



Tribunal Fiscal

Nº 02628-2-2003

EXPEDIENTES N°s. : 1153-2000 y 1154-2000
INTERESADO : **JOCKEY CLUB DEL PERÚ S.A.**
ASUNTO : Impuesto a las Apuestas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de mayo de 2003

VISTAS las apelaciones interpuestas por **JOCKEY CLUB DEL PERÚ S.A.**, contra las Resoluciones de Jefatura Zonal N°s. 01-10-000439 y 01-10-000500, emitidas el 3 y 30 de diciembre de 1999 por el Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima, en el extremo que declararon improcedente e infundada, respectivamente, las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N°s. 16-02-071348 a 16-02-071360, 16-02-071376, 034555 a 034559, 034580, 034595, 034599, 034600, 035252, 035254, 035257, 036318, 036805, 027873, 027875, 027877, 027879, 027881 y 037042, sobre Impuesto a las Apuestas de los períodos de junio a diciembre de 1997, enero a junio y agosto de 1998, noviembre y diciembre de 1994, enero a noviembre de 1995 y enero a julio de 1996.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

1. La Administración ha desconocido la deducción del monto de los premios otorgados a los propietarios de caballos de carrera a efecto de determinar la base imponible del Impuesto a las Apuestas, en aplicación del artículo 4° del Reglamento del Impuesto a las Apuestas, el cual excede los alcances del artículo 41° de la Ley de Tributación Municipal y lo desnaturaliza, ya que éste permite la deducción de "todos los premios" entregados con motivo de las carreras de caballos, sin efectuar ninguna distinción, por lo que el Tribunal debe aplicar la norma de mayor jerarquía conforme con lo dispuesto por el artículo 102° del Código Tributario.
2. Aunque la ley no lo señala en forma expresa, el hecho imponible generador del Impuesto a las Apuestas es la realización de eventos hípicos en los que se lleven a cabo apuestas, siendo el sujeto pasivo la entidad organizadora del evento.

Conforme con lo dispuesto por el artículo 41° de la Ley de Tributación Municipal, para la determinación de la base imponible del tributo, del total de los ingresos provenientes de apuestas debe excluirse el monto de todos los premios otorgados en el mismo mes con motivo de la realización de los eventos hípicos, comprendiendo por tanto a los premios otorgados a los propietarios de los caballos.

El Reglamento del Impuesto a las Apuestas introduce una ilegal distinción entre los premios que otorga, permitiendo sólo deducir los premios pagados a las personas que realizan las apuestas, modificando la base imponible definida por la ley, violando de esta forma el principio de legalidad establecido por el artículo 74° de la Constitución y por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

3. La Administración a partir de una norma que no se encuentra relacionada con la determinación de la base imponible, como es el artículo 39° de la Ley de Tributación Municipal, pretende sostener que los únicos "premios" considerados por la ley son los correspondientes a los apostadores, ya que los pagos a los propietarios de los caballos debían ser considerados como parte de las sumas destinadas a la organización del espectáculo.



Tribunal Fiscal

Nº 02628-2-2003

En este sentido, la Administración señala que el artículo 39° de la Ley de Tributación Municipal cuando menciona los "premios por cada tipo de apuestas", se refiere exclusivamente a aquéllos que corresponden a los apostadores; sin embargo, de la lectura de dicho artículo se observa que en ningún momento alude a los "premios destinados a los apostadores", sino a aquéllos otorgados por "cada tipo de apuestas", lo cual constituye un supuesto distinto. En efecto, es claro que la recurrente "por cada tipo de apuesta" fija distintos premios, tanto para los apostadores como para los propietarios de caballos.

La referencia al artículo 39° resulta impertinente pues su única finalidad es establecer que no existe ningún tipo de parámetro para la determinación de los premios, dejando libertad a la entidad organizadora del evento hípico para fijar sus montos, distinguiéndose del tributo regulado por la Ley N° 15224.

4. De acuerdo con el artículo 38° de la ley, el Impuesto a las Apuestas busca gravar los ingresos de las entidades organizadoras de eventos hípicos, lo que supone excluir la totalidad de premios pagados (tanto a los apostadores como a los propietarios de los caballos), en atención a que los mismos no forman parte de los ingresos que percibe la institución.
5. El Reglamento de la Ley del Impuesto Selectivo al Consumo, partiendo de un concepto similar al del artículo 39° de la Ley de Tributación Municipal, incluye a los premios que se confieren a los dueños de los caballos, pues entiende "apuesta" como sinónimo de "evento hípico".

Este impuesto se aplica sobre la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por apuestas y el total de los premios concedidos en dicho mes, precisándose en el artículo 5° de dicho reglamento, que se incluyen los premios que se otorguen a favor de los propietarios y criadores de caballos premiados.

6. La Resolución del Tribunal Fiscal N° 818-2-99 invocada por la Administración, se basa en una premisa equivocada según la cual el hecho imponible del tributo son las apuestas mismas, cuando el hecho imponible es la obtención de ingresos originados en eventos hípicos en los que se realizan apuestas, motivo por el cual el contribuyente es el Jockey Club del Perú, en su calidad de receptor de ingresos por la organización de eventos hípicos en los que se realizan apuestas, debiendo el Tribunal Fiscal variar dicho criterio.
7. Mediante sentencia del 18 de octubre de 2000, expedida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada de Derecho Público, se confirmó en segunda y definitiva instancia la resolución emitida por el Juzgado Especializado en Derecho Público de Lima, que declaró fundada la acción de amparo interpuesta respecto del asunto materia de autos.

Que la Administración señala que:

1. El asunto controvertido consiste en determinar si el artículo 4° del Reglamento del Impuesto a las Apuestas al señalar que la base imponible está constituida por la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas y el monto total de los premios efectivamente pagados a las personas que realicen las apuestas en el mes, contradice lo establecido por la Ley de Tributación Municipal y, por tanto, modifica la base imponible del Impuesto a las Apuestas, violando así el principio de legalidad.



Tribunal Fiscal

Nº 02628-2-2003

2. La definición de "monto total de los premios" debe efectuarse realizando una interpretación sistemática. Así, el artículo 39º referido a la facultad de los entes organizadores para determinar libremente los premios, establece que se determinará de manera libre el monto de los premios por cada tipo de apuesta; en tal sentido, el legislador al hacer referencia a los premios, lo hace exclusivamente respecto a los relacionados con la actividad de apostar y no a un concepto más amplio, por lo que se concluye que la propia Ley de Tributación Municipal otorgaba un alcance de la definición de "premios otorgados", que no incluía a los otorgados a los propietarios de los caballos.
3. El Reglamento del Impuesto a las Apuestas es un reglamento subordinado o de ejecución que desarrolla y complementa lo dispuesto en la ley de manera estricta. En este sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 818-2-99 establece que el artículo 4º del referido reglamento al aclarar el contenido de los términos "ingreso total percibido" y "monto total de los premios", constituye un reglamento subordinado o de ejecución, categoría que representa la relación normativa que debe existir entre todo reglamento y la ley.
4. El argumento de la recurrente respecto a que el objeto del tributo es gravar el ingreso neto que obtienen las entidades organizadoras de apuestas, no es exacto, pues de ser así, al determinar la base imponible se deduciría no sólo el monto total de los premios, sino el destinado a la organización del espectáculo y a su funcionamiento como persona jurídica, lo cual no está contemplado en la norma que regula el impuesto.
5. La comparación efectuada con el Impuesto Selectivo al Consumo no es un argumento válido para impugnar las resoluciones de determinación, pues se trata de impuestos diversos regidos por sus propias normas, no existiendo vacío legal que justifique extender las disposiciones del Impuesto Selectivo al Consumo al impuesto bajo análisis.

Que de lo actuado se tiene que:

1. En aplicación del artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, procede la acumulación de los Expedientes Nºs. 1153-2000 y 1154-2000, por guardar conexión entre sí.
2. El asunto materia de controversia consiste en determinar si el Reglamento del Impuesto a las Apuestas aprobado por el Decreto Supremo Nº 021-94-EF, transgrede lo dispuesto por la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo Nº 776, al excluir la posibilidad de deducir de la base imponible del impuesto, el monto de los premios otorgados a los propietarios de los caballos de carrera.
3. El artículo 38º de la Ley de Tributación Municipal señala que el Impuesto a las Apuestas grava los ingresos de las entidades organizadoras de eventos hípicos y similares, en las que se realice apuestas.

Asimismo, el artículo 39º de dicha ley refiere que los entes organizadores determinarán libremente el monto de los premios por cada tipo de apuesta, así como las sumas que destinarán a la organización del espectáculo y a su funcionamiento como persona jurídica.

Respecto a la base de cálculo del tributo, el artículo 41º de la citada ley, antes de las modificaciones introducidas por las Leyes Nºs. 27616 y 27675, establecía que **"el impuesto es de periodicidad mensual y se calcula sobre la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas y el monto total de los premios otorgados el mismo mes"**.



Tribunal Fiscal

Nº 02628-2-2003

4. Por su parte, el artículo 4º del Reglamento del Impuesto a las Apuestas, señala que *"la base imponible del Impuesto está constituida por la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas y el monto total de los premios efectivamente pagados a las personas que realicen las apuestas en el mismo mes. Entiéndase como ingreso total percibido, el monto obtenido de multiplicar el precio de cada ticket o boleto por el número total vendido."*
5. En la aplicación de las normas sobre determinación de la base imponible del Impuesto a las Apuestas, pueden presentarse dos interpretaciones. En primer lugar que el artículo 4º del Reglamento del Impuesto a las Apuestas, al señalar que para el cálculo de la base imponible del impuesto sólo se deduce el monto de los premios efectivamente otorgados a las personas que realizan dichas apuestas, excede lo dispuesto por el artículo 41º de la Ley de Tributación Municipal.

En segundo lugar que el artículo 4º del Reglamento del Impuesto a las Apuestas no excede lo dispuesto por la Ley de Tributación Municipal, ya que sólo precisa lo señalado por ésta, debiendo entenderse que son deducibles del ingreso total percibido por concepto de apuestas los montos correspondientes a los premios otorgados a las personas que realizaron apuestas a través de la adquisición de tickets o boletos.

6. Cabe indicar que el asunto materia de controversia fue sometido a acuerdo de Sala Plena según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2003-08 del 12 de mayo de 2003, habiéndose adoptado como criterio que el artículo 4º del Reglamento del Impuesto a las Apuestas aprobado por el Decreto Supremo Nº 021-94-EF, al señalar que para el cálculo de la base imponible del Impuesto a las Apuestas sólo se deduce el monto de los premios efectivamente otorgados a las personas que realizan dichas apuestas, excede lo dispuesto en el artículo 41º de la Ley de Tributación Municipal.

El criterio adoptado se fundamenta en que el principio de legalidad rige la imposición de los tributos en el Perú y está recogido a nivel constitucional por el artículo 74º de la Constitución Política del Perú, al señalar que *"los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio."*

Asimismo, el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, señala que *"sólo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10º."*

En virtud de las normas antes citadas, se concluye que la base imponible es un aspecto que sólo puede ser regulado por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades.

En tal sentido, considerando que la entidad organizadora, además de los premios por cada tipo de apuesta, otorga premios a los propietarios de los caballos ganadores, y que el artículo 41º de la Ley de Tributación Municipal no establece ninguna distinción, entre los premios que son deducibles o no del ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas, tal y como lo efectúa el reglamento, deben ser deducibles de la base imponible del impuesto, tanto los premios pagados a las personas que realizan las apuestas, como los premios que se otorgan a los propietarios de caballos ganadores que participan en las carreras.



Tribunal Fiscal

Nº 02628-2-2003

Además, debe tenerse en cuenta que la función del reglamento, en el caso del Impuesto a las Apuestas, es asegurar la ejecución de la ley sin desnaturalizarla siendo éste un límite impuesto a las normas subordinadas a fin de preservar el orden jurídico establecido, en concordancia con lo señalado por el artículo 118º en la Constitución Política del Perú que establece como principio que los reglamentos no deben transgredir ni desnaturalizar la ley.

8. Es preciso anotar que el mencionado criterio varía el establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 818-2-99 del 22 de octubre de 1999, según el cual el artículo 4º del Reglamento del Impuesto a las Apuestas precisaba la forma de determinar la base imponible del impuesto dentro de los alcances del artículo 41º de la Ley de Tributación Municipal, cumpliendo con la función de complementarla y precisarla.
9. Conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2003-08, el acuerdo adoptado se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución con carácter de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano".

Asimismo, cabe indicar que el criterio adoptado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo dispuesto por el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 del 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución.

10. En el presente caso, mediante las Resoluciones de Determinación N.ºs. 16-02-071348 a 16-02-071360, 16-02-071376, 034555 a 034559, 034580, 034595, 034599, 034600, 035252, 035254, 035257, 036318, 036805, 027873, 027875, 027877, 027879, 027881 y 037042, se estableció una omisión al pago del Impuesto a las Apuestas de los períodos de junio a diciembre de 1997, enero a junio y agosto de 1998, noviembre y diciembre de 1994, enero a noviembre de 1995 y enero a julio de 1996, al repararse la base imponible del impuesto por deducir del ingreso total percibido por concepto de apuestas, los premios pagados a los propietarios de los caballos que participaban en las carreras.

Las Resoluciones de Jefatura Zonal N.ºs. 01-10-000439 y 01-10-000500 del 3 y 30 de diciembre de 1999, desestimaron las reclamaciones formuladas contra dichos valores, al considerar que sólo podía deducirse del ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas, el monto total de los premios efectivamente pagados a las personas que realizaron las apuestas.

Estando al acuerdo adoptado por este Tribunal el 12 de mayo de 2003, durante los períodos controvertidos, la base imponible del impuesto estaba constituida por la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas y el monto total de los premios efectivamente pagados, sin distinguir si el premio se originaba en una apuesta o no, por lo que la recurrente calculó correctamente el Impuesto a las Apuestas, al haber deducido de la base imponible el importe de los premios otorgados a los propietarios de los caballos de carrera, procediendo revocar las resoluciones apeladas.

11. Finalmente, se deja constancia que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la presencia de ambas partes, conforme se aprecia de folios 312 y 189 de los Expedientes N.ºs. 1153-2000 y 1154-2000, respectivamente.

Con las vocales Espinoza Bassino y Winstanley Patio, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.



Tribunal Fiscal

Nº 02628-2-2003

RESUELVE:


1. **ACUMULAR** los Expedientes N°s. 1153-2000 y 1154-2000.
2. **REVOCAR** las Resoluciones de Jefatura Zonal N°s. 01-10-000439 y 01-10-000500 del 3 y 30 de diciembre de 1999, respectivamente.
3. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

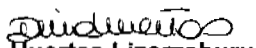
"El artículo 4° del Reglamento del Impuesto a las Apuestas - Decreto Supremo N° 021-94-EF, al señalar que para el cálculo de la base imponible del Impuesto a las Apuestas sólo se deduce el monto de los premios efectivamente otorgados a las personas que realizan dichas apuestas, excede lo dispuesto en el artículo 41° de la Ley de Tributación Municipal."

Regístrese, comuníquese y devuélvase al Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


WINSTANLEY PATIG
VOCAL


Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
ZV/HL/MK/jcs.