

Algunos aspectos tributarios derivados de las actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas

Dr. Julio A. Fernández Cartagena

Temario

1. Consumo de alimentos y bebidas dentro del establecimiento.
2. Contratos de colaboración empresarial (asociación en participación y consorcio).

El principio de Reserva de Ley

- El principio de Reserva de Ley está recogido en el segundo párrafo del artículo 74° de la Constitución.
- En virtud de dicho principio, la creación, modificación, derogación o exoneración de tributos solo puede hacerse mediante una norma con rango de ley (Resolución N° 02302-2003-AA/TC).

El principio de Reserva de Ley

- STC N° 0042-2004-AI/TC (12/08/05)
- “La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley pueda admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia”.

El principio de Reserva de Ley

- “En consecuencia, cuando la propia ley o norma con rango de ley no establece todos los elementos esenciales y los límites de la potestad tributaria derivada, se está frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el constituyente ha querido resguardar mediante el principio de reserva de ley”.

El principio de Reserva de Ley

- Dicho principio extiende sus alcances a los elementos esenciales del tributo tales como el aspecto personal, temporal, espacial y material de la hipótesis de incidencia.
- El aspecto material está constituido por el hecho gravado. La Ley debe señalar al detalle los hechos u operaciones que quiere gravar, de tal forma que lo no previsto no está gravado. Dentro del aspecto material están la base de cálculo (base imponible) y la tasa o alícuota.

El principio de Reserva de Ley

- En vía de excepción, un reglamento, es decir, un decreto supremo puede desarrollar algún elemento esencial del tributo, siempre que la ley creadora del mismo haya solicitado su colaboración, señalándole parámetros precisos.
- Si la norma de origen no establece los parámetros para la colaboración reglamentaria estamos frente a una remisión en blanco, que infringe el principio de reserva de ley.

Ley N° 27796

- “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”.

Ley N° 27796

- Dicha ley no establece parámetros para que el porcentaje máximo de estos gastos sea finalmente determinado a través de una norma infralegal.
- La deducción de gastos necesarios para la determinación de la renta neta imponible, constituye un elemento esencial del Impuesto a la Renta.

Ley N° 27796

- Además la colaboración con la ley debe ser efectuada a través de una norma reglamentaria (es decir, a través de un decreto supremo suscrito por el Ministro de Economía y Finanzas) y no a través de una norma de inferior jerarquía.

Ley N° 27796

- Por consiguiente, la décima disposición transitoria de la Ley N° 27796 resulta inconstitucional por contravenir el principio de Reserva de Ley.

Gastos de atención al cliente.

- La tercera disposición final de la Resolución N° 014-2003/SUNAT dijo lo siguiente:
- “Las empresas pueden deducir los gastos por entrega gratuita de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas a los clientes en las salas de juego de casinos y máquinas tragamonedas, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite de 40 UIT”.

Gastos de representación

- Los gastos de representación son definidos en el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF:
- “m) A efecto de lo previsto en el inciso q) del Artículo 37 de la Ley, 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.
 - 2. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.
- 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”.

Gastos de representación según el Tribunal Fiscal

- Obsequios a clientes tales como “la entrega de agendas, atlas, alcancías o cuentas realizada por la recurrente a sus clientes en forma selectiva” (RTF N° 99-1-2005).
- Los gastos incurridos por un fabricante de cerveza en concepto de visitas a su fábrica de los clientes de sus distribuidores, pues no están dirigidos a consumidores finales sino a mayoristas y distribuidores con el objeto de que se identifiquen con la empresa” (RTF N° 016592-3-2010).
- Los gastos de una empresa de seguros en un evento anual organizado para agasajar a los corredores de seguros que intermedian en la colocación de sus pólizas (RTF N° 4243-3-2012).

Gastos de atención a clientes en casinos

- El Tribunal Fiscal declaró en su momento que dichos gastos no eran gastos de representación (RTF N° 989-3-2001).

Gastos de representación

- RTF N° 989-3-2001
- La entrega de bocaditos, bebidas, souvenirs, etc.; a los asistentes de establecimientos dedicados a los juegos de azar no son gastos de representación porque no tienen como finalidad exteriorizar una imagen que mantenga o mejore la situación en el mercado de la empresa, además están vinculados directamente con la generación de rentas, por lo que cumplen el principio de causalidad establecido en el artículo 37° Ley del Impuesto a la Renta.

Gastos de Venta

- Los referidos gastos de los casinos no son gastos de representación sino gastos de venta, comprendidos en el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Dicho artículo establece que son deducibles los gastos que se encuentren destinados a producir y/o mantener la fuente generadora de la renta, en cuanto cumplan con los criterios de necesidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Gastos de Venta

- Criterio de proporcionalidad
- El volumen de los gastos debe guardar proporción con el volumen de sus operaciones.

- Criterio de razonabilidad
- Debe existir una relación razonable entre el monto del desembolso y su finalidad, dirigida a producir y mantener la fuente productora.

- Criterio de necesidad
- Los gastos deben ser necesarios para que se genera renta y/o subsista la fuente.

- Criterio de normalidad
- Los gastos deben corresponder al giro normal del negocio

Gastos de Venta

- RTF N° 756-2-2000
- “(...) Los gastos (agasajos y obsequios de un laboratorio a estudiantes de medicina) no se realizan con un fin desinteresado en el que el recurrente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros; por el contrario en su realización existía una motivación empresarial cual era la de difundir y promocionar sus productos haciendo uso de una estrategia de mercadotecnia (...)”

Gastos de atención al cliente.

Requisitos

Requisitos	
Gastos de representación	Gasto de atención
El objetivo es ser representado fuera de las oficinas.	El objetivo es de atender al cliente dentro de las instalaciones.
Destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado.	Destinada a brindar comodidad al cliente durante su permanencia en las salas de juego.
Se incluyen los obsequios y agasajos a clientes.	Se incluyen obsequios y agasajos al cliente.

El Control Difuso en sede administrativa

- Con la STC. N° 3741-2004-AA/TC se reconoció que los tribunales administrativos contaban con facultades de control de constitucionalidad.
- Conforme al reciente criterio adoptado por el Tribunal Constitucional en la STC. N° 4293-2012-PA/TC, se deja sin efecto el precedente vinculante contenido en la STC. N° 3741-2004-AA/TC suprimiéndose el control difuso de los tribunales administrativos.

El Control Difuso en sede administrativa

- Actualmente el Tribunal Fiscal no podrá ventilar la constitucionalidad de una norma con rango de Ley como la Ley N° 27796.

Proceso de amparo

- Por ende, se deberá iniciar un proceso de amparo sin que sea necesario agotar la vía previa, de conformidad con las excepciones previstas en el artículo 46° del Código Procesal Constitucional aprobado por Ley N° 28237.

Proceso de amparo

- “Artículo 46.- Excepciones al agotamiento de las vías previas
- No será exigible el agotamiento de las vías previas si:
 - 1) Una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida;
 - 2) Por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable;
 - 3) La vía previa no se encuentra regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado; o,
 - 4) No se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución”.

Conclusiones

- Los gastos por entrega gratuita de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas a los clientes en las salas de juego de casinos son gastos de venta.
- La deducción de dichos gastos está sujeta a los criterios generales de causalidad, proporcionalidad, razonabilidad, necesidad y normalidad.
- La Res.014-2003/SUNAT, emitida de conformidad con la décima disposición transitoria de la Ley N° 27796 establece límites máximos de deducción de estos gastos. Sin embargo, ambos dispositivos legales son inconstitucionales.
- Dicha inconstitucionalidad no se puede dilucidar en sede administrativa, por lo que puede iniciarse un proceso de amparo sin necesidad de agotar la vía administrativa previa para inaplicar dicha norma en el caso concreto.

Contratos de colaboración empresarial

1. Asociación en Participación (artículo 440° de la Ley General de Sociedades).
2. Consorcio, Joint Venture o asociación temporal de empresas (artículo 445° de la Ley General de Sociedades).

Definición de Asociación en Participación

- “Contrato por la cual 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” (artículo 440° de la Ley General de Sociedades).

Régimen tributario de la Asociación en Participación

Contribución

The diagram illustrates the relationship between an associate and an investor in a partnership. On the left, a dark blue rounded rectangle represents the 'ASOCIANTE' (Associate), described as the '-Titular del negocio-' (owner of the business). On the right, a teal rounded rectangle represents the 'ASOCIADO' (Investor), described as '-inversionista-' (investor). A grey arrow points from the investor to the associate, labeled 'Contribución' (Contribution). A light blue arrow points from the associate to the investor, labeled 'Derecho expectatio a un porcentaje de la utilidad o del resultado' (Right to expect a percentage of the utility or the result).

ASOCIANTE
-Titular del negocio-

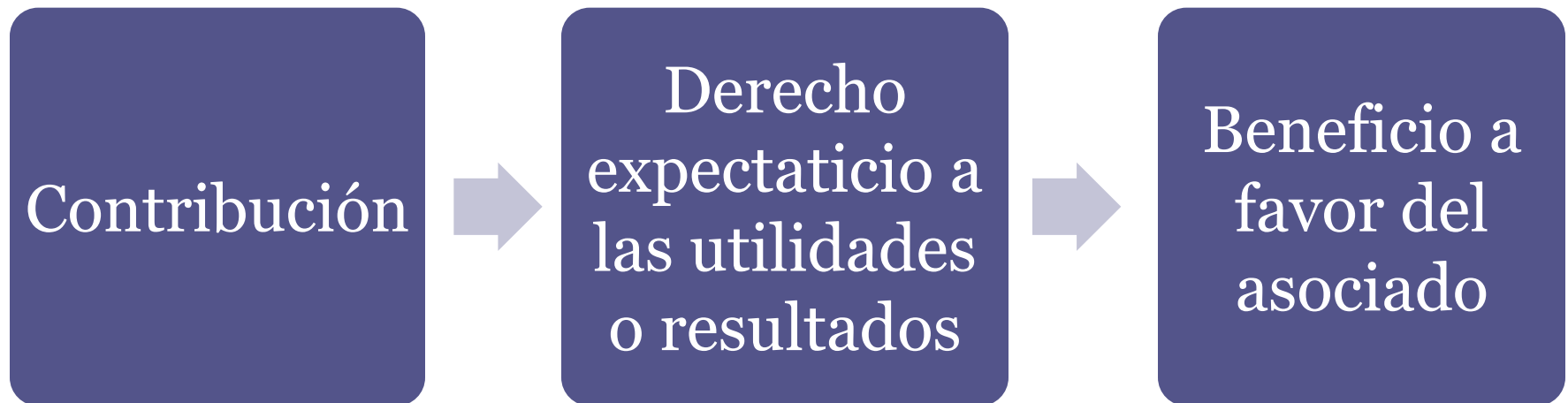
ASOCIADO
-inversionista-

Derecho expectatio a un
porcentaje de la utilidad o del
resultado

Asociación en Participación

- Esta participación en favor del asociado no está gravada con el IGV porque no es una contraprestación. Deriva del derecho expectatio.

Asociación en Participación



- El beneficio no es una contraprestación por la contribución, porque si hay pérdida no hay beneficio.

Definición de Consorcio

- El consorcio “es el contrato por el cual 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” (primer párrafo del artículo 445° de la Ley General de Sociedades).

Consortio

- Cuando el consorcio se forma para que cada asociado declare y tribute sobre una porción de los ingresos brutos, no está gravado con el Impuesto a la Renta ni con el impuesto General a las Ventas porque el consorcio no realiza operaciones con terceros.

Régimen tributario del Consorcio

- Las RTF's N°s 03199-3-2005 y 019432-10-2011 han precisado que la operación por la cual una de las partes cede el uso de máquinas tragamonedas para que éstas sean explotadas en un establecimiento conducido por la otra, quien cuenta con las autorizaciones y licencias para el efecto y asume la gestión del negocio y los gastos administrativos, mantenimiento, vigilancia, luz agua y demás de dichos locales; deriva de un consorcio .

Régimen tributario del Consorcio

- En esta operación lo que se distribuyó es la “ganancia neta que se determinaría deduciendo de los ingresos brutos, los premios pagados y los impuestos que gravarían las operaciones de las máquinas tragamonedas”.

Julio A. Fernández Cartagena
Estudio Fernández Cartagena & Rosillo
Abogados

Teléfono: 4218040 / 4218031 Telefax:
2224957

[Correo: jfernandez@abogadosfcr.com](mailto:jfernandez@abogadosfcr.com)

<http://www.abogadosfcr.com>