

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



LA PROBLEMÁTICA DE LA DEDUCCIÓN DE GASTOS DE CORTESÍA POR PARTE DE LOS SUJETOS QUE REALIZAN ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN DE JUEGOS DE CASINO Y MÁQUINAS TRAGAMONEDAS”

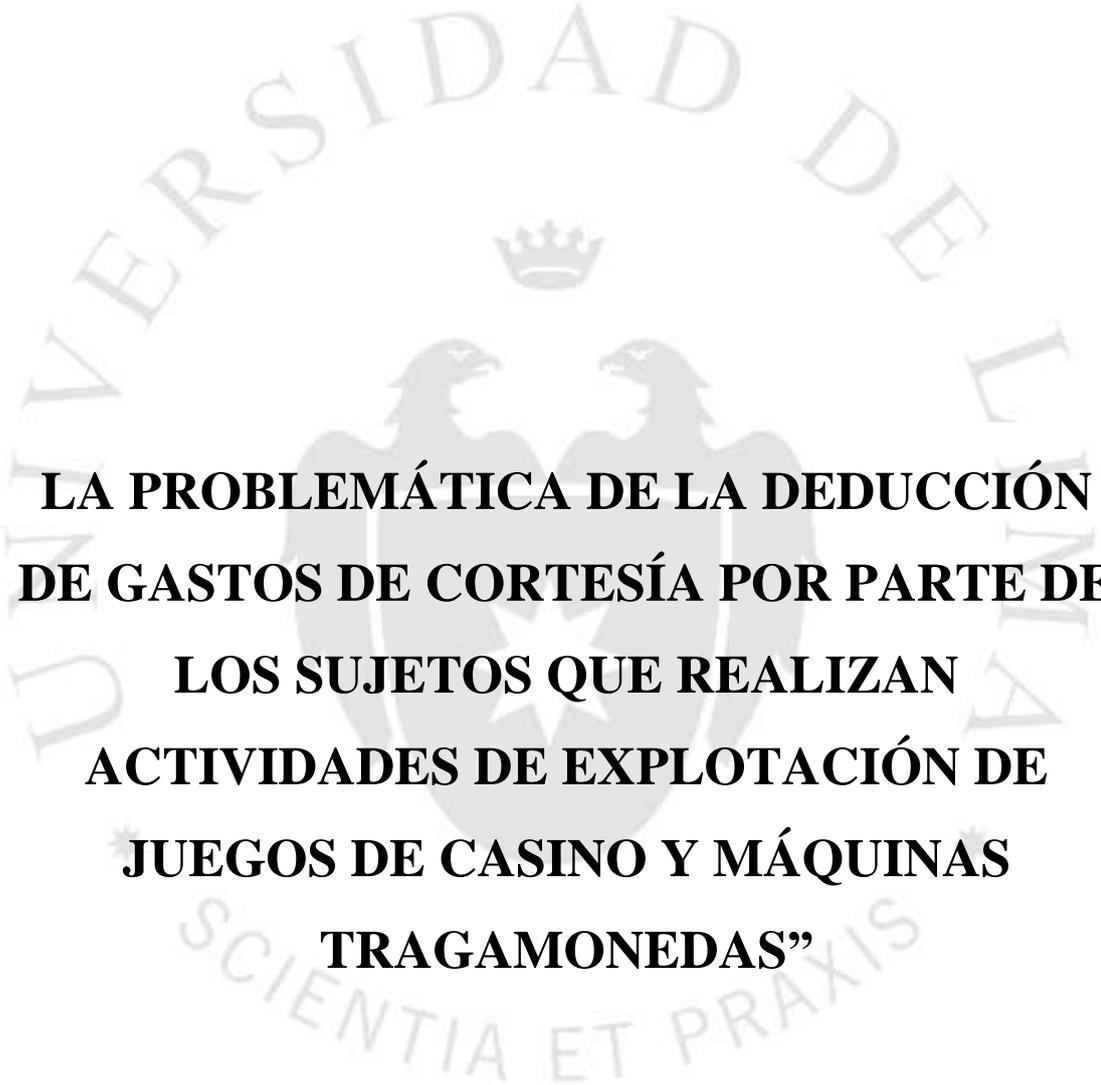
Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Jose German Hoyos Valladares
Código 20142485

Martín Alonso Vargas Giron
Código 20142507

Asesor
Juan Pablo Porto Urrutia

Lima - Perú
Marzo de 2018



**LA PROBLEMÁTICA DE LA DEDUCCIÓN
DE GASTOS DE CORTESÍA POR PARTE DE
LOS SUJETOS QUE REALIZAN
ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN DE
JUEGOS DE CASINO Y MÁQUINAS
TRAGAMONEDAS”**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: OPERATIVIDAD DEL SECTOR DE JUEGOS DE CASINO Y MÁQUINAS TRAGAMONEDAS	5
1.1 ¿La actividad de explotación de juego de casino y máquinas tragamonedas es una actividad empresarial libre o reglada?	5
1.1.1 Requisitos que se deben cumplir para desarrollar tal actividad.	10
1.1.2 Consecuencias de desarrollar la actividad sin cumplir los requisitos	12
1.2 Formas como se desarrollan las actividades del sector.	13
1.2.1 Actividad realizada únicamente por el titular de la autorización.....	14
1.2.2 Actividad realizada por el titular con participación de terceros.	14
1.3 Tratamiento tributario de las rentas generadas por la realización de tal actividad.	20
1.4 Determinación del Impuesto a la Renta.	24
1.4.1 Gastos de cortesía	25
1.4.2 Otros gastos deducibles.....	31
CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA DE LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE CORTESÍA	33
2.1 Estructura del sistema de deducción de gastos en materia del Impuesto a la Renta.....	33
2.1.1 Gastos estructurales versus gastos incidentales.	36
2.2 Naturaleza de los gastos de cortesía.	38
2.2.1 Gastos de cortesía versus gastos de representación.	38
2.2.2 Gastos de cortesía versus gastos por premios:	40
2.2.3 Tratamiento tributario aplicable a los gastos de cortesía:	41
2.3 Aspectos constitucionales que deben respetarse al establecerse restricciones a la deducción de gastos.....	42
2.3.1 Principios de Legalidad y Reserva de Ley en materia Tributaria.	43
2.3.2 Principio de igualdad.	51
2.3.3 Principio de No confiscatoriedad.....	53

2.4 Regulación de los gastos de cortesía y respeto de los principios constitucionales tributarios.....	55
2.4.1 Gastos de cortesía versus principio de reserva de ley.....	55
2.4.2 Gastos de cortesía versus principio de igualdad.	56
2.4.3 Gastos de cortesía versus principio de no confiscatoriedad.....	56
2.5 Sujetos y bienes comprendidos dentro de las restricciones aplicables a los gastos de cortesía.....	60
2.5.1 Sujetos y bienes comprendidos dentro de las restricciones aplicables. ..	60
2.5.2 Bienes comprendidos dentro de las restricciones aplicables.	66
CAPÍTULO III: PROPUESTAS DE SOLUCIÓN A LA PROBLEMÁTICA	
PLANTEADA	73
3.1 Derogatoria de la Limitación a los Gastos de Cortesía.	74
3.2 Aprobación de una norma modificatoria de la Ley N° 27796 que estableció la limitación a la deducción de estos gastos.....	75
3.3 Aprobación de norma de precisión de los sujetos y bienes comprendidos dentro de los alcances de Ley N° 27796 que estableció la limitación a la deducción de gastos de cortesía.	78
CONCLUSIONES	82
REFERENCIAS	83
BIBLIOGRAFÍA	85

INTRODUCCIÓN

En nuestro país, la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas se ha ido desarrollando paulatinamente en los últimos 25 años, siendo en la actualidad una actividad que genera importantes ingresos al Estado, tanto por el Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas como por el Impuesto a la Renta. A título ilustrativo, debemos indicar que, en el año 2016, esta actividad reportó ingresos al Estado ascendentes a S/ 298'051,425.00 por concepto del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas¹.

El objetivo de nuestro trabajo de investigación será analizar las restricciones aplicables a la deducción de gastos de cortesía para efectos del Impuesto a la Renta, que deben ser observadas por los sujetos que se dediquen a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas; determinar a quienes y a qué tipo de bienes resultan aplicables; y, finalmente, determinar la racionalidad de las mismas (esto es, si es conveniente o no que existan tales restricciones y a quienes y a qué tipo de bienes deberían afectar).

Para tal efecto, en el Capítulo I del presente trabajo, analizaremos la operatividad del sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas y los alcances del concepto gastos de cortesía en el mismo, a efectos de tener una idea clara acerca de lo que comprende el mismo y su importancia dentro de la operatividad de tal sector. Al respecto, a modo referencial, podemos adelantar que por gastos de cortesía entendemos aquellos gastos en que incurren los sujetos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas por la adquisición de bienes que serán entregados a título gratuito al público consumidor que asiste y participa en los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

En el Capítulo II del presente trabajo, analizaremos la problemática que se ha generado en relación a la deducción de los gastos de cortesía, desde la entrada en vigencia de la Ley N° 27796 y la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, determinando a qué sujetos y bienes resultan aplicables las restricciones establecidas a la deducción de ese tipo de gastos.

¹ Según el Cuadro N° 3 de la Nota Tributaria de la SUNAT (INGRESOS RECAUDADOS POR LA SUNAT, 1994 - 2017 (Millones de soles)). Fuente: http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_cuadros.html.

En relación a ello, debemos señalar que la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, norma que modificó la Ley N° 27153, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, estableció 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”.

Asimismo, la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, que reglamentó los alcances de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, indicó que “para efectos de lo dispuesto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, a fin de determinar la renta neta 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 de Juegos de Casino y/o Máquinas Tragamonedas, en la parte que, en conjunto, no excedan del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT)”.

Sobre particular, nosotros sostenemos que la norma legal que estableció restricciones a la deducción de gastos de cortesías por parte de los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, es ilegal e inconstitucional, por cuanto no ha respetado las garantías que rigen la regulación de los aspectos esenciales del tributo (en este caso, la deducción de un gasto que tiene que ver con la determinación de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta). Por lo tanto, dicha norma no resulta aplicable a los sujetos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas; y, por ende, éstos no deben respetar tales restricciones.

No obstante ello, hemos podido constatar, en la práctica, que la Administración Tributaria (SUNAT) sostiene que los sujetos que realizan actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas son todos aquellos que participan de alguna manera en la realización de esas actividades, independientemente de que cuenten o no con la autorización correspondiente emitida por la autoridad competente en la materia.

En relación a ello, nosotros sostenemos que a pesar que esa norma legal no definió claramente quienes son los sujetos que se encuentran comprendidos dentro de sus alcances (esto es, los sujetos que realizan actividades de explotación de juegos de casino

y máquinas tragamonedas), lo que ha dado lugar a la generación de reparos por parte de la Administración Tributaria (SUNAT), consideramos que en la legislación del sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas existen algunas normas jurídicas que nos pueden ayudar a definir los alcances de tal concepto.

En base a ello, sostenemos que los sujetos que se encuentran comprendidos dentro de los alcances de tales restricciones son sólo aquellos que se encuentren autorizados por la autoridad del sector para realizar actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, por cuanto ésta es una actividad reglada que sólo se puede ejercer en nuestro país si es que se cuenta con tal autorización, según lo dispuesto por la Ley N° 27153²; y, en caso que tal actividad se efectúe sin contar con dicha autorización, se cometería un delito. Por lo cual, consideramos que esta actividad no puede ser desarrollada al margen de la ley.

De otro lado, también hemos podido constatar, en la práctica, que la Administración Tributaria (SUNAT) sostiene que el concepto “alimentos” estaría comprendiendo cualquier bien que califique como “gastos de cortesía” distinto a los cigarrillos y bebidas alcohólicas (por ejemplo: las bebidas no alcohólicas), mientras que nosotros sostenemos que no todos los bienes que hipotéticamente califican como gastos de cortesía (por ejemplo: las bebidas no alcohólicas) se encuentran comprendidos dentro de las definiciones de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, por lo que a estos bienes no les resultarían aplicable las restricciones a la deducción de gastos de cortesía.

En relación a ello, nosotros sostenemos que a pesar que esa norma legal definió cuáles son los bienes comprendidos dentro de sus alcances (esto es, los alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas), que son los únicos que están sujetos a las restricciones a la deducción de gastos de cortesías, no definió que se entienda por alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, lo que ha generado reparos por parte de la Administración Tributaria (SUNAT), consideramos que la mención a expresa de los mismos en el texto de esa norma nos permite concluir que los alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas son bienes distintos, cuya definición puede ser obtenida de las normas jurídicas existentes en la legislación del sector salud; y, que los bienes que no se encuentren comprendidos dentro de la definición de los mismos no estarán sujetos a dichas restricciones.

² En efecto, si una persona desea realizar actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, resulta necesario contar previamente con la autorización respectiva emitida por la autoridad del sector.

En base a ello, sostenemos que en el caso de estos últimos, para deducir los gastos en que se haya incurrido por su adquisición sólo deberá acreditarse que se cumple con el principio de causalidad.

El motivo por el cual nuestra posición es más restrictiva que la de la Administración Tributaria (SUNAT) se sustenta en que en nuestro país las normas que restringen derechos, como es el caso de las normas que establezcan limitaciones a la deducción de gastos, no pueden ser interpretadas de modo extensivo sino limitativo.

Finalmente, en el Capítulo III del presente trabajo, trataremos de exponer algunas propuestas de solución a la problemática que se ha originado respecto de las restricciones a la deducción de los gastos de cortesía, a efectos de hacer viable su aplicación.



CAPÍTULO I: OPERATIVIDAD DEL SECTOR DE JUEGOS DE CASINO Y MÁQUINAS TRAGAMONEDAS

1.1 ¿La actividad de explotación de juego de casino y máquinas tragamonedas es una actividad empresarial libre o reglada?

La actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas es de naturaleza recreativa, pues tiene por finalidad entretener a las personas que asisten a los casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas.

En los últimos años, esta actividad se ha venido desarrollando sosteniblemente, gracias a las grandes inversiones que se han realizado en ese sector, tanto en infraestructura, publicidad y atención al público consumidor, convirtiéndose en una actividad que genera importantes ingresos.

Dado que esta actividad comprende una serie de actividades que se encuentran muy vinculadas con el entretenimiento, la misma ha logrado tener un impacto positivo muy fuerte en las economías de los países.

Al respecto, Zornoza (2010) sostiene lo siguiente:

La organización de juegos recreativos y de azar constituye una actividad económica de innegable importancia en el conjunto de la industria del entretenimiento, [ello] constituye una evidencia que nadie se atreve a negar. En efecto, incluso quienes afirman que en un análisis coste-beneficio el sector del juego no contribuye al incremento del bienestar social, reconocer que el desarrollo de esta actividad es generadora de empleo y rendimientos tributarios no desdeñables, además de coadyuvar en ciertos casos a potenciar otras actividades económicas, en particular las turísticas. (p. 165)

Por esa razón, muchos operadores de casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas han efectuado varias inversiones en la infraestructura de los establecimientos que se dedican a estas actividades y en la adquisición de nuevas máquinas y nuevos juegos para las mismas, así como en la implementación de estrategias para captar a más consumidores en éstas (tales como: sorteos de viajes, dinero y artefactos, bonos por cantidad de apuestas, entre otras),

Sobre el particular, Dechat (2013) señala lo siguiente:

La operación de las máquinas tragamonedas se ha convertido durante las últimas décadas en una de las mayores fuentes de ingresos de los casinos modernos. El establecimiento e implementación de estrategias comerciales, rigurosos controles internos y análisis de la demanda son algunos de los elementos claves que resultan esenciales para garantizar la rentabilidad a largo plazo y el crecimiento del negocio. (p. s/n)

En nuestro país, esta situación no es ajena, por esa razón en los últimos años se han estado realizando nuevas inversiones en el sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas, lo cual ha generado que exista una mayor oferta de casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas en el Perú, tanto en Lima como en provincias, que ha ocasionado que el sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas se vuelva más competitivo, como lo señala Wilhem (2016, p. 30).

Dado que esta actividad genera importantes ingresos a los sujetos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, el Estado se ha visto favorecido por ello, ya que la recaudación que genera la aplicación del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas y el Impuesto a la Renta se ha incrementado.

En efecto, a modo de ejemplo, podemos mencionar que, en el año 2016, la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas ha generado al Estado una recaudación ascendente a S/ 298'051,425.00 sólo por la aplicación del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas³. Si tenemos en cuenta que esta actividad también genera ingresos por concepto del Impuesto a la Renta aplicable a las rentas generadas, concluiremos que esta es una actividad muy importante para el Estado.

Ahora bien, para efectos de determinar si la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas es una actividad empresarial libre o reglada, resulta necesario definir previamente que comprende la misma:

- (a) La explotación de juegos de casino viene a ser la actividad económica que tiene por objeto explotar ese tipo de juegos en un determinado establecimiento (casino de juego).

Al respecto, cabe mencionar que el inciso a) del artículo 4 de la Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas define los

³ Según el Cuadro N° 3 de la Nota Tributaria de la SUNAT (INGRESOS RECAUDADOS POR LA SUNAT, 1994 - 2017 (Millones de soles)). Fuente: http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_cuadros.html.

“juegos de casino” como “todo juego de mesa en el que se utilice naipes, dados o ruletas y que admita apuestas del público, cuyo resultado dependa del azar, así como otros juegos a los que se les otorgue esta calificación de conformidad con dicha ley”.

- (b) La explotación de máquinas tragamonedas viene a ser la actividad económica que tiene por objeto explotar ese tipo de máquinas en un determinado establecimiento (salas de máquinas tragamonedas).

Sobre el particular, el inciso b) del artículo 4 de la Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas define a las *“máquinas tragamonedas”* como *“todas las máquinas de juego, electrónicas o electromecánicas, cualquiera sea su denominación, que permitan al jugador un tiempo de uso a cambio del pago del precio de la jugada en función del azar y, eventualmente, la obtención de un premio de acuerdo con el programa de juego”.*

En nuestro país, el artículo 59 de la Constitución Política del Perú reconoce el derecho a la libertad de empresa que tienen las personas, en virtud del cual pueden desarrollar diversas actividades económicas con la finalidad de conservar o incrementar su patrimonio.

En relación a los alcances de este derecho, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03075-2011-PA/TC (Fund. 4), el Tribunal Constitucional manifiesta que la Constitución reconoce la libertad de empresa y que la misma se encuentra garantizada a todas las personas; la cual conlleva las libertades de actuación en el mercado (libertad de acceso al mercado), libertad para establecer objetivos (libertad de organización del empresario), libertad de dirección y planificación de la actividad (libertad de dirección de la empresa), basadas estas libertades atendiendo a los recursos que poseen y las condiciones que puedan encontrarse establecidas en el mercado.

En buena cuenta, la Constitución a través del derecho a la libertad de empresa garantiza el inicio y el mantenimiento de la actividad empresarial en condiciones de libertad; así como la actuación, ejercicio o permanencia, en condiciones de igualdad, de la actividad empresarial y los agentes económicos en el mercado y la protección de la existencia de la empresa. (Cfr. STC 03116-2009-PA/TC, 00032-2010-PI/TC y 01405-2010-PA/TC, entre otras). (...)

Al respecto, Carrasco (2016) nos indica que:

la libertad de empresa debe ser entendida como el instrumento mediante el cual una persona desarrolla actividades de carácter económico con miras a mantener o incrementar su patrimonio de tal manera que no afecte negativamente la función social de la empresa y el interés general que se traduce en el modelo constitucional económico.

No obstante, este derecho no es absoluto, sino que su ejercicio se encuentra sujeto a ciertos límites (internos y externos), que son los que detalla la propia Constitución Política del Perú.

Sobre el particular, Carrasco (2016) indica que lo relacionado a los límites internos para la libertad de empresa, son consecuencia o derivan del propio contenido del derecho y de este modo determinan la funcionalidad de su ejercicio con el contexto general en el que se extienden o despliegan. Afirmando Carrasco de esta forma que el ejercicio de este derecho de libertad empresarial no puede afectar a la moral, la seguridad y la salud de las personas.

En el caso particular de la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se advierte que ésta no es una actividad que el empresario pueda desarrollar libremente, en ejercicio de su derecho a la libertad de empresa, establecido en el artículo 59 de la Constitución Política del Perú, sino que la misma es una actividad excepcional, que sólo puede ser efectuada como parte de la actividad turística, previo cumplimiento de los requisitos que señala la ley.

En efecto, según lo indicado en el artículo 2 de la Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, “la actividad y explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas se permite de manera excepcional como parte de la actividad turística”.

En relación a ello, es preciso mencionar que en la Sentencia recaída en el Expediente N° 009-2001-AI/TC (Fund. 2), el Tribunal Constitucional ha expresado lo siguiente:

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

(...) las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Asimismo, se observa que esta actividad sólo puede estar dirigida a ciertas personas, específicamente “los mayores de edad”, que no se encuentren impedidos de ingresar a los establecimientos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas y que no se encuentren en el registro de personas que sufren de ludopatía; quienes deberán identificarse con su documento de identidad respectivo cuando ingresen a los establecimientos.

En efecto, el artículo 8 de la Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas refiere que “sólo podrán ingresar a las salas destinadas a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas o participar de los mismos, los mayores de edad” y que “el usuario deberá presentar su documento de identificación”.

Asimismo, el artículo 9 de la misma ley prevé aquellas personas que no podrán acceder a las salas o establecimientos destinados a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, las que detallamos a continuación:

- (a) Los menores de edad.
- (b) Las personas en evidente estado de alteración de conciencia o aquellas que se encuentren bajo los efectos del alcohol o drogas.
- (c) Quienes por su actitud evidencien que podrían amenazar la moral, la seguridad o tranquilidad de los demás usuarios o el normal desenvolvimiento de las actividades.
- (d) Quienes porten armas u objetos que puedan utilizarse como tales.
- (e) Quienes se encuentren comprendidos en el Registro de Personas Prohibidas de Acceder a Establecimientos Destinados a la Explotación de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.”

Adicionalmente, se aprecia que las autoridades correspondientes controlan las características técnicas que deben tener las máquinas tragamonedas y los juegos que se instalen en ellas; y, aprueban las reglas que deben tenerse en cuenta al desarrollarse los juegos en los casinos de juego.

De todo lo antes expuesto se desprende que la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas es una actividad empresarial reglada, por cuanto la persona que desee llevar a cabo tal actividad debe cumplir una serie de requisitos para poder desarrollarla.

1.1.1 Requisitos que se deben cumplir para desarrollar tal actividad.

En principio, para poder desarrollar la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se requiere contar previamente con autorización expresa, otorgada por la autoridad competente en la materia. En caso que no se cuente con tal autorización, no se podrá llevar a cabo tal actividad.

En efecto, el artículo 13 de la Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas establece que previo a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas se debe contar con una “*Autorización expresa*”, la cual será otorgada por la autoridad competente, siempre que el solicitante reúna los requisitos y características correspondiente exigidos por la norma de la materia.

Para estos efectos, se entiende por:

- (a) “Autorización Expresa” a “aquella emitida de conformidad con dicha ley, por la autoridad competente, facultando a un titular a que realice la actividad de explotación de juegos de casino o máquinas tragamonedas, explote un determinado número de mesas de casino o máquinas tragamonedas, según las modalidades o programas de juego, que en adelante se denominará Autorización”; y,
- (b) “Autoridad competente” a “la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del Ministro de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR)”.

Ahora bien, a fin de obtener autorización para realizar actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, el interesado deberá presentar ante la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR una solicitud, acompañando la documentación establecida por ley , entre la cual se encuentra la información referida a la propiedad de las mesas de juego, las máquinas tragamonedas

y los programas de juego, las modalidades de juegos de casino y el establecimiento en que se habilitarán las mesas de juego y salas de máquinas tragamonedas.

Una vez que se culmine la evaluación de la solicitud y la documentación presentada por el interesado, la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR emitirá la resolución que otorgue o deniegue la autorización al solicitante para explotar juegos de casino o máquinas tragamonedas.

Una vez que se haya otorgado esta autorización, el titular de la autorización podrá iniciar las actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Ahora bien, el hecho que se haya obtenido la autorización para realizar actividades de explotación de juegos de casinos y salas de máquinas tragamonedas, no implica que ya no se tengan que observar los requisitos y condiciones que se tuvieron en cuenta al momento de solicitar la misma, pues la Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas prescribe que todos estos requisitos y condiciones deberán mantenerse durante la vigencia de la autorización en caso que ésta sea otorgada.

Por esa razón, la aludida ley agrega que en el caso que ello no sea cumplido, el incumplimiento dará lugar a la cancelación de la autorización y a la clausura del establecimiento en que se desarrollan actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones administrativas establecidas en la ley.

Asimismo, el titular de la autorización deberá cumplir una serie de obligaciones establecidas por la Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, entre las cuales se encuentran el explotar directamente las actividades de juegos de casino y máquinas tragamonedas, que se encuentran establecidas en la resolución de autorización, por lo que deberá encargarse de la gestión, dirección y/u operación de las mismas y no podrá encargarlas ni cederlas a terceros.

Por dicha razón, la Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas establece que “el titular de la autorización se encontrará prohibido de dar en concesión la autorización para la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas”.

En ese orden de ideas, de lo expuesto se desprende lo siguiente:

- A efectos de poder efectuar actividades de explotación de casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas, resulta necesario contar con la autorización expresa emitida por la autoridad competente en la materia (la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR).
- Para obtener tal autorización, será necesario presentar una solicitud, acompañada de la documentación que exige la ley, la misma que será evaluada por aquella.
- En el caso el resultado de esa evaluación sea favorable, se emitirá la resolución que otorgue la autorización correspondiente al solicitante.
- Los requisitos y condiciones que tiene que cumplir el solicitante, para efectos de obtener la autorización expresa para realizar actividades de explotación de casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas, deberán mantenerse durante el período de tiempo en que se encuentre vigente tal autorización, caso contrario la misma será cancelada y se clausurará el establecimiento en que se venían efectuando dichas actividades.
- El titular de la autorización para realizar actividades de explotación de casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas, debe cumplir una serie de obligaciones establecidas en la ley, así como evitar incurrir en los impedimentos que ésta detalla.

1.1.2 Consecuencias de desarrollar la actividad sin cumplir los requisitos

La realización de actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas sin cumplir con los requisitos y condiciones establecidos por ley, puede dar lugar a la aplicación de sanciones administrativas y penales.

En efecto, como hemos podido apreciar en los acápites anteriores, si la persona que obtuvo una autorización expresa para poder desarrollar actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas no mantiene el cumplimiento de los requisitos y condiciones que tuvo que cumplir para poder obtener tal autorización; será sancionado con la pérdida de la autorización y se procederá a clausurar el establecimiento en que desarrollaba las actividades reguladas.

Ahora bien, si una persona realiza actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin contar con la autorización expresa emitida por la autoridad competente en la materia, habrá cometido el delito de funcionamiento ilegal de juegos de casino y máquinas tragamonedas, por lo que la misma podrá ser sancionada penalmente.

En efecto, el artículo 243-C del Código Penal, que regula el delito de funcionamiento ilegal de juegos de casino y máquinas tragamonedas, señala lo siguiente:

Artículo 243-C.- Funcionamiento ilegal de juegos de casino y máquinas tragamonedas

El que organiza, conduce o explota juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin haber cumplido con los requisitos que exigen las leyes y sus reglamentos para su explotación, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años, con trescientos sesenta y cinco días multa e inhabilitación para ejercer dicha actividad, de conformidad con el inciso 4) del artículo 36 del Código Penal.

De la revisión del tipo penal descrito en esa norma legal se desprende que éste se configura cuando se realizan las siguientes conductas:

- (a) Se organiza juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin haber cumplido con los requisitos legales establecidos para su explotación;
- (b) Se conduce juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin haber cumplido con los requisitos legales establecidos para su explotación; y,
- (c) Se explota juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin haber cumplido con los requisitos legales establecidos para su explotación.

Dado que esta norma jurídica no define qué debe entenderse por “organizar”, “conducir” y “explotar” y tampoco hace referencia a la norma legal que sí lo haga (ley penal en blanco), estos conceptos deberían ser definidos por la autoridad administrativa (en este caso, la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR), por cuanto es la encargada de controlar y fiscalizar el desarrollo de las actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas en nuestro país, como lo ha sostenido Fernández Muñoz (2006, s/n).

1.2 Formas como se desarrollan las actividades del sector.

En principio, la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas sólo puede ser realizada por aquella persona que cuente con la autorización expresa para ello, emitida por la autoridad competente en la materia (la Dirección General de Juegos

de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR), quien se encargará de la gestión, dirección y/u operación de los casinos de juego y/o salas de máquinas tragamonedas.

No obstante, para efectos de llevar a cabo tal actividad, el titular de la autorización puede actuar individualmente (por su cuenta) o asociándose con terceros (con participación de terceros a través de contratos asociativos), como se detalla a continuación.

1.2.1 Actividad realizada únicamente por el titular de la autorización.

En estos casos, el titular de la autorización desarrolla la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas por su cuenta, porque posee los recursos económicos propios o el financiamiento necesario para llevar a cabo la misma sin necesidad de que intervengan otras personas en ella, por lo que no compartirá los resultados de la misma (positivos o negativos) con ninguna otra persona. Esto implica lo siguiente:

- (a) Si la actividad tuvo un resultado positivo, es decir si se obtuvieron utilidades como consecuencia de la operación de los casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas, el único que se beneficiará con las mismas será el titular de la autorización.
- (b) Si la actividad tuvo un resultado negativo, es decir si se obtuvieron pérdidas como consecuencia de la operación de los casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas, el único que se perjudicará con las mismas será el titular de la autorización.

1.2.2 Actividad realizada por el titular con participación de terceros.

En estos casos, el titular de la autorización desarrolla la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas asociándose con terceros, para lo cual suscribe contratos asociativos con éstos. El motivo principal de ello es que no cuenta con los recursos económicos propios o el financiamiento necesario para llevar a cabo la misma por su cuenta.

En relación a los contratos asociativos, Montoya Manfredi y otros (2006, p. 131) señalan que los contratos asociativos tienen por finalidad realizar una actividad para lograr un objetivo específico; y, se caracterizan por lo siguiente:

- No dar lugar a la creación de una persona jurídica;
- Los intervinientes persiguen un interés común;
- Regula las relaciones de participación e integración; y,
- El contrato debe constar por escrito y no requiere de inscripción en el registro.

En tal sentido, en virtud de estos contratos, el titular de la autorización para desarrollar estas actividades podrá obtener de terceros la ayuda que requiere para poder llevar a cabo la misma (por ejemplo: aportes de dinero, bienes o servicios necesarios para poder ejecutar la actividad que pretende emprender), a cambio de lo cual compartirá los resultados de la misma, sean éstos positivos o negativos. Esto implica lo siguiente:

- (a) Si la actividad tuvo un resultado positivo, es decir si se obtuvieron utilidades como consecuencia de la operación de los casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas, los beneficiarios de la misma serán el titular de la autorización y los terceros que lo hayan apoyado con el desarrollo de la misma.
- (b) Si la actividad tuvo un resultado negativo, es decir si se obtuvieron pérdidas como consecuencia de la operación de los casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas, los perjudicados de la misma serán el titular de la autorización y los terceros que lo apoyaron con el desarrollo de la misma, por cuanto en este tipo de contratos el riesgo es compartido.

Sin embargo, dado que el único que puede dedicarse a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas es el titular de la autorización, en ningún caso la participación de esos terceros podrá suponer que éstos se dediquen a tal actividad. Lo que ocurre en este caso es que los terceros son inversionistas que participan en el negocio desarrollado por el titular de la autorización a través de los aportes a que se han comprometido en la suscripción del contrato asociativo.

En efecto, los terceros que intervienen en la suscripción de este tipo de contratos deben efectuar las contribuciones de dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato, en la oportunidad, lugar y forma que se hubiera acordado, a fin de tener derecho a participar en los resultados que pudiera arrojar el mismo al final del año. En el caso que

no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, éstas serán las necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en los resultados.

En lo que se refiere a las formas como se realiza la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas con participación de terceros, cabe resaltar que la Ley General de Sociedades regula dos contratos asociativos: asociación en participación y consorcio, como se detalla a continuación:

(a) Contrato de asociación en participación:

En virtud de este tipo de contratos, una persona, denominada “asociante”, concede a otra u otras personas, denominadas “asociados”, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

En este tipo de contratos, la gestión del negocio o empresa corresponde única y exclusivamente al asociante, porque el asociante actúa en nombre propio, por lo que no resulta válido que éste delegue el cumplimiento de esta obligación a terceros, sin perjuicio de su derecho de asistir con terceros, como se indica en el Manual Societario (1999, p. 629).

En relación a ello Montoya Manfredi y otros (2006, p. 141) precisan lo siguiente:

La asociación en participación es administrada por el asociante (art. 441 de la Ley General de Sociedades), es decir, por aquel que realiza la explotación y que es el único conocido por los terceros. Es ésta la única condición esencial del convenio. (...) El administrador está obligado a respetar lo convenido, y a actuar con el cuidado del comerciante leal, debiendo abstenerse de todo acto de concurrencia desleal respecto a sus coasociados.

Por esa razón, el Manual Societario (1999, p. 630) refiere que la administración del negocio corresponde única y exclusivamente al asociante y que el asociado no está facultado para inmiscuirse en la administración del negocio. Asimismo, Montoya Manfredi y otros (2006, p. 141) precisan que “*los coasociados a quienes no corresponde la administración no pueden inmiscuirse en los negocios comunes. De otro modo, quedarán obligados personalmente frente a los terceros*”.

En tal sentido, el asociado viene a ser una suerte de inversionista que aportará una determinada contribución al negocio, luego de lo cual se desligará del mismo y

esperará a obtener los beneficios que haya generado como resultado de la actuación del asociante.

Con respecto a ello, el Manual Societario (1999, p. 630) indica que "... el asociado, en cuanto tal, es decir, por razón del vínculo derivado de la asociación en participación, no tiene ni el derecho ni la obligación de intervenir en la gestión del negocio o empresa del asociante en cuyos resultados participa ..."; y, agrega que "... la fiscalización del asociado se limita a los aspectos externos de la gestión, salvo que en el contrato se pacen mecanismos de información y control que le permitan acceder a las instalaciones, contabilidad y documentos de la empresa ...".

Corolario de ello, lo siguiente:

- El asociante es el único responsable de las obligaciones frente a terceros.
- El asociante es responsable frente al asociado por las pérdidas o menores utilidades que se obtengan en el negocio, si ellas derivan de hechos u omisiones que importen una inejecución o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de sus deberes de gestión, en tanto evidencien una negligencia (leve o grave) en su desempeño o una intención de incumplirlos (dolo).
- Los asociados no asumen obligaciones frente a los terceros, porque no existe relación jurídica entre éstos y aquellos.

Dado que el negocio es ejecutado sólo por el asociante, quien se encarga exclusivamente de su gestión, la contabilidad del negocio será llevada por aquel, que incluye el llevado de las cuentas del negocio, ya que la suscripción del contrato de asociación en participación no genera un ente con personería jurídica distinta al asociante o asociados.

En este tipo de contratos, todos los ingresos y egresos que se devenguen en el desarrollo de la empresa o negocio objeto del contrato son del asociante, debiéndose precisar que la participación del asociado sobre las utilidades debe ser contabilizada por el asociante como un gasto para la determinación de los resultados del asociante, como se consigna en el Manual Societario (1999, p. 632).

Finalmente, como bien lo señalan Montoya Manfredi y otros (2006), "el administrador [del contrato de asociación en participación] está obligado a liquidar la

parte del asociado, según los resultados prósperos o adversos, en la proporción que se haya convenido”. (p. 141)

(b) Contrato de consorcio:

En virtud de estos contratos, dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía.

Según el Manual Societario (1999, p. 639), “por el contrato de consorcio las partes acuerdan colaborar entre sí para el desarrollo conjunto de un negocio u obra específicos, complementando sus capacidades e infraestructura empresariales en la forma y con la extensión pactadas”.

En ese orden de ideas, en este tipo de contratos, denominado por algunos como “contratos de colaboración empresarial”, las empresas colaboran entre sí, en forma activa y directa, para lograr concretar un beneficio común, sin perder su autonomía; por lo cual la suscripción de tal contrato no genera una persona jurídica distinta a la de las partes contratantes, como sí ocurre en el contrato de sociedad.

En relación a ello, el Manual Societario (1999, p. 640) refiere que:

Lo que las partes comprometen es su actividad (obligación de hacer) desarrollada con toda la potencialidad que su capacidad e infraestructura empresariales permite y en la forma establecida en el contrato. En su actuación las partes involucrarán tanto sus equipos, maquinarias y dinero, como sus conocimientos, habilidades no patentadas, personal especializado, organización, prestigio, experiencia y otros intangibles.(p. 640)

Dado que cada miembro del consorcio debe realizar las actividades a que se ha comprometido en el contrato, esto es cumplir con las contribuciones a que se haya comprometido, se podría concluir que la gestión del negocio corresponde a todos ellos. No obstante, existen algunos casos (contratos de consorcio con operador), en los cuales la gestión del negocio recae sólo en una sola de las partes del contrato de consorcio o en un tercero designado por ellas y el resto de las partes de tal contrato simplemente se limitan a cumplir con sus contribuciones sin tener mayor injerencia en la gestión del mismo.

Con respecto a ello, Montoya Manfredi y otros (2006) refiere que “corresponderá al contrato [de consorcio] determinar la administración del consorcio,

la que puede distribuirse entre los consorciados, o atribuirse a uno de ellos, o dependiendo de la complejidad del consorcio, establecerse un comité especial de administración y control” (p. 150)

Como consecuencia de ello, cada miembro del consorcio se vincula individualmente con terceros en el desempeño de la actividad que le corresponde en el consorcio, adquiriendo derechos y asumiendo obligaciones y responsabilidades a título particular; no obstante, en algunos casos, puede existir responsabilidad solidaria, si es que ello se ha pactado en el contrato de consorcio.

En efecto, en este tipo de contratos, hay que distinguir aquellas obligaciones que asumen los miembros del consorcio con terceros en forma individual para el desempeño de la actividad que le corresponda en el consorcio, las que son a título particular, de las que asumen con terceros en forma solidaria porque así se ha pactado en el contrato de consorcio.

En torno a ello, Montoya Manfredi y otros (2006, p. 9 y 150) señala que de la revisión de los artículos 445, 446 y 447 de la Ley General de Sociedades, se determinan tres supuestos de responsabilidad; los cuales son:

- El consorciado obligado a realizar determinada actividad del consorcio, la cual debe encontrarse pactada en el contrato; asume los derechos, obligaciones y responsabilidades a título individual
- En caso que se contrate a terceros para realizar determinadas labores, estos terceros serán responsables en cuanto exista un pacto donde se determine el grado y tipo de responsabilidad.; y,
- Cuando no se estipule el pacto de responsabilidad o no sea regulado por disposición de la ley, se entiende que los consorciados son responsables solidariamente por las obligaciones asumidas por el consorcio, de acuerdo a lo estipulado en los artículos 1172 y 1882 del Código Civil; estableciéndose responsabilidad a cada consorciado respecto a la participación o cuota que le corresponda. encontrándose cada consorciado.

Ahora bien, en lo concerniente al régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, el contrato establecerá ello; y, de no hacerlo, se entenderá que es en partes iguales.

Dado que el negocio es ejecutado en forma conjunta por todos los consorciados, quienes se encargan de su gestión, la contabilidad del negocio debería ser llevada por todos ellos o por alguno de ellos si es que así lo acuerdan, el cual será designado como “operador”. No obstante, existen algunos casos en los cuales la contabilidad del negocio es llevada solo por una de las partes o por un tercero (caso de los contratos de consorcio con operador). Por ejemplo: en el caso que la duración del contrato de consorcio sea mayor de tres (3) años, la contabilidad deberá ser llevada en forma independiente, en virtud de las normas del Impuesto a la Renta, por cuanto existiría la ficción de que la suscripción del contrato de consorcio genera un ente con personería jurídica distinta a los consorciados.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21314-4-2011, la Administración dio cuenta que “la recurrente comunicó el 10 de marzo de 2008 la celebración de diversos contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente con diversas empresas para la explotación de máquinas tragamonedas y juegos electrónicos afines”, lo cual evidencia que en el sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas es usual la suscripción de este tipo de contratos para llevar a cabo tal actividad.

En consecuencia, habrá que analizar la forma como se está estructurando la asociatividad del titular de la autorización para realizar actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas con terceros, para poder determinar las consecuencias jurídicas en materia societaria y tributaria de la misma.

1.3 Tratamiento tributario de las rentas generadas por la realización de tal actividad.

La actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas es una actividad empresarial, pues en la misma se encuentra presente la intervención de los factores productivos capital y trabajo.

La legislación del Impuesto a la Renta señala en forma expresa cuáles son las rentas que se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, considerando entre las mismas a las que se obtienen de la aplicación conjunta de los factores “capital” y “trabajo”, según el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto provienen de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Por su parte, el literal e) de la Ley del Impuesto a la Renta indica que califican como rentas de fuente peruana, las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional; y, conforme al literal g) del artículo 28 de la misma ley, constituye renta bruta de tercera categoría, entre otras, cualquier otra renta de carácter empresarial no incluida en las demás categorías.

En el presente caso, las rentas que se generan por la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, provienen de la realización de una actividad empresarial en el territorio peruano, por lo que las mismas califican como rentas de fuente peruana.

Ahora bien, teniendo en cuenta que estas rentas no provienen de una actividad comercial (venta de bienes) o industrial (venta de bienes producidos) ni de la prestación de servicios, sino de una actividad empresarial, por cuanto en la misma se encuentra presente la conjunción del capital y el trabajo, se concluirá que las rentas que genera dicha actividad califican como rentas de tercera categoría.

Atendiendo a esto, para efectos de determinar las rentas generadas por la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, resulta necesario previamente determinar cuáles son los ingresos brutos que genera tal actividad.

Al respecto, el artículo 38 de la Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas establece que el ingreso que genera la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas viene a ser el resultado que se obtiene de restar al total de las apuestas recibidas por las mesas de casino y las máquinas tragamonedas, el monto de los premios otorgados. Ello obedecería a las siguientes razones:

- (a) La Ley que Regula la Explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas establece la obligación de retornar al público, como mínimo, el 85% del monto total de las apuestas recibidas, por lo que el monto total de las apuestas no puede ser considerado como ingreso de los sujetos que explotan los casinos de juego y las salas de máquinas tragamonedas; y,
- (b) La NIC 18 - Ingresos, que se aplica para determinar la utilidad contable que se utilizará como referente a efectos de determinar la renta imponible que será gravada por el Impuesto a la Renta, señala que constituyen ingresos solamente

aquellos conceptos que incrementan el valor de los activos de la empresa o que disminuyen el valor de los pasivos de la misma, pues sólo estos conceptos aumentan el patrimonio de las empresas.

De estos ingresos se descontarán las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, a efectos de determinar los ingresos netos o renta bruta que generó la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Después de ello, se descontará los gastos necesarios en que se haya incurrido para generar las rentas de tercera categoría que produce la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas o para mantener la fuente productora de las mismas, que vienen a ser los gastos establecidos por la propia normativa de juegos de casino y máquinas tragamonedas (los gastos de cortesía) y los demás gastos inherentes a la actividad, lo que dará como resultado las rentas netas de tercera categoría que genera dicha actividad (base imponible del Impuesto a la Renta), a la cual se aplicará la tasa del Impuesto a la Renta a fin de determinar el importe del mismo.

De ello se desprende lo siguiente:

- El monto total de las apuestas recibidas por los casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas no constituye ingreso, pues éste no genera un aumento del patrimonio de la empresa, ya que una parte del mismo será destinada a pagar los premios.
- El ingreso bruto que genera la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas viene a ser el resultado de restar al monto total de las apuestas recibidas el monto total de los premios otorgados.
- Del ingreso bruto obtenido por los operadores de los casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas se descontará las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. El resultado que se obtenga serán los ingresos netos o renta bruta que generó tal actividad.
- De la renta bruta generada por la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se deducirán los gastos necesarios para generar tales rentas o mantener la fuente productora de las mismas, entre los cuales se

encuentran los gastos de cortesía, a fin de determinar las rentas netas de tercera categoría que generó dicha actividad.

El Impuesto a la Renta gravará las rentas que haya obtenido el sujeto que se dedica a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, en el ejercicio gravable, por haber realizado tal actividad. Para estos efectos, el ejercicio gravable inicia el 01 de enero de cada año y concluye el 31 de diciembre del mismo ejercicio.

Asimismo, para efectos de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de la tercera categoría, la Administración Tributaria en el Informe N° 188-2015-SUNAT/5D0000 señala lo siguiente:

En tal sentido, para efecto de determinar los ingresos netos a que se refiere el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, los sujetos que explotan juegos de casinos y máquinas tragamonedas deben considerar dentro de los ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego en cada mes, y el monto total entregado por los premios otorgados en el mismo mes, teniendo en cuenta que para efectos del reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de estas empresas se debe considerar como ingresos lo dispuesto por el párrafo 7 de la NIC 18 menos las obligaciones que constituyen una condición para llevar a cabo la actividad que motiva el ingreso.

Concluyendo en el referido informe que:

Para efecto de determinar los ingresos netos a que se refiere el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, los sujetos que explotan juegos de casinos y máquinas tragamonedas, deben considerar la diferencia entre el monto total recibido por las apuestas o dinero destinado al juego en cada mes y el monto total entregado por los premios otorgados en el mismo mes.

Esta posición de la Administración Tributaria ha sido reafirmada en el Informe N° 002-2017-SUNAT/5D0000, el cual concluye que:

No todo el dinero que es ingresado en la cuenta de la referida empresa, por concepto de apuestas, constituye ingreso para efectos del impuesto a la renta, sino únicamente el importe que quede en la citada cuenta, luego de pagados los premios a los apostadores que acertaron, encontrándose este gravado con dicho impuesto.

Con lo cual se concluye que, efectivamente no todo el dinero que ingresa como apuestas es considerado base de cálculo para los pagos a cuenta, sino que debe considerarse los

premios pagados a los clientes y sobre este resultado recién iniciar los cálculos correspondientes.

Por lo que las reglas de determinación del Impuesto a la Renta aplicable a las rentas obtenidas por los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas son las mismas que se aplican a los sujetos que se dedican a efectuar actividades económicas de otro sector.

1.4 Determinación del Impuesto a la Renta.

La renta bruta obtenida por la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas es pasible de deducción de gastos, con el fin de obtener la renta neta de tercera categoría, según lo previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Esta norma legal contempla un listado referencial de gastos deducibles, el cual no es limitativo a los mismos, en cuanto faculta al contribuyente a la deducción de otros gastos no enumerados en la norma siempre que sean destinados para la generación de la renta o mantenimiento de la fuente.

No obstante, para efectos de poder deducirse los mismos, deberá cumplirse lo siguiente:

- (a) Demostrar que estos gastos son necesarios para generar las rentas gravadas o para mantener la fuente productora de las mismas (principio de causalidad);
- (b) Cumplir los requisitos formales que la ley establece para que el gasto pueda ser deducido; y,
- (c) Respetarse las limitaciones en la deducción de gastos contempladas expresamente en dicha norma legal.

A fin de acreditar que los gastos en que ha incurrido el sujeto que se dedica a la actividad de explotación de juegos de casino y máquina tragamonedas son necesarios para producir las rentas gravadas o para mantener la fuente productora de las mismas, deberá demostrarse que éstos cumplen los principios normalidad, razonabilidad y generalidad.

Del mismo modo, los gastos en que ha incurrido el sujeto que se dedica a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas deben cumplir los requisitos formales establecidos por ley para la deducción del gasto y no exceder los

límites fijados por ley (por ejemplo: gastos de representación, de vehículos y de recreación, entre otros).

En vista que no se ha establecido limitación normativa alguna que restrinja la deducción de gastos al sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas, salvo en lo referido a los gastos de cortesía, los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas podrán deducir todos los gastos en que incurran siempre que sean causales, se cumplan los requisitos establecidos por ley y no excedan los límites que se hayan establecido para su deducción (de ser el caso).

De otro lado, si bien puede verificarse la existencia de causalidad respecto de los gastos, debe tenerse en cuenta que existen algunos gastos cuya deducción se encuentra expresamente prohibida por ley, los cuales se encuentran recogidos en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo cual en ningún momento se aceptará la deducción de los mismos para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta.

Respecto a los gastos materia de la presente investigación, los mismos son los gastos de cortesía realizados en el sector de juegos de casino y salas de máquinas tragamonedas.

1.4.1 Gastos de cortesía

En principio, antes de analizar el tratamiento tributario aplicable en materia del Impuesto a la Renta a los gastos de cortesía, resulta necesario determinar previamente qué se entiende por gastos de cortesía.

Al respecto, Cabanellas⁴ define al concepto “cortesía”, entre otros, como “regalo o dádiva” y como “merced, gracia o beneficio”.

Asimismo, la versión online del Diccionario de la Real Academia Española⁵ define al concepto “cortesía”, entre otros, como “demostración o acto con que se manifiesta la atención, respeto o afecto que tiene alguien a otra persona” y como “regalo o dádiva”, de lo que se desprende que los gastos de cortesía son aquellos en que se incurre

⁴ CABANELLAS, Guillermo: Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, T. II, 21 ed., Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1989, página 392.

⁵ Fuente: <http://dle.rae.es/?id=B2VXUtC>.

para manifestar la atención o estima que se tiene a los clientes, bajo la forma de regalos o dádivas.

De ello se desprende que el concepto “cortesía” hace alusión a los actos de demostración, atención o afecto hacia alguna persona, que usualmente tienen la forma de regalos o dádivas.

Para el sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas, las cortesías, que hacen referencia a los bienes (alimentos, bebidas no alcohólicas, bebidas alcohólicas y cigarrillos) entregados, a título gratuito, a las personas que asisten a los establecimientos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, constituyen uno de los elementos estructurales de la operatividad de dicho sector.

En efecto, según lo indicado por la Asociación Peruana de Juegos de Azar (APEJA)⁶, “la explotación de juegos de azar en un mercado abierto y tan competitivo como el peruano; debe de estar acompañada necesariamente de **un plan de promociones comerciales y cortesías** muy agresivo”⁷.

Asimismo, según lo señalado por la Sociedad Nacional de Juegos de Azar (SONAJA)⁸, “un factor que nos identifica y nos caracteriza [como mercado], para bien o para mal, y que llama la atención a los clientes y empresarios que nos visitan, es todo lo relacionado a **la promoción y atención al cliente**, comprendiendo dentro de estas a las cortesías que se les invitan, los sorteos y los espectáculos”⁹.

Por su parte, en la Resolución N° 860-2009/CPC, el INDECOPI ha manifestado que “en la práctica y de acuerdo a la costumbre establecida en la mayoría de estos tipos de establecimientos [casinos y salas de máquinas tragamonedas], es común que se brinde **cortesías (alimentos, bebidas y cigarrillos)** a las personas que se encuentran haciendo uso de sus instalaciones”.

De lo cual se desprende que el otorgamiento de cortesías (atenciones) a los clientes que asisten a los establecimientos que se dedican a la actividad de explotación

⁶ La APEJA está conformada íntegramente por empresas operadoras de juegos de casino y máquinas tragamonedas que operan con autorización expresa del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo - MINCETUR. Fuente: <http://www.apeja.com.pe/>.

⁷ Fuente: <http://www.apeja.com.pe/publicaciones.html>.

⁸ La SONAJA es la entidad gremial representativa del sector de casinos y máquinas tragamonedas, por cuanto es considerada por las entidades del Estado, cuando se requiere realizar cualquier modificación o alguna nueva reglamentación para dicho sector. Fuente: <http://www.sonaja.org/>.

⁹ Negocios aliados. En: Revista Casino N° 123 (mayo 2015), Lima, p. 31.

de juegos de casino y máquinas tragamonedas (esto es, casinos y salas de máquinas tragamonedas), no sólo constituye una práctica generalizada en los mismos, sino que ello constituye un elemento importante que debe ser contemplado en todo plan de negocio que esté referido a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

En efecto, antes de emprender el negocio de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, o cuando se planteó su expansión a otros segmentos del mercado, resultará importante conocer el sector del público consumidor al cual se dirigirá este negocio, pues dependiendo de ello se seleccionará, entre otros, los bienes que se ofrecerán al mismo bajo la forma de cortesías¹⁰.

Ahora bien, en lo concerniente a la definición de gastos de cortesía, entendemos que estos gastos vienen a ser todos aquellos en que incurren los sujetos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, por la adquisición de bienes¹¹, que serán entregados, a título gratuito, a las personas que asisten a los establecimientos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas (casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas), como obsequios o dádivas, para que permanezcan el mayor tiempo posible dentro de los mismos realizando apuestas, tanto en las mesas de casino como en las máquinas tragamonedas.

De ello se infiere que el motivo por el cual los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas efectúan este tipo de gastos es generar un ambiente de confort y placer en el interior de estos establecimientos, a través del agasajo (otorgamiento de cortesías), a favor de las personas que asisten a los mismos, a fin de que éstas tengan mayores incentivos para asistir con mayor frecuencia a los mismos y permanecer el mayor tiempo posible dentro de ellos realizando apuestas.

Como se observa, con este tipo de gastos, los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas logran que el público consumidor al cual está destinado su actividad logre asistir de manera más frecuente a

¹⁰ En efecto, para determinados segmentos del mercado (por ejemplo: los sectores A y B), los sujetos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas podrían ofrecerles bocaditos, jugos naturales y gaseosas; y, para otros segmentos del mercado (por ejemplo: los sectores C y D), los mismos sujetos podrían ofrecerles galletas y jugos instantáneos (TANG, etc.), entre otros.

¹¹ Tales como: bebidas alcohólicas (whisky, ron, pisco y cerveza, etc.) y no alcohólicas (gaseosas, agua, jugos naturales y energizantes, etc.), alimentos (por ejemplo: sándwich, bocaditos y otros snacks) y cigarrillos.

este tipo de establecimientos y/o permanezca un mayor tiempo en los mismos efectuando apuestas, lo que generará beneficios económicos (ganancias) a los sujetos que se dedican a dicha actividad.

A efectos de visualizar la importancia de este tipo de gastos dentro de la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, vamos a presentar un ejercicio numérico, elaborado en base a cifras verdaderas de un operador de salas de máquinas tragamonedas del país, que corresponden al ejercicio 2016¹², que se detalla a continuación:

Concepto		Monto (S/)
Ingresos Brutos (IB)		156,000,000.00
Gasto de Cortesía		2,770,000.00
Límites:	0.50% IB	780,000.00
	40 UIT*	158,000.00
Monto máximo deducible		158,000.00
Exceso:		2,612,000.00
IR (28%)		731,360.00

(se toma el menor)

Nota: El valor de la UIT, en el ejercicio 2016, ascendió a 3,950.00

Como puede apreciarse en el cuadro anterior, los gastos de cortesía representan un componente importante en la generación de ingresos brutos a los sujetos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Si tenemos en cuenta que la razón por la cual los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas realizan gastos de cortesía es atraer público a los establecimientos que se dedican a tal actividad, que permanezca el mayor tiempo posible dentro de los mismos efectuando apuestas, las cuales les generarán ganancias, concluiremos que los mismos constituyen gastos estructurales del negocio, por lo que deberían ser deducibles al 100% para efectos del Impuesto a la Renta, por ser necesarios para poder generar ganancias gravadas con tal impuesto.

¹² Si bien por razones obvias no se brinda el nombre del operador de salas de máquinas tragamonedas, éste nos autorizó el empleo de tales cifras.

En efecto, al existir una relación de causa-efecto entre la realización de los gastos de cortesía y la obtención de rentas brutas de tercera categoría provenientes de la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se estaría cumpliendo con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que debería permitirse la deducción del total de los gastos de cortesía.

No obstante, en la actualidad, ello no es así, por cuanto el legislador ha dispuesto que se establezcan restricciones cuantitativas a la deducción de ese tipo de gastos sin mayor sustento, lo que será analizado en el capítulo siguiente del presente trabajo.

Efectivamente, la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, dispuso que la Administración Tributaria (SUNAT) establecerá el porcentaje máximo de deducción de gastos en alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que se entreguen a los clientes de manera gratuita por parte de los operadores de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Este porcentaje máximo se encuentra actualmente regulado por la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, la cual establece en su Tercera Disposición Final lo siguiente:

Para efectos de lo dispuesto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, a fin de determinar la renta neta 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 de Juegos de Casino y/o Máquinas Tragamonedas, en la parte que, en conjunto, **no excedan del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT).** (resaltado es nuestro).

En ese orden de ideas, la legislación vigente del Impuesto a la Renta ha establecido restricciones a la deducción de los gastos de cortesía, pero sólo respecto de los bienes que se señalan expresamente en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796 (alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas), no encontrándose comprendidos dentro de tales restricciones aquellos bienes que no califiquen como alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas.

Asimismo, la legislación vigente del Impuesto a la Renta no permite que se deduzcan por completo este tipo de gastos, lo que genera que se tenga que tributar el

Impuesto a la Renta por el exceso del mismo, cuando ello no debería ocurrir, pues como hemos mencionado dichos gastos resultan estructurales para la operatividad del sector juegos de casino y máquinas tragamonedas.

De todo lo antes expuesto se desprende lo siguiente:

- (i) Los gastos de cortesía están referidos a la adquisición de bienes que, posteriormente, serán entregados a título gratuito a los sujetos que asisten a los establecimientos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, con la finalidad de que los mismos asistan con mayor frecuencia a los mismos y permanezcan el mayor tiempo posible dentro de ellos realizando apuestas.
- (ii) Los sujetos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas pueden deducir los gastos de cortesía de sus rentas brutas de tercera categoría generadas por la realización de tal actividad.
- (iii) La Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796 ha establecido una restricción respecto de la deducción de los gastos de cortesía, en virtud de la cual no se permite la deducción de la totalidad de lo desembolsado por concepto de gastos de cortesía.
- (iv) La restricción prevista en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796 resulta aplicable a los gastos de cortesía expresamente detallados en los mismos, razón por la cual los demás gastos de cortesía que no se mencionen en tal norma no se encontrarán sujetos a dicha restricción.

Sobre el particular, como se observa en la primera parte del presente capítulo, el sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas está bastante regulado y establece distintas limitaciones a sus operaciones en cuanto existen connotaciones más allá que las meramente tributarias o empresariales, es decir, existen limitaciones para efectos de preservar la salud y prevenir la ludopatía, tales como las comprendidas en el inciso d del artículo 32 de la Ley N° 27153.

Por esa razón, están restringidas todas las actuaciones mediante la cual se otorguen créditos o cualquier actuación similar que pueda generar o aumentar las probabilidades de ludopatía. Por ejemplo, no puede establecerse que por la compra de 100 fichas se le otorgará 10 fichas de regalo.

Bajo este criterio, los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas optaron por generar fidelidad con sus clientes dando cortesías en alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, con el fin de que los mismos permanecieran jugando una mayor cantidad de tiempo en los establecimientos en que se encuentran los juegos de casino y máquinas tragamonedas; o, que asistieran de manera más asidua a los mismos para realizar apuestas.

Respecto a los alcances de la deducción de este tipo de gastos, el porcentaje máximo de su deducción, que viene a ser un límite cuantitativo, ha sido establecido en el 0.5%; sin embargo, al regular este límite, la Administración Tributaria (SUNAT) ha agregado 2 aspectos adicionales, que no estaban mencionadas en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, que son los siguientes:

- (i) El importe máximo de deducción de los gastos de cortesía se calculará aplicando el porcentaje antes mencionado sobre los ingresos brutos de rentas de tercera categoría obtenidos por la realización de la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas (base de referencia) y no sobre el monto efectivamente desembolsado por este tipo de gastos; y,
- (ii) El monto máximo que se podrá deducir por concepto de gastos de cortesía no podrá ser mayor a cuarenta (40) UIT.

Cabe mencionar que los alcances de este límite serán analizados en el segundo capítulo, observando la legalidad del mismo y la remisión a la normativa peruana respecto a definir los tres conceptos establecidos como gastos de cortesía sujetos a límite.

1.4.2 Otros gastos deducibles.

Los demás gastos en que incurran los operadores de juegos de casino y máquinas tragamonedas, tales como: shows en vivo, entre otros, en la medida que no tengan una regulación expresa (por ejemplo: que se cataloguen como gastos de representación) se sujetarán únicamente al principio de causalidad contemplado en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de determinar si son deducibles o no del Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, Picón Gonzales (2007, p. 29) considera a la causalidad como la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente), la que no se considerará incumplida si es que el efecto buscado con el gasto o costo no se logra concretar.

Por su parte, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18690-10-2011 y 18285-1-2011, este órgano colegiado ha expresado lo siguiente:

el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

En este punto, resulta pertinente preguntarnos ¿Qué sucede con los gastos de cortesía correspondientes a bienes que no se encuentran expresamente detallados en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796 (es decir, aquellos que no son alimentos, bebidas alcohólicas y cigarrillos)? ¿A estos gastos les resulta aplicable el límite de deducción contemplado en dicha norma legal? y en el caso que no les sea aplicable tal límite, ¿qué requisito deben cumplir para que puedan ser deducibles para efectos del Impuesto a la Renta?

Para efectos de absolver estas preguntas, debemos determinar previamente a qué tipo de bienes resulta aplicable la limitación a la deducción de gastos de cortesía establecida por la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, lo que requerirá entre otras cosas definir qué se entiende por alimentos, bebidas alcohólicas y cigarrillos.

El análisis respectivo de ello se realizará en el capítulo dos de la presente investigación.

CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA DE LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE CORTESÍA

En el presente capítulo, analizaremos la problemática que se ha generado en relación a la deducción de los gastos de cortesía. Para tal efecto, analizaremos, en primer lugar, cómo se encuentra estructurado el sistema de deducción de gastos en materia del Impuesto a la Renta, que tiene que ver con la determinación de la base imponible de tal impuesto, haciendo énfasis en qué tipo de gastos pueden ser deducidos para efectos de la determinación de dicho impuesto (gastos estructurales y/o incidentales) y si éstos deben tener límites o no.

Luego, analizaremos la naturaleza de los gastos de cortesía a efectos de determinar si los mismos califican como gastos estructurales o incidentales, para lo cual deberá analizarse previamente si los mismos se encuentran comprendidos o no dentro de los conceptos “gastos de representación” o “gastos por premios”; y, a partir de ello, determinaremos si los mismos deben encontrarse sujetos a límites o no.

Seguidamente, analizaremos los aspectos constitucionales que deben respetarse al establecerse restricciones a la deducción de gastos, con especial (en particular, los gastos de cortesía); y, además, analizaremos la constitucionalidad de la delegación de facultades tributarias al Poder Ejecutivo y los alcances de tal delegación de facultades, lo cual requerirá que determinemos qué aspectos de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta pueden ser delegados al Poder Ejecutivo, qué órgano del Poder Ejecutivo debe encargarse de regular dichos aspectos - por ejemplo: el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) o la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) - y la forma cómo debe ser ejercitada ésta - por ejemplo: a través de un decreto supremo o de una resolución de superintendencia -.

Después de ello, analizaremos cómo se han establecido las restricciones a la deducción de gastos de cortesía, a efectos de determinar si las mismas se han realizado con arreglo a ley o no; y, en el caso que estas restricciones se hubiesen establecido conforme a ley, a quienes resultaban aplicables y a qué tipo de bienes resultaban aplicables.

2.1 Estructura del sistema de deducción de gastos en materia del Impuesto a la Renta.

Actualmente, el primer y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone lo siguiente:

Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta **los gastos necesarios** para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...).

Para efecto de determinar que los **gastos** sean **necesarios** para producir y mantener la fuente, estos deberán ser **normales** para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como **razonabilidad** en relación con los ingresos del contribuyente, **generalidad** para los gastos a que se refieren los incisos 1), II) y a.2) de este artículo, entre otros.” (el resaltado y subrayado es nuestro)

De ello se desprende que para que un gasto sea deducible a efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, que es la base imponible del Impuesto a la Renta, en primer lugar, el mismo deberá haber tenido relación con la producción de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora de las mismas, lo que se conoce como causalidad; y, en segundo lugar, la deducción de tal gasto no debe estar expresamente prohibida por esta Ley.

En relación a la causalidad, Picón Gonzales (2007) sostiene que la causalidad es “la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente)” (p. 29); y, además, agrega que la causalidad “no se considerará incumplida con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta”. (p. 29). De lo cual se infiere que la causalidad del egreso se evaluará en el momento en que se realizó el mismo, sin importar si esté logro concretar el efecto que deseaba alcanzar (generar rentas gravadas o mantener la fuente productora de las mismas).

Sobre el particular, en la Resolución N° 18285-1-2011, el Tribunal Fiscal ha manifestado lo siguiente:

“(…) el citado artículo de la Ley del Impuesto a la Renta [es decir, el artículo 37] recoge **el principio de causalidad**, que ha sido definido por este Tribunal, en las Resoluciones N° 657-4-97, 710-2-99, 1154-2-2000 y 8634-2-2001, como “**la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente**, noción que en nuestra legislación es

de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean **normales** de acuerdo al giro del negocio o **que éstos mantengan cierta proporción** con el volumen de las operaciones, entre otros”.

Que en ese sentido, el "principio de causalidad", es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente (...).”

Por su parte, en la Carta N° 044-2004-SUNAT/2B0000, la SUNAT ha expresado lo siguiente:

Del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: ser necesarios para obtener la renta o mantener la fuente; ser normales de acuerdo al giro del negocio; mantener cierta proporción con el volumen de operaciones; entre otros.

Respecto de las características que deben cumplir los gastos, a efectos de cumplir con el principio de causalidad, Delgado Villanueva (2015) refiere lo siguiente:

Para que se cumpla válidamente el principio de causalidad, se debe cumplir también con los siguientes presupuestos:

- a) Razonabilidad: en virtud de este criterio debe existir una relación razonable entre el monto del desembolso efectuado y su finalidad, el mismo que debe estar destinado a producir y mantener la fuente productora de renta.
- b) Necesidad: implica que sin la realización del mencionado desembolso no habría renta o la fuente no podría subsistir; vale decir, la necesidad debería ser directa.
- c) Proporcionalidad: alude a un parámetro meramente cuantitativo, centrado en verificar si el volumen de la erogación realizado por una empresa guarda debida proporción con el volumen de sus operaciones.
- d) Normalidad: referido principalmente a que los gastos en los cuales se incurren deben realizarse dentro del giro normal de las actividades del negocio.
- e) Generalidad: legislativamente se establece que el presente criterio debe ser cumplido cuando el gasto se encuentre vinculado con servicios de salud, gastos recreativos, culturales, aguinaldos, bonificaciones, etc. (p. I-24).

En relación a, los gastos que pueden ser deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, Alva Matteucci (2009) sostiene lo siguiente:

Los gastos deducibles a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta empresarial deberán considerar tanto a los gastos relacionados directamente con el proceso productivo (relacionado con la generación de la renta, y que son considerados deducibles) como también aquellos gastos generales, entendidos estos últimos como aquel “conjunto de gastos formados por aquellos que se producen sin conexión directa con el proceso productivo pero que son necesarios para el mantenimiento del mismo, como los administrativos, los suministros, el material de oficina directamente utilizable, los alquileres, el mantenimiento, etc. (p. I-2).

Como se observa, el sistema de deducción de gastos en materia del Impuesto a la Renta, que se encuentra previsto en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se rige por el principio de causalidad, estableciendo que sólo serán deducibles aquellos gastos que tengan relación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora de las mismas, lo cual supone que éstos tengan relación directa con el proceso productivo (gastos estructurales) o que tengan alguna relación indirecta con el mismo (gastos incidentales o generales).

Para efectos de determinar que los gastos son causales, esto es que cumplen con el principio de causalidad, deberá verificarse que los mismos cumplen los criterios de razonabilidad, necesidad, proporcionalidad, normalidad y generalidad.

Una vez determinada la causalidad del gasto, habrá que evaluar si la deducción del mismo se encuentra prohibida o no por decisión del legislador, de manera total o parcial. En efecto, para el legislador, existen algunos gastos cuya deducción no se admite en ningún caso (prohibidos al 100%) y otros gastos cuya deducción se admite siempre que no se excedan los límites fijados por ley (prohibidos parcialmente)¹³.

2.1.1 Gastos estructurales versus gastos incidentales.

A nivel doctrinario, los gastos que se pueden deducir a efectos de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta se pueden clasificar en función de su naturaleza en: estructurales (o de estructura) o incidentales (o generales).

- a) Los gastos estructurales: Son los gastos fijos que conforman la estructura de funcionamiento de una empresa. Es decir, son los gastos en los que incurre la

¹³ En este último caso, sólo se admitirá su deducción por el monto permitido y se prohibirá la deducción del exceso.

empresa de forma regular y con independencia del nivel de actividad de la misma.

Sobre el particular, el Grupo Wolters Kluwer (s/f)¹⁴ define a los gastos estructurales como “aquellos desembolsos relacionados con la empresa que se producen de forma continuada y con independencia de la actividad normal de la explotación (alquileres, dotaciones para amortizaciones, gastos de personal, seguros y otros gastos que no dependen del nivel de productividad)”.

- b) Los gastos incidentales (generales): Son los gastos que no conforman la estructura de funcionamiento de una empresa, pero que tienen relación con el nivel de actividad de la misma.

La Ley del Impuesto a la Renta no clasifica los gastos deducibles en función de su naturaleza, es decir, si éstos son estructurales o incidentales (generales); no obstante ello, se advierte que ésta admite la deducción total de los gastos estructurales, por ser estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa; y, la deducción parcial de los gastos incidentales, por no ser indispensables para el desarrollo de tales actividades (por ejemplo: los gastos de representación), por esa razón se establecen límites a la deducción de estos últimos.

Un ejemplo de este tratamiento es el referido a la deducción de los gastos de vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4: (a) si la utilización del vehículo resulta estrictamente indispensable y se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa (actividades operativas)¹⁵, se admitirá la deducción del 100% de los gastos de cesión en uso, funcionamiento y depreciación por desgaste; y, (b) si el uso del vehículo no es indispensable y no se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa (actividades operativas), se admitirá la deducción de una parte de los mismos, siempre que sean asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa y se verifique el cumplimiento de los límites que señala la ley.

14

Fuente: http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMTA0MTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJocSoA3YqIWjUAAAA=WKE.

¹⁵ Por ejemplo: las empresas que se dedican al servicio de taxi, al transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles.

2.2 Naturaleza de los gastos de cortesía.

Como hemos indicado en el capítulo anterior, los gastos de cortesía vienen a ser los gastos en que incurren los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, por la adquisición de bienes -tales como: alimentos, cigarrillos, bebidas alcohólicas y bebidas no alcohólicas-, que son entregados a título gratuito a los sujetos que asisten a los casinos de juego y salas de máquinas tragamonedas (clientes) con la intención de que éstos permanezcan una mayor cantidad de tiempo dentro de los mismos efectuando apuestas y asistan con mayor frecuencia a ese tipo de establecimientos para realizar apuestas.

A efectos de determinar cuál es la naturaleza de los gastos de cortesía, esto es, si constituyen gastos estructurales o incidentales, previamente, resulta necesario determinar si los mismos se encuentran comprendidos dentro de las definiciones de “gastos de representación” o “gastos por premios”.

2.2.1 Gastos de cortesía versus gastos de representación.

El literal q) del artículo 37 de la LIR dispone que son deducibles, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.

Por su parte, el literal m) del artículo 21 del Reglamento de la LIR establece que se consideran gastos de representación propios del giro del negocio:

1. Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos; y,
2. Los destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Asimismo, agrega que no se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Además de ello, añade que la deducción de los gastos de representación procederá siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

En relación, a los gastos de representación, Bernal Rojas (2011) señala lo siguiente:

Ante la alta competencia entre los negocios, estos optan por diversas estrategias con la finalidad de mejorar su posición en el mercado y mantener fieles a los clientes o también atraerlos, una de las estrategias comunes es agasajarlos con cenas, almuerzos o diversas invitaciones, otras veces se les puede enviar obsequios en ciertas fechas conmemorativas, como por ejemplo Navidad, Fiestas Patrias, etc., dichos gastos se conocen como de representación (...). (p. I-7)

Asimismo, Rosales Ochoa (2015) indica que:

Actualmente las empresas optan por diversas estrategias de marketing con el objetivo de mejorar su posición en el mercado y mantener fieles a sus clientes, o en todo caso, lograr llamar la atención de potenciales clientes; una de las formas de realizar ello es agasajarlos con cenas, almuerzos o diversas invitaciones, o también enviarles obsequios tales como portátiles, portaplumas, agendas, lapiceros, llaveros, termos, botellas de licor, carteras, etc., dichos gastos se conocen como de representación (...). (p. I-11)

Por su parte, la versión online del Diccionario de la Real Academia Española¹⁶ define al concepto “representación”, entre otros, como “acción y efecto de representar”, “imagen o idea que sustituye a la realidad” y como “cosa que representa otra”.

De ello se desprende que los gastos de representación son aquellos que tienen por finalidad representar a la empresa fuera de sus oficinas o presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición en el mercado.

Como hemos indicado, los gastos de cortesía tienen por objeto generar un ambiente confortable dentro de los establecimientos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, para que los sujetos que asisten a los mismos (clientes) permanezcan una mayor cantidad de tiempo dentro de los mismos efectuando apuestas y asistan con mayor frecuencia a ese tipo de establecimientos para realizar apuestas. Por tal motivo, los gastos de cortesía no tienen la misma finalidad que los gastos de representación, razón por la cual no deben tener el mismo tratamiento.

Al respecto, cabe mencionar que hace muchos años los gastos de cortesía fueron tratados por la Administración Tributaria (SUNAT) como gastos de representación, debido a que ésta alegaba que los bienes que se entregaban al público, por concepto de los mismos, no estaban dirigidos a la masa de consumidores, sino que eran entregados a clientes reales y potenciales, siempre que los mismos se encontrasen dentro de los establecimientos dedicados a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas; y, que esto tenía como finalidad exteriorizar una imagen que mantenga o

¹⁶ Fuente: <http://dle.rae.es/?id=W4VMjJb>.

mejore el posicionamiento en el mercado del sector, según lo señalado en el numeral 1 del literal m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En base a lo anterior, la Administración Tributaria (SUNAT) consideró que los gastos de cortesía se encontraban sujetos a los límites cuantitativos de los gastos de representación, que se encontraban establecidos en el literal q) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que eran el 0.5% de los ingresos brutos con un tope de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias; por lo que empezó a realizar una serie de reparos a aquellas empresas que habían excedido tales límites.

A través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 989-3-2001, este órgano colegiado se pronunció sobre el tratamiento tributario que debería darse a los gastos de cortesía, concluyendo que los mismos no debían ser considerados como gastos de representación, porque no tenían como finalidad la de exteriorizar una imagen que permita mantener o mejorar la situación en el mercado de la empresa que se dedica a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, sino que estos gastos están destinados a mantener a los clientes de los casinos y salas de máquinas tragamonedas, que son las personas que asisten a estos establecimientos a realizar apuestas en las mesas de casino y máquinas tragamonedas, en un ambiente confortable, pues ello permitirá que su estadía sea prolongada y con eso se realizarán una mayor cantidad de apuestas en los mismos; pero además agregó que estos gastos están vinculados directamente con la generación de rentas de la empresa dedicada a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, por lo que cumplen con el principio de causalidad recogido en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En efecto, el objetivo por el cual se incurren en este tipo de gastos es generar que los clientes de los casinos y salas de máquinas tragamonedas realicen una mayor cantidad de apuestas producto de su mayor permanencia de tiempo dentro de este tipo de establecimientos o de su mayor frecuencia de visitas al mismo, lo cual generará que la empresa que se dedica a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas obtenga mayores ingresos y una mayor renta afecta al Impuesto a la Renta.

De ello se desprende que los gastos de cortesía no pueden ser asimilados a la figura de gastos de representación, por cuanto tienen una finalidad completamente diferente.

2.2.2 Gastos de cortesía versus gastos por premios:

El literal u) del artículo 37 de la LIR dispone que son deducibles, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los gastos por premios, en dinero o especie, que realicen los contribuyentes con el fin de promocionar o colocar en el mercado sus productos o servicios, siempre que dichos premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales, el sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público y se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia.

En relación a los gastos por premios, Delgado Villanueva (2014) señala que “Como prácticas comerciales es muy común que las empresas, en ciertas épocas del año, otorguen premios bajo las modalidades de sorteos, venta de canje, concursos, etc.” (p. I-23)

Asimismo, agrega¹⁷:

“Dentro de las prácticas mercantiles es común que las empresas realicen estrategias de venta, con la finalidad de incentivar el consumo de sus productos o servicios (...). Una de esas prácticas comerciales es la entrega de premios bajo las modalidades de sorteos, venta de canje, concursos, etc.” (p. I-14).

Por su parte, la versión online del Diccionario de la Real Academia Española¹⁸ define al concepto “premio”, entre otros, como “recompensa, galardón o remuneración que se da por algún mérito o servicio” y como “recompensa que se otorga en rifas, sorteos o concursos”.

De ello se desprende que los gastos de representación son aquellos que tienen por finalidad incentivar el consumo de productos o servicios en el mercado.

Como hemos sostenido, los gastos de cortesía tienen por objeto generar un ambiente confortable dentro de los establecimientos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, para que los sujetos que asisten a los mismos (clientes) permanezcan una mayor cantidad de tiempo dentro de los mismos efectuando apuestas y asistan con mayor frecuencia a ese tipo de establecimientos para realizar apuestas. Por tal motivo, los gastos de cortesía no tienen la misma finalidad que los gastos por premios, razón por la cual no deben tener el mismo tratamiento.

2.2.3 Tratamiento tributario aplicable a los gastos de cortesía:

¹⁷ Delgado Villanueva, Jannina: “Entrega de premios: requisitos para su deducibilidad”. En: Revista Actualidad Empresarial N 334, Primera Quincena - Setiembre 2015, Lima, página I-14.

¹⁸ Fuente: <http://dle.rae.es/?id=U1UcgqD>.

Como hemos visto, dado que los gastos de cortesía son consustanciales y necesarios para desarrollar la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, los mismos no pueden ser asimilados a las figuras de gastos de representación y gastos por premios.

En efecto, los gastos de cortesía constituyen gastos estructurales al negocio de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, pues si no se incurre en ellos los clientes que acuden a ellos para realizar apuestas, no tendrán mayores incentivos para permanecer un mayor período de tiempo dentro de los mismos efectuando apuestas ni para retornar a ellos con más frecuencia.

Si tenemos en cuenta que la mayor permanencia de tiempo dentro de los casinos y salas de máquinas tragamonedas realizando apuestas, tienen por objeto lograr que los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas obtengan mayores ingresos y una mayor renta imponible al final del ejercicio, lo que ocasionará que tribute un mayor Impuesto a la Renta, consideramos que los gastos de cortesía califican como gastos estructurales del negocio de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Como consecuencia de ello, este tipo de gastos no debería estar sujeto a límite cuantitativo alguno, pues de lo contrario se generarían efectos perversos a los sujetos que se dedican a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, como lo expondremos más adelante.

2.3 Aspectos constitucionales que deben respetarse al establecerse restricciones a la deducción de gastos.

Como sabemos, en virtud de la potestad tributaria, que se encuentra reconocida en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, el legislador se encuentra facultado para regular todos los aspectos relacionados con la determinación de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta, lo cual incluye todo lo relacionado con la determinación de la base imponible del mismo (costos y gastos).

No obstante, el ejercicio de tal potestad no es ilimitado, pues se encuentra sujeto al respeto de los principios constitucionales tributarios contemplados en el mismo artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que constituyen una restricción para el legislador, pero a la vez una garantía para los administrados, pues permitirá asegurarles que el legislador no ejercerá arbitrariamente tal potestad; y, si lo hace, la misma no será válida.

En ese orden de ideas, si bien es cierto que en materia del Impuesto a la Renta el legislador puede establecer restricciones respecto de la deducción de ciertos gastos, por ejemplo los gastos de cortesía, las mismas deben ser fijadas observando los principios recogidos en la Constitución Política del Perú y el Código Tributario.

En tal sentido, antes de entrar a analizar la regulación existente en torno a los gastos de cortesía, resulta pertinente revisar los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria del Estado, tales como: el principio de reserva de ley, el principio de igualdad y el principio de no confiscatoriedad.

Luego, analizaremos, si la regulación de los gastos de cortesía se encuentra acorde a tales principios constitucionales o no; y, cuáles son las consecuencias de ello. Esto requerirá analizar a quién realmente le correspondía establecer las restricciones a la deducción de los gastos de cortesía; y, en el caso de ser posible hacer una delegación de facultades respecto de algún extremo de tales límites, determinar quién era el órgano competente para regular esos aspectos y cuáles eran los alcances de tal remisión legislativa¹⁹.

2.3.1 Principios de Legalidad y Reserva de Ley en materia Tributaria.

El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria están recogidos en nuestra Constitución Política, la cual refiere en su artículo 74, que los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o por decreto legislativo, en este último caso cuando exista delegación de facultades por parte del Congreso al Poder Ejecutivo.

Este principio no otorga al estado una facultad irrestricta mediante la cual puede crear, modificar o derogar las normas en materia tributaria; en vista que exige el cumplimiento del principio de reserva de ley, así como los principios de igualdad, respeto de los derechos fundamentales. Además, estos tributos no pueden revestir un carácter confiscatorio.

La aplicación del principio de legalidad no puede interpretarse únicamente al establecimiento de creación, modificación o derogación de tributos; sino que implica también todo lo conexo o relativo al tributo, es decir, los elementos propios del tributo, la determinación del mismo, así como los límites y parámetros que puedan otorgarse para

¹⁹ Sobre el particular, debemos mencionar que en nuestro país se encuentra proscrita la delegación de facultades tributarias en blanco al Poder Ejecutivo, por cuanto ello constituye una vulneración al principio de reserva de ley.

la determinación de los tributos, entendiéndose un ámbito que abarcaría, en el caso del Impuesto a la Renta, la deducción de gastos y la determinación de costos.

Sobre el particular, Belisario Villegas (2003, p. 253) menciona que:

Desde el punto de vista jurídico, el ejercicio de la potestad tributaria no reconoce más límites que los que derivan de los preceptos constitucionales. Este ejercicio implica que quedarán obligados a pagar tributos aquellos respecto de los cuales se materialice el presupuesto de hecho construido por las leyes a dictarse.

Como se aprecia, toda facultad o potestad tributaria nace de la Constitución y es la misma que establece los límites a través del principio de legalidad y reserva de ley; estableciendo además que la obligación tributaria sólo corresponderá a aquellos que materialicen el presupuesto de hecho con todos sus elementos.

Asimismo, cabe apreciar que la reserva de ley no es restrictiva en cuanto mediante ley o decreto legislativo puede realizarse una remisión para que un órgano encargado pueda establecer los parámetros o elementos del tributo. No obstante, al momento de la remisión, la misma debe tener parámetros establecidos por la propia ley, no pudiendo realizar una remisión en blanco mediante la cual el órgano al cual se le delegó la facultad pueda determinar libremente la composición o estructura de alguno de los elementos del tributo.

Además, el principio de reserva de ley está recogido en nuestra Constitución y responde a la Constitución, no estando sujeto a modificación por otras normas de menor rango que la Constitución; esto en referencia a la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, la cual puede estar sujeta a ser derogada o modificada mediante una norma de igual jerarquía.

No obstante, si llegase a derogar la referida Norma IV, donde está recogido el principio de legalidad y reserva de ley; los mismos se mantendrían vigentes en cuanto responde a un índole constitucional, el hecho de estar enunciadas en una norma con rango de ley, quiere decir que sea esta quien finalmente las regule, en vista que este principio está basado en que el poder legislativo quienes son los representantes de los ciudadanos emitan en su representación las normas de carácter tributario, tutelando los derechos de los mismo.

Casás (2003) refiere que:

Tendrá que evaluarse si la sanción de los tributos, el complejo cometido de fijar los niveles de gasto público y correlativa presión fiscal, cuanto su distribución entre las diversas clases sociales, grupos, sectores económicos y regiones del país, es una decisión

mejor ponderada por aquellos a quienes el pueblo ha investido de la representación de la Nación, encomendándoles atender el interés general y el bien común, o si es factible que sea reasumida por el cuerpo electoral que, en definitiva, se identifica con el conjunto de los sujetos pasivos de las prestaciones patrimoniales coactivas, ya como destinatarios legales de los tributos (contribuyentes de derecho), ya como receptores indirectamente incididos por la carga (contribuyentes de hecho). (p. 16)

Casás resalta un punto fundamental respecto a la reserva de ley en cuanto señala que es menester del poder legislativo la regulación de tributos que afectarán a las personas que representan; dejando así establecido que en principio la regulación tributaria corresponde al poder legislativo. No obstante, no señala o concluye que la misma es absoluta, en cuanto puede delegarse facultades legislativas o realizar una remisión para que un órgano que emite normas de menor jerarquía pueda regular algunos elementos del tributo.

Cabe señalar y reiterar, que esta remisión no puede ser en blanco ni muy extensiva, siendo necesario que la remisión establezca parámetros básicos; ya que, de no ser así, no se estaría cumpliendo con la reserva de ley, además de llevar a la norma emitida al grado de inconstitucional.

Por otro lado, en el análisis referido a la reserva de ley que realiza Gamba Valega (2003), señala lo siguiente:

En efecto, en nuestro medio la reserva de ley en el ámbito tributario comúnmente suele estudiarse dilucidando cuáles son los elementos del tributo que se encuentran amparados por dicha reserva, de tal modo que una regulación de éstos por una norma de menor jerarquía que la exigida por el texto constitucional, determina un juicio de inconstitucionalidad del precepto y, por tanto, del tributo mismo. (p. 202)

Lo referido por Gamba deja abierta la posibilidad de que ciertos elementos del tributo sean pasibles de ser regulados por normas de menor jerarquía, al indicar que debe dilucidarse primero qué elementos son los que realmente están sujetos a la reserva de ley. Asimismo, es necesario complementar que, si bien la reserva de ley llega a permitir la remisión para normar ciertos elementos del tributo, esta remisión necesariamente deberá fijar los límites de la norma que regula estos aspectos, en cuanto realizar una remisión en blanco sería una clara violación a la reserva de ley y se estaría gestando una norma de carácter inconstitucional, tal cual hemos referido en el presente capítulo.

En este sentido, cabe complementar con lo señalado por Luqui (1993, p. 151, cuando se refiere al nacimiento de la obligación tributaria como voluntad del Estado, a decir que la obligación tributaria con la sola voluntad del Estado genera su nacimiento,

en vista que el Estado es quien posee el *imperium* para someter de esta manera la voluntad particular en relación a la imposición tributaria. Asimismo, refiere que para que la imposición tenga validez, debe respetar algunos principios, poniendo énfasis a los siguientes:

- (a) Ajustar la sanción de la ley al procedimiento constitucional antes referido;
- (b) respetar las garantías constitucionales que en favor de los derechos de los contribuyentes establece la carta: igualdad, proporcionalidad y equidad; y
- (c) dictarse dentro de la competencia que corresponde al Congreso en razón de la materia y del territorio.

Coincidimos con lo expuesto por Luqui en el sentido que la imposición será válida cuando se dicte dentro de la competencia que corresponde al Congreso en razón de la materia y territorio. Asimismo, Luque adopta una posición más cerrada respecto al principio de legalidad y reserva de ley, ya que de su opinión se desprende que sólo el Congreso podrá dictar normas en el ámbito tributario, no dejando opción a la remisión a otros órganos para que regulen elementos del tributo.

Asimismo, Luqui (1993) refiere los elementos por los cuales se entiende satisfecho el principio de legalidad, y que de carecer alguno de ellos, no tendría valor la referida norma por ser muy amplia o no tener una regulación completa. Esto se ve reflejado cuando refiere que:

Pero la ley, para constituir la única fuente de la obligación tributaria, debe contener, además del tipo de tributo, otros elementos sin los cuales el principio de legalidad no quedaría satisfecho. En efecto, de nada valdría, constitucionalmente, que la ley, por ejemplo, se concretara a decir: “Se establece un impuesto sobre las tierras de propiedad particular. El Poder Ejecutivo determinará los métodos o sistemas tendientes a establecer el monto de dicho impuesto, los obligados a su pago y las exenciones y penalidades correspondiente”. Tal norma sería inconstitucional. (p. 154)

Además, refiere que es necesario para el cumplimiento del principio de legalidad, que la ley contenga los elementos esenciales para crear la obligación tributaria y generar certeza al respecto; señalando a los siguientes elementos como básicos: a) el hecho imponible, definido de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; f) los casos de exenciones; g) los supuestos de

infracciones; h) las sanciones correspondientes; i) el órgano administrativo con competencia para recibir el pago; y j) el tiempo por el cual se paga el tributo.

Como se puede apreciar, en la doctrina los autores reconocen que el principio de legalidad y reserva de ley no se configura en estricto sentido, sino que permite la remisión de la facultad para normar aspectos o elementos de los tributos.

Siendo importante resaltar que esta remisión deberá hacerse siempre que se establezcan de manera clara los parámetros en los cuáles deberá basarse la norma que no tenga rango de ley, para establecer o determinar el elemento del tributo cuya regulación fue delegada.

En el caso que se establezca mediante ley que la Administración Tributaria establecerá la alícuota o tasa de los tributos, esta remisión debe contener los límites en los cuales podrá actuar la Administración con el fin de preservar el principio de reserva de ley.

Asimismo, una vez establecido los límites, no podrán establecerse otros parámetros o restricciones; como podría darse el caso de que se realice una remisión mediante la cual se permita establecer la tasa entre 20 a 30% y la Administración sin contar con la facultad correspondiente aplicar un parámetro adicional o un criterio adicional para gozar de tasas diferenciadas. En definitiva, esa norma sería inconstitucional en cuanto se ha excedido de la remisión otorgada por la ley, estableciendo criterios o parámetros no establecidos.

Es menester rescatar lo señalado por Gamba (2003) respecto a la aplicación del principio de legalidad y de reserva de ley, en cuanto refiere lo siguiente:

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, no cabe diferenciar la exigencia por la cual un tributo debe establecerse necesariamente por una norma con rango de ley (principio de legalidad, según dicha posición) con aquella que ordena que solo sus elementos esenciales lo sean (reserva de ley), pues ambas son manifestaciones de la misma exigencia. Veamos:

1) Establecer por ley un tributo no implica sólo el acto de su creación legislativa, sino, además, que la regulación incluya - siquiera - sus elementos esenciales. Es decir, en aplicación de esta posición, el cumplimiento del principio de legalidad (establecimiento de un tributo), conllevaría necesariamente al cumplimiento de la reserva de ley (regulación de los elementos básicos del tributo: identidad y de entidad de la prestación tributaria).

2) el hecho por el cual las exigencias de la reserva de ley no se extiendan (horizontalmente) a todos los elementos del tributo, sino sólo a los esenciales, no requiere

diferenciarla de otro instituto - como el principio de legalidad, en este caso-. Por el contrario, de lo que se trata es de estudiar cuáles son las exigencias actuales de la reserva de ley, las mismas que indudablemente son distintas que en otros momentos históricos. Así, pues, la reserva de ley - tal como la hemos entendido líneas arriba - necesariamente implica que el instrumento legal pertinente tenga un contenido mínimo que garantice que la decisión sobre el an y del quantum de las prestaciones coactivas necesariamente recaiga sobre el Poder legislativo, con las excepciones previstas en el mismo texto constitucional. (p. 209)

Asimismo, creemos importante para respaldar lo antes expuesto referido a los principios de legalidad y de reserva de ley, las siguiente jurisprudencia

a) Expediente N° 2302-2003-AA/TC:

“Ahora bien, es bastante frecuente la confusión que existe entre el principio de legalidad y el de reserva de ley.

Se debe partir de señalar que no existe identidad entre ellos. Así, mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; la reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.”

Esta sentencia del Tribunal Constitucional, marca la diferencia respecto a lo que engloba o enmarca el principio de legalidad y el principio de reserva de ley. Resaltando el hecho que la reserva de Ley es una exigencia reguladora mediante la cual el Ejecutivo se ve impedido de legislar respecto de lo que la Constitución ha facultado al Poder Legislativo. Asimismo, la referida sentencia establece que el principio de legalidad es un límite al cumplimiento y concretización del hecho imponible en materia tributaria.

Asimismo, estos principios se complementan entre sí, en cuanto el principio de legalidad está referido a que no habrá tributo si el mismo no está regulado por una ley; y que además debe respetarse lo establecido o regulado por la Constitución en cuanto la reserva de ley es una exigencia para el cumplimiento constitucional de creación, modificación o derogación de tributos.

Por otro lado, la sentencia señala que “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 en la propia Ley [...]; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia”.

Este punto es importante, en cuanto señala la apertura que tiene la reserva de ley en cuanto permite que los elementos del tributo o de la hipótesis de incidencia, puedan ser reguladas excepcionalmente por el Reglamento. Lo esencial e imprescindible en estas excepciones, es que debe establecerse claramente los parámetros establecidos, no siendo factible la remisión en blanco, ya que se vulneraría el principio de reserva de ley y, además, no se estaría observando lo establecido en la Constitución, generando así una remisión carente de sentido y fuerza normativa.

b) Expediente N° 001-2004-AI/TC:

“Debe precisarse que para la plena efectividad del principio de legalidad, los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos cuando menos en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto obligado, materia imponible y alícuota.”

Bajo este criterio establecido por el Tribunal Constitucional, señala que los elementos constitutivos del tributo deben encontrarse necesariamente en la norma con rango de ley (leyes dictadas por el Congreso o Decreto Legislativos dictados por el Poder Ejecutivo). Lo cual mantiene una lógica de gran importancia, en cuánto es así como la base del tributo se mantiene dentro de los principios de legalidad y reserva de ley.

Asimismo, señala que la alícuota también debe estar contenida en la norma con rango de ley; no obstante, sería factible que la referida norma plantee rangos de la alícuota, es decir, que establezca un máximo y mínimo porcentual. Para este caso, consideramos que sí sería factible remitir a otro organismo que pueda establecer el porcentaje o alícuota siempre que se respete los límites señalados por la propia norma y que además, no se establezca mayores parámetros o limitaciones que los otorgados por la propia norma, evitando así que se genere una remisión en blanco que devendría en inconstitucional.

c) Expediente N° 6089-2006-PA/TC:

“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.”

Es importante la determinación del primer punto establecido por el Tribunal Constitucional en cuanto señala que la regulación de los elementos esenciales del tributo son regulados por Decreto Supremo de manera excepcional; en cumplimiento de lo establecido por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, la cual señala dentro de sus funciones la de reglamentar las leyes.

Siendo así, no es factible delegar la reglamentación ni mucho menos permitir que mediante otra norma (en este caso una Resolución Administrativa) pueda establecerse los elementos que han sido delegados exclusivamente a la Ley o al Decreto Legislativo y cuya delegación excepcionalmente pueda realizarse mediante Decreto Supremo, siempre que en la norma con rango de ley esté claramente establecido los parámetros y puntos que pueda tratar el reglamento, siendo que de excederse o regular más allá de lo indicado, devenga en inconstitucional y sea carente de todo valor y sustento legal.

d) Expediente N° 1311-2000-AA/TC:

“El sustento constitucional del Principio de Legalidad es la separación del poder político en distintos órganos constitucionales, cada uno de ellos con funciones exclusivas y excluyentes, y por ello se prohíbe que el Poder Ejecutivo, a través de Decretos Supremos, cree, modifique o suprima impuestos, lo que comprende la modificación de los montos de los impuestos; [...], y es por eso que el Estado constitucional es estimulado a extender el Principio de Separación de Poderes del ámbito político, también al económico, a fin de evitar la distorsión del poder económico.”

Mediante la presente sentencia se deja un precedente importante, relacionado a que el principio de legalidad está basado en la separación de poderes y de esta forma limitar el *imperium* de cada uno de los poderes del Estado, con el fin de que se encuentren debidamente delimitada sus funciones y delegaciones. Siendo así, pretender realizar delegaciones en blanco, va directamente en contra de este principio, más aún si se delega

funciones a un órgano de menor jerarquía y que dentro de sus funciones no está establecido el legislar sobre los tributos ni mucho menos reglamentarlos.

Asimismo, si bien consideramos que la reglamentación de ciertos elementos esenciales del tributo puede darse; aceptamos la delegación a otros órganos en cuanto esté claramente delimitado el ámbito en el cual deberá legislar el referido órgano, estableciéndose claramente las reglas, límites, parámetros, requisitos.

Realizar una delegación en blanco, es claramente un absurdo legislativo en cuanto no observa lo establecido por la Constitución y además, podría decirse, que mediante estas delegaciones en blanco, se otorga nuevas facultades al órgano encargado, sin que las mismas estén encargadas bajo las funciones establecidas por la norma que creó los mismos.

Siendo así, se puede realizar delegaciones, pero siempre que las mismas estén estrictamente parametradas y que además contengan un respaldo suficiente que motive tal delegación; sobre todo indicar los motivos por qué la entidad a la cual se le delega el elemento del tributo, está en las condiciones o aptitudes para poder regular los referidos aspectos.

De lo expuesto en el presente punto sumado a los criterios jurisprudenciales, se desprende que el principio de reserva de ley en materia tributaria no permite que el legislador pueda realizar una delegación en blanco a favor del reglamentador, respecto de elementos esenciales de la obligación tributaria, sino que ello es posible en la medida que se establezcan ciertos rangos o límites para ello.

2.3.2 Principio de igualdad.

El artículo 74 de nuestra Constitución, establece que el Estado debe ejercer la potestad tributaria otorgada, siempre observando los principios de reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad. En caso una norma no observe estos principios, no surtirá efectos la misma.

Asimismo, este principio de igualdad no debe entenderse de una manera absoluta, sino que encierra diversos matices para poder comprenderlo y uno de ellos es la capacidad contributiva.

Es decir, que la igualdad en este caso está basada en la capacidad de contribución, por lo que quien tenga una mayor capacidad contributiva debe tener una mayor aportación o participación al sostenimiento del Estado.

Al respecto, Mata Sierra (2009) señala que:

A la vista de todo lo expuesto la diferencia esencial entre el principio de igualdad en la ley y el principio de igualdad ante la ley es que el primero es de carácter evidentemente formal, obligando al legislador a no realizar distinciones artificiosas o arbitrarias que no se justifiquen en la desigualdad real de los supuestos de hecho, mientras que el segundo tiene un contenido material que pretende garantizar la igualdad de trato entre los iguales. (p. 33)

De igual manera, Luqui (1993) manifiesta que “la igualdad tributaria se la consideró en razón del monto de las riquezas de cada uno, que así mostraba la llamada capacidad económica.” (p.44)

Entonces, más allá del significado formal del principio de igualdad, debe entenderse que el mismo será aplicado atendiendo a distintos criterios subjetivos, los cuales no sólo deben determinarse en base al fin que se quiere obtener con la imposición de los tributos, sino también los medios que se utilizan para el mismo.

Esto nos lleva a analizar qué debemos entender por capacidad, la cual es definida por García Belsunce (1982) como la diferencia generada entre la renta bruta obtenida por el contribuyente y la suma que corresponde a los gastos y un porcentaje para ahorro y capitalización. (p. 107)

Luqui (1993) amplía el criterio de capacidad contributiva señalando que la capacidad contributiva reposa sobre la riqueza, lo hace ahora con fines concurrentes al fin fiscal que antes perseguía, refiriéndose en este caso a los fines de naturaleza política, económica y social. (p. 44)

Ahora bien, no todo puede basarse en la capacidad contributiva, sino que la misma se encuentra altamente ligada a la proporcionalidad; entendiendo la misma como el criterio que establece que los fines fiscales no pueden ser exagerados o desmedidos contra quienes ostentan una mayor riqueza, así como quienes ostentan una menor riqueza.

La proporcionalidad debe evaluar los distintos factores o manifestaciones que dan origen a la capacidad contributiva, para obtener de esta manera una eficaz y razonable; siendo esta parte de la base del principio de igualdad. Asimismo, esta proporcionalidad está ligada al derecho de propiedad y si la misma no es observada afectaría gravemente las manifestaciones de riqueza, sobrecargando en los contribuyentes su deber de

contribuir con el Estado, privándolos de esta manera de la capacidad de ahorro e inversión que pueda tener el individuo.

2.3.3 Principio de No confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad no puede entenderse únicamente como el de establecer un tope máximo a la alícuota de los tributos; sino que la misma debe atender a razones particulares o concretas que permitan determinar cuando se establece una alícuota o restricción que generaría un efecto confiscatorio.

Asimismo, los tributos no pueden privar o despojar de la propiedad de manera desmedida sin una previa evaluación de la imposición de los mismos; atendiendo que los mismos no pueden significar una carga excesiva que imposibilite a los contribuyentes a soportar el peso del tributo.

Ahora bien, la no confiscatoriedad no solo está determinada por la alícuota o el establecimiento de ciertos tributos; sino que la misma también se encuentra ligada a la determinación de los tributos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señala en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC que:

Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

(...)

Ciertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de

establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respeta exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un “concepto jurídico indeterminado”. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.

Un pequeño paso se ha dado en Perú, al establecer a partir del ejercicio 2017 para que las personas naturales que obtengan rentas de cuarta y quinta categoría puedan deducir una serie de gastos. Si bien los fines que persigue el Estado son los de ampliar la base de tributación, ampliando su espectro a aquellos profesionales en los cuales la Administración Tributaria considera existe un mayor grado de evasión; también se observa que la canasta básica de los contribuyentes es mayor a los años anteriores.

En el caso de las rentas de cuarta y quinta categoría, se establece un rango de inafectación de siete (7) UITs, las cuales eran entendidas por el Estado como lo mínimo que necesita una persona natural para su subsistencia y gastos ordinarios durante el ejercicio fiscal. Lo que creemos a nuestro parecer, no reflejaba de manera efectiva los gastos o erogaciones que realizaba una persona natural, ya que además deben atenderse otros derechos constitucionales como el derecho a la propiedad, a la educación, entre otros.

Siguiendo con este punto, apreciamos que la manifestación de riqueza no está dada en su integridad por la suma total de ingresos brutos que recibe un contribuyente; sino que para obtener estos ingresos se han realizado una serie de erogaciones, las cuales se encuentran ligadas directamente con la generación de la renta o mantenimiento de la fuente.

Sería absurdo pensar que una empresa de transporte no pueda deducir su gasto de combustible o que el mismo esté limitado; ya que sin este gasto, no podrían producirse mayores ingresos y disminuiría considerablemente el patrimonio de las empresas que realizan tal actividad; generando así un efecto negativo en la recaudación, ya que se verían obligados a no realizar el referido negocio en cuanto su patrimonio se ve más afectado que el resto de las actividades y por lo tanto resulta confiscatorio y desigual.

Entonces, la confiscatoriedad no solo abarca la alícuota del tributo o la suma de tributos que pueda establecerse a una actividad, sino que también involucra la determinación de la base imponible y el camino que se toma para llegar a esta.

2.4 Regulación de los gastos de cortesía y respeto de los principios constitucionales tributarios.

2.4.1 Gastos de cortesía versus principio de reserva de ley.

En principio, observamos que el establecimiento de las restricciones a los gastos de cortesía fue realizado por medio de la Ley N° 27796, por lo que se habría el instrumento legal que señala la Constitución Política del Perú para establecer este tipo de restricciones que tienen que ver con el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta. Sin embargo, al establecerse tales restricciones, no se regularon todos los aspectos de la misma, pues en el texto de la ley se omitió lo siguiente:

- (a) No se estableció el porcentaje máximo de deducción de los gastos de cortesía.
- (b) No se definieron claramente los sujetos ni los bienes alcanzados por tales restricciones.

Por el contrario, en esa ley, el legislador dio carta blanca a la Administración Tributaria (SUNAT) para que regulará dichos aspectos de los gastos de cortesía, pues no le fijo límite alguno para ello. Otro aspecto cuestionable es que el legislador, indebidamente, delegó a la Administración Tributaria (SUNAT) la regulación de esos aspectos en lugar de otorgarle tal facultad al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) que es la entidad del Poder Ejecutivo que tiene competencia para regular todos los aspectos relacionados con la reglamentación de leyes que regulan las materias del Impuesto a la Renta.

Por estas consideraciones, consideramos que al regular los gastos de cortesía el legislador vulneró el Principio de Reserva Ley recogido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

2.4.2 Gastos de cortesía versus principio de igualdad.

El establecimiento de las restricciones a los gastos de cortesía fue efectuado sin considerar todos los conceptos que califican como gastos de cortesía, pues sólo se consideró como bienes sujetos tales restricciones a los alimentos, los cigarrillos y las bebidas alcohólicas, dejándose de lado a otro tipo de bienes que no califican como gastos de cortesía, por ejemplo: las bebidas no alcohólicas. Esto genera que exista un tratamiento inequitativo en materia de deducción de gastos de cortesía²⁰.

Además de ello, el establecimiento de estas restricciones ha generado que los sujetos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas no tributen al Fisco en base a su real capacidad contributiva, sino en función a una base imponible irreal que ha sido elaborada a través del desconocimiento de la deducción de una parte importante de los gastos de cortesía, los cuales como hemos indicado son consustanciales al negocio de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Por estas consideraciones, consideramos que al regular los gastos de cortesía el legislador vulneró el Principio de Igualdad recogido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

2.4.3 Gastos de cortesía versus principio de no confiscatoriedad.

A efectos de determinar si la regulación de los gastos de cortesía tiene un carácter confiscatorio o no, resulta pertinente recordar cuál es la naturaleza de los mismos (es decir, si estos gastos son estructurales o incidentales).

Un caso particular, donde se puede determinar la diferencia entre gastos estructurales del negocio y gastos incidentales, es aquel establecido en el inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a los gastos incurridos en vehículos automotores.

Como se aprecia de la norma, no establece restricciones a la deducción de este tipo de gastos, cuando los sujetos que incurren en ellos son empresas de servicio de taxi, transporte turístico u otras empresas de rubro similar, pues reconoce que tales gastos son

²⁰ Además demuestra un desconocimiento de la operatividad del sector por parte del legislador.

estructurales para estas empresas, pero sí existen tales restricciones cuando el giro de la empresa es distinto a ellos, pues reconoce que en este último caso tales gastos son incidentales para las mismas.

Como se observa en esta norma, la intención del legislador fue reconocer que para las empresas de servicio de taxi, transporte turístico u otras empresas de rubro similar, ese gasto es estructural o consustancial al negocio, por lo que no podía limitarse su deducción; y, que en los casos de empresas que desarrollen rubros distintos, ese gasto no es consustancial al negocio, por lo que sí era válido establecer limitaciones a su deducción.

En el caso de los gastos de cortesía, los mismos resultan ser gastos estructurales al negocio de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, porque si el sujeto que se dedica a ese negocio no incurre en ellos, no podrá atraer clientes al mismo ni tampoco podrá mantenerlos en sus máquinas jugando por un tiempo prolongado que permita la generación de mayores ingresos. Por tal motivo, consideramos que la deducción de los mismos no debería encontrarse sujeta a limitaciones cuantitativas, pues se estaría ocasionando que los sujetos que se dedican a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas tengan que reconocer una mayor renta imponible, por el desconocimiento de la deducción de una parte de estos gastos, lo que ocasionaría que no tributen en base a su real capacidad contributiva.

A efectos de visualizar el impacto del establecimiento de restricciones a la deducción de gastos de cortesía, a un sujeto que se dedica a la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, vamos a presentar un ejercicio numérico, elaborado en base a cifras verdaderas de un operador de salas de máquinas tragamonedas del país, que corresponden al ejercicio 2016²¹, que se detalla a continuación:

²¹ El nombre del operador no puede ser revelado, sólo se nos autorizó al empleo de las cifras expuestas. Cabe resaltar que estas cifras corresponden a uno de los diez operadores de salas de máquinas tragamonedas más grandes del Perú.

Concepto	Monto (S/)	% en base a IB	
Ingresos Brutos (IB)	156,000,000.00	100	
Gastos de Cortesía	2,770,000.00	1.78	
Límites			
0.50%	IB	780,000.00	0.5
40	UIT*	158,000.00	0.1
Monto máximo deducible	158,000.00		
Exceso	2,612,000.00	1.67	
IR (28%) del exceso	731,360.00		

Como puede apreciarse del cuadro anterior, las 40 UIT representan el 0.1% de los Ingresos Brutos del operador de casino y sala de máquina tragamonedas y a su vez representan el 5.7% de los gastos incurridos en cortesías.

Si bien podría apreciarse en primera instancia, que el operador de esta actividad tiene una alta capacidad contributiva en base a sus ingresos; esto no significa una carta blanca para que el Estado ni la Administración fijen parámetros sin observar la proporcionalidad del tributo o la manera en que se determina el mismo.

En el caso planteado, los gastos de cortesía representan el 1.78% de los Ingresos Brutos del contribuyente; es decir, estos gastos generan de manera directa la obtención de S/ 156,000,000.00. No obstante esto, la Administración Tributaria ha establecido un límite que no es acorde con la realidad ni mucho menos con la capacidad contributiva y la proporcionalidad del tributo y su determinación.

El primer límite al que se facultó a la Administración Tributaria fue el de establecer un porcentaje máximo de deducción, no facultándose sobre qué iba a ser calculado el referido porcentaje; por lo que la Administración Tributaria decidió de manera unilateral y sin mayores facultades determinarlo sobre el 0.5% de los Ingresos Brutos. Lo que en el presente caso representaría una tercera parte de los gastos de cortesía.

Sin perjuicio de lo anterior, junto con el porcentaje permitido, se estableció un parámetro adicional que no estaba autorizado en la Ley que delega esta facultad y nos referimos al parámetro de las 40 UITs, las cuales son el tope máximo de deducción; es decir, el 0.5% de los Ingresos Brutos no podrá superar las 40 UITs.

Esto resulta ser más confiscatorio aún, ya que no aprecia la realidad de la actividad y la necesidad del gasto, en cuanto de acuerdo al cuadro planteado; las 40 UIT reflejan únicamente un 5.7% de los gastos de cortesía. Lo que en buena cuenta sería que del 100%

de los gastos de cortesía se estarían perdiendo el 94.3% de los mismos, cifra que no es nada despreciable.

De este análisis se demuestra claramente, que la Administración Tributaria no aprecia el principio de igualdad, en cuanto actúa de manera desmedida para establecer la determinación del Impuesto a la Renta del sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Asimismo, entendemos que el principio de igualdad no es absoluto, por lo que pueden existir diferencias en el ámbito tributario, tal como son las exoneraciones o beneficios tributarios; pero al contrario de los ejemplos propuestos, estos son basados en factores que determinarán la necesidad de la exoneración y como va a cubrirse la brecha que esto generaría; no siendo así para el sector casino y máquinas tragamonedas, ya que la Administración al momento de establecer los límites no toma en cuenta la realidad del sector y como funciona el mismo.

De haber realizado un análisis correcto la Administración, hubiera sido conveniente que la limitación del referido gasto esté respaldada por el MINCETUR y la Dirección correspondiente, además del Ministerio de Economía y Finanzas; para que de éste modo, con conocimiento del funcionamiento del sector, pueda establecerse un límite razonable y proporcional que no afecte el principio de no confiscatoriedad.

Asimismo, la Administración Tributaria debió realizar un análisis de la mecánica del juego, ya que para que el mismo produzca los ingresos que produce normalmente requiere de ciertas metodologías basadas en atraer o mantener en las salas a los clientes o probables clientes; acondicionando el local de manera adecuada, colocando personal preparado, realizando eventos, y entregando cortesías; porque a mayor tiempo en una sala, nos mayores los réditos que puede conseguir un operador y a mayores réditos, es mayor el impuesto a la renta que se puede obtener en favor del Estado.

Sin embargo, la determinación del Impuesto a la Renta no puede ser desproporcional, sobre todo limitando un gasto que es estructural al negocio, en cuanto el mismo es uno de los mayores alicientes para que los clientes se mantengan jugando en las salas. Por lo que, al estar delimitado el gasto a un porcentaje que no representa la realidad, afecta en gran medida el patrimonio del contribuyente, desconociéndole más del 90% del total de gastos de cortesía incurridos y generando que tribute sobre los mismos; lo cual es una clara manifestación de afectación al principio de no confiscatoriedad.

Por estos motivos, consideramos que al regular los gastos de cortesía el legislador vulneró el Principio de No Confiscatoriedad recogido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

2.5 Sujetos y bienes comprendidos dentro de las restricciones aplicables a los gastos de cortesía.

Más allá de las objeciones constitucionales antes mencionadas a la regulación de los gastos de cortesía, a continuación analizaremos la regulación existente respecto de los mismos, a efectos de determinar si la misma resulta aplicable o no y en qué sentido:

2.5.1 Sujetos y bienes comprendidos dentro de las restricciones aplicables.

Como hemos indicado en el Capítulo I, la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, Ley que modifica artículos de la Ley N° 27153, 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 entregue a los clientes.**” (El subrayado es nuestro)

Por su parte, la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, que aprobó las normas complementarias para la declaración y pago del Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas, estableció lo siguiente:

Tercera.- PORCENTAJE MÁXIMO DE DEDUCCIÓN POR GASTOS

Para efectos de lo dispuesto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, a fin de determinar la renta neta 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 de Juegos de Casino y/o Máquinas Tragamonedas**, en la parte que, en conjunto, no excedan del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT).” (El subrayado es nuestro)

De ello se desprende lo siguiente:

- Los sujetos comprendidos dentro de los alcances de la restricción a la deducción de los gastos de cortesía son los operadores de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, que la SUNAT denomina “Sujetos del Impuesto”.
- Los bienes comprendidos dentro de los alcances de la restricción a la deducción de los gastos de cortesía son los siguientes: (i) alimentos; (ii) cigarrillos; y, (iii) bebidas alcohólicas.

De la revisión de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796 y la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, se desprende que los sujetos que se encuentran sometidos a las restricciones de los gastos de cortesía son los siguientes:

- (a) “Operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas” según la Ley N° 27796; y,
- (b) “Sujeto del Impuesto” según la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT.

Atendiendo a lo antes indicado, a continuación, pasaremos a desarrollar lo que debe entenderse por “operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas” según la Ley N° 27796 y lo que debe entenderse por “el Sujeto del Impuesto” según la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT.

(a) Definición de “operador”

La Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, que modificó artículos de la Ley N° 27153, establece como sujeto sometido a los porcentajes máximos de deducción en los “Gastos de Cortesías” al “operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas”; sin embargo, no define este concepto.

Dado que la Ley N° 27796 no define lo que debe entenderse por “operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas”, para efectos de determinar los alcances de este concepto, ante este vacío de tal norma jurídica, corresponde aplicar lo previsto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario²², a fin de encontrar una definición del mismo.

²² La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario dispone lo siguiente:

“NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.”

En tal sentido, en primer lugar, debe recurrirse a la Ley N° 27153, que regula la actividad de explotación de los juegos de casinos y salas de máquinas tragamonedas, como se detalla a continuación:

- La Ley N° 27153 dispone que “para explotar juegos de casino y máquinas tragamonedas se requiere autorización expresa, otorgada por la autoridad competente (la Dirección General de Juego de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR)”.
- El artículo 29 de la Ley N° 27153 define al “titular de la autorización” como *“aquella persona jurídica organizada bajo el régimen de la Ley General de Sociedades, que obtiene una autorización expresa para explotar juegos de casino o máquinas tragamonedas.”*

Asimismo, el artículo 31 de la Ley N° 27153 establece que el titular de la autorización queda obligado, entre otros conceptos, a:

- Explotar directamente las actividades establecidas en la resolución de autorización;
- Garantizar el correcto desarrollo de los juegos de casino y el adecuado funcionamiento y mantenimiento de las máquinas tragamonedas; y,
- Pagar oportunamente los impuestos derivados de la actividad.

Según el artículo 14 de la Ley N° 27153, para solicitar la autorización correspondiente que habilita a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, resulta necesario cumplir con el procedimiento administrativo establecido por ley.

El literal a) del artículo 16 de la Ley N° 27153 prescribe que “la resolución que otorgue la autorización para explotar juegos de casino o máquinas tragamonedas debe indicar la razón o denominación social de la persona jurídica en favor de la cual se otorga la autorización”.

El literal e) del artículo 32 de la Ley N° 27153 indica que los “titulares de la autorización” se encuentran prohibidos de “dar en concesión la autorización para la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas”, es decir, se encuentran prohibidos de entregar a terceros la autorización para que éstos exploten salas de máquinas tragamonedas o casinos.

El segundo párrafo del artículo 5 de la Ley N° 27153 contempla que los “operadores que se dediquen a las actividades de explotación de juegos de casino y

máquinas tragamonedas”, podrán solicitar la renovación de su autorización expresa para efectuar ese tipo de actividades, una vez que haya vencido la misma.

Además, el artículo 243-C del Código Penal prevé que la persona que explota juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin cumplir con los requisitos que exigen las leyes y sus reglamentos para su explotación, cometerá delito, siendo sancionado penalmente con pena privativa de la libertad no menor de uno (1) ni mayor de cuatro (4) años, con trescientos sesenta y cinco (365) días multa e inhabilitación para ejercer dicha actividad.

En tal sentido, el operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas es la persona que cuenta con la autorización expresa, emitida por la autoridad competente en la materia (la Dirección General de Juego de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR), para realizar la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas. Por tal motivo, se prevé que éste podrá solicitar la renovación de la misma, una vez que haya vencido.

En consecuencia, de lo antes mencionado se desprende que cuando la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796 hace mención al “operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas”, se está refiriendo a la persona jurídica que cuenta con autorización expresa para desarrollar actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, emitida por la Dirección General de Juego de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR.

(b) Definición de “sujetos del impuesto”

La Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT determina que el sujeto sometido a los porcentajes máximos de deducción en los “Gastos por Cortesías”, es el “Sujeto del Impuesto” que, de manera gratuita, entregue alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas a los clientes en las salas de juegos de casino y/o máquinas tragamonedas”.

Para tal efecto, el artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT define por:

- Impuesto: Al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, creado por Ley N° 27153 y normas modificatorias.
- Sujeto del Impuesto: Al que realiza la explotación de los juegos de casino y/o máquinas tragamonedas.

Dado que la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, reglamenta lo previsto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, que modificó diversos aspectos de la Ley N° 27153, para efectos de determinar los alcances del concepto “Sujeto del Impuesto” debe considerarse también lo regulado por dicha ley.

Como hemos indicado, la Ley N° 27153 prescribe que “para explotar juegos de casino y máquinas tragamonedas se requiere autorización expresa, otorgada por la autoridad competente”, por lo que no se podrá realizar tal actividad en nuestro país sin contar con dicha autorización.

Además, el artículo 243-C del Código Penal califica como delito la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin cumplir con los requisitos que exigen las leyes y sus reglamentos para su explotación.

Teniendo en cuenta que todas las normas jurídicas existentes en nuestro ordenamiento jurídico, son de obligatorio cumplimiento para las personas comprendidas dentro de sus alcances, resulta pertinente que se relacionen todas ellas, a efectos de lograr una interpretación coherente.

Atendiendo a ello, consideramos que la definición de sujeto del impuesto contemplada en la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT debe ser relacionada con lo previsto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, así como con lo establecido por la Ley N° 27153 y el artículo 243-C del Código Penal, por encontrarse íntimamente relacionadas tales normas.

De ello se evidencia que cuando la aludida resolución de superintendencia hace referencia al “Sujeto del Impuesto” hace mención a la persona autorizada para la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas conforme a ley, es decir, al titular de la autorización expresa para operar casinos y salas de máquinas tragamonedas expedida por la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR.

(c) Determinación del sujeto comprendido dentro de las restricciones.

Si interpretamos la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796 y la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT tomando en cuenta las disposiciones contenidas en la Ley N° 27153 y en el artículo 243-C del Código Penal, en aplicación de lo previsto en la Norma IX del Título Preliminar del

Código Tributario, nos daremos cuenta que los topes y porcentajes máximos de “Gastos de Cortesía” sólo resultan aplicables a los titulares de la autorización expresa para operar casinos y salas de máquinas tragamonedas, extendida por la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR.

No obstante ello, en la práctica, algunas personas podrían sostener erróneamente que los sujetos comprendidos dentro de los alcances de la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT son aquellos que realizan actividades de explotación de juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, sin importar si se encuentran autorizados o no por la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR para efectuar tales actividades, basándose simplemente en una interpretación común del concepto “explotación” prevista en el Diccionario de la Real Academia Española, porque la misma no se encuentra previsto en la ley.

Al respecto, debemos manifestar lo siguiente:

- Al analizar el concepto de “operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas” de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, que debe ser el mismo que se recogió en la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, bajo la denominación de “Sujeto del Impuesto”, se debe tener presente las disposiciones de la Ley N° 27153, por cuanto esta es la norma base que regula las actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, por lo que permiten determinar sus alcances.
- En el caso que algún concepto no se encuentre definido por una norma tributaria, para efectos de definir sus alcances, la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario permite que el mismo pueda ser definido empleando las definiciones previstas en normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y en caso que éstas no existan que se apliquen los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho, para definir sus alcances.

En el caso planteado, a fin de determinar los alcances del concepto “operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas”, debería partirse de las normas contempladas en la Ley N° 27153, como lo ordena la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lugar de usar el concepto común de “explotación” previsto en el “Diccionario de la Real Academia Española”, por cuanto este diccionario no califica

como legislación del ordenamiento legal peruano; por lo que dicho instrumento no podía ser empleado para definir los alcances del concepto “operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas”, desconociendo la legislación interna específica aplicable a dicha materia (la Ley N° 27153).

La Ley N° 27153 ha definido quienes son los únicos sujetos que pueden efectuar tales actividades en nuestro país, los cuales son quienes cuenten con la autorización expresa, emitida por la autoridad competente en la materia, para realizar ese tipo de actividades. Esto significa que aquellos que no cuenten con tal autorización no podrán realizar las actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Es más, como hemos de apreciar, el Código Penal califica como delito la realización de actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, sin cumplir con los requisitos que exigen las leyes y sus reglamentos para su explotación, por lo que se concluye que esta actividad no puede ser efectuada sin contar con la autorización correspondiente emitida por la autoridad competente en la materia (la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas del MINCETUR).

2.5.2 Bienes comprendidos dentro de las restricciones aplicables.

La Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, delegó a SUNAT que determine el porcentaje máximo de deducción de los gastos por concepto de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que se entreguen de manera gratuita a los clientes.

La Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, estableció que tales gastos sólo pueden ser deducidos hasta el 0.5% de los ingresos brutos con un límite de 40 UITs.

De la revisión de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796 y la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, se desprende que los bienes que se encuentran sometidos a las restricciones de los gastos de cortesía son los alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas.

(a) “Alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas” - Sector Salud.

La Ley General de Salud, aprobada por la Ley N° 26842, en su Capítulo V denominado “De los alimentos y bebidas, productos cosméticos y similares, insumos instrumental y equipo de uso médico-quirúrgico u odontológico, productos sanitarios y productos de higiene personal y doméstica”, que comprende los artículos 88 al 95, regula la materia relacionada con los alimentos y las bebidas.

En efecto, el artículo 88 de la Ley General de Salud dispone que:

La producción y comercio de alimentos y bebidas destinados al consumo humano así como de bebidas alcohólicas están sujetos a vigilancia higiénica y sanitaria, en protección de la salud.

Atendiendo a lo detallado en el texto transcrito en el párrafo precedente, se evidencia que la Ley General de Salud distingue entre alimentos y bebidas. En efecto, según la Ley General de Salud, los productos se clasifican en: (a) alimentos; y, (b) bebidas. Dentro del concepto “bebidas”, se establece una sub clasificación que comprende: (b.1) bebidas no alcohólicas; y, (b.2) bebidas alcohólicas.

Siguiendo el criterio detallado en el párrafo precedente, los artículos 91 al 95 de la Ley General de Salud, mantienen la distinción entre alimentos y bebidas.

Por otro lado, la Ley de Promoción de la Alimentación Saludable para Niños, Niñas y Adolescentes aprobada mediante la Ley N° 30021, establece que:

Artículo 1 Objeto de la Ley

La presente Ley tiene por objeto la promoción y protección efectiva del derecho a la salud pública, al crecimiento y desarrollo adecuado de las personas, a través de las acciones de educación, el fortalecimiento y fomento de la actividad física, la implementación de kioscos y comedores saludables en las instituciones de educación básica y la supervisión de la publicidad, la información y otras **prácticas relacionadas con los alimentos y bebidas no alcohólicas** dirigidas a los niños, niñas y adolescentes para reducir y eliminar las enfermedades vinculadas con el sobrepeso, la obesidad y las enfermedades crónicas conocidas como no transmisibles.” (El subrayado es nuestro)

Como se puede apreciar, el artículo 1 de la Ley N° 30021 efectúa una, evidente, diferenciación entre alimentos y las bebidas, en este caso, bebidas no alcohólicas.

Si bien el glosario de términos de la Ley de Inocuidad de Alimentos - Decreto Legislativo N° 1062 define el término “alimento” como “toda sustancia elaborada, semielaborada o en bruto, que se destina al consumo humano, incluidas las bebidas, el chicle y cualesquiera otras sustancias que se utilicen en la fabricación, preparación o tratamiento de los alimentos, pero no incluye los cosméticos, ni el tabaco ni las sustancias utilizadas solamente como alimentos”, dicha definición no se encuentra acorde con la clasificación de los “alimentos” y las “bebidas” contenidas en la Ley General de Salud y la Ley N° 30021, por lo que consideramos que en la misma el legislador habría incurrido en un error, que habría sido enmendado con posterioridad, pues como se puede constatar

el Decreto Legislativo N° 1062 es anterior a la Ley N° 30021, por lo que la norma posterior habría modificado lo dispuesto por la norma anterior.

En resumen, si se tiene en cuenta que las normas específicas referidas a los alimentos y bebidas, el registro de los mismos y su comercialización (Ley General de Salud, Reglamento y Ley N° 30021), se concluirá que las normas del sector salud contemplan la siguiente clasificación:

(a) Alimentos.

(b) Bebidas: (b.1) Bebidas no alcohólicas.

(b.2) Bebidas alcohólicas.

(b) “Alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas” - Norma tributaria.

En principio, cuando la norma tributaria hace expresa mención a los siguientes conceptos (*) alimentos y (*) bebidas alcohólicas; sólo consideran dos (2) de los tres (3) elementos de la clasificación brindada por la legislación específica (Ley General de Salud y Reglamento y Ley N° 30021).

Todo lo antes detallado, nos permite concluir que los alimentos y las bebidas alcohólicas son los únicos bienes que se encuentran sometidos al límite tributario a que hace referencia la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796 y la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT; sin embargo, las bebidas no alcohólicas (agua, gaseosas, etc.) no se encuentran sometidas a dicho límite.

No obstante, de la revisión de la legislación aduanera, que se encuentra bastante vinculada a la materia tributaria, por cuanto la misma se encuentra relacionada a la aplicación de algunos impuestos (específicamente, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo, entre otros), nos daremos cuenta de lo siguiente:

- La Sección IV del Arancel de Aduanas clasifica los “productos de las industrias alimentarias; bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre; tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados”. Dicha sección IV contiene los siguientes capítulos:
 - Capítulo 20 - Preparaciones de hortalizas, frutas u otros frutos o demás partes de plantas.
 - Capítulo 21 - Preparaciones Alimenticias Diversas.

- Capítulo 22 - Bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre.

Como se puede apreciar el agua y las bebidas gaseosas se encuentran clasificados en el Capítulo 22 denominado “Bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre”.

- La Partida 22.02 del Arancel de Aduanas comprende a las “Aguas, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada y demás bebidas no alcohólicas, excepto los jugos de frutos u otros frutos o de hortalizas de la partida 20.09”.

De lo detallado en el párrafo precedente, resulta interesante que expresamente se excluyen de tal partida (22.02) a “los jugos de frutos u otros frutos o de hortalizas de la partida 20.09”.

En efecto, tales jugos de frutos u hortalizas son excluidos, ya que pertenecen a la partida 20.09, es decir, la partida que corresponde a “Jugos de frutas u otros frutos (incluido el mosto de uva) o de hortalizas sin fermentar y sin adición de alcohol, incluso con adición de azúcar u otro edulcorante”.

El motivo determinante que los jugos de frutos u hortalizas no son clasificados como bebidas (22.02), y si en la partida 20.09 es que provienen de elementos (frutas y hortalizas) que son alimentos, mientras que los que se encuentran 22.02 no son alimentos.

La Nota 3 dispone que en la Partida 22.02 se entiende por bebidas no alcohólicas, las bebidas cuyo grado alcohólico volumétrico sea inferior o igual a 0.5% vol. Las bebidas alcohólicas se clasifican, según los casos en las partidas 22.03 a 22.06 o en la partida 22.08.

- Del contenido de la Sección IV, de la Nota 3 del Capítulo 22 y de los capítulos 20 y 21 del Arancel de Aduanas, se evidencia que coincide con la clasificación efectuada por la Ley General de Salud (alimentos, bebidas no alcohólicas y bebidas alcohólicas).
- Si bien es cierto que en la práctica algunos funcionarios de SUNAT sostienen que “(...) las normas de la materia no hacen referencia al Arancel de Aduanas como instrumento de clasificación aplicable al presente caso (...)” y que “(...) tampoco es posible determinar la naturaleza del producto en base a la sección, capítulo o subcapítulo del Arancel de Aduanas en el que se encuentra, toda vez

que, de acuerdo a la Primera Regla General para la interpretación de la Nomenclatura, los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos, sólo tienen un valor indicativo (...)” , dicha afirmación es errónea, pues en ausencia de una definición expresa del término “alimentos” en las normas tributarias antes mencionadas, es posible recurrir a otras normas comprendidas dentro de la legislación (en este caso, el Arancel de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N° 238-2011-EF), en aplicación de lo previsto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, a fin de interpretar los alcances del mismo.

- Por otro lado, resulta interesante lo establecido en la RTF N° 02190-A-2010 y otras similares, en las cuales claramente se manifiesta que:

“La Nota Complementaria Nacional 1 de la Partida 22.02 del Arancel de Aduanas con la salvedad, que el Arancel Aprobado por Decreto Supremo N° 017-2007-EF señala: En la subpartida nacional 2202.10.00.00 se entiende por agua, incluida el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada, también aquella a la cual se le ha adicionado vitaminas, fibras solubles u otras sustancias que no modifiquen su carácter esencial (función principal) de refrescar o de aliviar la sed.”

El texto antes transcrito, implica un reconocimiento que el agua y las bebidas gaseosas no tienen por finalidad principal alimentar sino refrescar o aliviar la sed. Atendiendo a ello, si la finalidad no es alimentar, no podrían ser calificadas como alimentos.

Si bien hemos podido apreciar que algunos funcionarios de la SUNAT sostienen que “(...) no es posible establecer liminarmente, sin previo análisis del producto, que la clasificación a que hace referencia la RTF N° 02190-A-2010 se aplique de manera general a los productos referidos por el recurrente (...)” , dicha afirmación es incorrecta, porque el gasto cargado en la cuenta 901105, que observó SUNAT durante el procedimiento de fiscalización, comprendía agua y gaseosas, como se constata en el Resultado del Requerimiento N° 1622150000220, por lo que el gasto correspondiente a tales bienes no debió ser reparado.

Por tal motivo, constituye un error de algunos funcionarios de SUNAT el afirmar que “(...) el término “alimentos” comprende a las bebidas, por tanto, le es aplicable lo estipulado en la Ley N° 27796 y la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT”.

(c) Determinación de los bienes comprendidos dentro de los alcances de las restricciones.

De lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario se desprende que en lo no previsto por una norma tributaria se debe aplicar lo establecido en otras normas legales dictadas en el ordenamiento legal peruano, siempre que no se opongan a lo dispuesto por las normas tributarias; y, sólo en aquellos casos en que el ordenamiento legal peruano no hubiera regulado una materia específica, se podrá recurrir a los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

Es el caso que las disposiciones de la Ley N° 27796 y de la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT no definieron lo que debe entenderse por “alimento”. Es por ello, que en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario se debe recurrir, en primer término, a las disposiciones legales del ordenamiento peruano que hubieran definido tal concepto.

Es por eso que al analizar la definición de “alimentos”, se deben tener presente las disposiciones de la Ley General de Salud, la Ley N° 30021 y el Arancel de Aduanas.

En vista que en el ordenamiento legal peruano existen definiciones relacionadas con el concepto de “alimentos”, no resultaba posible la aplicación de los principios del derecho administrativo o los principios generales del derecho.

Sin embargo, en la práctica, se ha advertido que algunos funcionarios de la SUNAT, en abierta violación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, ni siquiera aplican los principios del derecho administrativo, ni los principios del derecho general para determinar los alcances del concepto “alimentos”, como lo señala la norma legal antes citada; sino que recurren a la aplicación de los conceptos del “Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española” y al “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual” de Guillermo Cabanellas, las mismas que constituyen respetables obras; pero que no califican como legislación del ordenamiento legal peruano, ni mucho menos como principios del derecho administrativo, ni como principios del derecho general.

Ello implica que, en la práctica, se pretende desconocer los conceptos recogidos por nuestra legislación interna; para aplicar definiciones de diccionarios que no constituyen conceptos que formen parte de nuestra legislación interna.

Sin perjuicio de lo detallado precedentemente, en lo referente a la definición de “alimento” contemplada en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, cabe mencionar lo siguiente:

- (a) Según tal definición es alimento “toda sustancia que ingiere, digiere y asimila el organismo”.

Empleando tal definición la Ley N° 27796 y la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT no debieron detallar, ni diferenciar de forma separada los “alimentos” de las “bebidas alcohólicas”.

- (b) En efecto, las bebidas alcohólicas pueden ser ingeridas, digeridas y asimiladas por el cuerpo humano. Entonces si las bebidas alcohólicas cumplen con los requisitos exigidos por la definición de “alimentos” del Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, cabe preguntarse lo siguiente: ¿Por qué el legislador efectuó una diferenciación entre alimentos y bebidas alcohólicas?

La respuesta a ello es que la legislación peruana cuenta con una clasificación en la cual se diferencia entre “alimentos” y “bebidas”, dentro de las cuales el concepto “bebidas” contiene una subclasificación de “bebidas alcohólicas” y “bebidas no alcohólicas”.

- (c) La legislación peruana cuenta con una clasificación de alimentos y bebidas distinta y que no coincide con la definición de alimentos contenida en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas.

Es por ello, que la definición de alimento vertida en tal diccionario no puede ser empleada por SUNAT, al no estar acorde con la legislación nacional.

En consecuencia, de todo lo antes expuesto resulta evidente que:

- Para la legislación nacional el concepto de alimento no comprende a las bebidas.
- Cuando la Ley N° 27796 y la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT hacen mención a “alimentos” no comprendieron en el concepto a las bebidas no alcohólicas.
- Las bebidas no alcohólicas no se encuentran sometidas a los límites y topes fijados en la Ley N° 27796 y la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT.

CAPÍTULO III: PROPUESTAS DE SOLUCIÓN A LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Dado que en la actualidad existen algunos problemas fundamentales en la fijación del límite a la deducción de los gastos de cortesía para que puedan ser aplicados de manera válida a los sujetos del sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas, a efectos de determinar el Impuesto a la Renta que grave las ganancias provenientes de la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, corresponde realizar una propuesta individual a cada problemática.

Dicha propuesta será nuestro aporte fundamental a la presente investigación, con el fin de que esclarecer o determinar la correcta aplicación de la limitación a la deducción de este tipo de gastos por parte de los sujetos del sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

De lo analizado en los capítulos anteriores, se evidencia que el primer problema que hemos detectado es que, al expedir la Ley N° 27796, el legislador ha efectuado una delegación en blanco a favor de la Administración Tributaria (SUNAT), respecto de la determinación del porcentaje máximo de deducción de los gastos de cortesía para efectos del Impuesto a la Renta, pues ha dejado en manos de ella la fijación del mismo sin establecer rangos máximos o mínimos de tal porcentaje; siendo que el establecimiento de estos parámetros no es acorde al principio de igualdad ni al principio de no confiscatoriedad.

El segundo problema que observamos es que a través de esta delegación en blanco que ha hecho la Ley N° 27796, la Administración Tributaria (SUNAT) ha establecido una base de referencia para calcular el límite de la deducción de los gastos de cortesía (específicamente, los ingresos brutos de rentas de tercera categoría) que no estaba contemplada en dicha ley. En efecto, en ninguna parte de esta ley, se ha señalado que el porcentaje máximo de deducción de los gastos de cortesía se calculará sobre el monto de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría y no sobre el monto gastado por concepto de tales gastos.

El tercer problema que hemos detectado es que la Ley N° 27796 no facultó a la Administración Tributaria (SUNAT) para que pueda establecer un tope cuantitativo al límite de la deducción de los gastos de cortesía (40 UIT).

Finalmente, el cuarto problema que observamos es que la Ley N° 27796 no ha definido claramente lo siguientes: (i) los sujetos a quienes resulta aplicable el límite de la deducción de los gastos de cortesía; y, (ii) los bienes que se encuentran comprendidos de la limitación a la deducción de gastos de cortesía y hasta dónde alcanza la definición de los mismos²³. Esta falta de precisión puede generar discrepancias en lo referido a que sujetos resulta aplicable el límite a la deducción de gastos de cortesía y a qué bienes se encuentran comprendidos dentro de tal limitación.

3.1 Derogatoria de la Limitación a los Gastos de Cortesía.

Como se aprecia a lo largo de la investigación, al momento en que es delegada a la Administración Tributaria la regulación de los gastos de cortesía, ésta última no observa los criterios que envuelven a dichos gastos y la necesidad de los mismos en el sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

El principal error que se comete, es no darle la calidad de gasto estructural a los gastos de cortesía, por lo que se verían reducidos a simples gastos incidentales y que no tienen relevancia directa con la generación de la renta, lo cual a nuestro parecer es completamente incorrecta; ya que de la mecánica del juego y los mecanismos para la generación de la renta, lo que buscan los operadores es mantener el mayor tiempo posible a los clientes en las salas y uno de los mayores alicientes son precisamente estos gastos de cortesía y la atención brindada.

Asimismo, se determinó que el gasto que permite deducir la Administración Tributaria representa apenas un 5.7% del total del gasto incurrido; denegando a los operadores de casinos y salas de máquinas tragamonedas deducir la diferencia por tales gastos; afectando de manera directa al patrimonio de la empresa, así como a su capacidad de ahorro e inversión; menoscabando de manera clara el principio de no confiscatoriedad.

En base a lo expuesto, y en atención al principio de igualdad y no confiscatoriedad, además de haberse establecido que los gastos de cortesía son estructurales para el negocio y que los mismos no deberían tener límite, pero sí un control

²³ En efecto, si bien ha señalado que los bienes comprendidos dentro de la limitación a la deducción de este tipo de gastos son los alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, no ha definido tales conceptos.

por parte de la Administración Tributaria; somos de la opinión que este límite debe ser derogado y que se permita la totalidad de los gastos de cortesía brindada a los clientes por parte de los operadores de casinos y salas de máquinas tragamonedas.

3.2 Aprobación de una norma modificatoria de la Ley N° 27796 que estableció la limitación a la deducción de gastos de cortesía

Sin perjuicio de la propuesta normativa establecida en el punto anterior, en caso la Administración Tributaria considere que es un gasto estructural pero que el mismo exige una mayor complejidad de fiscalización; consideramos que otra alternativa es la aprobación de una norma modificatoria de la Ley N° 27796 que estableció la limitación a la deducción de los gastos de cortesía; en la cual se respeten los principios de legalidad y reserva de ley, así como establecer de manera clara y adecuada los parámetros y facultades otorgadas a la Administración Tributaria.

Como se puede apreciar del análisis realizado en el capítulo II, es importante resaltar que la delegación en blanco facultando a la Administración Tributaria para que pueda regular los límites de la deducción de los gastos de cortesía; afecta directamente a los principios de reserva de ley y legalidad, en cuanto no establece más límites y/o parámetros para la regulación de la Administración.

La Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT emitida por la Administración Tributaria (SUNAT), para regular lo dispuesto por la Ley N° 27796, no tiene la fuerza normativa de una ley o un decreto legislativo, para poder regular un aspecto esencial de la hipótesis de incidencia tributaria que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta, como lo es la regulación de un aspecto de uno de los gastos deducibles (en este caso, los gastos de cortesía). Asimismo, tampoco tiene la fuerza de un decreto supremo, para poder regular tal aspecto, previa delegación de facultades, establecida con parámetros máximos y mínimos en la ley, como lo señala el Tribunal Constitucional.

De otro lado, dado que el artículo 6 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo contempla que una de las funciones que ejerce el Poder Ejecutivo es la de reglamentar las leyes, la delegación de facultades en materia tributaria a la Administración Tributaria (SUNAT) para regular algún aspecto de la hipótesis de incidencia que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta (en este caso, la fijación del porcentaje máximo de deducción por concepto de gastos de cortesía), que se ha

efectuado a la Administración Tributaria (SUNAT), en base a la Ley N° 27796, no es acorde a ley, pues carece de todo sustento constitucional.

Por lo tanto, la remisión para regular el porcentaje limitativo para la deducción de gastos de cortesía debió ser efectuada a favor del Poder Ejecutivo, quien a través de sus organismos competentes -esto es, el Ministerio de Economía y Finanzas, que tiene dentro de sus facultades el regular aspectos tributarios previstos en las leyes tributarias²⁴; y, el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, que tiene dentro de sus facultades regular aspectos relacionados con el sector juegos de casino y máquinas tragamonedas²⁵- pudo realizar la evaluación correspondiente para determinar tal porcentaje.

Además, la delegación de facultades normativas en materia tributaria, respecto de ese tipo de gastos, debió darse únicamente respecto del porcentaje máximo de deducción de los gastos de cortesía, no pudiendo establecerse aspectos adicionales tales como: (i) la base de referencia sobre la cual se aplicará el porcentaje máximo de deducción de gastos de cortesía (los ingresos brutos de rentas de tercera categoría); y, (ii) un tope máximo a la deducción de ese tipo de gastos (40 UIT).

Ahora bien, de haber sido decisión del legislador, establecer que el límite a la deducción de los gastos de cortesía se determinará aplicando un porcentaje sobre una determinada base referencia, que será el monto de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría obtenidos por el operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas y no el monto efectivamente desembolsado por concepto de gastos de cortesía; y, que ese límite tenga un tope máximo de deducción que será de 40 UIT (similar al que existe en la Ley del Impuesto a la Renta para los gastos de representación), ello debió ser establecido expresamente en la Ley N° 27796, cosa que no ocurrió.

En virtud de lo expuesto, consideramos conveniente proponer una modificación legislativa de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N° 27796, en virtud de la cual se establezca lo siguiente:

- (i) Se determine que, mediante decreto supremo, refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, se fijará

²⁴ En efecto, el artículo 5 de la Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas establece que “corresponde al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) planear, dirigir y controlar los asuntos relativos a la tributación, política aduanera, financiación, endeudamiento, presupuesto, tesorería y contabilidad, así como armonizar la actividad económica nacional”.

²⁵ En efecto, el artículo 5 de la Ley de Organización y Funciones del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo prevé que son funciones del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR) establecer el marco normativo para el desarrollo de las actividades de comercio exterior coordinando con los sectores e instituciones que corresponda, así como para el desarrollo de las actividades turística (dentro de la cual se encuentra la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas) y artesanal a nivel nacional, supervisando el cumplimiento de la normatividad emitida, estableciendo las sanciones e imponiéndolas, de ser el caso, en el ámbito de su competencia”.

el porcentaje máximo de deducción de los gastos de cortesía en que incurra el operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, el cual no podrá ser menor de X% ni mayor de Y%.

De este modo, estas entidades del Poder Ejecutivo deberán evaluar y sustentar las razones por las cuáles el porcentaje máximo de deducción de gastos de deducción que aprueben es el que corresponde fijar como límite máximo para la deducción de ese tipo de gastos.

Para tal efecto, podría pedirse que el proyecto de ley cuente con un informe técnico especializado, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, de manera conjunta con la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.

- (ii) Se defina que la base de referencia para calcular el monto máximo de deducción por concepto de gastos de cortesía será el monto efectivamente desembolsado por el operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas por dicho concepto, considerando los criterios de normalidad y razonabilidad a que hace referencia el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De esta manera aquellos operadores que obtengan mayores ingresos por la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas podrán deducir un importe mayor por concepto de gastos de cortesía que aquellos que obtienen menores ingresos.

- (iii) Se defina claramente que los sujetos que se encuentran comprendidos dentro de la limitación a la deducción de los gastos de cortesía, son aquellos que cuenten con la autorización correspondiente, emitida por el sector competente, para realizar actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

De este modo, no existiría ningún tipo de duda acerca de los sujetos a quienes resulta aplicable el límite a la deducción de gastos de cortesía.

- (iv) Se defina claramente cuáles son los gastos de cortesía: Es decir, son sólo los alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas u otro tipo de bienes más. Y además se defina de manera precisa qué se entiende por cada uno de ellos, para efectos del Impuesto a la Renta.

De esta manera, no existiría ningún tipo de duda acerca de los bienes a quienes resulta aplicable el límite a la deducción de gastos de cortesía.

Si se establece esta regulación de forma expresa en la ley que modifique a la Ley N° 27796, el reglamentador sólo se limitaría a fijar el porcentaje máximo deducible de los gastos de cortesía y no incurriría en el mismo error cometido por la Administración Tributaria (SUNAT) al expedir la Resolución de Superintendencia N° 014-2003/SUNAT, que regulo aspectos no delegados por dicha ley.

Es decir, no podría establecerse por vía reglamentaria, empleando el decreto supremo, que la base de referencia para calcular el monto máximo de deducción por concepto de gastos de cortesía serán los ingresos brutos de rentas de tercera categoría provenientes de la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas; y, tampoco podría fijarse que el tope máximo deducible por concepto de gastos de cortesía sería 40 UIT.

En consecuencia, nuestra propuesta normativa, que modificaría la décima disposición transitoria de la Ley N° 27796, comprendería lo siguiente:

- (a) Porcentaje máximo y mínimo de deducción.
- (b) Base de referencia sobre la cual se aplicará el porcentaje.
- (c) Informe técnico especializado, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, de manera conjunta con la Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.”

3.3 Aprobación de norma de precisión de los sujetos y bienes comprendidos dentro de los alcances de Ley N° 27796 que estableció la limitación a la deducción de gastos de cortesía.

De acuerdo a lo establecido en la Ley que regula el sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas, se denomina operador a toda persona que cuenta con la autorización correspondiente para explotación de casinos y máquinas tragamonedas; por lo cual no es factible llamar operador a un tercero que no desarrolla la actividad o que la desarrolla sin permiso o autorización.

En el caso que este operador realice la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas empleando la ayuda de otros sujetos, mediante el uso de alguna forma jurídica asociativa (por ejemplo: un contrato de asociación en participación), consideramos que ello no debería generar que esa forma jurídica sea considerada en su conjunto como un operador que realiza tal actividad con arreglo a ley,

ni que cada una de esas personas sean consideradas también como operadores, por las siguientes razones:

- (i) La autorización para realizar la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas se otorga a una persona en particular, cuyo nombre se detalla en la autorización emitida por la autoridad competente. Esta autorización le autoriza a esa persona y sólo a ella a efectuar tal actividad en el local en que se va a desarrollar la misma, no pudiendo cederse ni transferirse esa autorización a terceros.
- (ii) La Ley que regula el sector de juegos de casino y máquinas tragamonedas y la Ley del Impuesto a la Renta no contienen alguna disposición que permita concluir que cuando un sujeto realiza la actividad de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas de manera asociada con otros se entenderá que la autorización ha sido brindada a todos los sujetos y que en ese caso los límites previstos a la deducción de gastos se aplicarán a todos, por considerarlos como una sola persona.

En el caso de la asociación en participación, que es la conjunción del capital y el trabajo, se observa que es el asociante es quien se encarga de realizar la actividad y el resto de asociados se encargan de efectuar aportes al asociante con la finalidad de que pueda contar con el apoyo económico necesario para llevar a cabo el negocio, a cambio de lo cual se le otorgará un porcentaje de participación en los resultados del mismo.

En el caso particular del sector juegos de casino y máquinas tragamonedas, el asociante es el operador, porque sólo él puede dedicarse a la ejecución del negocio. Ello supone que él se encargará de obtener la autorización correspondiente de la autoridad competente para poder efectuar dicha actividad.

Siendo así, los asociados no desarrollan la actividad ni obtienen licencias o autorizaciones para desarrollo de la actividad del sector, sino que son inversionistas del asociante, para que éste desarrolle la actividad.

Queda establecido entonces, que en la asociación en participación, es el asociante quien es el titular y único realizador de la actividad regulado; por lo que sólo él será considerado operador. Entonces, la otra parte del contrato asociativo, es decir el asociado; no podrá ser considerado operador, y por tanto no se encontrará sujeto a los límites establecidos para el sector, aplicable también para la normativa relacionada al impuesto a la Renta.

Siendo esto así, es necesaria una norma de precisión en la cual se indique que, en los contratos de asociación en participación, el único sujeto que se encuentra comprendido dentro de los alcances del límite a la deducción de gastos de cortesía es el asociante. Y que los aportes entregados por los asociados, sean estos en dinero o bienes de cualquier tipo, no se encuentran sujetos al referido límite por no calificar como operadores. En este último caso, para efectos de que los desembolsos realizados por dichos bienes puedan ser deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, los asociados sólo deberán acreditar que los mismos cumplen con el principio de causalidad establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Por otro lado, respecto a la precisión que debe realizarse respecto de lo que se considera gastos de cortesía, el principal análisis o precisión corresponde a definir o clasificar lo que son alimentos o bebidas alcohólicas, con el fin de establecer qué bienes integran los conceptos sujetos a límite.

Si bien se ha desarrollado que en la normativa peruana existen normas, a las cuales puede hacerse remisión, es sumamente necesario establecer o precisar cuál es la normativa idónea a la cual se debe acudir, con el fin de establecer cuáles son los bienes que constituyen cortesía y por lo tanto están sujetos a límite.

Esto además reviste importancia, en cuanto los bienes que se otorguen como cortesía, tendrían que diferenciarse en dos términos; el primer término, es establecer los gastos sujetos a límite, y el segundo término, es establecer los gastos no sujetos a límite, pero sí vinculados al principio de causalidad.

Si no se determina claramente los bienes comprendidos dentro de las cortesías sujetas a límite, no se podría establecer un correcto control de los mismos. Cabe precisar, que el haberse establecido que este tipo de bienes de cortesía son sólo tres detallados en la norma; no impide que otros bienes otorgados puedan ser utilizados como gasto.

Es importante resaltar que, a nuestro entender, el legislador reconoció que los desembolsos realizados por la entrega a título gratuito de estos bienes a los clientes pueden ser deducidos como gastos de cortesía, porque ello es una práctica común del sector para fidelizar clientes. Sobre todo, cuando en la ley se restringe al operador para que el mismo pueda otorgar créditos, descuentos, bonificaciones o cualquier otro beneficio similar; que en otros mercados como el turístico, comercial, empresarial, son prácticas comunes con el fin de fidelizar o captar clientes.

Por tanto, también es necesaria una norma de precisión en la que se establezca qué bienes están comprendidos dentro de los gastos de cortesía, o en todo caso a que

norma específica debe remitirse el operador, para determinar que gastos están comprendidos dentro de los límites; y así también determinar que otros gastos no están sujetos a límite, pero sí al principio de causalidad, generando así un mayor orden en el sector para la deducción de estos gastos.

Finalmente, después de analizar las propuestas antes mencionadas, consideramos que lo correcto sería aprobar una ley que modifique la Ley N° 27796, a fin de establecer un corte en el tratamiento tributario aplicable a los gastos de cortesía, a partir del cual no debería existir ninguna duda al respecto.



CONCLUSIONES

Del análisis efectuado en el presente trabajo, concluimos lo siguiente:

- Mediante el principio de reserva de ley, se previene que otras entidades legislen sobre materia que corresponde únicamente al Congreso; y excepcionalmente al Poder Ejecutivo (mediante delegación de facultades). Generando de este modo, que se cumpla lo establecido por la Constitución Política, referido a la creación, modificación y/o derogación de tributos
- Si bien puede delegarse la regulación de ciertos aspectos o elementos del tributo, siempre que así lo otorgue la ley; esta delegación debe ser muy estricta y detallada respecto a los aspectos que regulará, no siendo factible que se realice una delegación en la cual prácticamente se delega la función de crear, modificar o derogar tributos.
- La delegación realizada a favor de SUNAT analizada en la presente investigación, es claramente una delegación en blanco; en cuanto señala únicamente que debe establecer el porcentaje de la deducción de gastos de cortesía, mas no establece los límites mínimos ni máximos, ni mucho menos sobre que concepto debe calcularse dicha alícuota.
- Asimismo, SUNAT sobrepasa la facultad de delegación encargada, en cuánto el caso bajo análisis se comprueba que únicamente se le delega que indique el límite máximo de la deducción de gastos de cortesía, mas no que establezca otros límites o parámetros, tal cual lo hizo SUNAT, al establecer un tope de 40 UIT a los gastos de cortesía.
- Siguiendo en esta línea, SUNAT se atribuye la facultad de indicar cuál es la base de cálculo de la alícuota máxima de los gastos de cortesía, estableciendo que la misma se realice sobre los ingresos brutos; excediendo nuevamente la facultad delegada.
- Por tanto, es necesaria una reforma normativa por lo expuesto a lo largo de la presente investigación, reforma que evitará que se mantenga esta delegación en blanco en favor de SUNAT y que es claramente un error constitucional por parte de la administración tributaria y el poder legislativo al momento de legislar.

REFERENCIAS

- Alva Matteucci, M. (2009). *El principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta*. Revista Actualidad Empresarial N° 197, Segunda Quincena - diciembre 2009. Lima: Actualidad Empresarial.
- Bernal Rojas, J. A. (2011). *Tratamiento tributario de los gastos de representación*. Revista Actualidad Empresarial N° 243, Segunda Quincena - noviembre 2011. Lima: Actualidad Empresarial.
- Cabanellas, G. (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. 21° Edición. Tomo II. Buenos Aires: Editorial Heliasta
- Carrasco Mendoza, H. (S/F). *El contenido y límites de la libertad de empresa y su articulación con el derecho de libertad sindical*. Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo. Recuperado el 18 de septiembre de 2016.
http://www.trabajo.gob.pe/boletin/documentos/boletin_55/doc_boletin_55_1.pdf
- Casás, J. O. (2003). *Tratado de Derecho Tributario - Mecanismos de Democracia Semidirecta y Reserva de Ley Tributaria*. Lima: Palestra Editores.
- Dechat, C. A. (2013). *Introducción al análisis de máquinas tragamonedas*. YOGONET.COM. Recuperado el 30 de septiembre de 2016.
<http://www.yogonet.com/latinoamerica/node/36460>
- Delgado Villanueva, J. (2014). *Gastos deducibles por sorteos: Exigencia de la presencia de un notario con la finalidad de dar fe pública a los actos*. Revista Actualidad Empresarial N° 316, Primera Quincena - diciembre 2014. Lima: Actualidad Empresarial.
- Delgado Villanueva, J. (2015). *Causalidad: Criterio indispensable para la deducción de gastos*. Revista Actualidad Empresarial N° 326, Primera Quincena - mayo 2015. Lima: Actualidad Empresarial.
- Delgado Villanueva, J. (2015). *Entrega de premios: requisitos para su deducibilidad*. Revista Actualidad Empresarial N° 334, Primera Quincena - septiembre 2015. Lima: Actualidad Empresarial.
- Gamba Valega, C. M. (2003). *Tratado de Derecho Tributario - Notas para un estudio de la Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Lima: Palestra Editores.
- Luqui, J. C. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Manual Societario (1999). Tomo II. Lima: Economía y Finanzas.
- Mata Sierra, M. T. (2009). *El Principio de Igualdad Tributaria*. Navarra: Aranzadi, SA.

Montoya Manfredi, U., Montoya Alberti, U. y Montoya Alberti, H. (2006). *Derecho Comercial*. Tomo III. Lima: Grijley.

Picón Gonzáles, J. L. (2007). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo...*, Lima: Dogma Ediciones.

Rosales Ochoa, L. G. (2015). *Tratamiento tributario de los gastos de representación*. Revista Actualidad Empresarial N° 330, Primera Quincena - julio 2015. Lima: Actualidad Empresarial.

Villegas, H. B. (2003). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8va. Edición, Buenos Aires: Astrea.

Wilhem, J. (2016). *Las metas de Sun Dreams*. Revista Casino N° 139, septiembre 2016. Lima: MCA Publicaciones.

Zornoza Pérez, J. J. (2010). *La Tributación de los Juegos de Azar: Una perspectiva comparada. Juegos de Azar: una visión multidisciplinaria*. 8va. Edición, Buenos Aires: Astrea. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM) - Universidad Carlos III de Madrid (ISBN: 6070213270). Recuperado el 18 de setiembre de 2016. <http://www.bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/6/2803/9.pdf>

BIBLIOGRAFÍA

- Barros Carvalho, P. (2003). *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra.
- Bravo Artega, J. R. (2008). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Bogotá: Legis.
- Burgos Castañeda, A. (1975). *Impuestos Internos en el Perú*. Lima: ABC.
- Carrasco Mendoza, Hugo (S/F): *El Contenido y Límites de la libertad de empresa y su articulación con el derecho de libertad sindical*. Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo. Recuperado el 18 de setiembre de 2016 de http://www.trabajo.gob.pe/boletin/documentos/boletin_55/doc_boletin_55_1.pdf
- Cazorla Prieto, L. M. (2008). *Derecho Financiero y Tributario*. Navarra: Thomson Aranzadi.
- De Barros Carvalho, P. & Bravo Cucci, J. (2003). *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores.
- Dechat, César A. (2013): *Introducción al análisis de máquinas tragamonedas* (16/10/2013). YOGONET.COM. Recuperado el 30 de setiembre de 2016 de <http://www.yogonet.com/latinoamerica/node/36460>.
- Fernández Muñoz, Karin (2006): *Comentarios a la Ley N° 28842, Ley que incorpora el Artículo 243° - C al Código Penal y adiciona un párrafo al literal A) del Artículo 31° de la Ley N° 27153*. Lex Data Penal N° 008 - 2006. Muniz Law. Recuperado el 26 de setiembre de 2016 de <http://www.munizlaw.com/productos/Lex-Data/Derecho-Penal/2006/der-penal-008-2006.htm>
- Giuliani Fonrouge, C. (1993). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.
- Jarach, D. (1982). *El hecho imponible - Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Manual Societario* (1999). Tomo II. Lima: Economía y Finanzas.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C. & Poveda Blanco, F. (2006). *Derecho Tributario*. Navarra: Thomson Aranzadi.
- Martín Queralt, J. Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. & Casado Ollero, G. (2014). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Montoya Manfredi, U., Montoya Alberti, U. y Montoya Alberti, H. (2006). *Derecho Comercial*. Tomo III. Lima: Grijley.

- Pérez de Ayala, J. L. & Pérez de Ayala Becerril, M. (S/F). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid: Dykinson.
- Picón Gonzáles, J. L. (2007). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo...*, Lima: Dogma Ediciones.
- Solier, O. (2011). *Tratado de Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley.
- Wilhem, J. (2016). *Las metas de Sun Dreams*. Revista Casino N° 139, septiembre 2016. Lima: MCA Publicaciones.
- Zornoza Pérez, J. J. (2010). *La Tributación de los Juegos de Azar: Una perspectiva comparada. Juegos de Azar: una visión multidisciplinaria*. 8va. Edición, Buenos Aires: Astrea. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM) - Universidad Carlos III de Madrid (ISBN: 6070213270). Recuperado el 18 de setiembre de 2016.
<http://www.bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/6/2803/9.pdf>.

