siempre que la medida utilizada para efectuar la distinción sea razonable, pues no observar ello puede generar una abierta medida discriminatoria.
- La Ley 27796 y la Resolución de Superintendencia 014-2003/Sunat no cuentan con un fundamento objetivo que avale la limitación de las atenciones a los clientes de un casino o sala tragamonedas. No se logra comprender por qué parte del costo de un servicio tendría que verse limitado.
- La medida adoptada por la Ley 27796 y la Resolución de Superintendencia 014-2003/Sunat es irracional, pues establecer como límite el 0,5% de los ingresos brutos se asemeja más a una sanción anómala, si se considera que en el mercado peruano las atenciones a los clientes de una sala de casinos y máquinas tragamonedas no son inferiores a un 10% de los ingresos brutos de estas empresas.
- Resulta evidente que ante una diferenciación efectuada por las normas, sin contar con un fundamento objetivo para ello y adoptando una medida irracional, no nos encontramos ante un supuesto de diferenciación sino de abierta discriminación.