

0201-2015/CEB-INDECOPI

26 de mayo de 2015

EXPEDIENTE N° 000476-2014/CEB

DENUNCIADO : MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

DENUNCIANTE : NESSUS HOTELES PERU S.A.

RESOLUCIÓN FINAL

SUMILLA: Se declara barrera burocrática ilegal la exigencia de contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, materializada en el literal e) del artículo 1° y el artículo 2° del Decreto Supremo N° 122-2001-EF, modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-2013-EF.

Toda vez que la exigencia cuestionada contraviene el Principio de Reserva de Ley establecido en la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el Principio de Legalidad, previsto en el numeral 1.1) del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444.

Se dispone que no se aplique a la denunciante la barrera burocrática declarada ilegal, de acuerdo a lo establecido en el artículo 48° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. El incumplimiento de lo resuelto podrá ser sancionado de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 26° BIS del Decreto Ley N° 25868.

La Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas:

I. ANTECEDENTES:

A. La denuncia:

1. Mediante escrito presentado el 19 de diciembre de 2014, Nessus Hoteles del

Perú S.A. (en adelante, la denunciante) interpuso denuncia contra el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, el Ministerio) y la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, Sunat) por la presunta imposición de una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad originada en la exigencia de contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, materializada en el literal e) del artículo 1º y el artículo 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF¹.

2. Fundamenta su denuncia en los siguientes argumentos:

- (i) Es una empresa que opera en diversos establecimientos de hospedaje a nivel nacional bajo la marca “Casa Andina”, la cual presta regularmente servicios de hospedaje y/o alojamiento a huéspedes nacionales y/o extranjeros.
- (ii) De acuerdo con el artículo 33º del Decreto Legislativo N° 821, que aprueba la Ley del Impuesto General a las Ventas² (en adelante, IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante, ISC), la exportación de bienes o servicios no está afecta al impuesto general a las ventas. Dicho artículo considera los servicios de hospedaje a no domiciliados como una exportación de servicios no afecta a dicho impuesto.
- (iii) El 29 de junio de 2001 fue publicado en el diario oficial “El Peruano” el Decreto Supremo N° 122-2001-EF, mediante el cual se dictan normas para la aplicación del beneficio tributario de inafectación del IGV para establecimientos de hospedaje que brinden servicios a sujetos no domiciliados, en cuyo artículo 1º, literal e) se definen los conceptos de establecimiento de hospedaje y establecimiento de hospedaje clasificado y categorizado.
- (iv) El 20 de julio de 2001 se publicó la Resolución de Superintendencia N°

¹ Publicado en el diario oficial El Peruano el 29 de junio de 2001.

² Publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de abril de 1996.

082-2001/SUNAT, mediante la cual se dictaron normas referidas al registro especial de establecimientos de hospedaje, dicha resolución reconoce que todos los establecimientos de hospedaje, ya sea que se encuentren clasificados y/o categorizados o no, son susceptibles la aplicación del beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33º de la Ley del IGV.

- (v) El 2 de octubre de 2001 fue publicado en el diario oficial “El Peruano” el Decreto Supremo N° 200-2001-EF, cuyo artículo 1º modifica la definición de establecimiento de hospedaje contenida en el Decreto Supremo N° 122-2001-EF, restringiendo dicha definición únicamente a los establecimientos de hospedaje clasificados y/o categorizados.
- (vi) El Decreto Supremo N° 200-2001-EF, limita los alcances del beneficio tributario solamente para los establecimientos de hospedaje clasificados y/o categorizados conforme al reglamento de establecimientos de hospedaje, e impide que se haga extensivo a establecimientos de hospedaje que no cuenten con una clasificación y/o categorización.
- (vii) El Decreto Supremo N° 122-2001-EF, al establecer que solo podrán acceder al beneficio tributario de inafectación del IGV los establecimientos de hospedaje clasificados y/o categorizados, transgrede el Principio de Legalidad recogido en diversas normas legales de nuestro ordenamiento jurídico, asimismo la Constitución Política del Perú.
- (viii) El Decreto Supremo N° 122-2001-EF ha establecido un tratamiento discriminatorio, diferenciando entre los establecimientos de hospedaje clasificados y/o categorizados respecto de los que no lo son.
- (ix) Solicita el pago de costas y costos del procedimiento.

B. Admisión a trámite:

3. Mediante Resolución N° 0033-2015/STCEB-INDECOPI del 7 de enero de 2015, se admitió a trámite la denuncia y se concedió al Ministerio y Sunat un plazo de cinco (5) días hábiles para que formulen sus descargos. Dicha resolución fue notificada a la denunciante, al Ministerio, a la Procuraduría Pública del Ministerio, a la Sunat y a la Procuraduría Pública de la Sunat el 12 de enero de 2015,

conforme consta en los cargos de las cédulas de notificación³.

C. Contestación de la denuncia:

4. El 2 de febrero de 2014, el Ministerio presentó sus descargos con base en los siguientes argumentos:
 - (i) El Ministerio tiene plena competencia para regular sobre materia tributaria y armonizar la actividad económica nacional, acorde con las facultades otorgadas por el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC.
 - (ii) El artículo 1º del Título Preliminar de la Ley Nº 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo establece que las autoridades, funcionarios y servidores del Poder Ejecutivo están sometidos a la Constitución Política del Perú, a las leyes y las demás normas del ordenamiento jurídico.
 - (iii) El artículo 61º de la ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, establece que la competencia de las entidades tiene su fuente en la Constitución, en la ley, y es reglamentada por las normas administrativas que de aquellas se derivan.
 - (iv) Asimismo el artículo 65º de dicha norma, establece que el ejercicio de la competencia es una obligación directa del órgano administrativo que le tenga atribuida como propia, salvo el cambio de competencia por motivos de delegación o revocación, según lo previsto en la ley.
 - (v) Conforme al artículo 5º del Decreto Legislativo Nº 183, Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas, corresponde al Ministerio, 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.

³ Cédulas de Notificación Nº 72-2015/CEB (dirigida a la denunciante), Nº 73-2015/CEB (dirigida al Ministerio), Nº 74-2015/CEB (dirigida a la Procuraduría Pública del Ministerio), Nº 75-2015/CEB (dirigida a la Sunat) y Nº 80-2015/CEB (dirigida a la Procuraduría Pública de la Sunat).

- (vi) El Ministerio tiene competencia para regular sobre materia tributaria, siendo ello así y acorde a las facultades otorgadas por el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC queda claro que el Decreto Supremo N° 122-2001-EF ha sido emitido válidamente .
- (vii) El literal e) del artículo 1º y el artículo 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF, que dicta las normas para la aplicación del beneficio tributario a los establecimientos de hospedaje que brinden servicios a sujetos no domiciliados, se encuentran dentro de los parámetros establecidos por el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC, siendo así cumplen con el Principio de Legalidad y las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- (viii) El Poder Ejecutivo a través del Ministerio se encontraba habilitado por ley a establecer por decreto supremo las condiciones, requisitos y procedimientos necesarios para la aplicación del citado beneficio, entre los que se encontraban básicamente las condiciones y requisitos que debían cumplir los establecimientos de hospedaje para gozar del beneficio de la ley del IGV.
- (ix) El Decreto Supremo N° 122-2001-EF fue emitido en cumplimiento de lo indicado en el artículo 33º del Texto Único Ordenado de la ley del IGV e ISC, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, el cual dispone que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de Sunat se aprobará el reglamento.
- (x) Las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 122-2001-EF, entre las que se encuentra la definición de los establecimientos de hospedaje que califican para el goce del beneficio no son irracionales, en la medida que el beneficio dispuesto por el numeral 4) del artículo 33º de la Ley del IGV, no solo se sustenta en la promoción y fomento de la actividad turística en el país, sino también en que dicha finalidad debe conseguirse en armonía con los lineamientos que orientan el sistema tributario, orientados a combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía.
- (xi) En el caso de los servicios de hospedaje prestados a favor de sujetos no domiciliados en el país, su incorporación de manera expresa como

operaciones de exportación constituye una ficción legal, por cuanto para considerar un servicio como exportación el uso, explotación o aprovechamiento del mismo debe realizarse en el extranjero, lo cual no sucede en el presente caso. No obstante la finalidad de dicha medida fue la promoción y desarrollo de la actividad turística en el país.

- (xii) No se trata de una condición que establezca discriminaciones injustificadas, toda vez que la diferencia entre establecimientos de hospedaje clasificados y categorizados, para efectos del beneficio, se sustenta en la consecución de los objetivos propuestos con la medida así como en un adecuado mecanismo de control para la administración tributaria.
 - (xiii) La medida no impide el ejercicio de la libertad de trabajo, pues optar por ser clasificado y categorizado o no corresponderá a una decisión empresarial que deberá evaluar cada establecimiento de hospedaje en función de sus características particulares, costos y riesgos; y no conlleva ningún tipo de afectación a los establecimientos de hospedaje que no se encuentren clasificados y categorizados, pues la citada norma no establece ninguna restricción para que puedan seguir operando como tales.
 - (xiv) El requisito establecido por el decreto supremo materia de cuestionamiento, implicaría un costo alto para la administración tributaria, quien tendría que verse en la necesidad de recurrir a otros mecanismos para identificar aquellos establecimientos que no cumplen con las condiciones adecuadas para prestar servicios a sujetos no domiciliados y para verificar si el servicio prestado responde a los estándares de calidad que finalmente posibilitan y fomentan el turismo en el país.
 - (xv) En ese sentido, no existen otras opciones para lograr el mismo objetivo con menores costos siendo que solo puede lograr mediante la certificación como establecimiento de hospedaje por parte de la entidad encargada del sector.
5. El 6 de febrero de 2014, la Sunat presentó sus descargos con base en los siguientes argumentos:

- (i) El numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, establece un beneficio tributario consistente en que, para efectos del impuesto general a las ventas, *“se considera exportación a la prestación de servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación, a sujetos no domiciliados, en forma individual o a través de un paquete turístico, por el periodo de su permanencia, no mayor a sesenta (60) días (...), de acuerdo a las condiciones, registros, requisitos y procedimientos que se establezcan en el reglamento aprobado mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio, previa opinión técnica de la Sunat.”*
- (ii) El Decreto Supremo N° 122-2001-EF y sus normas modificatorias, establece las normas reglamentarias para la aplicación del mencionado beneficio tributario.
- (iii) La denunciante ha señalado que solicita se declare ilegal y/o irracional la exigencia de contar con un certificado de clasificación y/o categorización de establecimientos de hospedaje, para gozar del beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV; según lo dispuesto en los artículos 1º literal e) y 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF.
- (iv) El artículo 2º del Decreto Supremo 122-2001-EF, establece que el beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV será de aplicación a los establecimientos de hospedaje que brinden servicios de hospedaje y alimentación a sujetos no domiciliados, independientemente que aquellos servicios formen parte de un paquete turístico.
- (v) La referencia al artículo 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF ha sido efectuada solo en tanto que este artículo realiza una remisión tácita a la definición de establecimientos de hospedaje contenida en el inciso e) del artículo 1º de dicho decreto supremo, sustituido por el artículo 1º del Decreto Supremo N° 200-2001-EF. De esta manera, si el inciso e) del

artículo 1º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF no contuviese la supuesta barrera burocrática denunciada, no se habría hecho ninguna referencia al artículo 2º de dicho decreto supremo.

- (vi) De lo expuesto, tenemos entonces que la materia controvertida en el presente caso se encuentra referida con precisión a la definición de establecimiento de hospedaje que se hace en el inciso e) del artículo 1º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF, sustituido por el artículo 1º del Decreto Supremo N° 200-2001-EF.
- (vii) La disposición denunciada como barrera burocrática ha desaparecido por haber perdido vigencia la norma que la contenía o por haber sufrido esta una modificación que la elimina del ordenamiento jurídico, por lo tanto la denuncia presentada deberá ser declarada improcedente por haberse configurado la sustracción de la materia.
- (viii) La denunciante ha señalado que su denuncia ha sido presentada para que la misma sea resuelta en abstracto, es decir que la barrera burocrática denunciada se encuentra materializada en una disposición emitida por una entidad de la administración pública que no ha sido impuesta de manera directa a la situación de algún administrado en particular.
- (ix) La disposición normativa cuestionada no establece ninguna exigencia, requisito, prohibición o cobro que impida u obstaculice el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado.
- (x) Desde el punto de vista de la legalidad de la medida administrativa, establecer como una condición para acogerse al beneficio que las empresas que presten los servicios de hospedaje se encuentren debidamente clasificadas y categorizadas, se enmarca dentro de las facultades otorgadas al Ejecutivo, no habiéndose transgredido la ley como se ha sostenido.
- (xi) La citada norma fue dictada por la autoridad competente, conforme a sus atribuciones observando los procedimientos y formalidades para la expedición del decreto.

- (xii) La exigencia establecida en el decreto referida a que los establecimientos de hospedaje, para efectos del beneficio tributario, cuenten con una certificación, garantiza las condiciones idóneas para la prestación del servicio, lo cual tendrá un impacto favorable en la imagen del país, generando un mayor ingreso de divisas, y por ende, una mayor recaudación.
- (xiii) De esa manera se coadyuva a que el estado pueda cumplir con su deber de promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la nación.
- (xiv) La aplicación del beneficio en forma irrestricta a cualquier establecimiento de hospedaje, conllevaría al riesgo de que muchos sujetos no domiciliados utilicen los servicios de establecimientos que no cumplan con sus expectativas, lo cual incidiría negativamente en el desarrollo de la actividad turística en el país.
- (xv) El no establecer ninguna limitación incrementaría las posibilidades que aquellos sujetos que regularmente no prestan servicios de hospedaje y alimentación, pretendan acogerse indebidamente a los alcances del beneficio.
- (xvi) La medida no impide el ejercicio de la libertad de trabajo, pues optar por ser clasificado y/o categorizado o no, corresponderá a una decisión empresarial que deberá evaluar cada establecimiento de hospedaje en función de sus características particulares, costos y riesgos; y no conlleva ningún tipo de afectación a los establecimientos de hospedaje para que puedan seguir operando.
- (xvii) La regulación del reglamento no afecta los derechos económicos y la permanencia en el mercado de la denunciante, pues nada impide que opte por acogerse al beneficio para cuyo efecto, deberá cumplir con las condiciones, requisitos y procedimientos establecidos en el reglamento.

D. Otros:

6. Mediante escritos presentados el 13 y 16 de enero de 2015 la Sunat y el

Ministerio respectivamente se apersonaron al presente procedimiento y solicitaron prórroga para presentar sus descargos.

7. Con fecha 13, 24 de febrero y 2 de marzo de 2015 la denunciante presentó ante la Secretaría Técnica de la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas tres escritos mediante los cuales ratificó sus argumentos señalados en su escrito de denuncia.
8. Dichos escritos han sido tomados en cuenta al momento de resolver el presente procedimiento.

II. ANÁLISIS:

A. Competencia de la Comisión y metodología de análisis del caso:

9. De acuerdo a lo establecido en el artículo 26ºBIS del Decreto Ley N° 25868, la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante, la Comisión) es competente para conocer de los actos y disposiciones de las entidades de la Administración Pública que generen barreras burocráticas que impidan u obstaculicen ilegal o irracionalmente el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado⁴.
10. Asimismo, la referida disposición legal, en concordancia con la Tercera Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley N° 28335⁵ y el artículo 23º de la Ley de Organización y Funciones del Indecopi⁶, establecen que la

⁴ **Decreto Ley N° 25868**

Artículo 26ºBIS.- La Comisión de Acceso al Mercado es competente para conocer sobre los actos y disposiciones de las entidades de la Administración Pública, incluso del ámbito municipal o regional, que impongan barreras burocráticas que impidan u obstaculicen ilegal o irracionalmente el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado, en especial de las pequeñas empresas, y de velar por el cumplimiento de las disposiciones sobre la materia establecidas en los Decretos Legislativos N° 283, 668, 757, el Artículo 61 del Decreto Legislativo N° 776 y la Ley N° 25035, en especial los principios generales de simplificación administrativa contenidos en su Artículo 2, así como las normas reglamentarias pertinentes. Ninguna otra entidad de la Administración Pública podrá arrogarse estas facultades.
(...).

⁵ **Ley N° 28335, Ley que crea el Índice de Barreras Burocráticas de Acceso al Mercado impuestas a Nivel Local**
Disposiciones complementarias Transitorias y Finales
(...)

Tercera.- Competencia de la Comisión de Acceso al Mercado del INDECOPI

La Comisión de Acceso al Mercado del INDECOPI es competente para conocer de los actos y disposiciones de las entidades de la administración pública (...) que contravengan las disposiciones generales contenidas en el Capítulo I del Título II de la Ley N° 27444; de conformidad con lo establecido en el artículo 26º BIS del Decreto Ley N° 25868 y en normas afines.

⁶ **Decreto Legislativo N° 1033, Decreto Legislativo que aprueba la Ley de Organización y Funciones del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual –Indecopi**

Comisión es la encargada de velar por el cumplimiento de las normas y principios de simplificación administrativa, así como la aplicación de los mismos a fin de ejercer un control posterior.

11. Para efectuar la presente evaluación se toma en consideración lo dispuesto en el precedente de observancia obligatoria aprobado mediante Resolución N° 182-97-TDC del Tribunal de Indecopi. En tal sentido, corresponde analizar si la barrera burocrática cuestionada es: (i) legal o ilegal; y, de ser el caso, si es (ii) razonable o carente de razonabilidad.⁷

B. Cuestiones previas:

B.1. Sobre la vulneración de la Constitución Política:

12. La denunciante señala en su escrito de denuncia que la exigencia cuestionada transgrede el Principio de Legalidad establecido en la Constitución Política del Perú.

13. Con relación a ello debe mencionarse que de acuerdo a lo establecido en el artículo 26°BIS del Decreto Ley N° 25868, la Comisión únicamente se encuentra facultada para efectuar un análisis de legalidad y razonabilidad de las barreras burocráticas cuestionadas y no para evaluar su constitucionalidad.

14. Dicho criterio ha sido recogido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia del 25 de agosto de 2010 recaída sobre el Expediente N° 00014-2009-PI/TC, en la cual se precisó que el procedimiento de eliminación de barreras burocráticas no tiene por finalidad analizar la constitucionalidad de las mismas sino su legalidad y/o razonabilidad.

Artículo 23°.- De la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas.-

Corresponde a la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas (...) velar por el cumplimiento de las normas y principios que garantizan la simplificación administrativa, así como de aquellas que complementen o sustituyan a las anteriores.

⁷ Resolución N° 182-97-TDC, publicada en el diario oficial "El Peruano" el día 20 de agosto de 1997, en cuyo flujograma se señala como precedente metodológico que, si luego de efectuar el análisis de legalidad, éste no es satisfactorio, la Comisión debe declarar fundada la denuncia. Sólo en el caso que la barrera cuestionada supere el análisis de legalidad la Comisión debe continuar con el análisis de racionalidad.

15. De ese modo, el argumento constitucional presentado por la denunciante no será tomado en cuenta para el presente análisis, ya que el mismo se limitará a efectuar una evaluación de la legalidad y/o razonabilidad de la medida cuestionada, en virtud a las competencias legalmente atribuidas a esta Comisión.

16. En consecuencia, corresponde desestimar el argumento planteado por la denunciante en el extremo indicado. Asimismo, se precisa que la evaluación que se realiza en el presente caso se refiere a la legalidad y/o razonabilidad de la medida cuestionada.

B.2. Respecto de la barrera burocrática cuestionada:

17. El Ministerio ha señalado en sus descargos que la medida cuestionada no genera sobrecostos que obstaculicen la permanencia del denunciante en el mercado, en tanto el certificado de clasificación y/o categorización de establecimientos de hospedaje no es un requerimiento de carácter obligatorio para operar como establecimiento de hospedaje, no siendo una exigencia del sector. De acuerdo con dicho argumento, a entender del Ministerio, el cuestionamiento efectuado por la denunciante no constituiría una barrera burocrática.
18. Según lo establecido en el artículo 2º de la Ley N° 28996, las barreras burocráticas son todas aquellas exigencias, requisitos y prohibiciones o cobros que imponen las entidades de la Administración Pública para el desarrollo de las actividades económicas y/o la tramitación de procedimientos administrativos.
19. Contrariamente a lo señalado por el Ministerio, la exigencia cuestionada califica como barrera burocrática según la definición legal establecida en el artículo 2º de la Ley N° 28996.
20. En efecto, la denunciante ha cuestionado una exigencia consistente en contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, materializada en el literal e) del artículo 1º y el artículo 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF, que afectaría el

desarrollo de su actividad económica.

21. Cabe indicar que para que un acto o disposición que contenga una exigencia, requisito, prohibición o cobro sea considerado como barrera burocrática no debe considerarse que el agente económico haya sido expulsado del mercado por su aplicación, sino que basta con que esta medida impida su acceso o afecte su permanencia en el mismo.
22. Por tanto, corresponde desestimar el cuestionamiento efectuado por el Ministerio con relación a que la denuncia presentada no califica como barrera burocrática. Asimismo, considerando que esta Comisión es competente para conocer aquellas barreras burocráticas que afecten la permanencia en el mercado de los agentes económicos (como es el caso de la denunciante), es posible amparar su denuncia en esta vía procedimental, ello sin perjuicio de otras acciones que el denunciante pueda plantear en otras vías.

B.3. De la presunta sustracción de la materia:

23. De conformidad con lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 321º del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en procedimientos administrativos, la sustracción de la materia origina la conclusión del procedimiento sin declaración sobre el fondo⁸.
24. La sustracción de la materia en los procedimientos seguidos ante esta Comisión, se produce cuando en el transcurso del procedimiento, sin que se haya emitido pronunciamiento definitivo, se eliminan las barreras burocráticas que la originaron, ocasionando que carezca de objeto que la Comisión emita un pronunciamiento ya que se habría cumplido con la finalidad perseguida en este tipo de procedimiento⁹.

⁸ **Código Procesal Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 768**

Artículo 321º.- Conclusión del proceso sin declaración sobre el fondo

Concluye el proceso sin declaración sobre el fondo cuando:

Se sustrae la pretensión del ámbito jurisdiccional; (...)

⁹ **Decreto Legislativo N° 1033**

Artículo 23º.- De la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas.-

Corresponde a la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas aplicar las leyes que regulan el control posterior y eliminación de las barreras burocráticas ilegales o carentes de razonabilidad que afectan a los ciudadanos y empresas, y velar por el cumplimiento de las normas y principios que garantizan la simplificación administrativa, así como de aquellas que complementen o sustituyan a las anteriores.

25. En el presente caso la Sunat en su escrito de descargos manifiesta que la denuncia presentada cuestionaría en abstracto una disposición que ya no está vigente y por ende, no existe en el ordenamiento jurídico; en consecuencia, correspondería que dicha denuncia sea declarada improcedente por haberse configurado la sustracción de la materia.
26. Al respecto, toda vez que la modificación normativa cuestionada por la Sunat ha operado en una fecha anterior al inicio del presente procedimiento y no durante el transcurso del mismo, no corresponde evaluar si se ha configurado la sustracción de la materia. Sin perjuicio de lo señalado, dado que la Sunat ha presentado argumentos de improcedencia de la denuncia, esta Comisión se pronunciará acerca de dichos argumentos.
27. De acuerdo con las declaraciones de la propia denunciada, la barrera burocrática materia de análisis se encontraba contenida en el literal e) del artículo 1º y el artículo 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF, que establecieron lo siguiente:

“Artículo 1.- Definiciones

Para efecto del presente Reglamento se entenderá por:

(...)

e) Establecimiento de Hospedaje: Establecimiento destinado a prestar habitualmente servicios de alojamiento no permanente a que se refiere el inciso a) del artículo 3 del Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por el Decreto Supremo N° 029-2004-MINCETUR que cuente con el certificado de clasificación y/o categorización al que alude el artículo 9 del citado reglamento.

(...)

Artículo 2.- Ámbito de aplicación

El beneficio tributario establecido en el numeral 4 del Artículo 33 de la Ley será de aplicación a los establecimientos de hospedaje, que brinden servicios de hospedaje y alimentación a sujetos no domiciliados, independientemente que aquellos servicios formen parte de un paquete turístico.”

28. El literal e) del artículo 1º del Decreto Supremo 122-2001-EF, cuyo texto es el siguiente: “e) **Establecimiento de Hospedaje:** Establecimiento destinado a prestar habitualmente servicios de alojamiento no permanente, a que se refiere el Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por Decreto Supremo N° 12-94-ITINCI y normas modificatorias” fue modificado por el Artículo 1º del Decreto Supremo N° 200-2001-EF publicado el 2 de octubre de 2001

estableciendo que: "e) **Establecimiento de Hospedaje:** Establecimiento destinado a prestar habitualmente servicios de alojamiento no permanente a que se refiere el inciso b) del Artículo 2 del Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por el Decreto Supremo N° 023-2001-ITINCI." y este a su vez por el artículo 1° del Decreto Supremo N° 199-2013-EF, publicado el 3 agosto de 2013.

29. Al respecto, cabe precisar que si bien la redacción respecto de la presunta barrera burocrática ha variado, tanto el Decreto Supremo N° 200-2001-EF como el Decreto Supremo N° 199-2013-EF, disposiciones que modificaron el literal e) del artículo 1° del Decreto Supremo 122-2001-EF establecen la obligación de contar con un certificado de clasificación y/o recategorización para obtener el beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
30. De la revisión de las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 200-2001-EF y el Decreto Supremo N° 023-2001-ITINCI, se desprende que el artículo 12°¹⁰ establece que la obtención de la condición de categorizado y/o clasificado se da a través de un certificado emitido por la autoridad correspondiente, conforme se muestra a continuación:

"DECRETO SUPREMO N° 023-2001-ITINCI

Artículo 12.- *Culminado el proceso de evaluación, la DNT o el Órgano Regional Competente, según corresponda, otorgará un Certificado al solicitante, indicando que cuenta con la condición de Establecimiento de Hospedaje Clasificado y Categorizado.*

La DNT o el Órgano Regional Competente, según corresponda, podrá disponer la expedición de Certificados que den cuenta de una categoría inferior a la solicitada, en atención a los requisitos establecidos en el presente Reglamento."

31. Por su parte el Decreto Supremo N° 199-2013-EF, establece la exigencia de contar con un certificado para ostentar la condición de clasificado y/o categorizado tal como se señala a continuación:

¹⁰ Decreto Supremo N° 023-2001-ITINCI.

“Artículo 1.- Definiciones

Para efecto del presente Reglamento se entenderá por:

(...)

"e) Establecimiento de Hospedaje: Establecimiento destinado a prestar habitualmente servicios de alojamiento no permanente a que se refiere el inciso a) del artículo 3 del Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por el Decreto Supremo N° 029-2004-MINCETUR que cuente con el certificado de clasificación y/o categorización al que alude el artículo 9 del citado reglamento."

32. Por tanto, la presunta barrera burocrática, esto es “*contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario*”; se encuentra contenida en el literal e) del artículo 1° del Decreto Supremo N° 122-2001-EF, modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-2013-EF.
 33. En consecuencia, a diferencia de lo señalado por Sunat, en el presente caso no existe un supuesto de improcedencia de la denuncia, pues si bien se ha modificado el literal e) del artículo 1° del Decreto Supremo 122-2001-EF (modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-2013-EF), la exigencia impuesta mediante decreto supremo para obtener el beneficio tributario aún se encuentra contenida en la última modificatoria del decreto supremo antes mencionado.
 34. Por tanto, corresponde desestimar el cuestionamiento efectuado por Sunat respecto a declarar la improcedencia de la denuncia.
- B.4. Respecto de la barrera burocrática denunciada:
35. Sunat ha señalado que su denuncia ha sido presentada para que la misma sea resuelta en abstracto, es decir que la barrera burocrática denunciada se encuentra materializada en una disposición emitida por una entidad de la administración pública que no ha sido impuesta de manera directa a la situación de algún administrado en particular.
 36. Con relación a la barrera burocrática denunciada consistente en la exigencia de contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario, corresponde precisar si dicho

- cuestionamiento ha sido efectuado en abstracto o en concreto¹¹.
37. Se entiende que una denuncia ha sido planteada en concreto, cuando el denunciante encuentra la barrera burocrática en el marco de un procedimiento administrativo que sigue ante la entidad denunciada, por lo que en dicho supuesto, la Comisión debe evaluar la legalidad y razonabilidad de la barrera burocrática aplicada en dicho procedimiento administrativo (por ejemplo, a través de actos administrativos).
 38. Por otro lado, se entiende que una denuncia ha sido planteada en abstracto, cuando el denunciante encuentra la barrera burocrática fuera de un procedimiento administrativo, por lo que la Comisión debe realizar una evaluación en abstracto de la legalidad y razonabilidad de dicha barrera (por ejemplo, el cuestionamiento general de normas)¹².
 39. En el presente caso, los argumentos de la denuncia se dirigen a cuestionar la exigencia de contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, materializada en el literal e) del artículo 1º y el artículo 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF (modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-2013-EF), es decir, a cuestionar las normas que contienen dicha modificación por considerar que fueron emitidas en contravención del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, corresponde entender que la denuncia ha sido presentada en abstracto.
 40. En consecuencia, corresponde desestimar el cuestionamiento efectuado por Sunat respecto a la condición de la barrera burocrática denunciada.

11

La Sala de Defensa de la Competencia del Tribunal del Indecopi ha señalado en diversos pronunciamientos que el cuestionamiento contra barreras burocráticas puede ser realizado en concreto o en abstracto:

(i) En concreto: el denunciante encuentra la presunta barrera burocrática en el marco de un procedimiento administrativo que sigue ante la entidad denunciada, por lo que en dicho supuesto, la Comisión debe evaluar la legalidad y razonabilidad de la presunta barrera burocrática aplicada en dicho procedimiento administrativo.

(ii) En abstracto: el denunciante encuentra la presunta barrera burocrática fuera de un procedimiento administrativo, por lo que la Comisión debe realizar una evaluación en abstracto de la legalidad y razonabilidad de dicha barrera.

(Ver: Resolución N° 0089-2009/SC1-INDECOP, Resolución N° 0021-2008/SC1-INDECOP, y Resolución N° 1286-2008/TDC-INDECOP).

¹² Dicho criterio ha sido adoptado por la Comisión en anteriores procedimientos (por ejemplo ver Resolución N° 346-2013/CEB-INDECOP).

C. Cuestión controvertida:

41. Determinar si la exigencia de contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, materializada en el literal e) del artículo 1º y el artículo 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF (modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-2013-EF), constituye la imposición de una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad.

D. Evaluación de legalidad:

42. El numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, establece el beneficio tributario de inafectación del Impuesto del IGV a aquellos agentes que realicen la prestación de servicios de hospedaje, considerando como exportación la prestación de dichos servicios.
43. El literal e) del artículo 1º y el artículo 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF (modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-2013-EF), disponen lo siguiente:

“DECRETO SUPREMO N° 122-2001-EF

Artículo 1.- Definiciones

(...)

e) Establecimiento de Hospedaje: Establecimiento destinado a prestar habitualmente servicios de alojamiento no permanente a que se refiere el inciso a) del artículo 3 del Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por el Decreto Supremo N° 029-2004-MINCETUR que cuente con el certificado de clasificación y/o categorización al que alude el artículo 9 del citado reglamento.

(...)

Artículo 2.- Ámbito de aplicación

El beneficio tributario establecido en el numeral 4 del Artículo 33 de la Ley será de aplicación a los establecimientos de hospedaje, que brinden servicios de hospedaje y alimentación a sujetos no domiciliados, independientemente que aquellos servicios formen parte de un paquete turístico.”

44. Respecto a lo establecido en el artículo 1º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF (modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-

2013-EF), dicha disposición define un establecimiento de Hospedaje como *“aquel destinado a prestar habitualmente servicios de alojamiento no permanente a que se refiere el inciso a) del artículo 3º del Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por el Decreto Supremo N° 029-2004-MINCETUR que cuente con el certificado de clasificación y/o categorización al que alude el artículo 9º del citado reglamento.”*

45. Por su parte, el numeral 4) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo establece que se considera exportación *“la prestación de servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación, a sujetos no domiciliados, en forma individual o a través de un paquete turístico, por el período de su permanencia, no mayor de sesenta (60) días por cada ingreso al país, requiriéndose la presentación de la Tarjeta Andina de Migración (TAM), así como el pasaporte, salvoconducto o Documento Nacional de Identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sean válidos para ingresar al país, de acuerdo con las condiciones, registros, requisitos y procedimientos que se establezcan en el reglamento aprobado mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de la Sunat.”*
46. Conforme se desprende de la ley antes citada, la reglamentación del beneficio debe observar ciertas formalidades como son: a) ser dictado a través de un decreto supremo, b) encontrarse refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas y c) contar con opinión técnica de la Sunat.
47. Con relación a lo antes mencionado, la Sunat en su escrito de descargos afirma que el Decreto Supremo N° 122-2001-EF, ha sido emitido respetando todas las formalidades de ley, es preciso señalar que en el caso puntual la Sunat remitió al Ministerio en forma previa a la expedición del decreto supremo su opinión técnica respecto a los aspectos que serían regulados en la citada norma.
48. El 29 de junio de 2001 fue publicado el Decreto Supremo N° 122-2001-EF, mediante el cual se dictan normas para la aplicación del beneficio tributario de inafectación del Impuesto General a las Ventas a establecimientos de hospedaje que brinden servicios a sujetos no domiciliados.
49. El 2 de octubre de 2001 fue publicado el Decreto Supremo N° 200-2001-EF, cuyo artículo 1º modifica la definición de establecimiento de hospedaje contenida

en el Decreto Supremo N° 122-2001-EF, restringiendo dicha definición únicamente a los establecimientos de hospedaje clasificados y/o categorizados.

50. El 3 de agosto de 2013, se publicó el Decreto Supremo N° 199-2013-EF, el cual en su artículo 1° modifica la definición de establecimiento de hospedaje contenida en el Decreto Supremo N° 200-2001-EF precisando que un establecimiento de hospedaje debe contar *con el certificado de clasificación y/o categorización al que alude el artículo 9° del Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por el Decreto Supremo N° 029-2004-MINCETUR.*
51. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 2° y 5° de la Ley N° 27790, Ley de Organización y Funciones del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo, en materia de turismo, el Ministerio promueve, orienta y regula la actividad turística, siendo que una de sus principales funciones es el establecer el marco normativo para el desarrollo de las actividades turísticas¹³.
52. Para tal efecto, el artículo 27° de la Ley N° 29408, Ley General de Turismo, faculta al Ministerio a reglamentar, a través de decretos supremos, los requisitos, obligaciones y responsabilidades específicas que deben cumplir los prestadores de servicios turísticos¹⁴.

13

Ley N° 27790, Ley de Organización y Funciones del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo

Artículo 2.- Competencia

El Ministerio de Comercio Exterior y Turismo define, dirige, ejecuta, coordina y supervisa la política de comercio exterior y de turismo. (...) **En materia de turismo promueve, orienta y regula la actividad turística**, con el fin de impulsar su desarrollo sostenible, incluyendo la promoción, orientación y regulación de la artesanía.

(Énfasis añadido)

Artículo 5.- Funciones

Son funciones del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo:

(...)

3. **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** 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;

(Énfasis añadido)

14

Ley N° 29408, Ley General de Turismo

Artículo 27.- Prestadores de servicios turísticos

Son prestadores de servicios turísticos las personas naturales o jurídicas que participan en la actividad turística, con el objeto principal de proporcionar servicios turísticos directos de utilidad básica e indispensable para el desarrollo de las actividades de los turistas, las que se incluyen en el Anexo núm. 1 de la presente Ley.

El Ministerio de Comercio Exterior y Turismo reglamenta en cada caso, a través de decretos supremos, los requisitos, obligaciones y responsabilidades específicas que deben cumplir los prestadores de servicios turísticos.

53. De acuerdo al mencionado artículo, los prestadores turísticos son aquellas personas naturales o jurídicas que participan en la actividad turística, con el objeto principal de proporcionar servicios turísticos directos de utilidad básica e indispensable para el desarrollo de las actividades de los turistas. Tal es el caso de los servicios de hospedaje, de conformidad con el Anexo N° 1 de dicho cuerpo legal¹⁵.
54. En el presente caso, se aprecia que lo que pretende cuestionar la denunciante es la exigencia de contar con *el certificado de clasificación y/o categorización para la obtención de un beneficio tributario*, siendo que dicha exigencia no está establecida en la ley.
55. Es necesario mencionar que la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo no estipula exigencia alguna de contar con un certificado de clasificación y/o categorización y así obtener algún tipo de beneficio, ello en tanto así ha sido considerado por el legislador.
56. Conforme a lo señalado tenemos que el numeral 4) del artículo 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo establece el referido beneficio tributario, considerando como exportación la **prestación de servicios de hospedaje**.
57. Cabe resaltar que, de acuerdo a la ley antes mencionada, el beneficio tributario descrito en el párrafo anterior es concedido para aquellos agentes económicos que realicen la prestación de servicios de hospedaje, sin hacer mención alguna sobre si dichos agentes deben contar con algún tipo de certificación y/o cualidad adicional en particular; **por tanto, este beneficio no está dirigido a un establecimiento de hospedaje certificado (categorizado y/o clasificado), sino a quien realice una determinada actividad económica como es la prestación de servicios de hospedaje (prestadores turísticos)**.

15

Ley N° 29408
ANEXO N° 1

Relación de Prestación de Servicios Turísticos

Son prestadores turísticos los que realizan las actividades que se mencionan a continuación:

- a) Servicios de hospedaje;
(...)

58. Asimismo, la barrera burocrática materia de análisis se encuentra contenida en el literal e) del artículo 1º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF, modificado por el artículo 1º del Decreto Supremo N° 200-2001-EF publicado el 2 de octubre de 2001 y finalmente modificado por el artículo 1º del Decreto Supremo N° 199-2013-EF, publicado el 3 agosto de 2013.
59. Al respecto, cabe precisar que, la Constitución Política del Perú¹⁶ y las leyes de la materia¹⁷ han previsto principios que limitan el ejercicio de la potestad tributaria del Estado; sobre el particular, el Tribunal Constitucional peruano ha señalado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, que dichos principios constituyen un límite para el ejercicio de dicha potestad y una garantía de las personas frente a esta potestad, tal como se señala a continuación:

“De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado –central, regional y local–. Sin embargo, es del caso señalar que esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.”

(Énfasis añadido)

¹⁶ Constitución Política del Perú de 1993

Artículo 74.- 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.
(...)

¹⁷ Es el caso del Texto Único Ordenado del Código Tributario, como será expuesto posteriormente.

60. Respecto, del principio de reserva de ley, el referido Tribunal ha señalado¹⁸ que este constituye uno de los principios que limitan el ejercicio de la potestad tributaria, el cual *“implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley de ciertas materias”*; dicho principio constituye una *cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos*, tal como se desarrolla a continuación:

*“A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. 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; **el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.***

(...)

*A diferencia de este principio¹⁹, el principio de reserva de ley significa que **el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración** –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica *“no taxation without representation”*; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Ahora bien, conforme hemos señalado supra, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.”*

(Énfasis añadido)

61. El Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos ha señalado que **el principio de reserva de ley, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, también debe observarse en el caso de los beneficios tributarios**, estos últimos entendidos como *“aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación”*, tal como se señala a continuación:

“SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 042-2004-AI/TC:

(...)

¹⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 042-2004-AI/TC.

¹⁹ Se refiere al Principio de Legalidad.

El principio de reserva de ley, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74º). En virtud de esta disposición, en cuanto se refiere al principio de reserva de ley, nuestra Constitución no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios.

Ello porque el Estado, al establecer beneficios tributarios, no sólo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44º de la Constitución).

En tal sentido, de establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de legalidad y de reserva de ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios pueden ser consideradas lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria²⁰, representando auténticas violaciones constitucionales.

Ahora bien, los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. A propósito de esto, este Colegiado considera pertinente referirse a los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios, a saber: la inafectación, la inmunidad, y la exoneración.

La inafectación o no-sujeción debe entenderse como aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto que determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado.

(...)

Siguiendo esta línea de análisis, se afirma asimismo que “el legislador no debe abusar de esta facultad y evaluar muy bien el fin recaudatorio, sea este el sacrificio del ingreso (si lo excepciona) o su incremento (si establece impuesto desalentadores, restrictivos o prohibitivos)²¹”.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 02235-2009-PA/TC:

(...)

²⁰ LA ROSA, Salvatore. “Los beneficios tributarios”. En *Tratado de Derecho tributario*. T. I. Colombia: Temis, pp. 389, 397 (cita contenida en la Sentencia recaída en el Exp. N° 0042-2004-AI/TC).

²¹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Estudios de Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Depalma, p. 321 (cita contenida en la Sentencia recaída en el Exp. N° 0042-2004-AI/TC).

Históricamente, el principio de reserva de ley se ha establecido como una garantía a fin de proteger a la sociedad de los eventuales abusos que puedan generarse desde el Ejecutivo. Así, lo que se tutela con ello es el principio de autoimposición, mediante el cual solo la misma sociedad puede imponerse obligaciones tributarias o de cualquier otro índole que impliquen una exacción al patrimonio de los ciudadanos. De tal modo, al “crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente”²².

*En suma, así como las obligaciones tributarias deben respetar los principios tributarios, las normas que establezcan beneficios tributarios también deben hacerlo. **Por lo que debe establecerse expresamente en qué consiste el beneficio tributario, a fin de no permitir que se delegue a la Administración la facultad de determinar ello**²³.*

(Énfasis añadido).

62. Adicionalmente, la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF²⁴ también reconoce el principio de reserva de ley, estableciendo que **solo por ley o decreto legislativo, en caso de delegación pueden concederse beneficios tributarios**; en el mismo sentido, la Norma III del Título Preliminar del mencionado Código reconoce que solo mediante norma con rango de ley se podrán conceder beneficios tributarios. Las referidas disposiciones se detallan a continuación:

“NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO:

Son fuentes del Derecho Tributario:

(...)

c) *Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;*

(...)

*Son **normas de rango equivalente a la ley**, aquéllas por las que conforme a la Constitución **se puede** crear, modificar, suspender o suprimir tributos y **conceder beneficios tributarios**. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.*

(...)

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

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

(...)

²² Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2762-2002-AA/TC.

²³ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el el Expediente N.° 02235-2009-PA/TC.

²⁴ Publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 22 de junio de 2013.

b) **Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;**
(...)”
(Énfasis añadido)

63. Asimismo, si bien el Ministerio está facultado para reglamentar a través de decretos supremos lo concerniente a la actividad económica nacional, **este debe observar el principio de reserva de ley**, toda vez que sólo mediante normas con rango de ley podrá determinarse un beneficio tributario, como el establecido en el numeral 4) del artículo 33º de la Ley del IGV.
64. Del análisis del presente caso, no se ha verificado que exista una disposición o alguna norma con rango legal, que haya previsto la exigencia de contar con el Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario de no estar afecto al IGV.
65. Cabe precisar, que las denunciadas han indicado en sus descargos que la medida cuestionada se emitió de conformidad con las normas de la materia. Sin embargo, no han señalado cuál sería la disposición con rango de ley que le permitiría establecer como exigencia el certificado para la obtención del beneficio tributario de no estar afecto al IGV.
66. De esta manera, se observa que la exigencia cuestionada por la denunciante, no constituye una obligación creada por ley, sino que la misma ha sido creada a través del Decreto Supremo N° 122-2001-EF (modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-2013-EF), es decir una norma de rango infralegal como es el caso de un reglamento (decreto supremo). En consecuencia el Ministerio ha vulnerado el principio de reserva de ley.
67. Por otro lado, el Ministerio ha señalado que conforme al inciso 8) del artículo 118º de la Constitución Política del Perú *“corresponde al Presidente de la República”. (...) 8) Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones”*.
68. De esta manera, si bien el Ministerio ha señalado que tiene potestad reglamentaria, el límite de dicha potestad se encuentra contenida en el Principio de Reserva de Ley en el otorgamiento de los beneficios tributarios, con lo cual el Ministerio no puede regular la creación o las condiciones para el otorgamiento de

dicho beneficio vía decreto supremo, por las razones ya señaladas. Sin embargo, dicha entidad habría regulado dichas condiciones, estableciendo la exigencia cuestionada, tal como se muestra en el siguiente gráfico:

| Decreto Supremo N° 122-2001-EF | Decreto Supremo N° 200-2001-EF | Decreto Supremo N° 199-2013-EF |
|---|--|--|
| <p>"e) Establecimiento de Hospedaje: Establecimiento destinado a prestar habitualmente servicios de alojamiento no permanente, a que se refiere el Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por Decreto Supremo N° 12-94-ITINCI y normas modificatorias."</p> | <p>"e) Establecimiento de Hospedaje: Establecimiento destinado a prestar habitualmente servicios de alojamiento no permanente a que se refiere el inciso b) del artículo 2º del Reglamento de Establecimientos de Hospedaje²⁵ aprobado por el Decreto Supremo N° 023-2001-ITINCI."</p> | <p>"e) Establecimiento de Hospedaje: Establecimiento destinado a prestar habitualmente servicios de alojamiento no permanente a que se refiere el inciso a) del artículo 3º del Reglamento de Establecimientos de Hospedaje aprobado por el Decreto Supremo N° 029-2004-MINCETUR que cuente con el certificado de clasificación y/o categorización al que alude el artículo 9 del citado reglamento."</p> |

69. De la revisión del gráfico precedente, se aprecia que, si bien la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el Decreto Supremo N° 122-2001-EF en su versión original se contempla el beneficio tributario de inafectación para todo establecimiento de hospedaje, sin hacer distinción alguna; a través de los Decretos Supremos N° 200-2001-EF y N° 199-2013-EF se ha establecido la referida exigencia, **introduciendo una distinción entre establecimientos de hospedaje (certificados) clasificados y/o categorizados y aquellos que no lo son, restringiendo solo para los primeros el otorgamiento del beneficio ya citado.**

70. Por lo tanto el Reglamento ha delimitado un ámbito de aplicación que no venía establecido en la misma ley, por lo que al establecer la exigencia de contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de establecimientos de hospedaje para obtener el beneficio tributario cuando la ley

²⁵ Que contempla los establecimientos de hospedaje clasificados y/o categorizados.

no lo establece; se ha configurado una situación de desnaturalización de la propia ley y una vulneración del principio de reserva de ley. Esto es así, toda vez que el reglamento restringe el ámbito de aplicación de la ley sólo a los establecimientos de hospedaje que cuenten con dicho certificado.

71. En ese sentido, a través del literal e) del artículo 1º y el artículo 2º del Decreto Supremo N° 122-2001-EF (modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-2013-EF), se impone una exigencia para la obtención de un beneficio tributario, sin contar con una ley que lo autorice para ello, lo cual contraviene el principio de reserva de ley establecido en la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el principio de legalidad, previsto en el numeral 1.1) del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444.
72. Respecto del *Principio de Legalidad* y del *Principio de Razonabilidad*, previstos en los numerales 1.1) y 1.4) del artículo IVº del Título Preliminar de la Ley N° 27444, respectivamente²⁶, dichos principios establecen que las autoridades administrativas deben actuar conforme a los fines para los cuales les fueron conferidas sus atribuciones legales (Principio de Legalidad) y que al establecer obligaciones o condiciones a los administrados (como la tramitación de un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje), éstas deben responder estrictamente a lo necesario para satisfacer o alcanzar la finalidad pública propuesta (principio de razonabilidad).
73. Por lo expuesto, corresponde declarar que la exigencia de contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario establecido en el numeral 4) del

²⁶

Ley N° 27444

Título Preliminar

Artículo IVº.- Principios del Procedimiento Administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

1.1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. (...)

1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido (Énfasis añadido)

artículo 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, materializada en el literal e) del artículo 1° y el artículo 2° del Decreto Supremo N° 122-2001-EF, constituye una barrera burocrática ilegal.

E. Evaluación de razonabilidad:

74. De conformidad con la metodología aplicada y con el precedente de observancia obligatoria sancionado en la Resolución N° 182-97-TDC, habiendo identificado que la exigencia cuestionada por la denunciante constituye la imposición de una barrera burocrática ilegal, no corresponde seguir con el análisis de razonabilidad. Por tal motivo, deben desestimarse los argumentos presentados por las partes con relación a dicho análisis.

F. Solicitud del pago de costas y costos del procedimiento:

75. La Ley N° 30056, “Ley que modifica diversas leyes para facilitar la inversión, impulsar el desarrollo productivo y el crecimiento empresarial”, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 2 de julio de 2013 y vigente desde el día siguiente, establece lo siguiente:

“Artículo 7°. - Pago de costas y costos.- En cualquier procedimiento contencioso seguido ante el INDECOPI, la comisión o dirección competente, además de imponer la sanción que corresponda, puede ordenar que el infractor asuma el pago de las costas y costos del proceso en que haya incurrido el denunciante o el INDECOPI. En los procedimientos seguidos de parte ante la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas, se podrá ordenar el pago de costas y costos a la entidad que haya obtenido un pronunciamiento desfavorable.

*En caso de incumplimiento de la orden de pago de costas y costos del proceso, cualquier comisión o dirección del INDECOPI puede aplicar las multas de acuerdo a los criterios previstos en el artículo 118° del Código de Protección y Defensa del Consumidor. (...) “
(Énfasis añadido)*

76. Así, en la medida que las entidades denunciadas han obtenido un pronunciamiento desfavorable, la Comisión considera que corresponde ordenarles el pago de las costas²⁷ y costos²⁸ del procedimiento en favor de la

²⁷ Código Procesal Civil

denunciante.

77. El artículo 419° del Código Procesal Civil²⁹, de aplicación supletoria, dispone que las costas y costos deben pagarse inmediatamente después de ejecutoriada la resolución que las apruebe.³⁰
78. En consecuencia, el Ministerio y la Sunat deberán cumplir con pagar a la denunciante las costas y costos del procedimiento, bajo apercibimiento de aplicar las multas coercitivas que correspondan³¹.
79. Para tal efecto, una vez que la resolución haya quedado consentida o fuera confirmada por el Tribunal del Indecopi, la denunciante podrá presentar la respectiva solicitud de liquidación de costas y costos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 417° y 418° del Código Procesal Civil y demás disposiciones pertinentes³².

Artículo 410°.- Las costas están constituidas por las tasas judiciales, los honorarios de los órganos de auxilio judicial y los demás gastos judiciales realizados en el proceso.

28 **Código Procesal Civil**

Artículo 411°.- Son costos del proceso el honorario del Abogado de la parte vencedora, más un cinco por ciento destinado al Colegio de Abogados del Distrito Judicial respectivo para su Fondo Mutual y para cubrir los honorarios de los Abogados en los casos de Auxilio Judicial.

29 **Código Procesal Civil**

Artículo 419°.- Las costas y costos deben pagarse inmediatamente después de ejecutoriada la resolución que las apruebe. En caso de mora, devengan intereses legales.

El pago se exige ante el Juez de la demanda. Las resoluciones que se expidan son inimpugnables.

30 Esto es, cinco (5) días hábiles, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 38° de la Ley sobre Facultades, Normas y Organización de Indecopi, en concordancia con la Décimo Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley General del Sistema Concursal.

31 **Ley Nº 29571, Código de Protección y Defensa del Consumidor**

Artículo 118°.- Multas coercitivas por incumplimiento del pago de costas y costos

Si el obligado a cumplir la orden de pago de costas y costos no lo hace, se le impone una multa no menor de una (1) Unidad Impositiva Tributaria (UIT).

En caso de persistir el incumplimiento de lo ordenado, el Indecopi puede imponer una nueva multa, duplicando sucesivamente el monto de la última multa impuesta hasta el límite de cincuenta (50) Unidades Impositivas Tributarias (UIT). La multa que corresponda debe ser pagada dentro del plazo de cinco (5) días hábiles, vencidos los cuales se ordena su cobranza coactiva.

32 **Código Procesal Civil**

Artículo 417°.- Las costas serán liquidadas por la parte acreedora de ellas, después de ejecutoriada la resolución que las imponga o la que ordena se cumpla lo ejecutoriado.

La liquidación atenderá a los rubros citados en el Artículo 410, debiéndose incorporar sólo los gastos judiciales comprobados y correspondientes a actuaciones legalmente autorizadas.

Las partes tendrán tres días para observar la liquidación. Transcurrido el plazo sin que haya observación, la

POR LO EXPUESTO:

En uso de sus atribuciones y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26° BIS del Decreto Ley N° 25868 y el artículo 48° de la Ley N° 27444, modificado por la Ley N° 28996; así como en la Sexta Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 807;

RESUELVE:

Primero: desestimar los cuestionamientos efectuados por el Ministerio de Economía y Finanzas que fueron evaluados en las cuestiones previas de la presente resolución.

Segundo: declarar barrera burocrática ilegal la exigencia de contar con un Certificado de Clasificación y/o Categorización de Establecimientos de Hospedaje para obtener el beneficio tributario establecido en el numeral 4) del artículo 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, materializada en el literal e) del artículo 1° y el artículo 2° del Decreto Supremo N° 122-2001-EF (modificado por Decreto Supremo N° 200-2001-EF y Decreto Supremo N° 199-2013-EF); y en consecuencia, fundada la denuncia presentada por Nessus Hoteles Peru S.A. contra el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Tercero: disponer que no se aplique a la denunciante la barrera burocrática declarada ilegal en el presente procedimiento y los actos que la materialicen, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48° de la Ley N° 27444, modificado por la Ley N° 28996.

Cuarto: ordenar al Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que cumplan con pagar a Nessus Hoteles Peru S.A., las costas y costos del procedimiento, una vez que la presente resolución quede consentida o, sea confirmada por el Tribunal del Indecopi, de ser el caso, bajo

liquidación será aprobada por resolución inimpugnable.

Interpuesta observación, se conferirá traslado a la otra parte por tres días. Con su absolución o sin ella, el Juez resolverá. La resolución es apelable sin efecto suspensivo.

El único medio probatorio admisible en la observación es el dictamen pericial, que podrá acompañarse hasta seis días después de haberse admitido. Del dictamen se conferirá traslado por tres días, y con su contestación o sin ella el Juez resolverá con decisión inimpugnable.

Artículo 418°.- Para hacer efectivo el cobro de los costos, el vencedor deberá acompañar documento indubitable y de fecha cierta que acredite su pago, así como de los tributos que correspondan. Atendiendo a los documentos presentados, el Juez aprobará el monto.

apercibimiento de aplicar las multas coercitivas que correspondan, conforme a los términos señalados en la presente resolución.

Quinto: declarar que el incumplimiento de lo dispuesto en la presente resolución podrá ser sancionado de conformidad con lo dispuesto en el literal a) del artículo 26°BIS del Decreto Ley N° 25868.

Con la intervención y aprobación de los señores miembros de la Comisión: Rafael Alejandro Vera Tudela Wither, Víctor Sebastián Baca Oneto y Teresa Guadalupe Ramírez Pequeño; y, con la abstención de los señores Luis Ricardo Quesada Oré y Cristian Ubia Alzamora.

***RAFAEL ALEJANDRO VERA TUDELA WITHER
MIEMBRO DE COMISIÓN***

***VÍCTOR SEBASTIÁN BACA ONETO
MIEMBRO DE COMISIÓN***

***TERESA GUADALUPE RAMÍREZ PEQUEÑO
MIEMBRO SUPLENTE***