



FACULTAD DE DERECHO

**INFORME JURÍDICO DE EXPEDIENTE**

**ADMINISTRATIVO N° 045-2019/CEB**

**PRESENTADO POR**

**ANDREA PAULA ESPINOZA RABANAL**

**TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL  
PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADA**

**LIMA – PERÚ**

**2021**



**CC BY-NC-SA**

**Reconocimiento – No comercial – Compartir igual**

El autor permite transformar (traducir, adaptar o compilar) a partir de esta obra con fines no comerciales, siempre y cuando se reconozca la autoría y las nuevas creaciones estén bajo una licencia con los mismos términos.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>



**USMP**  
UNIVERSIDAD DE  
SAN MARTÍN DE PORRES

FACULTAD DE  
DERECHO

## **Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada**

**Informe Jurídico sobre Expediente N° 045-2019/CEB**

<b><u>Materia</u></b>	:	<b>BARRERAS BUROCRÁTICAS</b>
<b><u>Entidad</u></b>	:	<b>INDECOPI</b>
<b><u>Denunciantes</u></b>	:	<b>UNION DE CERVECERIAS PERUANAS BACKUS Y JHONSTON SOCIEDAD ANONIMA ABIERTA, CERVECERIA SAN JUAN S.A., Y COMPAÑÍA CERVECERA AMBEV PERU S.A.C.</b>
<b><u>Denunciados</u></b>	:	<b>MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS, Y LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACION TRIBUTARIA.</b>
<b><u>Bachiller</u></b>	:	<b>ANDREA PAULA ESPINOZA RABANAL</b>
<b><u>Código</u></b>	:	<b>2014107013</b>

**LIMA – PERÚ**

**2021**

En el presente informe jurídico se analiza el procedimiento administrativo iniciado por parte de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Jhonston Sociedad Anónima Abierta, Cervecería San Juan S.A., y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C. contra el Ministerio de Economía y Finanzas, y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria ante el INDECOPI. Asimismo, se analiza los problemas jurídicos que se presentan. Se denuncia versa sobre la supuesta imposición de una barrera burocrática consistente en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptadas por la SUNAT para la deducción del impuesto a la renta de tercera categoría. Esta supuesta barrera burocrática estaría materializada tanto en una disposición, el literal c) del artículo 21 del Decreto Supremo N° 122-94-EF emitido por el MEF, como en dos actuaciones materiales consistentes en informes emitidos por la SUNAT. La denuncia fue admitida a trámite únicamente en el extremo que materializa la barrera burocrática en la disposición, pero improcedente respecto de las actuaciones materiales. Esto debido a que se consideraría que estos informes (actuaciones materiales) no producen efectos jurídicos. Sin embargo, en la realidad de los hechos, los administrados si se ven obligados a cumplir con la exigencia contenida en los informes jurídicos.

En primera instancia se resuelve sobre la ilegalidad y carencia de razonabilidad de la barrera burocrática, pero únicamente respecto de la materialización en la disposición, resolviendo que la barrera burocrática no sería ilegal pero si carente de razonabilidad.

Realizadas las apelaciones correspondientes por parte de las denunciadas y luego de haberse intentado la adhesión de apelación por parte de las denunciantes, (esto sin éxito debido a que según criterio de la Sala Especializada no se cumplía con el requisito de fundamentar el agravio que causaba la resolución apelada).

Finalmente, La Sala Especializada establece que tal y como se menciona en el artículo 3.3 del decreto legislativo N° 1256 se excluye del concepto de barrera burocrática a “el cobro de aranceles e impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para su determinación” concluyendo entonces que como la barrera burocrática denunciada versaría sobre materia tributaria, el INDECOPI no tendría competencia para resolver sobre ello y por lo tanto declara Improcedente la denuncia.

## ÍNDICE

I.	RELACIÓN DE LOS HECHOS PRINCIPALES EXPUESTOS POR LAS PARTES INTERVINIENTES EN EL PROCEDIMIENTO.....	Pág. 03
II.	IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS DEL EXPEDIENTE.....	Pág. 10
III.	POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS Y LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS.....	Pág. 15
IV.	CONCLUSIONES.....	Pág. 26
V.	BIBLIOGRAFÍA.....	Pág. 27
VI.	ANEXOS.....	Pág. 28

## I. RELACIÓN DE LOS HECHOS PRINCIPALES EXPUESTOS POR LAS PARTES INTERVINIENTES EN EL PROCEDIMIENTO

### DENUNCIA

Mediante escrito presentado el 20 de febrero de 2019, Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston Sociedad Anónima Abierta, Cervecería San Juan S.A, Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C.(en adelante, las denunciantes) interpuso denuncia contra el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, el MEF) y contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, la SUNAT), por la presunta imposición de una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad, consistente en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría, materializada en (1) **disposición**, la que contiene el literal c) del Artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF emitido por el MEF: “... *Tratándose de desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante notario público...*”. Y en (2) **actuaciones materiales** realizadas por la SUNAT mediante INFORME N° 290-2003-SUNAT/2B0000: “...*para que proceda la deducción de la pérdida por concepto de desmedros, es necesaria la acreditación correspondiente. Para tal efecto, la norma reglamentaria establece que la destrucción de las existencias debe ser efectuada ante notario público o, en su defecto, ante juez de paz, previa comunicación a la SUNAT con no menos de seis días hábiles de anticipación a la fecha de la destrucción.*”. Y mediante INFORME N°064-2014-SUNAT/5D0000: “...*a fin de acreditar los desmedros por deterioro a rotura de existencias utilizadas para la prestación del servicio de hospedaje, se requiere que los contribuyentes procedan a destruir dichos bienes ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquel, siempre que se comunique a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los bienes; siendo facultad de la SUNAT designar a un funcionario para presenciar dicho acto*”

### FUNDAMENTOS DE HECHO:

- Las denunciantes identifican la barrera burocrática como la exigencia de que la destrucción de los desmedros se efectúe ante Notario Público para ser aceptado por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría. Materializada

una disposición, el literal c) del artículo 21° del decreto supremo N° 122-94-EF emitido por el MEF y en dos actuaciones materiales efectuadas por la SUNAT.

- Las actuaciones materiales mencionadas han sido recogidas en dos informes emitidos por la SUNAT cumpliendo así con la condición exigida en el artículo 22° del D.L.1256. Estos informes han sido signados con los números 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000 publicados en la página web oficial de la misma SUNAT.
- Estos informes aun sin constituir actos administrativos ni tampoco disposiciones administrativas, son manifestaciones que trazan la línea interpretativa de la autoridad y transparenta el derrotero que ha de seguir cualquier intento por deducir el impuesto a la renta.
- No se han considerado otras opciones menos gravosas como por ejemplo presentación de declaración jurada, constatación por parte de la SUNAT, Informe técnico (como para el caso de mermas), inspecciones inopinadas, presentación de video registrando la destrucción de los desmedros, entre otras.
- Ya se consideró en un juzgamiento previo que la barrera burocrática que ahora se denuncia no es una medida proporcional. (carente de razonabilidad)
- La medida cuestionada carece de una justificación sustentada en un interés público, en la medida que ha sido establecida en atención a un interés particular de la entidad.
- Estaríamos frente a una barrera burocrática ilegal en tanto se contraviene el numeral 10) del artículo 66° del Título Preliminar del TUOLPAG la Ley 27444: “Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes... 10. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa”
- También se estaría yendo en contra del principio de razonabilidad, reconocido en el numeral 1,4) del artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG, así como también los principios en los numerales: 1.7) presunción de veracidad, 1.16) privilegio de controles posteriores, 1.13) simplicidad y el principio de licitud consagrado en el numeral 9) del artículo 248° del mismo cuerpo normativo.
- Se tiene como indicios de la carencia de razonabilidad: i) El establecimiento de la medida sobre la base de un interés particular de la entidad pública y no del interés público, ii) La falta de proporcionalidad de la barrera burocrática denunciada, iii) La inexistencia de una evaluación sobre las medidas menos gravosas. Además de que la barrera burocrática denunciada es desproporcionada en la medida que

resulta excesiva con relación a su fin.

### **RESOLUCION N° 165-2019/CEB-INDECOPI**

Con fecha 29 de marzo de 2019 se emitió resolución que **declaraba improcedente la denuncia presentada en el extremo que** materializó la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría, contenida en los informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000, pero que también **admitía a trámite** la denuncia presentada por la imposición de una barrera burocrática presuntamente ilegal y/o carente de razonabilidad consistente en la exigencia de que la destrucción de los desmedros deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF que aprobó el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Con fecha 15 de abril se impugna esta resolución alegando primero una incapacidad para distinguir entre la barrera burocrática denunciada y su forma de materialización y una evidente incapacidad de detectar una actuación material. Se concede la apelación con efecto suspensivo y se elevan los actuados a sala.

### **DESCARGOS DE LA SUNAT**

Mediante escrito presentado el 29 de abril de 2019, la SUNAT presentó sus descargos, señalando lo siguiente:

- La comisión carece de competencia para analizar la exigencia prevista por el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, toda vez que el mismo no constituye una barrera burocrática, puesto que vincula un criterio de determinación del impuesto a la renta de conformidad con el literal E) del numeral 3° del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256 “El cobro de aranceles e impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para su determinación”
- La comisión carece de competencia para analizar la exigencia prevista por el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, toda vez que el mismo no constituye una exigencia, requisito, prohibición o cobro contenido en una disposición emitida por una entidad de la administración pública en ejercicio de actividad de policía.
- La medida no es arbitraria en tanto existe un interés público que sustentó la medida cuestionada.

- La presencia del notario público obedece a la necesidad de acreditar, sustentar y dar fe de un hecho a efecto de aceptar su deducibilidad y consecuentemente pagar menos un impuesto a la renta.
- No es exigible a la norma cuestionada un estudio de segundo mejor o de análisis de costo beneficio previo a su aprobación, toda vez que dicha metodología es posterior a la promulgación de la norma.

### **DESCARGOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS**

Mediante escrito presentado el 03 de mayo de 2019, el MEF presentó sus descargos señalando lo siguiente:

- El dispositivo fue emitido dentro de las competencias y atribuciones conferidas a la entidad, corresponde al Ministerio de Economía y Finanzas 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.
- Las restricciones impuestas son proporcionales a los fines que requiere alcanzar.
- Resulta razonable que como regla general se requiera la presencia del notario público en la destrucción del desmedro como prueba para acreditar la deducción.
- No existen otras opciones para lograr el mismo objetivo con menores costos.

### **RESOLUCIÓN DE LA COMISIÓN DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**

Con fecha 09 de julio de 2019, mediante Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI, la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas resolvió:

- ✓ Declarar que constituye barrera carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptado por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el reglamento de la ley de impuesto a la renta; y, en consecuencia, fundada la denuncia presentada por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A, Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C., contra el Ministerio de Economía y Finanzas y la

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

- ✓ Disponer la inaplicación de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad del presente procedimiento, al caso en concreto, ordenar como medida correctiva que, de conformidad con el numeral 2) del artículo 43° y el numeral 44.2) del artículo 44° del Decreto Legislativo N° 1256, el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria tienen que informar a los administrados acerca de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad en un plazo no mayor de 05 días hábiles.
- ✓ Deniega la solicitud de incorporación de tercero administrativo presentada por el Colegio de Notarios de Lima.

#### **RECURSO DE APELACIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS.**

Con fecha 19 de julio de 2019, el Ministerio de Economía y Finanzas, formuló recurso de apelación contra la Resolución emitida por la Comisión, a fin de que la misma sea revocada, señalando lo siguiente:

- Que, es el ente competente para formular y proponer la política pública tributaria que permita optimizar el sistema tributario, estableciendo las condiciones que se deben cumplir para tales efectos como el de la exigencia de la destrucción de desmedros frente a notario público para que sean deducidos de la renta bruta. Esto con la finalidad de combatir la informalidad y la evasión al garantizar la destrucción del desmedro.
- Las alegaciones presentadas por las denunciadas son muy genéricas enmarcándose en el numeral 16.2 del artículo 16° del Decreto Legislativo N°1256, respecto de los supuestos que nos son considerados como indicios suficientes para realizar el análisis de razonabilidad.
- El notario público es independiente y al no responder a ninguna jerarquía es imparcial, manteniendo así neutralidad en sus actos.

#### **RECURSO DE APELACIÓN DE LA SUNAT**

Con fecha 07 de agosto de 2019, la SUNAT, formuló su recurso de apelación, en base a los siguientes fundamentos:

- El pronunciamiento de la comisión debe ser declarado nulo ya que se ha admitido a trámite una denuncia respecto a una medida que no califica como barrera burocrática.
- El cumplimiento de la disposición cuestionada no es una condición indispensable para que el agente permanezca en el mercado, sino es más bien una facultad para acceder a la deducción del gasto.
- La exigencia en cuestión constituye un criterio de determinación de la obligación tributaria, supuesto de improcedencia prevista en el literal e) del artículo 3° del Decreto Legislativo 1256, Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas.
- El reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta fue emitido en el año 1994, cuando las competencias del Indecopi en materia de barreras burocráticas no habían sido definidas legalmente, ya que ello recién se produjo a partir de 1996, con la emisión del Decreto Legislativo 807, por el cual se creó la comisión de acceso al mercado del Indecopi. Así, si bien actualmente se exige la ponderación de otras opciones frente a la regulación establecida, ello no resulta aplicable en este caso.

### **RECURSO DE APELACIÓN DEL COLEGIO DE NOTARIOS**

Con fecha 23 de agosto de 2019, el colegio de notarios, formuló su recurso de apelación, en base a los siguientes fundamentos:

- Existe una falta de análisis por parte de la Comisión respecto de si la resolución a emitirse ocasionaría alguna afectación al interés legítimo del colegio de notarios.
- Existiría un efecto inmediato que afectaría a la función notarial al declarar como barrera burocrática ilegal o carente de razonabilidad, en tanto ya no se daría la exigencia de la participación de los notarios en la destrucción de desmedros.
- Según el artículo 71° del Texto Único Ordenado de la ley 27444, ley del Procedimiento Administrativo General permite la intervención de los terceros cuando sus derechos e intereses puedan ser afectados con la resolución que se emita, por lo que no resulta necesario que el interés que se alega sea actual, sino que es suficiente poseer un interés legítimo como lo establece el artículo 101° del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil.

**RECURSO DE APELACIÓN DE LAS DENUNCIANTES**

- Se adhieren a los recursos de apelación planteados por el MEF y la SUNAT e impugnan el pronunciamiento de la comisión en el extremo en el que se desestimaron sus argumentos sobre la ilegalidad de la medida cuestionada.
- Se deben de acumular los procedimientos seguidos en segunda instancia respecto del presente expediente (371-2019/SEL) junto con el Exp 187-2019/SEL que versa sobre la valoración de la medida materializada en los informes 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000.
- La norma exige que para poder denunciar una barrera burocrática, se acredite su existencia. Y para ello, el denunciante debe identificar su forma de materialización, entre alguna de las tres alternativas que establece el Numeral 3.4) del artículo 3° del Decreto Legislativo N°1256, a saber, actos administrativos, disposiciones administrativas o actuaciones materiales.
- Para determinar la cuantía del tributo, la SUNAT es quien debería llevar a cabo su propio análisis sin exigir la obligación del notario (que sería la barrera burocrática inaplicada). Es así que la inaplicación no implica redefinir o emitir un juicio crítico respecto de la cuantía del tributo que debe asumir el contribuyente, ni tampoco implica que el INDECOPI se tenga que arrogar competencias tributarias que le son ajenas.

**RESOLUCIÓN: 0033-2020/SEL-INDECOPI**

- Declara la nulidad de la resolución N° 0459-2019/STCEB-INDECOPI que concedía el recurso de apelación presentado por el colegio de notarios, y como consecuencia declara la improcedencia del referido recurso.

**RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI DE LA SALA ESPECIALIZADA EN ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**

Mediante Resolución N° 0041-2020/SEL-INDECOPI, la Sala Especializada en Eliminación de Barrera Burocrática del Tribunal de Defensa de Competencia y de la Propiedad Intelectual, con fecha 03 de febrero del 2020 resolvió denegar el uso de la palabra solicitado por la SUNAT y las denunciadas debido a que considera la Sala que ya contaban con los suficientes elementos de juicio para resolver la cuestión controvertida, resolvió también desestimar la solicitud de acumulación de los

expedientes 0187-2019/SEL y 0371-2019/SEL (Exp de Comisión N° 0045-2019/CEB formulada por las denunciantes por considerar que no guardan conexión, resolvió también rechazar la solicitud de adhesión de apelación formulada por las denunciantes.

La Sala Especializada resolvió también lo siguiente:

- ✓ **Revocar** la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 09 de julio de 2019, en el extremo que declaró barrera burocrática carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptada para la deducción de renta de tercera categoría, materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ; y en consecuencia declarar improcedente la denuncia interpuesta por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Jhonston S.A.A, Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C
- ✓ **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 09 de julio de 2019, en lo correspondiente a sus extremos resolutivos Cuarto, Quinto, Séptimo y Octavo.

## II. IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS DEL EXPEDIENTE

1. **Si la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF que aprobó el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta constituye una barrera burocrática ilegal o carente de razonabilidad.**

En la denuncia se alega que esta exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT deviene tanto en ilegal como en carente de razonabilidad.

Su ilegalidad se encontraría en la contravención del numeral 10) del artículo 66° del Título Preliminar del TUOLPAG la Ley 27444: *“Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes... 10. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa”*

También se estaría yendo en contra del principio de razonabilidad, reconocido en el

numeral 1,4) del artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG, así como también los principios en los numerales: 1.7) presunción de veracidad, 1.16) privilegio de controles posteriores, 1.13) simplicidad y el principio de licitud consagrado en el numeral 9) del artículo 248° del mismo cuerpo normativo.

Respecto de ello, la comisión se pronunció diciendo que la exigencia cuestionada habría sido establecida en el ejercicio de las competencias otorgadas al MEF mediante su Ley Orgánica, en cumplimiento con la formalidad establecida legalmente y conforme a la normativa que regula la materia. Por lo que no constituye una barrera burocrática ilegal.

Sin embargo, debido a que no existiría proporcionalidad en la medida en tanto no se advierte que el MEF haya acreditado que cualquier otra medida sería más costosa o que no sería igual de efectiva que la aplicada a las denunciadas, en tanto no se advierte tampoco que el MEF haya evaluado debidamente la proporcionalidad de la exigencia cuestionada, procede declarar esta barrera burocrática como carente de razonabilidad.

Finalmente con la resolución Final de la Sala Especializada, se revocó esta resolución de la comisión y se declara improcedente la denuncia interpuesta en base a que se estaría considerando esta exigencia dentro del literal 3.e) del artículo 3° *“El cobro de aranceles e impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para su determinación”* del Decreto Legislativo N°1256 correspondiente a *“...no se consideran barreras burocráticas dentro del ámbito de la ley.*

**2. La improcedencia de la denuncia presentada en el extremo que materializó la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría contenida en los informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000 (actuaciones materiales)**

Mediante Resolución N°0045-2019/CEB se declaró la improcedencia respecto del extremo que materializa la barrera burocrática denunciada por ser ilegal y/o carente de razonabilidad en dos actuaciones materiales que han sido recogidas en dos informes emitidos por la SUNAT.

Debemos señalar que de acuerdo al artículo 3° inciso 3 del decreto legislativo N°1256 una barrera burocrática es toda exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa. La sola calidad de exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro no implica necesariamente su carácter ilegal y/o su carencia de razonabilidad.

Se debe precisar también que según el artículo 3° inciso 4° del Decreto Legislativo N°

1256, existen 3 formas de materialización de las barreras burocráticas (i) actos administrativos, (ii) disposiciones administrativas, y (iii) actuaciones materiales.

Estando las actuaciones materiales definidas en el mismo Decreto Legislativo en su artículo 3° inciso 7 como: *todo comportamiento, manifestación y/o actividad material de una entidad o un funcionario, servidor público o cualquier persona que ejerza funciones administrativas por delegación, bajo cualquier régimen laboral o contractual, que sin ser viabilizada a través de un acto y/o disposición administrativa, produce efectos jurídicos capaces de restringir u obstaculizar el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que constituyan incumplimientos de las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa*

Respecto de los informes emitidos por la SUNAT, tal y como se menciona en la denuncia aunque estos informes no constituyan parte de un acto administrativo ni de una disposición producen efectos jurídicos restringiendo u obstaculizando la permanencia en el mercado de los agentes económicos, ya que trazan una línea interpretativa de la autoridad y transparenta el derrotero que hay que seguir para la destrucción de desmedros para la eventual deducción de impuestos de tercera categoría.

Entonces, estos informes al ser actuaciones materiales hacen que los administrados se vean compelidos a cumplir con lo establecido en ellos y destruir los desmedros en presencia de un notario ya que de lo contrario, estos no serán aceptados para la acreditación por parte de la autoridad tributaria.

Se cuestiona entonces por qué la comisión decidió declarar su improcedencia, alegando que estos informes "...no producen efectos jurídicos puesto que su contenido está dirigido a sustentar y/o validar, de ser el caso, información que servirá a las entidades de la administración pública para, entre otros, la emisión de disposiciones y/o actos administrativos", además de que a través de dichos documentos se atendían consultas referidas al procedimiento de deducción en el caso de los desmedros que está establecido en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, pero no se percibe ninguna imposición de alguna exigencia. Entonces, al no generarse ningún efecto jurídico, estos no podrán materializar ninguna barrera burocrática por lo que se declaró improcedente la denuncia en este extremo citando el artículo 427° del código procesal civil en aplicación supletoria que establece que cuando el demandante (entiéndase denunciante) carezca de interés para obrar, el cual debe entenderse como el estado de necesidad de tutela jurisdiccional efectiva que requiere una persona jurídica

o natural cuando alguno de sus derechos es vulnerado, desconocido o incumplido. Así como también citó el numeral 27.2) del artículo 27° del Decreto Legislativo N°1256 donde se señala que la comisión podrá declarar la improcedencia si advierte el defecto en alguna de las pretensiones, por lo que la declaración de improcedencia se limita a aquellas que adolecen del defecto advertido.

Esta resolución fue impugnada alegando que existe una incapacidad en distinguir y desligar el concepto de barrera burocrática con su materialización. Alejándose así la Comisión del decreto legislativo N° 1256 en donde el concepto de barrera burocrática se encuentra en el artículo 3° inciso 3 junto con sus tres elementos constitutivos (tipo de imposición, sujeto activo y finalidad de la medida), mientras que sus formas de materialización se encuentran en el artículo 3° inciso 4°.

Respecto de ello, la competencia del INDECOPI en materia de barreras burocráticas se limita únicamente a este concepto, es decir, el INDECOPI solo puede conocer denuncias orientadas a cuestionar barreras burocráticas y no cuestionamientos contra su forma de materialización. Ante el INDECOPI no se denuncian actos, disposiciones o actuaciones materiales, sino que estas, como **forma de materialización** sirven como medio probatorio de la existencia de las barreras burocráticas denunciadas.

Respecto del motivo de improcedencia citado por la comisión: “falta de interés para obrar”, las denunciantes alegan que este se da en los casos que la barrera burocrática sea pasada o futura, pero no presenta una aplicación actual, por lo que el procedimiento carece de utilidad.

Se debe tener claro que lo que se declara procedente o improcedente son las pretensiones según el mismo artículo 27.2) del Decreto Legislativo N°1256 señalado por la Comisión. Y así también que la improcedencia a la que se refiere el código procesal civil está referida a las pretensiones del accionante. Y en materia de barreras burocráticas lo que debería declararse improcedente lo referente la denuncia de la barrera burocrática en sí, (artículo 3° inciso 3 del D.L.1256) y no la materialización de la misma.

En la impugnación presentada se hace referencia también de la incapacidad para distinguir una actuación material. Citando a Francisco Ochoa: “...*en efecto, existen situaciones en las cuales, las personas que acuden a una entidad pública para solicitar*

*una autorización o un certificado se ven sometidas a la arbitrariedad de un servidor público que les exige la presentación de requisitos ilegales en la mesa de partes o simplemente es rechazada la solicitud en ese mismo momento. En estos casos, la exigencia o restricción no se evidencia mediante un documento formal o norma emitida por la entidad, sino mediante el contacto verbal entre servidor y administrado. Asimismo, las entidades difunden la imposición de requisitos a través de paneles, folletos, murales, página web de la entidad u otro medio de difusión cuyo efecto jurídico resulta distinto al de un acto o disposición administrativa y que, sin embargo, su efecto en la práctica puede ser similar para quien tramita un procedimiento.”*

Se tiene que incluso en el mismo día la comisión habría resuelto de manera contraria en tanto se advierte que para la comisión en un caso en específico no fue relevante la condición de obligatoriedad para aceptar la actuación material invocada por el denunciante, basándose únicamente en su condición de ilegal; sin embargo, en el caso presente se consideró la obligatoriedad y como consecuencia de declaró improcedente.

### **3. Del supuesto error al momento de solicitar la adhesión a la apelación por parte las denunciantes.**

Encontramos que la resolución final de la Sala Especializada se fundamenta en lo siguiente:

*“La Directiva 002-1999/TDR-INDECOPI que aprueba los Criterios para la tramitación del recurso de adhesión a la apelación dispone como presupuestos y requisitos de admisibilidad y procedencia de la adhesión los siguientes:*

- La existencia y vigencia de un recurso de apelación interpuesto, esto es, que el recurso haya sido admitido a trámite y que el apelante no se haya desistido de aquel.*
- Quien se adhiere debe ser la contraparte del apelante.*
- La solicitud de adhesión debe ser presentada dentro del plazo previsto para la absolución del traslado de la apelación*
- Quien se adhiere debe haber sufrido algún agravio con la resolución apelada, al no haber obtenido la plena satisfacción de su pretensión o pretensiones.*

Sobre esto la Sala Especializada del INDECOPI alega que, si bien es cierto que se cumple con los tres primeros requisitos de admisibilidad y procedencia, las denunciantes

no habrían cumplido con demostrar de qué forma la resolución N°0345-2019/CEB-INDECOPI les genera un agravio, por lo que al no cumplir con todos los requisitos de admisibilidad y procedencia se declara improcedente la solicitud de adhesión de apelación.

### III. POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS Y LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS.

Mediante **Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI**, la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas resolvió Declarar que constituye barrera burocrática **carente de razonabilidad** la exigencia de que la destrucción de desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptado por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el reglamento de la ley de impuesto a la renta; y, en consecuencia, fundada la denuncia presentada por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A, Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C., contra el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Dispuso también la inaplicación de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad del presente procedimiento, al caso en concreto, ordenar como medida correctiva que, de conformidad con el numeral 2) del artículo 43° y el numeral 44.2) del artículo 44° del Decreto Legislativo N° 1256, el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria tienen que informar a los administrados acerca de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad en un plazo no mayor de 05 días hábiles.

Y deniega la solicitud de incorporación de tercero administrativo presentada por el Colegio de Notarios de Lima.

La Comisión sustentó su Resolución en **la falta de proporcionalidad de la medida**: *“si bien es cierto que la entidad (MEF) menciona que las denunciantes y el resto de contribuyentes en su posición, deberán de asumir costos –lo que es consecuencia de toda regulación- no se advierte que se haya realizado una evaluación del impacto positivo y/o negativo de la implementación de la medida denunciada, ello sumado a que el beneficio alegado no es más que el cumplimiento de una obligación legal establecida*

por el Estado, esto es el cumplimiento de las obligaciones tributarias a la que se encuentran sujetos todos los contribuyente...” no permitiendo así que se verifique que los costos de la exigencia para las denunciadas, serán menores a los beneficios obtenidos por ellos.

Mediante **Resolución N° 0041-2020/SEL-INDECOPI** la Sala Especializada en Eliminación de Barrera Burocrática del Tribunal de Defensa de Competencia y de la Propiedad Intelectual, Resolvió denegar el uso de la palabra solicitado por la SUNAT y las denunciadas, Resolvió también desestimar la solicitud de acumulación de los expedientes 0187-2019/SEL y 0371-2019/SEL (Exp de Comisión N° 0045-2019/CEB) formulada por las denunciadas por considerar que no guardan conexión, Resolvió declarar improcedente la solicitud de adhesión de apelación formulada por las denunciadas, así como también **REVOCAR** la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 09 de julio de 2019, en el extremo que declaró barrera burocrática carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptada para la deducción de renta de tercera categoría, materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ; y en consecuencia **declarar improcedente la denuncia interpuesta por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Jhonston S.A.A, Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C**, dispuso también **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 09 de julio de 2019, en lo correspondiente a sus extremos resolutivos Cuarto, Quinto, Séptimo y Octavo.

Motivó su Resolución, en que: (i) *“Si bien es cierto a través de los procedimientos de eliminación de barreras burocráticas, la comisión y la sala se encuentran facultadas para evaluar la legalidad y/o razonabilidad de diversas actuaciones de las Entidades de la Administración Pública, dicha competencia no significa que el INDECOPI puede conocer cualquier cuestionamiento realizado por los administrados contra una disposición, acto o actuación de las referidas entidades por mas efectos restrictivos que aquellos generen, sino lo que únicamente se encuentra acorde al marco de sus competencias. En relación a ello, en el Decreto Legislativo 1256 encontramos las materias que se encuentran expresamente excluidas del procedimiento de eliminación de barreras burocráticas como por ejemplo: “el cobro de aranceles, impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para la determinación de dichos tributos”. Alegaban entonces que la medida denunciada guarda directa relación con la determinación de la*

base imponible a efectos del pago del impuesto a la renta en tanto que la acreditación de la destrucción de los desmedros reducirá dicha base y, en consecuencia, el monto a pagar por concepto del mencionado tributo.

(ii) *"La exigencia de que la destrucción de los desmedros deba efectuarse ante notario público para su deducción no es una medida que tenga por finalidad regular el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado. Sino que está relacionada con el documento que para la SUNAT resulta idóneo a efectos de probar el cumplimiento de una obligación legal (obligación de acreditar los desmedros para su deducción)"* y (iii) *"Los gastos deducibles previstos en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentran determinados en función al principio de causalidad, esto es, la relación de necesidad del gasto respecto a la actividad económica generadora de renta o el mantenimiento de la fuente productora. En el caso particular de los desmedros, se desprende que, en tanto estos constituyen pérdidas de existencias que son inherentes al proceso productivo, devienen en gastos deducibles para efectos de determinar la base imponible"*

#### **Análisis respecto de las resoluciones de la Comisión y de la Sala Especializada:**

En el caso presentado las resoluciones finales de la Comisión y de la Sala Especializada son contrarias, declarando la comisión que la barrera burocrática sería carente de razonabilidad, mientras que la Sala Especializada considera que la presunta barrera burocrática se encontraría enmarcada en el *literal e) del artículo 3 del decreto legislativo N°1256 que hace referencia al cobro de aranceles e impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para su determinación*. Por lo que, dice la Sala, no se podría considerar como una barrera burocrática.

Debo mencionar que no me encuentro conforme en su totalidad con ninguna de las dos resoluciones finales. Considero que estamos frente a una barrera burocrática tanto ilegal como carente de razonabilidad. Sin embargo, si tuviese que opinar respecto de quién resolvió mejor a mi criterio, considero que fue la Comisión en el extremo que declara como una barrera burocrática carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría.

Cuando nos encontramos frente a una barrera burocrática denunciada, una vez ya admitida a trámite (cumple con los tres elementos que conforman una barrera burocrática: tipo de imposición, sujeto activo y efecto que encontramos en el artículo 3° inciso 3° del Decreto Legislativo N° 1256), para saber si esta es ilegal o carente de razonabilidad, existen pasos a seguir.

Debo hacer la precisión de que en esta parte del informe también sustentaré mi posición respecto del **primer punto** de la parte precedente sobre los principales problemas jurídicos: **“Si la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF que aprobó el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta constituye una barrera burocrática ilegal o carente de razonabilidad.”**

Primero, si del análisis de legalidad realizado se concluyera que la barrera burocrática cumple con ser legal, y únicamente si se hubiesen presentado indicios de carencia de razonabilidad, se procederá con el test o análisis de razonabilidad. Si de este análisis se concluye que la barrera burocrática cumple también con ser razonable, entonces el INDECOPÍ no podrá ordenar su inaplicación por ser esta una barrera burocrática legal y racional. Pero si no hubiese pasado alguno de los dos análisis, se deberá inaplicar al caso en concreto o en abstracto según correspondiera.

Se debe señalar que si por ejemplo una barrera burocrática fallase en el test de legalidad la autoridad podría directamente declarar que es una barrera burocrática ilegal y ordenar su inaplicación o de lo contrario proseguir con el análisis de razonabilidad. Esto queda a discreción de la autoridad.

Encontramos en el artículo 14° del Decreto Legislativo N° 1256, el análisis de legalidad. El cual consiste en tres ítems, se hace la precisión de que en caso se determinase la ilegalidad por el ítem primero, ya no sería necesario evaluar los ítems segundo y tercero para declarar fundada la denuncia. Tenemos entonces como primer ítem: *“Si existen o no atribuciones conferidas por ley que autoricen a la entidad a establecer y/o aplicar la barrera burocrática bajo análisis”*. Es decir, si la entidad tiene o no competencia.

En el presente caso la barrera burocrática que se estuvo analizando fue la materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF el cual fue emitido

por el Ministerio de Economía y Finanzas. El MEF, tal y como está en la resolución final de INDECOPI es competente en tanto lo dispuesto por el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 183, Ley orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas.

Como segundo ítem: *“Si la entidad siguió los procedimientos y/o formalidades que exige el marco legal vigente para la emisión y/o publicación de la disposición administrativa que materializa la barrera burocrática”*

Al respecto, se tiene que en este caso la medida ha sido impuesta a través de un decreto supremo por lo que el MEF ha cumplido con la formalidad dispuesta legalmente para la imposición de la medida cuestionada.

Sobre estos dos primeros ítems, debo hacer la precisión de que mi pronunciamiento hubiese sido igual que el de INDECOPI.

Como tercer ítem: *“Si a través de la imposición y/o aplicación de la barrera burocrática se contraviene normas y/o principios de simplificación administrativa o cualquier otro dispositivo legal”*

Aquí la comisión dijo que la exigencia se habría establecido legalmente y conforme a la normativa que regula la materia. Para analizar de manera correcta este ítem, debemos volver a la denuncia donde las denunciantes señalan la contravención del numeral 10) del artículo 66° del TUOLPAG la Ley 27444: “Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes... 10. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa”

Es evidente que la Comisión ha omitido por completo pronunciarse respecto de este artículo. El Decreto Supremo es bastante claro. Considerando además que las denunciantes en su escrito de denuncia presentan una lista de 8 ítems de otras medidas menos gravosas y que evidentemente no han sido consideradas al emitir la barrera burocrática. Es decir, existían por lo menos 8 opciones menos gravosas de las otras tantas que podrían existir.

Tampoco se demuestra la realización de ningún estudio para comprobar que en todo caso la barrera burocrática emitida fuese la más eficaz e idónea.

También se estaría yendo en contra del principio de razonabilidad, reconocido en el numeral 1.4) del artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG, debido a que no existe un fin público que explique la existencia de la barrera burocrática denunciada, lo que existe es el interés de una entidad de la administración pública en trasladar el costo de ejercer sus competencias de supervisión, disminuyendo su propia carga administrativa afectando de manera económica al administrado.

Se vulneran también los principios de los numerales: 1.7) presunción de veracidad, en tanto se parte de la premisa de que el administrado va a mentir. Respecto de este principio en 2021, Pacori Cari afirma que:

*“Esta es una presunción relativa o iuris tantum por cuanto se admite prueba en contrario, verbi gratia, la presentación de una declaración jurada en un procedimiento administrativo se presume cierta en tanto no se acredite que su contenido es falso...”* (p. 10)

En cuanto al principio de licitud consagrado en el numeral 9) del artículo 248° del mismo cuerpo normativo se establece que las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario.

Estos último dos principios mencionados tienen bastante relación con el principio de controles posteriores que encontramos en el numeral 1.16) del artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG, ya que en lugar de privilegiar este principio prefieren desconocer los principios de licitud y el de presunción de veracidad.

Por último respecto del principio de simplicidad que encontramos en el numeral 1.13) del artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG se establece que los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir.

Sobre esto, considero que se evidencia la vulneración a este principio en tanto no se elimina la complejidad, que en este caso sería la exigencia de la presencia de un notario, es decir en lugar de aceptar cualquiera de las otras opciones señaladas como por ejemplo una grabación, que obviamente es más sencilla de realizar, se exige una obligación adicional que solo vuelve el procedimiento más complejo.

En tanto a todo lo mencionado, tomando un papel de comisión, declarararía la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF que aprobó el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta si constituye una barrera burocrática ilegal.

De acuerdo a lo establecido en el numeral 14.3 del artículo 14° no procedería con el análisis de razonabilidad en tanto ya se declaró la ilegalidad de la barrera burocrática denunciada y continuar con un análisis de razonabilidad significaría gastar recursos humanos y económicos que se podrían utilizar en resolver otras denuncias presentadas.

En cuanto a la resolución final de la Sala Especializada, debo decir que no estoy de acuerdo en lo absoluto con ella, debido a que su pronunciamiento de revocar se basa en líneas generales en que supuestamente la exigencia denunciada como barrera burocrática ilegal y carente de razonabilidad sería materia tributaria y por lo tanto el INDECOPI no tiene competencia para resolver sobre ello y por lo tanto declara improcedente la denuncia.

Se debe señalar que si bien es cierto que el Decreto Legislativo N°1256 excluye del concepto de barrera burocrática a “el cobro de aranceles e impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para su determinación.” Esta exclusión como todas las señaladas en el Decreto Legislativo N°1256 en el numeral 3.3 del artículo 3° se dan para delimitar de manera clara y que el INDECOPI no resuelva sobre competencias ajenas a la suya.

En el presente caso, no se cuestiona el criterio de determinación en sí, sino el hecho de exigir una prueba que resulta onerosa para poder acceder al criterio de determinación. Es decir, hablamos de un paso previo a llegar al criterio de determinación. No se le está pidiendo al INDECOPI definir, revisar o validar la cuantía de impuesto a la renta o de cuánto será la deducción de este impuesto. Si no que, lo que se tiene es una formalidad ilegal para poder acceder a la deducción del impuesto a la renta.

Haciendo así la Sala Especializada un análisis bastante somero que concluyó en la improcedencia de la denuncia, cuando en realidad y debido a lo señalado anteriormente

se debió de declarar la exigencia denunciada como una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad.

Ahora respecto del **segundo punto** de la parte precedente sobre los principales problemas jurídicos: **La improcedencia de la denuncia presentada en el extremo que materializó la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría contenida en los informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000 (actuaciones materiales)**

Este problema jurídico se da a raíz de la incapacidad de reconocer la diferencia entre la materialización de la barrera burocrática y la barrera burocrática en sí.

En este caso en particular lo que se había denunciado era **una sola barrera burocrática**, la que consistía en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante notario público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría materializada tanto en una disposición (literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF) y en dos actuaciones materiales (informes emitidos por la SUNAT).

Carece de sentido entonces que se declare la improcedencia de la denuncia en el extremo que la materializa en los informes pero que; sin embargo, admita a trámite la denuncia de **la misma** barrera burocrática materializada en el reglamento de la ley del impuesto a la renta. Lo que ocasionó que al impugnar el rechazo de la materialización en los informes de la SUNAT, la CEB parta el expediente en dos y eleva ese único extremo, resolviendo además el extremo admitido. Esta partición es ilegal en tanto contraviene lo estipulado Art. 161° del TUOLPAG, la regla del expediente único.

La primera instancia declaró improcedente la barrera burocrática materializada en los Informes de la SUNAT bajo el cuestionable argumento de que no son de obligatorio cumplimiento y por lo tanto no tienen efectos jurídicos, pero procedente la barrera burocrática materializada en el Reglamento. Entonces se debe suponer que la Comisión del INDECOPi considera que son dos barreras burocráticas distintas, lo cual es erróneo.

En segunda instancia se solicita la acumulación de expedientes debido a que al partir el expediente, los medios de prueba de la existencia de la barrera burocrática se dividen,

además de que estamos hablando de una misma barrera burocrática denunciada en un mismo procedimiento administrativo que evidentemente se encuentran relacionadas. Sin embargo, la sala dijo que estas no tienen conexión. A esta conclusión se llega luego de afirmar que en un caso “el objetivo de la controversia está referido a la presunta imposición de una barrera burocrática carente de razonabilidad, materializada en una disposición administrativa aplicable a una generalidad de administrados (Reglamento de la Ley del IR), mientras que en el Expediente 0187-2019/SEL se discute si los Informes 290- 2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014- SUNAT/5D0000 contienen o no una barrera burocrática que haya sido impuesta a las denunciadas”. Nuevamente se pone de manifiesto la dificultad del INDECOPI de distinguir entre la barrera burocrática y su materialización, al grado incluso de transformar una sola medida cuestionada en dos “sin conexión” alguna entre ellas.

En definitiva, este expediente nunca debió partirse y se debió resolver como uno solo, tal cual fue denunciada en un primer momento, como una única barrera burocrática materializada tanto en una disposición administrativa como en dos actuaciones materiales.

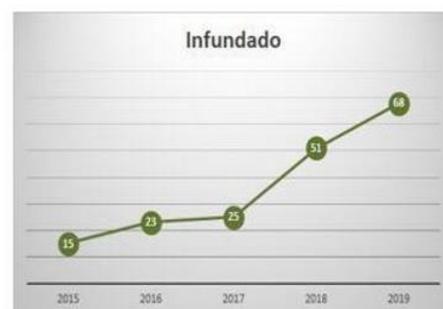
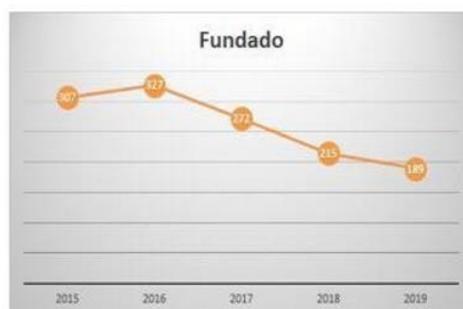
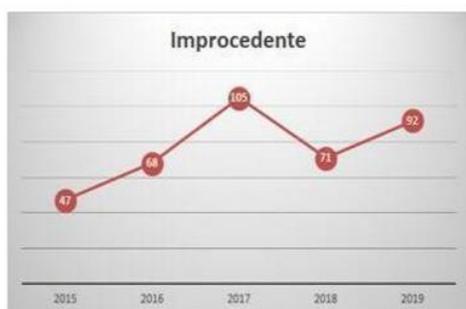
Esto llama la atención bastante porque se supone que lo que busca el Mecanismo de Eliminación de Barreras Burocráticas y Simplificación Administrativa es la inaplicación de la mayor cantidad de barreras burocráticas ilegales o carentes de razonabilidad para proteger la iniciativa privada y la libertad de empresa, manteniendo un equilibrio entre el interés privado y el interés público al procurar una eficiente prestación de servicios al ciudadano por partes de las entidades de la administración pública.

A pesar de ello, al incurrir en errores como el de no diferenciar la materialización de la barrera burocrática, varias denuncias sobre barreras burocráticas que deberían seguir su trámite y analizar su legalidad y/o razonabilidad, son declaradas improcedentes.

Esto significaría que un supuesto mecanismo que debería destrabar barreras burocráticas que afecten el ingreso o la permanencia al mercado de cualquier administrado, o que los afecte en la tramitación de procedimientos administrativos pierda la importante utilidad que debería de tener.

Presento a continuación un cuadro con data de las barreras burocráticas denunciadas y como concluyeron durante los años 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019<sup>1</sup>

N°	Tipo de conclusión	2015	2016	2017	2018	2019
1	Fundado	307	327	272	215	189
2	Improcedente	47	68	105	71	92
3	Sustracción de la materia	28	41	44	22	22
4	Inadmisible	13	31	23	9	32
5	Infundado	15	23	25	51	68
6	Desistimientos, declinaciones de competencia y concluidos	17	23	43	16	9



Fuente: Lindley-Russo, A. y Gonzales, D. (2020) Presentación 34 en "Acceso al Mercado & Barreras Burocráticas".

Se observa de este estudio que la tendencia en cuanto a denuncias fundadas baja, teniendo en 2015 la cantidad de 307 denuncias fundadas, mientras que en 2019 solo 189. Y en cuanto a las declaradas infundadas sucede lo contrario, de tener 15 en 2016 a llegar a las 68 en 2019. La tendencia en cuanto a las denuncias declaradas improcedentes iba en subida los años 2015, 2016 y 2017, teniendo una caída en 2018. Sin embargo, si se hace la comparativa entre los años 2015 con 47 denuncias improcedentes y en 2019 con 92, las cifras son igual de alarmantes.

Sobre el **tercer punto** de la parte precedente sobre los principales problemas jurídicos: **“Del supuesto error al momento de solicitar la adhesión a la apelación por parte las denunciantes”**.

La Sala Especializada mediante su resolución final declara improcedente la solicitud de adhesión a la apelación debido a que consideró que no se había cumplido con los

<sup>1</sup> Este estudio fue elaborado por Lindley-Russo, A. y Gonzales, D. (2020) Presentación 34 en "Acceso al Mercado & Barreras Burocráticas".

presupuestos de procedencia y admisibilidad contemplados en la Directiva correspondiente.

En la Directiva N° 002-1999-TRI -INDECOPI respecto del supuesto presupuesto incumplido encontramos lo siguiente: *“c) El que se adhiere no debe haber resultado vencido con la resolución apelada por la otra parte, sino simplemente no haber obtenido la plena satisfacción en su o sus pretensiones, ya que lo contrario significaría amparar una actitud negligente de la parte vencida de poder cuestionar la sentencia pese a haber dejado transcurrir el plazo para apelar de la misma.”*

Se debe entender entonces que esta figura se creó no para que la parte vencida logrre apelar habiéndose terminado su plazo, porque esta figura podría prestarse para tal; sin embargo, se cumple con delimitar ese extremo.

Se creó para que la parte vencedora en primera instancia, quien, evidentemente no apelaría la resolución que le favorece, pueda adherirse a la apelación que muy probablemente pueda interponer la parte contraria, la parte vencida a quien si le agraviará la resolución.

Dicho esto, la parte vencedora no puede tener agravios en sentido estricto devenidos de una resolución que le favorece porque no se estaría perjudicando ni sus derechos ni sus intereses. Lo que sí se puede dar y que justamente se señala en el literal c) del artículo segundo de la directiva N° 002-1999-TRI -INDECOPI : *“...no haber obtenido la plena satisfacción en su o sus pretensiones”*.

Esto se observa en el presente caso ya que si bien es cierto, la Comisión declaró la barrera burocrática denunciada como carente de razonabilidad y se ordenó la inaplicación de la misma. Se puede hablar de una falta de satisfacción plena ya que la denuncia no versaba únicamente respecto de su carencia de razonabilidad, sino que también sobre su ilegalidad y la Comisión declaró la barrera burocrática denunciada como legal.

En tanto a ello, la lógica empleada para declarar improcedente el pedido de adhesión mostrado en este caso por el INDECOPI, significaría que realmente esta figura de adhesión devendría en inutilizable, ya que nunca se va a poder hablar de agravios como tal y únicamente de no haber obtenido una satisfacción plena, que, aunque si se

fundamentó en el escrito presentado por las denunciantes este fue rechazado.

#### IV. CONCLUSIONES

- Debe tenerse claro el concepto de barreras burocráticas establecido en el numeral 3.3) del artículo 3° del Decreto Legislativo N°1256, el cual establece que son barreras burocráticas toda exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa. La sola calidad de exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro no implica necesariamente su carácter ilegal y/o su carencia de razonabilidad.
- Es importante también, tener claro que existen supuestos en los que el INDECOPI no se podría constituir un barrera burocrática que se encuentran también en el numeral 3.3) artículo 3° del Decreto Legislativo N°1256.
- Teniendo tres formas de materialización de las barreras burocráticas establecidas en el Decreto Legislativo N°1256. En el presente caso estamos frente a la denuncia de una sola barrera burocrática que se materializa no solo en una disposición, sino que también en dos actuaciones materiales.
- El criterio tomado por INDECOPI respecto de la procedencia e improcedencia de esta denuncia deviene en perjudicial para los administrados, en tanto se resolvería sin identificar plenamente la diferencia entre una barrera burocrática y su materialización. Estando la barrera burocrática definida en el numeral 3.3) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256. Mientras que las formas de materialización en el numeral 3.4) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256.
- De ninguna manera se puede considerar que los informes emitidos por la SUNAT no producen efectos jurídicos, ya que si bien es cierto estos informes no son disposiciones, ni actos administrativos de los cuales no cabría duda respecto de los efectos jurídicos que producen, en la práctica sí obligan a los administrados a destruir sus desmedros de existencias en presencia de un notario porque si no para la SUNAT no se estaría acreditando la destrucción de los desmedros para la deducción del impuesto a la renta de 3ra categoría.

- Respecto de la solicitud de incorporación como terceros administrados de los notarios se debe decir que, se podría pensar que tienen un interés legítimo en cuanto se les menciona directamente en el centro de la discusión, además de que se podría alegar que de ser inaplicada la barrera burocrática el mercado de los notarios se reduciría. Sin embargo, no hay un interés personal debidamente acreditado ya que no tiene repercusión directa en su ámbito privado, sino que el INDECOPI analizará si una barrera burocrática materializada en una disposición emitida por el MEF constituye o no barrera burocrática ilegal o carente de razonabilidad. Además de ello, también debemos considerar que realmente no iba a haber un aporte relevante por parte de ese colegiado, en el sentido de que no toda la normativa a analizar estaba ya presentada tanto por la SUNAT, el MEF y las denunciadas, lo único que se iba a lograr era, declarar la nulidad de todo lo actuado y por lo tanto dilatar más el procedimiento. Distinto hubiese sido si únicamente se hubiese denunciado al MEF y la SUNAT hubiese solicitado su incorporación como tercero administrado. En supuesto si procedería su solicitud.
- Respecto de la adhesión de apelación, se debe tener claro que la figura está direccionada a ser usada por los vencedores en primera instancia tal y como lo señala el artículo segundo de la directiva *002-1999/TDR-INDECOPI*. Estando a ello, carece de sentido que la Sala Especializada declare improcedente la adhesión debido a no haber fundamentado los agravios que le ocasiona la resolución que se apela. Es evidente que un agravio como tal no se puede dar en tanto esa resolución te favorece; sin embargo sí que se puede no estar plenamente satisfecho, tal y como fue en el presente caso y como se explicó en el análisis realizado líneas arriba.

## V. BIBLIOGRAFÍA

1. Patrón Faura, P. y Patrón Bedoya, P (2004). Derecho Administrativo y Administración Pública en el Perú. Centro de estudios para la administración pública peruana.
2. Quintana, E. (2013). Análisis de las funciones del Indecopi a la luz de las decisiones de sus órganos resolutivos. Eliminación de Barreras Burocráticas. Primera Edición. INDECOPI.
3. Guimaray Morales, A (2017). Manual sobre prevención y eliminación de barreras burocráticas. INDECOPI

4. Pacori Cari, J. (2020). Manual del procedimiento administrativo general en el Perú. Legal Affairs
5. Sánchez Concha, F (2020). La barrera burocrática como una herramienta para garantizar el interés público y la libertad de empresa por parte de la administración pública. Estudio Benites, Vargas y Ugaz.
6. Ochoa Cardich, C. (2013). El control de barreras burocráticas por el Indecopi y la tutela de derechos fundamentales económicos. Derecho PUCP.
7. Decreto Legislativo N° 1033 de 2008. Por el cual se aprueba la Ley de Organización y Funciones del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual - INDECOPI. Publicado en el diario oficial El Peruano el 25 de junio de 2008.
8. Decreto Legislativo N° 1256 de 2016. Por el cual se aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas. Publicado en el diario oficial El Peruano el 8 de diciembre de 2016.
9. Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 de 2017. Texto Único Ordenando de Ley del Procedimiento Administrativo General. Publicado en el diario oficial El Peruano el 20 de marzo de 2017.
10. Directiva 002-1999/TDR-INDECOPI de 1999. Que establece criterios para la tramitación del recurso de adhesión a la apelación. 1 de setiembre de 1999.

## **VI. ANEXOS**

1. Denuncia interpuesta con fecha 20 de febrero de 2019.
2. Resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOPI de fecha 29 de marzo de 2019.
3. Escrito ingresado con fecha 15 de abril de 2019 que impugna la resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOPI.
4. Descargos presentados por la SUNAT con fecha 29 de abril de 2019.
5. Descargos presentados por el MEF con fecha 03 de mayo de 2019

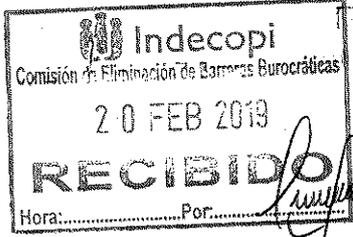
6. Resolución Final de la Comisión N° 0345-2019/CEB-INDECOPI de fecha 09 de julio de 2019.
7. Escrito de apelación presentado por el MEF con fecha 19 de julio de 2019.
8. Escrito de apelación presentado por la SUNAT con fecha 07 de agosto de 2019.
9. Escrito de absolución de descargos y adhesión de las denunciadas ingresado el 27 de noviembre de 2019.
10. Resolución final de la Sala Especializada N° 0041-2020/SEL-INDECOPI

2019 FEB 20 PM 1:02

421-E

~~027725~~

CEB



RECIBIDO  
MESA DE PARTES

Expediente:  
Escrito N°: 01  
Sumilla: DENUNCIO LA IMPOSICIÓN DE BARRERA BUROCRÁTICA

**A LA COMISIÓN DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS:**

**MARIA JULIA SAENZ RABANAL**, identificada con DNI N° 09388306, fijando como domicilio procesal para efectos del presente procedimiento en sito Av. Alfredo Benavides N° 1238, Piso 7 – Oficina 4, distrito de Miraflores; en representación de:

- **UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON SOCIEDAD ANÓNIMA ABIERTA**, identificada con RUC N° 20100113610, con domicilio real en Avenida Nicolas Ayllón N° 3986, distrito de Ate.
- **CERVECERIA SAN JUAN S.A.**, identificada con RUC N° 20128915711, con domicilio real en Car. Federico Basadre Km 13, Fnd. Huaral Ucayali, Coronel Portillo, Yarinacocha.
- **COMPAÑIA CERVECERA AMBEV PERU S.A.C.**, identificada con RUC N° 20506228515, con domicilio real en Avenida Los Laureles N° 121, distrito de San Juan de Lurigancho.

Ante usted atentamente nos presentamos y, al amparo de lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 1256 Decreto Legislativo que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante DL1256), formulamos la presente **DENUNCIA** por imposición de una barrera burocrática ilegal y carente de razonabilidad.

**A. IDENTIFICACIÓN DE LAS ENTIDADES DENUNCIADAS**

La denuncia se dirige contra las entidades que se indican a continuación:

SUJETO DENUNCIADO	CONDICIÓN DEL SUJETO DENUNCIADO	DOMICILIO	CONDUCTA DENUNCIADA
Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, el Ministerio)	Entidad en ejercicio de su función administrativa	Jirón Lampa N° 594, Piso 1 – Cercado de Lima*	Imposición de una barrera burocrática ilegal y carente de razonabilidad

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, la Sunat)	Entidad en ejercicio de su función administrativa	Puerta 1: Jirón Santa Rosa N° 212, Piso 6 – Cercado de Lima**	Imposición de una barrera burocrática ilegal y carente de razonabilidad
--	---	---	---

\* Para los fines pertinentes, se precisa que dicha dirección ha ido extraída del Directorio de las Procuradurías Públicas Sectoriales<sup>1</sup> en el que se consigna como Procurador Público Encargado del Ministerio de Economía y Finanzas la señora **PATRICIA DEL CARMEN VELASCO SAENZ** (designado por Resolución Suprema N° 102-2010-JUS, del 25 de mayo de 2010).

\*\* Para los fines pertinentes, se precisa que dicha dirección ha ido extraída del Directorio de las Procuradurías Públicas Sectoriales<sup>2</sup> en el que se consigna como Procurador Público Encargado de la Sunat el señor **ANTENOR JOSE ESCALANTE GONZALES** (designado por Resolución Suprema N° 161-2007-JUS, del 27 de septiembre de 2007).

#### B. IDENTIFICACIÓN DE LA BARRERA BUROCRÁTICA DENUNCIADA

La barrera burocrática denunciada en el presente procedimiento es la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la renta de tercera categoría.

#### C. MATERIALIZACIÓN DE LA BARRERA BUROCRÁTICA DENUNCIADA

La barrera burocrática denunciada se encuentra materializa en una (1) **DISPOSICIÓN** y en dos (2) **ACTUACIONES MATERIALES**, de manera conjunta.

La **DISPOSICIÓN** es la que contiene el Literal c) del Artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF emitido por el Ministerio, que establece lo siguiente:

##### Artículo 21.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:

(...)

c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del Artículo 37 de la Ley, se entiende por:

1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

<sup>1</sup> [https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/01/01-DIRECTORIO-SECTORIALES\\_ENE\\_2019.pdf](https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/01/01-DIRECTORIO-SECTORIALES_ENE_2019.pdf)

<sup>2</sup> [https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/01/01-DIRECTORIO-SECTORIALES\\_ENE\\_2019.pdf](https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/01/01-DIRECTORIO-SECTORIALES_ENE_2019.pdf)

2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Quando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

**Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.**

(...)

(Énfasis añadido)

Como se adelantó, en forma complementaria a la materialización de la barrera burocrática en una (1) **DISPOSICIÓN emitida por el Ministerio**, la medida denunciada también se encuentra materializada dos (2) **ACTUACIONES MATERIALES efectuadas por la Sunat**.

Al respecto, el Numeral 7 del Artículo 3° del DL1256 define la actuación material como *"tod[a] (...), manifestación (...) de una entidad (...) que sin ser viabilizada a través de un acto y/o disposición administrativa, produce efectos jurídicos capaces de restringir u obstaculizar el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que constituyan incumplimientos de las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa."* Asimismo, el Artículo 22° del mismo cuerpo normativo dispone que *"cuando la barrera burocrática se materializa en una actuación material, el denunciante debe presentar un medio probatorio que genere convicción acerca de su existencia y/o su realización"*.

En el presente caso tenemos que las actuaciones materiales han sido recogidas en dos Informes emitidos por la Sunat, a través de los cuales se cumple con la condición exigida en el Artículo 22° del DL12546.

Estos informes han sido signados con los números 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000 y se encuentran publicados en las siguientes direcciones URL los cuales ofrecemos como medio de prueba y a los cuales nos remitimos a fin de que su despacho pueda revisarlos a detalle:

**INFORME N° 290-2003-SUNAT/2B0000**

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i2902003.htm>

**INFORME N° 064-2014-SUNAT/5D0000**

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i064-2014-5D0000.pdf>

Los referidos documentos indican lo siguiente:

**INFORME N° 290-2003-SUNAT/2B0000**

Ahora bien, para que proceda la deducción de la pérdida por concepto de desmedros, es necesaria la acreditación correspondiente. Para tal efecto, la norma reglamentaria establece que la destrucción de las existencias debe ser efectuada ante Notario Público o, en su defecto, ante Juez de Paz, previa comunicación a la SUNAT con no menos de seis días hábiles de anticipación a la fecha de la destrucción.

**INFORME N° 064-2014-SUNAT/5D0000**

En consecuencia, a fin de acreditar los desmedros por deterioro o rotura de existencias utilizadas para la prestación del servicio de hospedaje, se requiere que los contribuyentes procedan a destruir dichos bienes ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los bienes; siendo facultad de la SUNAT designar a un funcionario para presenciar dicho acto.

(Énfasis añadido)

Como se advierte, estas resoluciones constituyen manifestaciones de la Sunat (entidad encargada de aplicar la disposición emitida por el Ministerio) que sin estar contenidas en un acto y/o disposición administrativa, produce efectos jurídicos capaces de restringir u obstaculizar la permanencia de los agentes económicos en el mercado.

En efecto, si bien dichos informes no constituyen actos administrativos ni tampoco disposiciones administrativas, son manifestaciones que trazan la línea interpretativa de la autoridad y transparenta el derrotero que ha de seguir cualquier intento por deducir del impuesto a la renta, los desmedros que hayan sido destruidos sin la presencia de un Notario Público; vale decir, que no sean aceptados por la Sunat.

Bajo esta circunstancia, aunque los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000 no tengan fuerza normativa, los administrado nos vemos compelidos a seguir su contenido y destruir desmedros en presencia de un Notario, puesto que tenemos conciencia clara y certera de que la autoridad tributaria no aceptará otro medio de acreditación pues así lo ha anticipado formalmente a través de los mencionados informes.

En consecuencia, el **beneficio** esperado por un agente económico de presentar otro medio de prueba no notarial (que irrogue menores costos) **no compensa** el **costo** que representaría la imposibilidad de deducir desmedros para efectos del impuesto a la renta. Dicho de otro modo: **al emitir estos informes, la Sunat nos arrincona como empresa nos obliga a acudir a un notario, lo cual impactando negativamente en nuestra competitividad.**

#### D. PETITORIO

Conforme a los fundamentos que pasaremos a exponer, solicitamos a la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante CEB) que ampare las siguientes pretensiones:

1. Declarar que constituye barrera burocrática ilegal y carente de razonabilidad la identificada en el Apartado "B" del presente escrito.
2. Disponer la inaplicación definitiva de la barrera burocrática denunciada en el presente procedimiento.
3. Sin perjuicio de lo anterior, aplicar los Artículos 8° o 9° del DL1256, según corresponda y ordenar la publicación del extracto de la resolución en el diario oficial "El Peruano" de modo tal que se pueda disponer, alternativamente:
  - a) La inaplicación con efectos generales de la barrera burocrática materializada en una disposición, en tanto sea declarada ilegal (Artículo 8°).
  - b) La imposición de sanciones por aplicar u ordenar la aplicación de la barrera burocrática denunciada, luego de su publicación, en tanto sea declarada carente de razonabilidad (Artículo 9° concordado con el Numeral 3) del Artículo 34° del DL1256).
4. Precisar que la barrera burocrática que se declare ilegal y/o carente de razonabilidad en el presente procedimiento se considerará materializada en cualquier disposición, acto administrativo o actuación material que exista, o que se emita con posterioridad, a través de la cual se imponga alguna medida de idénticas o similares características.



5. Declarar que el incumplimiento de lo dispuesto en la resolución que emita su despacho en el presente procedimiento será sancionado de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 34° del DL1256.
6. Ordenar la devolución de las costas y costos de procedimiento, conforme lo dispone el Artículo 25° del DL1256.

Sustentamos la presente denuncia sobre la base de los fundamentos de hecho y de derecho que, a continuación, pasamos a exponer:

#### **E. FUNDAMENTOS DE HECHO Y DERECHO**

La medida cuestionada es ilegal y carente de razonabilidad por los siguientes motivos:

##### **1. Análisis de Legalidad**

El Artículo 14° del DL1256 define los filtros de legalidad que toda barrera burocrática debe superar para no ser declarada ilegal, en los siguientes términos:

###### **Artículo 14.- Análisis de legalidad**

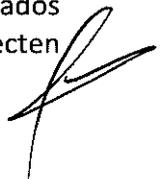
14.1. El análisis de legalidad de una barrera burocrática implica que la Comisión o la Sala, de ser el caso, evalúe los siguientes aspectos:

- a. Si existen o no atribuciones conferidas por ley que autoricen a la entidad a establecer y/o aplicar la barrera burocrática bajo análisis.
- b. Si la entidad siguió los procedimientos y/o formalidades que exige el marco legal vigente para la emisión y/o publicación de la disposición administrativa que materializa la barrera burocrática.
- c. **Si a través de la imposición y/o aplicación de la barrera burocrática se contravienen normas y/o principios de simplificación administrativa o cualquier dispositivo legal.**

(Énfasis añadido)

Como quedará demostrado en el siguiente apartado, en el presente caso, la entidad denunciada ha incurrido en el supuesto de ilegalidad previsto en el Literal c) del artículo recién citado, toda vez que la barrera burocrática denunciada contraviene:

- (i) El Numeral 10) del Artículo 66° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS (en adelante, TUOLPAG), por el cual los administrados tenemos el derecho a que las actuaciones de las entidades que nos afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.



- (ii) El principio de razonabilidad, reconocido en el Numeral 1.4) del Artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG.
- (iii) Los principios de presunción de veracidad y privilegio de controles posteriores, reconocidos en el Numerales 1.7) y 1.16) del Artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG; así como el principio de licitud consagrado en el Numeral 9) del Artículo 248° del mismo cuerpo normativo.
- (iv) El principio de simplicidad, reconocido en el Numeral 1.13) del Artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG.

A continuación, se desarrollan estos planteamientos:

- (i) Contravención del Numeral 10) del Artículo 66° del del Título Preliminar del TUOLPAG

El Numeral 10) del Artículo 66° del Título Preliminar del TUOLPAG, establece lo siguiente:

Artículo 66.- Derechos de los administrados  
 Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes:  
 (...)  
 10. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.

1. En la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI **recaída sobre la misma barrera burocrática que se denuncia en esta ocasión**, la propia CEB ha reconocido que *"...el Ministerio no ha acreditado haber evaluado (...) cómo otras medidas consideradas y descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios..."* y que *"...el Ministerio habría establecido la exigencia cuestionada sin tener en cuenta la[s] (...) opciones menos gravosas en la denunciante, en otros agentes y en la competencia de la denunciante en el mercado..."*.

De ese modo, si la CEB ya consideró en un juzgamiento previo que la barrera burocrática que ahora se denuncia fue emitida sin tener en cuenta otras opciones menos gravosas para la denunciante, no debe quedar duda alguna de que esta medida contraviene el Numeral 10) del Artículo 64° del TUOLPAG; debiendo ser declarada ilegal por este motivo.



En este punto invocamos la aplicación del principio de **confianza legítima** consagrado en el Numeral 1.15) del Artículo IV del TUOLPAG en virtud del cual *"las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos"* motivo por el cual *"la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables"*.

2. Sin perjuicio de ello, hacemos de su conocimiento de que existen otras medidas menos gravosas y que no han sido consideradas al emitir la barrera burocrática, tales como:

- a) Presentación de una declaración jurada.
- b) Constatación por parte un representante de la Sunat.
- c) Presentación de una constatación policial.
- d) Presentación de un video que haya registrado la destrucción de desmedros.
- e) Informe Técnico (como para el caso de mermas).
- f) Reporte de desmedros (como para el caso de productos alimenticios perecibles).
- g) Obligación de informar a la autoridad la fecha de la destrucción e inspecciones inopinadas de la Sunat en dicha fecha.
- h) Entre otros.

Ninguna de estas alternativas ha sido valorada por la autoridad al momento de imponer la barrera burocrática denunciada, con lo cual se ha vulnerado nuestro derecho como administrados a que las actuaciones de las entidades que nos afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible, contraviniendo el Numeral 10) del Artículo 66° del TUOLPAG.

(ii) Contravención del principio de razonabilidad

Este principio ha sido consagrado en el TUOLPAG del siguiente modo:

<p>Artículo IV. 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:  (...)</p>
--

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)

1. Al respecto, la propia CEB ha declarado en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI **que la misma medida que se denuncia en esta ocasión** *“constituye barrera burocrática carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptadas por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.”*

El motivo por el cual su despacho reconoció dicha circunstancia se encuentra en los Puntos 65, 67 y 68 de la Resolución invocada, que en forma respectiva indican que:

- *“...no se aprecia referencia alguna que acredite que, en la adopción de la medida cuestionada, se haya evaluado los costos y beneficios que esta generaría”.* (Énfasis añadido)
- *“...el Ministerio no ha acreditado haber evaluado debidamente la proporcionalidad de la exigencia cuestionada ni cómo otras medidas consideradas y descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios...”* (Énfasis añadido)
- *“Lo indicado hace suponer que el Ministerio habría establecido la exigencia cuestionada sin tener en cuenta la proporcionalidad y opciones menos gravosas en la denunciante, en otros agentes y en la competencia de la denunciante en el mercado...”* (Énfasis añadido)

Por estos motivos, la CEB concluye que de manera contundente que respecto de la medida denunciada y que ahora también se cuestiona **“no se ha acreditado que(...) [sea] una medida proporcional a sus fines.”** (Énfasis añadido)

De ese modo, si la CEB ya consideró en un juzgamiento previo y reciente (del 10 de diciembre de 2018) que la barrera burocrática que ahora se denuncia no es una medida proporcional por cuanto su creación no tuvo en cuenta la proporcionalidad y otras opciones menos gravosas para la denunciante, en otros agentes y en la competencia de la denunciante en el mercado; no debe quedar duda alguna de que esta medida contraviene el Numeral 1.4) del Artículo IV del TUOLPAG, por cuanto **la autoridad ha creado una obligación sin mantener la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar (así ya lo declaró la CEB); debiendo ser declarada ilegal por este motivo.**

En este punto nuevamente invocamos la aplicación del principio de **confianza legítima** consagrado en el Numeral 1.15) del Artículo IV del TUOLPAG en virtud del cual *“las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos”* motivo por el cual *“la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables”*.

2. Sin perjuicio de ello, su despacho deberá tener en cuenta, además, que la medida cuestionada **carece de una justificación sustentada en un interés público**, en la medida que **ha sido establecida en atención a un interés particular de la entidad.**

En efecto, tal como se desprende de lo consignado en la parte de los “Antecedentes” de la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, específicamente, en el acápite correspondiente a la “Contestación de la Denuncia” por parte del Ministerio y de la Sunat, la barrera burocrática denunciada **ha sido establecida considerando la posibilidad de trasladar al administrado el costo de su propia actividad de supervisión o control:**

Contestación del Ministerio:

La medida cuestionada no resulta irracional en tanto tiene como finalidad combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía, **estableciendo un adecuado mecanismo de control**, ello considerando que el Notario tiene como función la comprobación de hechos lo que otorga certeza a la Administración Tributaria.  
(Énfasis añadido)

Contestación de Sunat:

La medida no resulta arbitraria en tanto **existe un interés público que la sustentó** el cual consiste en **establecer un filtro de control** de los gastos deducibles que impida la deducción de gastos inexistentes y el pago de un menor impuesto a la renta del que corresponde, con la consecuente mejora en la recaudación.  
(Énfasis añadido)

Asimismo, en las Páginas 28 y 30 del escrito de descargos de a Sunat que presentó en el Expediente N° 000177-2018/CEB, revela que la finalidad de la norma es **tercerizar sus atribuciones de fiscalización y control** a través de un notario público **a costo del propio agente económico supervisado:**

No hay arbitrariedad, dado que LA MEDIDA OBEDECE A LA NECESIDAD DE ACREDITAR, SUSTENTAR Y DAR FE DE UN HECHO, en este caso a través del Notario que es un funcionario público que recibe facultades a través de la Ley del Notariado para poder dar fe de los contratos y demás actos de tipo extrajudicial.

(...)

Su función también corresponde la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en la ley de la materia;

En ese orden de ideas apreciamos que el Notario Público debe presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, ello para poder mencionarlo en el acta que refleja los hechos y que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto; ello es fundamental en la determinación del Impuesto a la Renta, pues si la Administración Tributaria aceptara todos los hechos declarados por los contribuyentes, sin un documento que acredite tales hechos, en el caso en particular, sin la presencia del Notario que de fe de los Actos; los contribuyentes, con el afán de pagar menos impuestos, incrementarían sus gastos, con el consecuencia perjuicio al Estado que percibiría menos ingresos tributarios, que es fuente principal del sostenimiento del Estado.

(Resaltado del texto original y subrayado añadido)

Dicha intencionalidad no puede ser considerada como una finalidad pública, sino como el interés de una entidad de la Administración Pública, la cual pretende trasladar el costo de ejercer sus competencias de supervisión, reduciendo su propia carga operativa a costa del administrado supervisado. Dicho de otro modo, a fin de facilitar su labor, **la Administración Pública ha preferido incrementar los costos de los agentes económicos y disminuir su competitividad en lugar de asumir el costo de realizar su propia labor.**

Al respecto, cabe anotar que **la finalidad pública no debe ser equiparada con el interés de la entidad.** Como lo reconoce el Artículo 3° del TUOLPAG:

**Artículo 3.- Requisitos de validez de los actos administrativos**

Son requisitos de validez de los actos administrativos:

(...)

3. Finalidad Pública.- Adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que

otorgan las facultades al órgano emisor, sin que pueda habilitársele a perseguir mediante el acto, aun encubiertamente, alguna finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, u otra finalidad pública distinta a la prevista en la ley. La ausencia de normas que indique los fines de una facultad no genera discrecionalidad.

(Énfasis añadido)

Sobre el particular, Juan Carlos Morón Urbina anota:

(...) Los agentes públicos deben fundar sus actuaciones en la base objetiva que señala la satisfacción de las comunes necesidades de los cometidos públicos (interés general), no debiendo guiarse por finalidades particulares de índole persona o institucional. Para no incurrir en desvío de poder, todas las actuaciones administrativas deben orientarse a alguna finalidad pública. (...) <sup>3</sup>

**3. Finalidad Pública**

Siempre toda la actividad administrativa (...) debe tender a realizar o satisfacer un interés general (propio del servicio público) hacia el cual esa actividad se orienta como finalidad objetivamente determinada por la esencia de la Administración Pública (...)

La violación de la finalidad pública puede manifestarse a través de las siguientes maneras:

- a. Perseguir una finalidad personal del funcionario;
- b. Perseguir una finalidad distinta en favor de la Administración Pública; y,
- c. Perseguir cualquier finalidad en favor de un tercero (particular, otro funcionario o grupo de poder).<sup>4</sup>

Por consiguiente, dado que no existe un fin público que explique la existencia de la barrera burocrática denunciada, se ha verificado la vulneración del Numeral 1.4) del Artículo IV° del Título Preliminar del TUOLPAG, también por este motivo.

(iii) Contravención de los principios de presunción de veracidad, privilegio de controles posteriores y presunción de licitud

<sup>3</sup> MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Duodécima Edición. Gaceta Jurídica- 2017. Tomo I, Pág. 216.

<sup>4</sup> MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Duodécima Edición. Gaceta Jurídica- 2017. Tomo I, Pág. 216.+

Estos principios han sido consagrados en el TUOLPAG del siguiente modo:

Artículo IV. 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:

(...)

1.7. Principio de presunción de veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

(...)

1.16. Principio de privilegio de controles posteriores.- La tramitación de los procedimientos administrativos se sustentará en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa, el derecho de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no sea veraz.

Artículo 248.- Principios de la potestad sancionadora administrativa

La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales:

(...)

9. Presunción de licitud.- Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario.

(Énfasis añadido)

Cuando se exige que de la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la renta de tercera categoría, se desconoce los principios recientemente invocados pues la autoridad parte de la premisa de que el administrado va a engañarla y por eso exige una constatación notarial, no siendo suficiente una declaración jurada o en su defecto una constatación privada y registrada en video.

En este punto, es conveniente destacar lo que se ha consignado en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI en la parte de los "Antecedentes", específicamente, en el acápite correspondiente a la "Contestación de la Denuncia" por parte del Ministerio y de la Sunat, de la cual se desprende que la regulación de la autoridad parte de la premisa de que el administrado le va a mentir, en un claro desconocimiento de los principios que ahora se invocan:

Contestación del Ministerio:

La medida cuestionada no resulta irracional en tanto tiene como finalidad combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía, estableciendo un adecuado mecanismo de control, ello considerando que el Notario tiene como función la comprobación de hechos lo que **otorga certeza a la Administración Tributaria.**  
(Énfasis añadido)

#### Contestación de Sunat:

Al amparar la denuncia presentada, la administración tributaria tendría que aceptar cualquier gasto declarado por el contribuyente, sin que tenga un medio probatorio que acredite los hechos, **esto puede traer como consecuencia que se declaren mayores gastos de los que en realidad han incurrido.**  
(Énfasis añadido)

Asimismo, en las Páginas 28 y 30 del escrito de descargos de a Sunat que presentó en el Expediente N° 000177-2018/CEB, revela que la autoridad desconfía del administrado y presume que va a mentirle, motivo por el cual prefiere desconocer el principio de presunción de veracidad y no privilegiar el control posterior:

**No hay arbitrariedad, dado que LA MEDIDA OBEDECE A LA NECESIDAD DE ACREDITAR, SUSTENTAR Y DAR FE DE UN HECHO,** en este caso a través del Notario que es un funcionario público que recibe facultades a través de la Ley del Notariado para poder dar fe de los contratos y demás actos de tipo extrajudicial.  
(...)  
Su función también corresponde la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en la ley de la materia;  
En ese orden de ideas apreciamos que el Notario Público debe presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, ello para poder mencionarlo en el acta que refleja los hechos y que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto; ello es fundamental en la determinación del Impuesto a la Renta, pues **si la Administración Tributaria aceptara todos los hechos declarados por los contribuyentes, sin un documento que acredite tales hechos, en el caso en particular, sin la presencia del Notario que de fe de los Actos; los contribuyentes, con el afán de pagar menos impuestos, incrementarían sus gastos,** con el consecuencia perjuicio al Estado que percibiría menos ingresos tributarios, que es fuente principal del sostenimiento del Estado.  
(Resaltado del texto original y subrayado añadido)

Por lo tanto, la medida denunciada contraviene los Numerales 1.7) y 1.16) del Artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG y el Numeral 9) del Artículo 248° del mismo cuerpo normativo, por cuanto la autoridad ha creado una obligación desconociendo flagrantemente los principios de presunción de veracidad,

privilegio de controles posteriores y presunción de licitud; tal como ha quedado evidenciado con las propias manifestaciones del Ministerio y la Sunat plasmadas en el Expediente 000177-2018/CEB a las cuales nos remitimos a modo de **ofrecimiento de prueba**.

(iv) **Contravención del principio de simplicidad**

Este principio ha sido consagrado en el TUOLPAG del siguiente modo:

Artículo IV. 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:

(...)

1.13. Principio de simplicidad.- Los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, **debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria**; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir.

(Énfasis añadido)

En el presente caso, cuando la autoridad impone la medida cuestionada en lugar de eliminar complejidades susceptibles de ser suprimidas (conforme lo exige la norma recién citada), lo que hace es crear una obligación adicional que complejiza innecesariamente el procedimiento, toda vez que siempre es más sencillo presentar declaraciones juradas o grabaciones privadas que registren la destrucción de las existencias que depender de una tercera persona que, por lo demás, cobra honorarios por su intervención. En consecuencia, se ha vulnerado el Numeral 1.3) del Artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG.

## 2. **Indicios de carencia de razonabilidad**

De conformidad con el Numeral 14.3) del Artículo 14° del DL1256, si se determina la ilegalidad de una barrera burocrática *“no es necesario que la Comisión o la Sala continúe con el análisis de razonabilidad”*. En el presente caso, habiendo identificado que las barreras burocráticas cuestionadas son ilegales, la CEB podría determinar que no es necesario efectuar el análisis de razonabilidad.

Sin embargo, eso no obsta para que pueda llevarse a cabo este tipo de análisis incluso cuando la medida haya sido declarada ilegal. De ese modo, solicitamos expresamente a su despacho para que, **sin perjuicio de las ilegalidades que se detecten, se proceda con el análisis de razonabilidad** de modo tal que se tutelen

nuestros intereses de la mejor manera posible, evitando cualquier desprotección futura por falta de un pronunciamiento sobre el particular. En ese sentido, **con todo respeto solicitamos un pronunciamiento expreso sobre el extremo de nuestra denuncia.**

Metodológicamente, según el Artículo 15° del DL1256, para proceder con el análisis de razonabilidad, es necesario que *“el denunciante presente indicios suficientes respecto a la carencia de razonabilidad (...) en la denuncia y hasta antes de que se emita la resolución que resuelve la admisión a trámite de esta”*. Según el Artículo 16° del mismo cuerpo normativo, dichos indicios deben estar dirigidos a sustentar que la barrera burocrática califica en alguno de los siguientes supuestos:

- **Medida arbitraria**: es una medida que carece de fundamentos y/o justificación, o que teniendo una justificación no resulta adecuada o idónea para alcanzar el objetivo de la medida; y/o
- **Medida desproporcionada**: es una medida que resulta excesiva en relación con sus fines y/o respecto de la cual existe otra u otras medidas alternativas que puedan lograr el mismo objetivo de manera menos gravosa.

En atención a lo previamente expuesto, a continuación, cumplimos con presentar indicios de carencia de razonabilidad.

a) **Indicios preliminares**

Los indicios de razonabilidad que su despacho deberá tener en cuenta, se encuentran plasmados en el apartado previo sobre Análisis de Legalidad, al cual ahora nos remitimos en forma expresa, en particular sobre los siguientes extremos:

- a.1) El establecimiento de la medida sobre la base de un interés particular de la entidad pública y no del interés público.
- a.2) La falta de proporcionalidad de la barrera burocrática denunciada.
- a.3) La inexistencia de una evaluación sobre las medidas menos gravosas, tales como:
  - Presentación de una declaración jurada.

- Constatación por parte un representante de la Sunat.
- Presentación de una constatación policial.
- Presentación de un video que haya registrado la destrucción de desmedros.
- Informe Técnico (como para el caso de mermas).
- Reporte de desmedros (como para el caso de productos alimenticios perecibles).
- Obligación de informar a la autoridad la fecha de la destrucción e inspecciones inopinadas de la Sunat en dicha fecha.
- Entre otros.

Asimismo, debe tenerse en cuenta como indicio de carencia de razonabilidad la valoración que el 10 de diciembre de 2018, llevó a cabo su propio despacho cuando en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI se declaró *“que constituye barrera burocrática **carente de razonabilidad** la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptadas por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.”* (Énfasis añadido).

En este punto, nuevamente invocamos la aplicación del principio de **confianza legítima** por el cual *“la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables”* (Numeral 1.15) del Artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG).

Sin perjuicio de ello, a continuación, se plantean indicios de carencia de razonabilidad adicionales a los previamente planteados.

**b) La barrera burocrática denunciada es desproporcionada en la medida que resulta excesiva con relación a su fin:**

Sin perjuicio de los indicios ya presentados sobre este extremo, previamente en este mismo escrito, hacemos notar a su despacho que no existe ningún indicio de que el Ministerio haya realizado un análisis costo beneficio al momento de crear la medida cuestionada. No hemos detectado algún documento o texto que sustente la creación de la exigencia que venimos a cuestionar (por ejemplo, en los considerandos o exposición de motivos de la norma) y deje rastro de que el Ministerio haya realizado algún tipo de análisis

o evaluación del supuesto impacto positivo que generaría la medida cuestionada contrastadas con los costos que irrogan para (i) los agentes económicos obligados a cumplirla, (ii) el mercado y (iii) los consumidores.

En todo caso, de haber existido esa información, el Ministerio o la Sunat la hubieran presentado en el Expediente 000177-2018/CEB, lo cual no sucedió y por ello la medida denunciada en aquella ocasión (que es la misma que se cuestiona en este procedimiento) fue declarada carente de razonabilidad.

Es así que, con la información disponible hasta este momento, no hay evidencia de que se haya considerado:

- El sustancial incremento de los costos para los **AGENTES ECONÓMICOS OBLIGADOS** a cumplir la medida.
- El impacto en el **MERCADO** como consecuencia de la pérdida de competitividad del empresariado nacional.
- El impacto en el precio de los productos o servicios que adquieren los **CONSUMIDORES** de aquellos proveedores que han perdido competitividad al incrementar sus costos en forma sustancial.

c) **La barrera burocrática denunciada no es la menos gravosa:**

Sin perjuicio de los indicios ya presentados sobre este extremo, previamente en este mismo escrito, hacemos notar a su despacho que entre las alternativas que debe considerar una autoridad por ser menos costosas para el administrado se debe considerar, necesariamente, la posibilidad de no emitir la nueva regulación, conforme lo exige el Artículo Numeral 3) del Literal b) del Inicio 18.1) del Artículo 18 del DL1256.

Sobre esto último conviene precisar que la mencionada disposición **OBLIGA** a las autoridades a considerar dentro de su evaluación la posibilidad de abstenerse en su actuación. Dicho de otro modo, como se aprecia a continuación, considerar un escenario de abstención regulatoria no forma parte de la discrecionalidad de la administración, sino que es una exigencia ineludible para el regulador que emite la norma; cuya verificación de cumplimiento debe ser merituada por el Indecopi a fin de determinar si la regulación es proporcional o no:



Artículo 18.- Análisis de razonabilidad

18.1. Una vez que **la Comisión o la Sala**, de ser el caso, considera que han sido presentados indicios suficientes sobre la presunta carencia de razonabilidad de la barrera burocrática cuestionada, **analiza la razonabilidad de la medida, VERIFICANDO EL CUMPLIMIENTO de los siguientes elementos:**

(..)

b. Que la medida es proporcional a sus fines, lo que implica que la entidad acredite:

(...)

3. Que otras medidas alternativas no resultarían menos costosas o no serían igualmente efectivas. **Dentro de estas medidas alternativas DEBE considerarse la posibilidad de no emitir una nueva regulación.**

(Énfasis añadido)

Este tipo de análisis no ha sido llevado a cabo por las denunciadas, o en todo caso, no se evidencia rastros de ello. En efecto, de haberse llevado a cabo ese análisis en forma oportuna (antes de emitir la medida), el Ministerio o la Sunat lo hubieran acreditado en el Expediente N° 000177-2018/CEB. Sin embargo, ello no sucedió y en consecuencia la medida denunciada en aquella ocasión (que es la misma que se cuestiona en este procedimiento) fue declarada carente de razonabilidad.

Sin perjuicio de lo anterior, la Comisión deberá tener en cuenta que existen otras medidas alternativas que puedan lograr el mismo objetivo de manera menos gravosa, tales como las ya mencionadas en este escrito y que a continuación pasamos a repetir:

- ✓ Presentación de una declaración jurada.
- ✓ Constatación por parte un representante de la Sunat.
- ✓ Presentación de una constatación policial.
- ✓ Presentación de un video que haya registrado la destrucción de desmedros.
- ✓ Informe Técnico (como para el caso de mermas).
- ✓ Reporte de desmedros (como para el caso de productos alimenticios perecibles).
- ✓ Obligación de informar a la autoridad la fecha de la destrucción e inspecciones inopinadas de la Sunat en dicha fecha.
- ✓ Entre otros.

**POR LO EXPUESTO:**

Solicitamos tener por interpuesta la presente denuncia, admitirla a trámite en la brevedad y en su oportunidad declararla **FUNDADA** en todos sus extremos, por ser de justicia.

**PRIMER OTROSÍ DECIMOS:** Que, nos reservamos el derecho de ampliar los argumentos esgrimidos en el presente escrito, en posteriores oportunidades.

**SEGUNDO OTROSÍ DECIMOS:** Que, cumplimos con acompañar una copia del presente escrito y de sus anexos para la contraparte.

**F. ANEXOS**

1. Impresión de la Consulta RUC de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston Sociedad Anónima Abierta.
2. Documento que acredita las facultades de Maria Julia Sáenz Rabanal para representar a Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston Sociedad Anónima Abierta en el presente procedimiento.
3. Impresión de la Consulta RUC de Cervecería San Juan S.A.
4. Documento que acredita las facultades de Maria Julia Sáenz Rabanal para representar a Cervecería San Juan S.A. en el presente procedimiento.
5. Impresión de la Consulta RUC de Compañía Cervecera Ambev Peru S.A.C.
6. Documento que acredita las facultades de Maria Julia Sáenz Rabanal para representar a Compañía Cervecera Ambev Peru S.A.C. en el presente procedimiento.
7. Copia del DNI de Maria Julia Sáenz Rabanal.

  
**MARIA JULIA SAENZ RABANAL**

# Resolución

N° 0165-2019/CEB-INDECOPI

Lima, 29 de marzo de 2019

EXPEDIENTE N° 000045-2019/CEB

DENUNCIADOS : MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE  
ADMINISTRACION TRIBUTARIADENUNCIANTES : UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON  
S.A.A.  
CERVECERÍA SAN JUAN S.A.  
COMPAÑÍA CERVECERA AMBEV PERÚ S.A.C.

ADMISIÓN A TRÁMITE, IMPROCEDENCIA DE EXTREMO Y OTRO PEDIDO

La Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas:

**VISTO:**

El escrito del 20 de febrero de 2019 mediante el cual Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C. (en adelante, las denunciadas), interpusieron denuncia en contra del Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, el Ministerio) y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, la Sunat); y,

**CONSIDERANDO QUE:****A. La denuncia:**

1. Según manifiestan las denunciadas, el hecho que motiva su denuncia tiene origen en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>1</sup> y en los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000<sup>2</sup> y N° 064-2014-SUNAT/5D0000<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta  
Artículo 21.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA  
Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:  
[...].

c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del Artículo 37 de la Ley, se entiende por:

1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

2. Asimismo, las denunciantes solicitaron que se ordene el pago de las costas y costos que se generen del procedimiento.

**B. Improcedencia de materializaciones de la barrera burocrática denunciada:**

3. El artículo 6° del Decreto Legislativo N° 1256<sup>4</sup>, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, establece que la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante, la Comisión), es competente para conocer los actos administrativos, disposiciones administrativas y actuaciones materiales, incluso del ámbito municipal o regional, que impongan barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad, así como disponer su inaplicación<sup>5</sup>.
4. Al respecto, cabe indicar que de conformidad con el inciso 3) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256, constituye una barrera burocrática toda exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa.
5. De acuerdo a las normas antes mencionadas, para que la Comisión conozca de una denuncia es necesario que la medida objeto de cuestionamiento cumpla con las siguientes condiciones:
- (a) Que se encuentre contenida o materializada en una «disposición administrativa», un «acto administrativo» o «actuación material»; y a su vez.
- (b) Que consista en una exigencia, requisito, prohibición, limitación y/o cobro para el desarrollo de una actividad económica y/o la tramitación de un procedimiento administrativo.

Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa." (Énfasis añadido).

<sup>2</sup> Documento de fecha 27 de octubre de 2003.

<sup>3</sup> Documento de fecha 24 de septiembre de 2014.

<sup>4</sup> Publicado en el diario oficial «El Peruano» el 8 de diciembre de 2016.

<sup>5</sup> Decreto Legislativo N° 1256, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas

Artículo 6. - Atribuciones de las autoridades en materia de eliminación de barreras burocráticas

6.1. De la Comisión y la Sala

La Comisión y la Sala en segunda instancia, son competentes para conocer los actos administrativos, disposiciones administrativas y actuaciones materiales, incluso del ámbito municipal o regional, que impongan barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad. Asimismo, son competentes para velar por el cumplimiento de las disposiciones sobre la materia establecidas en los Decretos Legislativos N° 283, 668, 757 y el artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, así como las normas reglamentarias pertinentes, o las normas que las sustituyan. Ninguna otra entidad podrá arrogarse estas facultades. Sus resoluciones son ejecutables cuando hayan quedado consentidas o sean confirmadas por la Sala, según corresponda de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la presente Ley.

[...].

- (c) Que pueda afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa.
6. En efecto, se debe considerar que la finalidad del procedimiento de identificación de barreras burocráticas es determinar la eliminación o inaplicación de las exigencias, requisitos, limitaciones, prohibiciones y/o cobros cuando estos sean ilegales y/o carentes de razonabilidad, facilitando el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado, así como la tramitación de procedimientos administrativos<sup>6</sup>.
  7. En esa línea, los administrados denunciantes deben acreditar la imposición actual de la exigencia, requisito, prohibición, limitación y/o cobro que cuestionan, que pueden estar materializados o contenidos en disposiciones administrativas, actos administrativos o actuaciones materiales.
  8. Ello, por cuanto no resultaría posible que se elimine una situación producida por algo que no está siendo exigido, impuesto o realizado al agente económico o administrado que presenta una denuncia.
  9. En el presente caso, de la medida señalada en el párrafo 1 de la presente resolución, las denunciantes señalaron que, además de una disposición (literal c del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF), dicha exigencia se materializa en los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000.
  10. Sobre el particular, las denunciantes señalan que los informes constituyen actuaciones materiales y contienen la medida denunciada sobre la base de los siguientes argumentos:
    - Cumplen con lo indicado en el artículo 22° del Decreto Legislativo N° 1256, el cual refiere que cuando la barrera burocrática se materializa en una actuación material, se debe de presentar un medio probatorio que genere convicción acerca de su existencia y/o de su realización.
    - Son manifestaciones de la Sunat que sin estar contenidos en un acto y/o disposición administrativa, produce efectos jurídicos capaces de restringir u obstaculizar la permanencia de los agentes económicos en el mercado.

<sup>6</sup> Decreto Legislativo N° 1033, que aprueba la Ley de Organización y Funciones del Indecopi  
Artículo 23°.- 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.

- Son manifestaciones que trazan la línea interpretativa de la autoridad y transparenta el derrotero que tiene que seguir cualquier intento por deducir del impuesto a la renta.
  - Aunque los informes no tienen fuerza normativa, los administrados se ven compelidos a seguir su contenido y destruir desmedros en presencia de un Notario
11. El artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256 precisa, respecto a los medios de materialización de las medidas denunciadas, lo siguiente:
- «[...]»
4. *Formas de materialización: las barreras burocráticas se materializan a través de actos administrativos, disposiciones administrativas y/o actuaciones materiales.*
5. *Acto administrativo: declaración de una entidad cuyo concepto ha sido recogido en el artículo I del Título Preliminar de la Ley N° 27444 o la norma que la reemplace, destinado a producir efectos jurídicos individuales o individualizables de modo directo en un administrado o grupo de administrados y/o agentes económicos.*
6. *Disposición administrativa: todo dispositivo normativo emitido por una entidad destinado a producir efectos jurídicos abstractos y generales sobre un grupo indeterminado de administrados y/o agentes económicos.*
7. *Actuación material: todo comportamiento, manifestación y/o actividad material de una entidad o un funcionario, servidor público o cualquier persona que ejerza funciones administrativas por delegación, bajo cualquier régimen laboral o contractual, que sin ser viabilizada a través de un acto y/o disposición administrativa, produce efectos jurídicos capaces de restringir u obstaculizar el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que constituyan incumplimientos de las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa. [...]»*  
(Énfasis añadido)
12. De lo anterior, exclusivamente podrán ser medios de materialización los dispuestos en la citada norma, es decir, para que los informes indicados por las denunciantes constituyan medios de materialización, deben de corresponder a alguno de dichos conceptos.
13. Al respecto, las denunciantes han indicado que los informes son actuaciones materiales; no obstante, este Colegiado considera que los mismos no producen efectos jurídicos en tanto su contenido está dirigido a sustentar y/o validar, de ser el caso, información que servirá a las entidades de la Administración Pública para, entre otros, la emisión de disposiciones y/o actos administrativos.
14. En efecto, del contenido de los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000<sup>7</sup> y N° 064-2014-SUNAT/5D0000<sup>8</sup>, se advierte que a través de dichos documentos se atienden a

<sup>7</sup> Informe N° 290-2003-SUNAT/2B0000  
«[...]» MATERIA:

consultas referidas, entre otros aspectos, al procedimiento de deducción en caso de desmedros establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento del Impuesto a la Renta, mas no se percibe la imposición de alguna exigencia.

15. En tal sentido, al ser los citados informes documentos que no contienen, en sí mismos, exigencias de obligatorio cumplimiento para los agentes económicos y/o administrados, es decir, no generan efectos jurídicos, estos no podrán materializar barreras burocráticas que restrinjan u obstaculicen el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que constituyan incumplimientos de las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa.
16. Por lo tanto, no es factible colegir que los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000 sean actuaciones materiales que acrediten la imposición actual de la exigencia cuestionada en el párrafo 1 de la presente resolución.
17. El artículo 427° del Código Procesal Civil<sup>9</sup>, de aplicación supletoria<sup>10</sup> al presente procedimiento administrativo, establece que se declarará improcedente la demanda

Se formulan las siguientes consultas:

1. Para que proceda la deducción de la utilidad tributaria de los desmedros sean económicos o físicos, ¿deberán ser destruidos como lo establece el inciso c) del artículo 21° del Reglamento del Impuesto a la Renta?
2. ¿Existe algún procedimiento alternativo o complementario al señalado por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento del Impuesto a la Renta, para permitir la deducción de la utilidad tributaria de los desmedros, sean físicos o económicos?
3. ¿Se permitiría deducir el costo de las existencias o productos terminados en calidad de desmedros, si éstos últimos fueran vendidos (desmedros no destruidos) a su valor neto realizable?. Asimismo, ¿procedería reintegrar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas? [...].»

<sup>8</sup> Informe N° 064-2014-SUNAT/5D0000

«[...] MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Califican como desmedro las roturas de las existencias de un hotel en tanto implican una pérdida en la calidad de dichos bienes que impide que puedan seguir siendo utilizados para los fines a los que estaban destinados?
2. En caso que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, ¿cuál sería el procedimiento alternativo o complementario a que alude el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que la SUNAT aceptaría a efectos que dicho hotel pueda deducir los desmedros por deterioro y roturas de tales existencias que se producen diariamente durante su uso (muchas de ellas con residuos de comida, debido a lo cual, por motivo de salubridad, son desechadas inmediatamente)?
3. ¿Puede deducir el gasto una empresa del sector hotelero cuyas pérdidas de existencias responden a hurtos de dichos bienes que de modo frecuente se realizan al ponerlos a disposición, cuando la empresa brinda el servicio de hospedaje, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; o solo sería deducible por aplicación del principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta en vista que tratándose de existencias de un hotel no nos encontraríamos frente a pérdidas "extraordinarias"? [...].»

<sup>9</sup> Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil  
Improcedencia de la demanda

Artículo 427°.- El Juez declara improcedente la demanda cuando: [...].

2. El demandante carezca manifiestamente de interés para obrar: [...].

Si el Juez estima que la demanda es manifiestamente improcedente, la declara así de plano expresando los fundamentos de su decisión y devolviendo los anexos. Si el defecto se refiere a alguna de las pretensiones, la declaración de improcedencia se limita a aquellas que adolezcan del defecto advertido por el Juez.

Si la resolución que declara la improcedencia fuese apelada, el Juez pone en conocimiento del demandado el recurso interpuesto. La resolución superior que resuelva en definitiva la improcedencia, produce efectos para ambas partes.

(El subrayado es nuestro).

<sup>10</sup> Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General

Título Preliminar

Artículo IV°.- 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: [...].

1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir

(entiéndase, denuncia) cuando el demandante (entiéndase, denunciante) carezca de interés para obrar, el cual debe ser entendido como el estado de necesidad de tutela jurisdiccional efectiva que requiere una persona jurídica o natural cuando alguno de sus derechos es vulnerado, desconocido o incumplido.

18. Del mismo modo, el numeral 27.2) del artículo 27° del Decreto Legislativo N° 1256<sup>11</sup>, establece que la Comisión podrá declarar la improcedencia si advierte el defecto en algunas de las pretensiones, por lo que la declaración de improcedencia se limita a aquellas que adolecen del defecto advertido.
19. En consecuencia, corresponde declarar improcedente la materialización de la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, en los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000, al verificarse que los mismos no contienen la referida exigencia.

#### C. Admisión a trámite:

20. Los artículos 20° y 21° del Decreto Legislativo N° 1256<sup>12</sup>, y el Texto Único de Procedimientos Administrativos (en adelante, el TUPA) del Indecopi, aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2010-PCM<sup>13</sup>, determinan los requisitos formales que deben cumplir todas aquellas denuncias que se presenten ante la Comisión.
21. Con relación a la solicitud de la denunciante consistente en que se declare barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad la medida señalada en el párrafo 1 de la presente resolución, corresponde admitir a trámite dicha solicitud<sup>14</sup>, al haberse verificado el cumplimiento de la totalidad de la documentación de conformidad con el marco normativo vigente y el TUPA del Indecopi<sup>15</sup>.

pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo. [...].

#### Artículo VIII°.- Deficiencia de Fuentes.

1. Las autoridades administrativas no podrán dejar de resolver las cuestiones que se les proponga, por deficiencia de sus fuentes; en tales casos, acudirán a los principios del procedimiento administrativo previstos en esta Ley; en su defecto, a otras fuentes supletorias del derecho administrativo, y sólo subsidiariamente a éstas, a las normas de otros ordenamientos que sean compatibles con su naturaleza y finalidad.

<sup>11</sup> Decreto Legislativo N° 1256, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas

#### Artículo 27.- Improcedencia de la denuncia de parte

27.2. En primera instancia, si la Comisión o su Secretaría Técnica, estima que la denuncia es improcedente, la declara de manera liminar, finalizando así el procedimiento. Si el defecto se refiere a alguna de las pretensiones, la declaración de improcedencia se limita a aquellas que adolecen del defecto advertido por la Comisión o su Secretaría Técnica, pudiendo admitir los demás extremos.

<sup>12</sup> Publicado en el diario oficial «El Peruano» el 8 de diciembre de 2016.

<sup>13</sup> Publicado en el diario oficial «El Peruano» el 19 de agosto de 2011.

<sup>14</sup> Considerando lo desarrollado en el punto B de la presente resolución.

<sup>15</sup> Las denunciante solicitaron que la barrera burocrática que se declare ilegal y/o carente de razonabilidad se considerará materializada en cualquier disposición, acto administrativo o actuación material que exista, o que se emita con posterioridad, a través de la cual se imponga alguna medida de idénticas o similares características. Al respecto, uno de los requisitos de admisión a trámite de la denuncia es identificar el medio de materialización de la medida denunciada, lo cual ha sido cumplido por las denunciante, motivo por el cual se admite a trámite la denuncia, sin perjuicio que, existan o se emitan otros medios de materialización que contengan la medida denunciada y que puedan ser puestos en conocimiento de la Comisión.

22. Esto último, teniendo en consideración que, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 6.1) del artículo 6° del Decreto Legislativo N° 1256, la Comisión es competente para conocer los actos administrativos, disposiciones administrativas y actuaciones materiales que impongan barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad y disponer su inaplicación.

**D. Solicitud del pago de costas y costos del procedimiento:**

23. Las denunciantes han solicitado el pago de las costas y costos que se generen del presente procedimiento, seguido contra el Ministerio y la Sunat.
24. De conformidad con el artículo 25° del Decreto Legislativo N° 1256, en concordancia con lo establecido en la Directiva N° 001-2015-TRI-INDECOPI, la Comisión puede ordenar a la entidad vencida el reembolso de las costas y costos en los que haya incurrido el denunciante, siempre que este lo hubiese solicitado al inicio o durante el procedimiento.
25. Teniendo en cuenta que, en la presente resolución se está admitiendo a trámite la denuncia y aún no existe un pronunciamiento final en favor de las denunciantes o de las entidades denunciadas, no corresponde pronunciarse en este acto respecto de la solicitud de pago de costas y costos; en tanto ello será materia de evaluación en el pronunciamiento final que emita la Comisión en este procedimiento.

**POR LO EXPUESTO:**

En ejercicio de las facultades establecidas el inciso 6.1) del artículo 6° y en los artículos 26° y 27° del Decreto Legislativo N° 1256;

**RESUELVE:**

**Primero:** declarar improcedente la denuncia presentada por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C. contra el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que materializó la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, en los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000.

**Segundo:** admitir a trámite la denuncia presentada por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C. contra el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria por la imposición de una barrera burocrática presuntamente ilegal y/o carente de razonabilidad, consistente en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser

aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

**Tercero:** conceder al Ministerio de Economía y Finanzas y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria un plazo de cinco (5) días hábiles, contado desde el día siguiente de notificada la presente resolución, para que formulen los descargos que estimen convenientes. Al formular sus descargos, las referidas entidades deberán incorporar información que permita evaluar la legalidad y razonabilidad de la medida cuestionada, tomando como referencia lo establecido en los artículos 14°, 18° y 29° del Decreto Legislativo N° 1256.

**Cuarto:** informar que la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas se pronunciará sobre el pedido del pago de costas y costos presentado por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C., cuando se emita el pronunciamiento final del presente procedimiento.

**Con la intervención y aprobación de los señores miembros de la Comisión: Luis Ricardo Quesada Oré, José Carlos Velarde Sacio y Gonzalo Alonso Zegarra Mulanovich.**



**LUIS RICARDO QUESADA ORÉ**  
**PRESIDENTE**

2019 APR 15 PM 4: 45

Folios 15 + Copias 2

058337

RECIBIDO  
MESA DE PARTES

Expediente: 000045-2019/CEB  
Escrito N°: 02  
Sumilla: IMPUGNAMOS RESOLUCIÓN  
N° 0165-2019/CEB-INDECOPI

**A LA COMISIÓN DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS:**

**JOSE ANTONIO ECHEANDÍA VALDIVIA**, identificado con DNI N° 40061615, con domicilio procesal para efectos del presente procedimiento en sito Av. Alfredo Benavides N° 1238, Piso 7 – Oficina 4, distrito de Miraflores; en representación de:

- **UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON SOCIEDAD ANÓNIMA ABIERTA**, identificada con RUC N° 20100113610, con domicilio real en Avenida Nicolas Ayllón N° 3986, distrito de Ate.
- **CERVECERIA SAN JUAN S.A.**, identificada con RUC N° 20128915711, con domicilio real en Car. Federico Basadre Km 13, Fnd. Huaral Ucayali, Coronel Portillo, Yarinacocha.
- **COMPAÑIA CERVECERA AMBEV PERU S.A.C.**, identificada con RUC N° 20506228515, con domicilio real en Avenida Los Laureles N° 121, distrito de San Juan de Lurigancho.

Ante usted atentamente nos presentamos y, al amparo de lo dispuesto en: (i) el Artículo 32° del Decreto Legislativo N° 1256 Decreto Legislativo que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante DL1256), (ii) la Nota 3 de la Cédula de Notificación N° 862-2019/CEB se indica que *“contra el extremos en que se declaró improcedente la denuncia (...) puede interponerse recurso de apelación”*; y, (iii) el principio de confianza legítima por el cual *“[l]as actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica”*<sup>1</sup>; formulamos el presente recurso de **APELACIÓN** contra la **Resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOPI**, emitida el 29 de marzo de 2019 y notificada a nuestra parte el viernes 5 de abril de 2019; bajo los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

**A. EXTREMO QUE NOS CAUSA AGRAVIO DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA**

<sup>1</sup> Numeral 1.15) del Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444.

896-E.

Indecopi  
Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas  
15 ABR 2019  
RECIBIDO  
Hora:..... Por:.....

La Resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOP ha declarado IMPROCEDENTE nuestra denuncia, en el extremo que materializó la medida cuestionada en los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000 emitidos por la Sunat y publicados en las siguientes direcciones URL:

- **INFORME N° 290-2003-SUNAT/2B0000**  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i2902003.htm>
- **INFORME N° 064-2014-SUNAT/5D0000**  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i064-2014-5D0000.pdf>

A decir de la primera instancia, dichos informes:

13. (...) no producen efectos jurídicos en tanto su contenido está dirigido a sustentar y/o validar, de ser el caso, información que servirá a las entidades de la Administración Pública para, entre otros, la emisión de disposiciones o actos administrativos.
14. En efecto, del contenido de los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000, se advierte que a través de dichos documentos se atienden a consultas referidas, entre otros aspectos, al procedimiento de deducción en caso de desmedros establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento del Impuesto a la Renta, mas no se percibe la imposición de alguna exigencia.
15. En tal sentido, al ser los informes documentos que no contienen, en sí mismos, exigencias, de obligatorio cumplimiento para los agentes económicos y/o administrados, es decir, no generan efectos jurídicos, estos no podrán materializar barreras burocráticas que restrinjan u obstaculicen el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que constituyan incumplimientos de las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa.
16. Por lo tanto, no es factible colegir que los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000 sean actuaciones materiales que acrediten la imposición actual de la exigencia cuestionada (...).

(Énfasis del texto original)

## B. ERROR DE LA PRIMERA INSTANCIA

**Primer error: incapacidad de distinguir entre la barrera burocrática denunciada y su forma de materialización**

De un tiempo a esta parte algunos órganos resolutivos del Indecopi vienen incurriendo en una serie de errores interpretativos que terminan por impactar negativamente en (i) la competitividad de los agentes económicos o (ii) la simplificación administrativa; que son las dos finalidades que persigue el mecanismo de eliminación de barreras burocráticas y simplificación administrativa (son su “razón de ser”). Dichos errores suelen partir de un mismo y recurrente error que la Sala debe corregir de inmediato: la incapacidad de distinguir y desligar el concepto de barrera burocrática de su forma de materialización.

En este caso, la primera instancia pierde de vista que el DL1256 —con base en el diseño propio de las instituciones jurídicas que rigen el mecanismo de eliminación de barreras burocráticas y simplificación administrativa— ha distinguido entre el **concepto de barrera burocrática** (incluyendo únicamente sus tres elementos constitutivos<sup>2</sup>) y sus tres formas de **materialización** (acto administrativo, disposición administrativa y actuación material). En efecto, mientras que el concepto de barrera burocrática se encuentra en el Numeral 3) del Artículo 3° del DL1256, la materialización ha sido regulada en el Numeral 4) del Artículo 3° del DL1256.

Debe tenerse en cuenta que el alcance de la competencia del Indecopi en materia de **barreras burocráticas** se limita únicamente a **este concepto** (el de “barrera burocrática”). Es decir, el Indecopi solo puede conocer denuncias orientadas a cuestionar barreras burocráticas y no cuestionamientos dirigidos contra su forma de materialización: ante el Indecopi no se denuncias actos, disposiciones o actuaciones materiales; sino barreras burocráticas. Para cuestionar la materialización (actos, disposiciones o actuaciones materiales) existen otras vías, tales como:

VÍA	PARA CUESTIONAR
Recursos Impugnativos	Actos administrativos
Acción Contenciosa Administrativa	Actos administrativos
	Actuaciones materiales
Acción Popular	Disposiciones <i>infra-legales</i>

2

Esto es:

1. Un tipo de imposición: exigencia, requisito, limitación, prohibición o cobro.
2. Un sujeto activo: que ejerza función administrativa
3. Un efecto: (a) afecte el acceso/permanencia en el mercado y/o, (b) afecte la simplificación administrativa; efectos alineados con las dos finalidades del mecanismo, vale decir, fomentar y garantizar la competitividad y reducir la tramitología a su mínima expresión, respectivamente.

Acción de Inconstitucionalidad.

Ordenanzas

Dicho de otro modo, en materia de barreras burocráticas, la única función que cumple la materialización es servir de medio probatorio que acredite la existencia de la barrera burocrática denunciada; siendo que el análisis solo recaerá sobre la barrera y no sobre su materialización.

Ahora bien, como su despacho bien debe conocer, lo que se declaran procedentes o improcedentes son las pretensiones. Así, ante una denuncia en la que se solicita la inaplicación de una barrera burocrática, la autoridad estaría frente a un pedido que podría ser declarado procedente o improcedente, según sea el caso:

IMPROCEDENTE POR	MOTIVO
Falta de competencia	Lo que se denuncia no se encuentra dentro del concepto de barrera burocrática
Falta de interés para obrar	La barrera burocrática denunciada es pasada o futura, pero no presenta una aplicación actual por lo que el procedimiento carece de utilidad
Falta de legitimidad para obrar	La barrera burocrática denunciada está siendo aplicada en la actualidad, dicha aplicación no recae sobre el denunciante, con lo cual este carece de título habilitante que le permita activar el procedimiento

Pero una materialización que solo sirve como medio probatorio que acredite la existencia de la barrera burocrática denunciada, no puede ser declarada "improcedente" por alguno de estos motivos. En todo caso, la improcedencia de la materialización debería tener relación con su pertinencia para el procedimiento administrativo.

Insistimos, la procedencia o improcedencia a la que se refiere el Artículo 427° del Código Procesal Civil está referida a las pretensiones del accionante, que en los procedimientos de barreras burocráticas tienen que ver con la inaplicación de medidas que se encuentran dentro del concepto definido en el Numeral 3) del Artículo 3° del DL1256 por ser ilegales y/o carentes de razonabilidad. Pero en ningún caso se puede declarar la improcedencia de

una materialización (prueba) sobre la base de este mismo sustento normativo. Y así ha quedado reflejado en el texto del Artículo 27° del DL1256 y en el mismo Artículo 427° del Código Procesal Civil, que han sido invocados por la primera instancia como sustento para su resolución:

DL1256	CÓDIGO PROCESAL CIVIL
Artículo 27.- Improcedencia de la denuncia de parte 27.1. La Comisión, su Secretaría Técnica o la Sala, de ser el caso, declara la <b>improcedencia de la DENUNCIA</b> de parte de acuerdo con los supuestos establecidos en el Código Procesal Civil.	Artículo 427°.- El juez declara <b>improcedente una DEMANDA</b> cuando (...)

(Énfasis añadido)

De ese modo, admitir a trámite una denuncia y al mismo tiempo declarar la improcedencia de una materialización sobre la base del Artículo 427° del Código Procesal Civil, alegando falta de interés para obrar, es un yerro jurídico flagrante.

En este caso se ha denunciado una (01) sola barrera burocrática la cual se encuentra materializa en más de una forma de materialización. En efecto, la existencia de la **única** barrera burocrática denunciada, se acredita a través de una (01) **DISPOSICIÓN** y dos (2) **ACTUACIONES MATERIALES**. Por lo tanto, al haberse admitido a trámite la denuncia, ¿cómo aplicar el Artículo 27° del DL1256 y el Artículo 427° del Código Procesal Civil que regulan la improcedencia de la denuncia/demanda, mas de no la materialización/prueba de la barrera burocrática denunciada?

**Segundo error: incapacidad de detectar una actuación material evidente**

**En el mecanismo de eliminación de barreras burocráticas y simplificación administrativa ¿qué se entiende por actuación material?**

Inicialmente, las barreras burocráticas se materializaban en actos (alcance particular) y disposiciones (alcance general). El Artículo 2° de la Ley N° 28994 y el Artículo 26° BIS del Decreto Ley N° 25868, no precisaban que los "actos" a los que hacían mención tuvieran que ser necesariamente "actos administrativos", ya que lo único que exigían era que estos hayan sido emitidos por entidades de la administración pública. Así, desde el punto de vista legislativo nunca se negó la posibilidad de que las barreras burocráticas también puedan ser establecidas mediante otro tipo de expresión gubernamental destinada a relacionarse con el administrado. Es más, si se interpretaba el término "acto" en un

sentido lato (es decir como una “actuación en general”) se concluía que, incluso a través de “hechos administrativos”<sup>3</sup> (también llamados actuaciones materiales), se podrían imponer exigencias, requisitos prohibiciones o cobros (en ese entonces no se consideraban las limitaciones como un tipo de imposición posible) susceptibles de ser calificadas como barreras burocráticas.

No obstante, en reiterada jurisprudencia de la CEB –primera instancia administrativa– se estableció de manera consistente que el término “acto” del Artículo 2° de la Ley N° 28996 debía entenderse como “acto administrativo”. En contraste, el Tribunal del Indecopi –segunda instancia administrativa– sí había reconocido con acierto que el término “acto” de las disposiciones aludidas no debe entenderse únicamente como “acto administrativo”. Así fluye del siguiente pronunciamiento:

**Resolución N° 1546-2013/SDC-INDECOPI**

22. En consecuencia, el primer filtro para evaluar si una exigencia, requisito, prohibición o cobro pueda ser considerado como una barrera burocrática consiste en determinar si dichas medidas se encuentran contenidas en un acto o disposición emitida por una entidad de la Administración Pública en ejercicio de una función administrativa, como por ejemplo, alguna exigencia impuesta por una municipalidad a través de un acto administrativo y/o una actuación material (acto) o los requisitos exigidos por un ministerio aprobados a través de un Decreto Supremo (disposición).  
(Énfasis añadido)

Dos años más tarde, el Tribunal del Indecopi, reafirmó su postura:

**Resolución N° 038-2015/SDC-INDECOPI**

27. Adicionalmente es preciso señalar que la Sala en anteriores oportunidades<sup>4</sup>, ha señalado que el concepto de “acto” establecido en los artículos antes mencionados, no debe ser entendido de manera estricta como una referencia únicamente a un “acto administrativo” sino como cualquier actuación de la Administración Pública, en ejercicio de la función administrativa, que contenga una exigencia, requisito, prohibición y/o cobro que sea oponible al administrado y que le impida acceder o permanecer en el mercado.  
(Énfasis del texto original)

<sup>3</sup> El hecho administrativo es la actividad material que produce efectos jurídicos directos o indirectos (visitas inspectivas, cierre de locales, etc.).

<sup>4</sup> Ver la Resolución 1546-2013/SDC-INDECOPI emitida dentro del procedimiento seguido por Renviol Publicidad Siglo XXII S.A.C. contra la Municipalidad Provincial del Callao.

Esta discrepancia entre la CEB y el Tribunal llega a su fin el 23 de septiembre de 2015, fecha en que se publicó el Decreto Legislativo N° 1212, en cuyo Artículo 2° se modifica el Artículo 26°BIS del Decreto Ley N° 25868 y se precisa la definición de barrera burocrática. Es a partir del 24 de octubre de 2015, fecha en la que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 1212, que además de los actos y disposiciones, opciones de materialización fueron ampliadas también a “*cualquier otra modalidad de actuación de las entidades de la Administración Pública*”, lo que incluía a las actuaciones materiales.

Esta modificación, fue la consecuencia legislativa de una de las “**Propuestas para Mejorar la Competitividad del País**”, documento elaborado en el mes de noviembre de 2014 por el Indecopi<sup>5</sup> en el cual se dispuso expresamente lo siguiente:

3.2 Propuestas dirigidas a fortalecer y ampliar la acción fiscalizadora del Indecopi

(...)

Incorporar en el primer párrafo del artículo 26° BIS del Decreto Ley N° 25868 la posibilidad de la CEB de evaluar e identificar barreras burocráticas en otras modalidades de la actuación administrativa, tales como los hechos administrativos (folletos, publicaciones en la página web de la entidad). Esto resulta útil para el caso de los colegios profesionales y universidades que no siempre establecen sus barreras burocráticas a través de actos o disposiciones administrativas, por lo que podrían escapar a las competencias de la CEB; así también para poder abarcar más supuestos de imposición de barreras que, en ocasiones, pese a no estar formalmente en un acto administrativo si se le imponen a los administrados.

(Énfasis añadido)

De ahí que se pueda afirmar que las **publicaciones en la página web de la entidad**, y los hechos administrativos en general, se encuentran incluidos dentro de la expresión “*otra modalidad de actuación de las entidades de la Administración Pública*” incorporada en el Artículo 26°BIS del Decreto Ley N° 25868 por el Decreto Legislativo N° 1212; y, así es como también quedo registrado en la Exposición de Motivos del mencionado dispositivo conforme se aprecia a continuación:

<sup>5</sup> Propuestas para Mejorar la Competitividad del País. Publicada en la siguiente dirección URL: <http://www.indecopi.gob.pe/documents/20182/143803/PropParaMejorarLaCompDelPais.pdf/6f134639-5d3a-4c3d-a4af-d77637b1f056>



## Decreto Legislativo

### **BARRERAS BUROCRÁTICAS EN OTRAS MODALIDADES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA, TALES COMO HECHOS ADMINISTRATIVOS (FOLLETOS, PUBLICACIONES EN LA PÁGINA WEB DE LA ENTIDAD, ENTRE OTRAS)**

El artículo 26BIS del Decreto Ley N° 25068 establece que el INDECOPI, a través de la Comisión de Acceso al Mercado (actualmente denominada Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas) está facultado para conocer sobre las barreras burocráticas impuestas por las entidades que conforman la Administración Pública, siempre que las mismas sean impuestas mediante actos administrativos y disposiciones normativas emitidas por dichas entidades.



Sin embargo, es posible que, en algunos supuestos, estas entidades realicen otro tipo de actuaciones no comprendidas en los supuestos mencionados anteriormente que, en atención al contenido de las mismas, pueden contener exigencias en perjuicio de los administrados y que impidan y/o restrinjan el normal desarrollo de sus actividades económicas. A modo de ejemplo, puede ocurrir que las entidades difundan folletos o boletines informativos haciendo referencia a requisitos para la obtención de autorizaciones que no estén contenidos en el TUPA de la entidad o que esta información esté consignada en letreros y/o avisos colocados en las áreas de atención al público de la entidad.

Estas formas de actuación de la entidad no están comprendidas dentro de la definición de actos administrativos contenidos en la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>19</sup>; sin embargo, al contener información referida a los requisitos a cumplir para el inicio de un procedimiento administrativo ante una entidad, tiene efectos en los ciudadanos interesados en realizar el mencionado procedimiento; por lo que se hace necesario ampliar las facultades del INDECOPI para que, a través de las instancias competentes, pueda conocer las medidas burocráticas que pudieran imponerse a través de mecanismos distintos a los actos administrativos o disposiciones normativas emitidos por las entidades de la Administración Pública.

Sobra decir que si la información consignada en letreros o avisos colocados en áreas de atención al público puede ser considerada actuación material, igualmente es posible considerar la información contenida en páginas web, sobre todo si el mismo título de texto alude expresamente a esa posibilidad.

Así también lo entiende Francisco Ochoa quien, cuando se emitieron el Decreto Legislativo N° 1212 y el DL1256, ostentaba el cargo de Sub Jefe de la Secretaría Técnica de la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas (el Dr. Ochoa hoy ostenta el cargo de Secretario Técnico de la Secretaría Técnica Regional de Eliminación de Barreras Burocráticas):

En efecto, existen situaciones en las cuales las personas que acuden a una entidad pública para solicitar una autorización o un certificado se ven sometidas a la arbitrariedad de un servidor público que les exige la presentación de requisitos ilegales en la «mesa de parte» o, simplemente, es rechazada la solicitud en ese mismo momento. En estos casos, la exigencia o restricción no se evidencia mediante un documento formal o norma emitida por la entidad, sino mediante el contacto verbal entre servidor y administrado. Asimismo, las entidades difunden la imposición de requisitos a través de paneles, folletos, murales, página web de la entidad u otro medio de difusión<sup>6</sup> cuyo efecto jurídico resulta distinto al de un acto o disposición administrativa y que, sin embargo, su efecto en la práctica puede ser similar para quien tramita un procedimiento.  
(Énfasis añadido)

Asimismo, no puede quedar duda alguna de que si los “folletos” o “boletines informativos” (mencionados a título de ejemplo por la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1212) pueden ser considerados forma de materialización porque se entiende que genera efectos jurídicos negativos para el administrado, con mayor razón deben ser consideradas formas de materialización los informes cuyo contenido recoge la medida burocrática con absoluta e incuestionable claridad (como sucede en este caso).

Posteriormente, el 8 de diciembre de 2016 se emitió el DL1256 que deroga el Artículo 26°BIS del Decreto Ley N° 25868 (modificado por el Decreto Legislativo N° 1212) y elimina toda forma de materialización posible a excepción de los actos administrativos, las disposiciones y las actuaciones materiales. A estas últimas las definió del siguiente modo:

Artículo 3.- Definiciones

Para efectos de la presente ley, debe tenerse en cuenta las siguientes definiciones:

(...)

7. Actuación material: todo comportamiento, manifestación y/o actividad material de una entidad o un funcionario, servidor público o cualquier persona que ejerza funciones administrativas por delegación, bajo cualquier régimen laboral o contractual, que sin ser viabilizada a través de un acto y/o disposición administrativa, produce efectos jurídicos capaces de restringir u obstaculizar el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que constituyan incumplimientos de las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa.

(...)

Es innegable que esta inclusión en el DL1256 tiene origen en el Decreto Legislativo 1212, no solo porque el discurrir de la historia legislativa del mecanismo de eliminación de barreras burocráticas y simplificación administrativa (ya explicada en los párrafos previos), sino porque así quedó plasmado en la propia Exposición de Motivos del DL1256 cuando dejó constancia de que:

<sup>6</sup> En la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1212 se hace expresa mención a este tipo de supuestos (cf. Propuesta 1, pp. 24-25).

Teniendo en cuenta además que el Decreto Legislativo N° 1212 modificó el artículo 26BIS del Decreto Ley N° 25868 a fin de incluir dentro de su ámbito de aplicación a cualquier otra forma de actuación de las entidades de la Administración Pública, el artículo 3 incluye dentro de las formas de materialización de las barreras burocráticas a las actuaciones materiales (...)  
(Énfasis añadido)

Por lo tanto, no es posible entender e interpretar el DL1256 sin tener en cuenta los alcances del Decreto Legislativo N° 1212 que responden a una problemática real para el denunciante, originada en la insuficiencia de formas de materialización que venía dada por la sola consideración de actos y disposiciones administrativos.

En efecto, como su despacho debe conocer, una de las motivaciones que estuvieron detrás de la inclusión de las actuaciones materiales como formas de materialización de barreras burocráticas, era el hecho recurrente en el que un administrado o agente económico formulaba una consulta a la autoridad administrativa (sectorial, municipal, regional, etc.) quien al absolverla dejaba expresa constancia de las barreras burocráticas que iría a imponer. Sin embargo, cuando el interesado presentaba su denuncia esta era declarada improcedente en tanto la respuesta brindada por la autoridad no constituía acto o disposición, incluso cuando no quedaba duda de que existía una imposición. En estos casos el Indecopi, impedido de adoptar otra acción debido a la limitación de sus competencias, obligaba al denunciante iniciar formalmente el procedimiento ante la autoridad correspondiente para que esta cumpla con la promesa anticipada en la absolución de la consulta y de ese modo contar con un acto administrativo que le permitiese presentar nuevamente su denuncia.

Problemas semejantes se presentaban cuando una entidad administrativa no emitía actos o disposiciones administrativos que incluyan requisitos ilegales para la obtención de, por ejemplo, una licencia de funcionamiento o de edificación, y sin embargo dichos requisitos ilegales se encontraban publicados en la página web de la entidad a modo informativo sobre los documentos o información que se debe presentar para obtener este tipo de autorizaciones. En estos casos, no era posible formular denuncia contra la información contenida en la página web porque no eran actos administrativos o disposiciones.

En el presente caso, estamos frente a una situación en la que la única barrera burocrática denunciada se encuentra materializa en una (1) **DISPOSICIÓN** y en dos (2) **ACTUACIONES MATERIALES**, de manera conjunta.

La **DISPOSICIÓN** es el Literal c) del Artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, el Ministerio). Por su parte, las dos

(02) **ACTUACIONES MATERIALES** que materializan la barrera son los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000 emitidos por la Sunat y que se encuentran publicados en la misma página web de la Sunat (<http://www.sunat.gob.pe>), con el siguiente tenor:

**INFORME N° 290-2003-SUNAT/2B0000**

Ahora bien, para que proceda la deducción de la pérdida por concepto de desmedros, es necesaria la acreditación correspondiente. Para tal efecto, la norma reglamentaria establece que la destrucción de las existencias debe ser efectuada ante Notario Público o, en su defecto, ante Juez de Paz, previa comunicación a la SUNAT con no menos de seis días hábiles de anticipación a la fecha de la destrucción.

**INFORME N° 064-2014-SUNAT/5D0000**

En consecuencia, a fin de acreditar los desmedros por deterioro o rotura de existencias utilizadas para la prestación del servicio de hospedaje, se requiere que los contribuyentes procedan a destruir dichos bienes ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los bienes; siendo facultad de la SUNAT designar a un funcionario para presenciar dicho acto.

(Énfasis añadido)

Es importante tener en cuenta el nivel de intervención de las dos entidades denunciadas para comprender con mayor claridad el impacto de estos dos informes publicados en la página web de la Sunat. Para tal efecto, nos remitimos a la siguiente matriz explicativa:

ENTIDAD	CONDUCTA	MATERIALIZACIÓN
Ministerio	Crea la barrera burocrática denunciada a través del reglamento	Literal c) del Artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF
Sunat	Aplica la barrera burocrática denunciada a cada caso concreto	Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000

La intervención de la Sunat es fundamental para la imposición efectiva (aplicación) de la barrera burocrática denunciada. Salvo la Sunat, ninguna otra autoridad puede, en modo alguno, aplicar la barrera burocrática denunciada, toda vez que la única entidad encargada de aceptar la deducción del impuesto como consecuencia de la destrucción de desmedros, es la autoridad tributaria.

No es exacto entonces lo que sostiene la CEB en la Resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOPI, el sentido de que el contenido de los informes “*está dirigido a sustentar y/o validar, de ser el caso, información que servirá a las entidades de la Administración Pública para, entre otros, la emisión de disposiciones o actos administrativos*” (Párrafo 13 de la Resolución impugnada). Ello por cuanto la única entidad que aplica la barrera burocrática es la Sunat. Por lo tanto, el contenido de los informes es, en estricto, un mecanismo de transparencia de la decisión que la Sunat va a adoptar en **todos los casos** en que se pretenda aplicar el Literal c) del Artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF.

En consecuencia, tampoco es exacto lo señalado en dicha resolución en el extremo referido a que los informes “*no contienen, en sí mismos, exigencias, de obligatorio cumplimiento para los agentes económicos y/o administrados*” (Párrafo 15 de la Resolución impugnada), puesto que es la propia autoridad que aplicará el reglamento, la que le informa a los agentes económicos que para aplicar la deducción prevista en el Literal c) del Artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, deberán cumplir con la condición de destruir desmedros ante un notario público: exactamente igual a como una municipalidad informa sobre los requisitos exigidos para tramitar una licencia de funcionamiento a través de un portal web, que sin constituir acto o disposición, no es en estricto “obligatorio”.

Sin perjuicio de ello, es pertinente destacar que no existe ninguna condición de **obligatoriedad** para que una actuación material sea considerada como medio de materialización válido, como parece exigirlo en **forma arbitraria** el Párrafo 15 de la Resolución impugnada.

El uso del término “arbitrario” en el párrafo precedente no es utilizado en vano, sino porque existen antecedentes resolutivos en los que la propia Comisión ha resuelto exactamente a al revés. Este es el caso de la Resolución N° 0168-2019/CEB-INDECOPI emitida el 29 de marzo de 2019; es decir, **EL MISMO DÍA EN QUE SE EMITIÓ LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA EN ESTE ESCRITO, PERO CON UN CRITERIO DIAMETRALMENTE OPUESTO, en tanto se advierte que para la Comisión no fue relevante determinar la condición obligatoriedad para aceptar la actuación material invocada por el denunciante:**

39. Al respecto, se aprecia que tanto el TUPA contenido en el Anexo de la Ordenanza N° 056-MDCH como su modificatoria no contemplan como requisitos presentar un «*estado de cuenta y una hoja de resumen*» para el procedimiento de obtención del certificado de parámetros urbanísticos, lo que guarda coherencia con lo previsto en el TUO de la Ley N° 29090 y su Reglamento.

40 En ese sentido, la exigencia cuestionada por el denunciante, materializada en el punto 7. del documento denominado «CERTIFICADO DE PARÁMETROS URBANÍSTICOS (Obra Nueva después de 21-07-1999)», independientemente de su naturaleza no precisada por la Municipalidad sobre si se vincularía a pago de arbitrios o multas (entre otros), excede lo previsto en el ordenamiento legal nacional para el procedimiento de obtención del certificado de parámetros urbanísticos, vale decir, el numeral 2.2) del artículo 2° del T.U.O. de la Ley N° 29090, como a su vez el numeral 5.2) del artículo 5° del Reglamento.

41 Por consiguiente, la Municipalidad contraviene el numeral 1.1 del artículo IV° del Título Preliminar del T.U.O. de la Ley N° 27444, el cual prevé que las entidades públicas se encuentran sujetas al cumplimiento del Principio de Legalidad y corresponde declarar que la medida cuestionada constituye una barrera burocrática ilegal.

(Énfasis añadido)

**Nótese como en este caso, la Comisión resuelve sin tener conciencia clara sobre la obligatoriedad del documento que es calificado como actuación material, sino basándose únicamente en su condición de ilegal. Sin embargo, en nuestro caso al considerarse -equivocadamente- que no existe obligatoriedad, se declaró “improcedente” (sic) la materialización a través de la actuación material invocada.**

**Esta flagrante discriminación entre administrados no solo debe ser corregida por el Tribunal sino que amerita una SEVERA LLAMADA DE ATENCIÓN a la primera instancia y en especial a su Secretaría Técnica, por cuanto ponen en evidencia una aparente inconducta funcional que debe ser investigada por las instancias a cargo de velar por la imparcialidad durante el ejercicio de la administración de justicia administrativa, a quienes solicitamos se ponga en conocimiento este caso.**

Asimismo, la Sala debe tener en cuenta que, salvo que implique uso de la fuerza, virtualmente ninguna actuación material es en estricto obligatoria o vinculante. Carteles, paneles, portales web, etc., son solo palabras plasmadas y difundidas a través de un soporte material que carece de fuerza jurídica alguna en sentido estricto: salvo excepción expresa, ninguna ley atribuye a dichos medios poder de vinculación. Sin embargo, dado que dichos carteles, paneles, portales web, etc. son exigidos por la autoridad sobre la base de su poder de imperio, estos devienen en “vinculantes” u “obligatorios” para todo efecto práctico. Asimismo, el hecho de que sea la propia autoridad encargada de revisar las solicitudes de los administrados la que, de manera anticipada expone exigencias, requisitos, prohibiciones, limitaciones o cobros que han de ser exigidos a los administrados, genera que en virtud del principio de confianza legítima<sup>7</sup> los administrados y agentes económicos consideremos que dichas publicaciones devengan en obligatorias.

<sup>7</sup> Numeral 1.15) del Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444.

Dicho esto, la obligatoriedad jurídica que exige la primera instancia (en nuestro caso y no en otros) no hace sino vaciar de contenido la posibilidad de denunciar actuaciones materiales, salvo que involucren el uso de la fuerza o alguna excepción expresa de ley, lo cual se aleja absolutamente de la finalidad que buscaba el Decreto Legislativo N° 1212, reafirmado por el DL1256.

Basta con revisar los informes para identificar de modo claro y absoluto que estos constituyen manifestaciones formales de la Sunat (entidad encargada de aplicar la disposición emitida por el Ministerio) que sin estar contenidas en un acto y/o disposición administrativa, trazan la línea interpretativa que necesariamente va a seguir la Sunat, transparentando el derrotero que ha de seguir cualquier intento por deducir del impuesto a la renta, los desmedros que hayan sido destruidos sin la presencia de un Notario Público; vale decir, que no sean aceptados por la Sunat.

Por lo tanto, dichos informes son documentos que en la práctica generan efectos jurídicos incuestionables: que la Sunat obligue a acreditar la destrucción de desmedros ante un notario público y que los agentes económicos debemos cumplir con dicha exigencia si queremos aplicar la deducción prevista en el Literal c) del Artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF. Por confianza legítima, no nos queda más que esperar que la Sunat aplique esta exigencia.

Asimismo, nótese que cuando el Numeral 7) del Artículo 3° del DL1256 establece que la actuación material *"produce efectos jurídicos"* no determina que dichos efectos jurídicos sean directos (para el denunciante) o indirectos (para la administración pública que en forma automática impacta en el agente económico). Lo único que se le exige al denunciante es que dichos efectos jurídicos deban ser *"capaces de restringir u obstaculizar el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que constituyan incumplimientos de las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa"*.

Bajo esta circunstancia, y conforme lo indicamos en nuestra denuncia, aunque los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000 no tengan fuerza normativa propiamente dicha, **sí generan efectos jurídicos que afectan nuestra permanencia en el mercado por cuanto los administrados nos vemos compelidos a seguir su contenido y destruir desmedros en presencia de un Notario**, puesto que tenemos conciencia clara y certera de que la autoridad tributaria no aceptará otro medio de acreditación pues **así lo ha anticipado formalmente a través de los mencionados informes**.

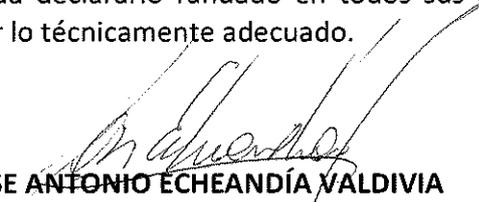
En consecuencia, el **beneficio** esperado por un agente económico de presentar otro medio de prueba no notarial (que irroque menores costos) **no compensa el costo** que representaría la imposibilidad de deducir desmedros para efectos del impuesto a la renta. Dicho de otro modo: **al emitir estos informes, la Sunat nos arrincona como empresa nos obliga a acudir a un notario, lo cual impactando negativamente en nuestra competitividad.**

Este es un típico caso para el cual se incorporó en el Decreto Legislativo N° 1212 como nueva forma de materialización las actuaciones materiales a fin de ampliar los alcances de la protección que dispensa el Indecopi a los agentes económicos cuya competitividad se ve afectada con la mala burocracia; y, sin embargo, la CEB sin criterio lógico alguno se rehúsa a aplicar, desconociendo y perjudicando la razón de ser de su propia existencia: fomentar la competitividad.

En todo caso, en el negado supuesto de que existiera algún espacio (mínimo) de duda o de debate respecto de la forma de interpretar la noción de actuación material plasmada en el Numeral 7) del Artículo 3° del DL1256, le recordamos a su autoridad de que el Numeral 1.6) del Artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, reconoce el principio de informalismo en virtud del cual "*[l]as normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento*"; siendo que en este caso nuestra pretensión es que se inaplique una barrera burocrática materializada en una disposición **y dos actuaciones materiales.**

**POR LO EXPUESTO:**

Solicitamos tener por interpuesto el presente recurso impugnativo y elevarlo al superior jerárquico a fin de que pueda declararlo fundado en todos sus extremos revocando la resolución impugnada por ser lo técnicamente adecuado.

  
JOSE ANTONIO ECHEANDÍA VALDIVIA



2019 APR 29 PM 4:38

Folio: 97 + Copias 5

~~64612~~

099

Folio

RECIBIDO Expediente : 00045-2019/CEB  
MESA DE PARTES Escrito N° : 02

Sumilla : Presenta Descargos

**SEÑOR PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS DEL INDECOPI:**

LA PROCURADURÍA PÚBLICA DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT, debidamente representado por RAÚL IVAN MORALES VILLEGAS, con Registro C.A.L.N N° 1165; conforme a la delegación del Procurador Público Adjunto que obra en autos; en los seguidos por **UNION DE CERVECERIAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON Y OTROS** sobre **BARRERA BUROCRÁTICA PRESUNTAMENTE ILEGAL y/o CARENTE DE RAZONABILIDAD**; ante usted con el debido respeto me presento y digo:

Que, habiendo sido notificados el 24 de abril de 2019 con la Resolución Nro. 0215-2019/STCEB-INDECOPI de fecha 15 de abril de 2019 que nos concede 10 días hábiles para formular los descargos correspondientes, contados a partir del vencimiento del plazo originalmente otorgado, por la imposición de una barrera burocrática presuntamente ilegal y/o carente de razonabilidad consistente en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dentro del término otorgado cumplimos con presentar los descargos correspondientes, a efectos que se declare **IMPROCEDENTE** o en su defecto **INFUNDADA** la denuncia formulada conforme a los siguientes fundamentos:

**I. PRETENSIÓN DE LA DENUNCIANTE**



A través de la presente denuncia **UNION DE CERVECERIAS PERUANAS BACKUS Y JHONSTON S.A. Y OTROS** señala como petitorio que se declare **BARRERA BUROCRÁTICA ILEGAL Y/O CARENTE DE RAZONABILIDAD** a:

“La exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.”

## **II. ADMISIÓN DE LA DENUNCIA**

La Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas en el artículo 2° de la Resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOPI resolvió admitir a trámite la denuncia interpuesta por la imposición de una posible barrera burocrática presuntamente ilegal y/o carente de razonabilidad consistente en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Acorde a ello, a efectos que se declare Improcedente o en su defecto Infundada la denuncia presentada tenga presente al momento de resolver los siguientes argumentos:

## **III. NOCIONES PRELIMINARES**

### **A) DEFINICIÓN DE BARRERA BUROCRÁTICA**

La definición de barrera burocrática la encontramos en el Decreto Legislativo N° 1256, publicado el 08 de diciembre de 2016 en el Diario Oficial El Peruano, el mismo que en su artículo 3° señala lo siguiente:

#### ***“Artículo 3.- Definiciones***

(...) 3. **Barrera burocrática:** exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa. La sola calidad de exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro no implica necesariamente su carácter ilegal y/o carencia de razonabilidad.

Sin perjuicio de la responsabilidad que se deriven de la aplicación de la normativa correspondiente, **no se consideran barreras burocráticas dentro del ámbito de la presente ley:**

- a. Las exigencias, requisitos, limitaciones, prohibiciones y/o cobros establecidos a través de leyes u otras normas con rango de ley y alcance nacional, emitidas al amparo de la función legislativa.
- b. Las exigencias, requisitos, limitaciones, prohibiciones y/o cobros contenidos en contratos suscritos por una entidad, procesos de subasta o bases de algún tipo de concurso para contratar con el Estado.
- c. Las omisiones, inacciones o cualquier inactividad de la administración pública.
- d. Las tarifas o contraprestaciones por servicios prestados por el Estado o por empresas privadas o públicas, ajenos al ejercicio de la función administrativa.
- e. **El cobro de aranceles e impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para su determinación.**
- f. Las medidas fito y zoonosanitarias, conforme a la sexta disposición final y complementaria de la Ley General de Sanidad Agraria, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1059.
- g. **Las controversias contencioso-tributarias, en especial, aquellas vinculadas a la correcta o incorrecta determinación de un tributo en un caso concreto.**
- h. El cobro de arbitrios a personas naturales sin actividad económica.
- i. La declaración de nulidad de un acto administrativo por motivos de debido procedimiento.
- j. La imposición de sanciones. Sin perjuicio de ello, el acto administrativo sancionador podrá ser empleado para acreditar la existencia de una barrera burocrática cuando la sanción haya tenido como fundamento el incumplimiento de la referida barrera.(...)

En cuanto a la metodología de análisis, conforme al artículo 14° del Decreto Legislativo N° 1256, en primer lugar se debe evaluar la legalidad de la barrera burocrática, a tal efecto se deben tomar en cuenta si existen o no atribuciones conferidas por ley que autoricen a la entidad a establecer y/o aplicar la barrera burocrática bajo análisis; si la entidad siguió los procedimientos y/o formalidades que exige el marco legal vigente para la emisión y/o publicación de la disposición administrativa que materializa la barrera burocrática y si a través de la imposición y/o aplicación de la barrera burocrática se contravienen normas y/o principios de simplificación administrativa o cualquier dispositivo legal.

Seguidamente, de ser el caso, se realiza el análisis de razonabilidad de la barrera burocrática, siempre que el denunciante presente indicios suficientes respecto a la carencia de razonabilidad.

De considerar que el denunciante ha presentado indicios suficientes sobre la presunta carencia de razonabilidad de la barrera burocrática cuestionada, se analiza la razonabilidad de la medida, de conformidad con el artículo 18° del referido Decreto Legislativo, verificando el cumplimiento de los siguientes elementos:

a) Que la medida no es arbitraria, lo que implica que la entidad acredite:

1. La existencia del interés público que sustentó la medida cuestionada. El interés público alegado debe encontrarse dentro del ámbito de atribuciones legales de la entidad.
2. La existencia del problema que se pretendía solucionar con la medida cuestionada.
3. Que la medida cuestionada resulta idónea o adecuada para lograr la solución del problema y/o para alcanzar el objetivo de la medida.

b) Que la medida es proporcional a sus fines, lo que implica que la entidad acredite:

1. Una evaluación de los beneficios y/o el impacto positivo que generaría la medida y de los costos y/o el impacto negativo de la misma para los agentes económicos

obligados a cumplirla, así como para otros agentes afectados y/o para la competencia en el mercado.

2. Que la referida evaluación permite concluir que la medida genera mayores beneficios que costos.
3. Que otras medidas alternativas no resultarían menos costosas o no serían igualmente efectivas. Dentro de estas medidas alternativas debe considerarse la posibilidad de no emitir una nueva regulación.

## B) ANTECEDENTES:

Conforme a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la citada LIR, en consecuencia son deducibles, entre otros, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados. Por su parte, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR señala que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias prevista en el inciso f) del artículo 37° de la LIR, se entiende por:

- 1) **Merma:** Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.
- 2) **Desmedro:** Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Al respecto, cabe señalar que lo que caracteriza al desmedro es que se trata de una pérdida cualitativa y no física de las existencias, que es, además, irrecuperable, y que las hace inutilizables para los fines a los que estaban destinados; **siendo deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría**, siempre que estén debidamente acreditados.

Cabe precisar que el último párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR dispone que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT

aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquel, siempre que se comuniqué previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Agrega la norma que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar tal acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Respecto a los procedimientos alternativos o complementarios tratándose de bienes que requieran un tratamiento especial, en razón de su naturaleza o de la actividad realizada por la empresa; la SUNAT aprobó el procedimiento establecido en la Resolución de Superintendencia N° 243-2013/SUNAT<sup>1</sup> el cual es de aplicación sólo a los Productos Alimenticios Percibibles (PAP)<sup>2</sup> expendidos por los establecimientos de autoservicio<sup>3</sup>, los cuales son los únicos que pueden aplicar el mencionado procedimiento, dada su especial naturaleza.

Asimismo, el Decreto Supremo N° 403-2016-EF que aprobó el Reglamento del Decreto Legislativo N° 1269 que crea el Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta señala que para los sujetos de dicho régimen cuyos ingresos netos anuales no superen las 300 UIT, tratándose de los desmedros de existencias, se aplicará el procedimiento previsto en el tercer párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR. Además, alternativamente, se podrá deducir el desmedro de las existencias que se destruyan en presencia del contribuyente o de su representante legal, según corresponda, a cuyo acto podrá asistir el fedatario

<sup>1</sup> Publicada el 13.08.2013.

<sup>2</sup> carnes y menudencias de animales; frutas; hortalizas; pescados y mariscos; leche, productos lácteos y embutidos, así como huevos y comida preparada.

<sup>3</sup> El inciso a) del artículo 1° de la referida resolución define al autoservicio como el establecimiento en el que el comprador tiene a su alcance los productos que requiere, incluso los precios, para que pueda tomar por sí mismo, aquellos que quiera adquirir sin la intervención del vendedor, a que se refiere el Anexo 1 del Reglamento Sanitario de Funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas, aprobado por la Resolución Ministerial N.° 1653-2002-SA/DM.

que designe la Administración Tributaria, tomando en cuenta, entre otros, los siguientes criterios: i) la zona geográfica donde se encuentren almacenadas las existencias; ii) la cantidad, volumen, peso o valor de las existencias; iii) la naturaleza y condición de las existencias a destruir; y iv) la actividad del contribuyente.

#### IV. SOBRE LA IMPROCEDENCIA DE LA DENUNCIA

##### 1.1. SOBRE LA COMPETENCIA DE LA COMISIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS.

El artículo 6° del Decreto Legislativo N° 1256, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, establece que la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas es competente para conocer los actos administrativos, disposiciones administrativas y actuaciones materiales, incluso del ámbito municipal o regional, que impongan barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad.

De acuerdo al artículo 3° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, la competencia del órgano administrativo en razón de la materia es un requisito de validez del acto administrativo. En concordancia con ello, el artículo 80° de la misma Ley, dispone que las autoridades deban asegurarse de su propia competencia para proseguir con el normal desarrollo del procedimiento.

Al respecto, cabe indicar que de conformidad con el inciso 3) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256, **constituye una barrera burocrática toda exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa.**

De conformidad con las normas mencionadas, para que la Comisión pueda conocer de actos administrativos, disposiciones administrativas y actuaciones materiales de las entidades de la Administración Pública es necesario que estos impongan barreras burocráticas, es decir, que establezcan una exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro por cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa.

En base a ello, la Sala Especializada de Defensa de la Competencia del Tribunal del INDECOPI en la **Resolución N° 1505-2013/SDC-INDECOPI (Anexo 2-A)** de fecha 09 de setiembre de 2013, ha precisado que la Comisión tiene competencia para conocer una *exigencia, requisito, prohibición o cobro* en tanto tal disposición (i) sea emitida por la Administración Pública y (ii) afecte el acceso o permanencia de un agente económico en el mercado o que vulnere las normas sobre simplificación administrativa:

**“III.3 Sobre la competencia de la Comisión y la Sala en los procedimientos de eliminación de barreras burocráticas**

29. De acuerdo con el artículo 23 del Decreto Legislativo 1033-Ley de Organización y Funciones del INDECOPI<sup>42</sup>, concordado con el artículo 26BIS del Decreto Ley 2586843 y el artículo 2 de la Ley 2899644, la Comisión es un órgano resolutorio del INDECOPI que se encarga de conocer los actos y disposiciones de las entidades de la Administración Pública que impongan barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad, las cuales pueden afectar el acceso o la permanencia de los agentes económicos al mercado, así como contravenir las normas de simplificación administrativa.

30. Como se puede apreciar, **la normativa vigente ha establecido las siguientes reglas para que una exigencia, requisito, prohibición o cobro califique como una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad:**

- 101
- (i) Que sea impuesta a través de un acto o disposición emitido por una entidad de la Administración Pública.
- (ii) Que afecte el acceso o permanencia de un agente económico en el mercado o que vulnere las normas sobre simplificación administrativa.
- (...)

32. En consecuencia, el primer filtro para evaluar si una exigencia, requisito, prohibición o cobro puede ser considerado como una barrera burocrática consiste en determinar si dichas medidas se encuentran contenidas en un acto o disposición emitida por una entidad de la Administración Pública en ejercicio de una función administrativa, como por ejemplo, alguna exigencia impuesta por una municipalidad a través de un acto administrativo y/o una actuación material (acto) o los requisitos exigidos por un ministerio aprobados a través de un Decreto Supremo (disposición).

33. Habiendo superado dicho análisis, como segundo filtro corresponde determinar si la medida cuestionada puede ser capaz de afectar de manera real o potencial el acceso o permanencia de los agentes económicos al mercado o vulnerar las normas sobre simplificación administrativa.

34. En tal sentido, en caso una exigencia, requisito, prohibición o cobro contenida en un acto o disposición de una entidad de la Administración Pública sea capaz de afectar el derecho que tiene todo agente económico para iniciar el desarrollo de una actividad económica o para continuar realizando la misma, esta puede ser calificada como una barrera burocrática y recaer dentro del ámbito de competencia de la Comisión.

Así también en la **RESOLUCIÓN 0107-2017/SDC-INDECOPI (Anexo 2-B)** de fecha 23 de febrero de 2017 estableció lo siguiente:

*En mérito a lo antes expuesto, se pueden extraer dos premisas:*

i) La Comisión solo podrá evaluar la legalidad o razonabilidad de los actos o disposiciones emitidos por las entidades de la Administración Pública en ejercicio de su función administrativa, lo cual significa que se encuentran fuera de dicho ámbito de control las demás funciones del Estado, como la legislativa o la jurisdiccional.

ii) **El sistema de eliminación de barreras burocráticas no tiene por finalidad evaluar la legalidad y/o razonabilidad de todas las actuaciones de la Administración Pública sino únicamente de aquellas pasibles de calificar como “barreras burocráticas” en la medida que impongan alguna exigencia, requisito, prohibición y/o cobro que impida u obstaculice el acceso o permanencia en el mercado de un agente económico, contravengan las normas de simplificación administrativa o afecten la competitividad empresarial en el mercado.**

Así, si bien a través de los procedimientos de eliminación de barreras burocráticas la Comisión y la Sala se encuentran facultadas para evaluar la legalidad y/o razonabilidad de diversas actuaciones de las entidades de la Administración Pública, dicha competencia no significa que el Indecopi puede conocer cualquier cuestionamiento realizado por los administrados contra una disposición o un acto de las referidas entidades.

Habiendo establecido cuál es la competencia de la Comisión y los límites de la misma, conforme lo dispuesto en los artículo 3° y 6° del Decreto Legislativo N° 1256, y a la jurisprudencia consolidada de la Sala Especializada de Defensa de la Competencia del Tribunal del INDECOPI, pasaremos a desarrollar en las siguientes líneas, por qué en el caso concreto, la Comisión carece de competencia para conocer la disposición contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

## **1.2. LA COMISION CARECE DE COMPETENCIA PARA ANALIZAR LA EXIGENCIA PREVISTA POR EL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL DECRETO SUPREMO**

**N° 122-94-EF, TODA VEZ QUE EL MISMO NO CONSTITUYE UNA BARRERA BUROCRÁTICA, AL NO SER UN IMPEDIMENTO PARA ACCEDER O PERMANECER EN EL MERCADO.-**

En los procedimientos seguidos de parte ante la CEB, es necesario que quienes pretenden la inaplicación de una barrera burocrática, demuestren su existencia, debiendo además cumplir con presentar los medios probatorios que acrediten que la supuesta exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro impide u obstaculiza el acceso o permanencia en el mercado. **DE LA REVISIÓN DEL ESCRITO DE DENUNCIA, SE ADVIERTE QUE LA EMPRESA SUPERMERCADOS PERUANOS NO HA ACREDITADO CON DOCUMENTACIÓN SUSTENTARIA ALGUNA, QUE LA SUPUESTA EXIGENCIA CUESTIONADA HAYA PUESTO EN RIESGO SU PERMANENCIA EN EL MERCADO, Y ELLO ES ASÍ PORQUE LO DISPUESTO EN EL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL REGLAMENTO DE LA LIR CONSTITUYE UN CRITERIO PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA, QUE A FACULTAD DEL CONTRIBUYENTE, ES DECIR SI DESEA DEDUCIR COMO GASTO LOS DESMEDROS, PUEDE SER USADO PARA LA DEDUCTIBILIDAD DE LOS GASTOS, Y CONSECUENTEMENTE DETERMINAR MENOR IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR EN UN EJERCICIO CUALQUIERA.**

Por tanto, conforme a los fundamentos antes expuesto, la presente denuncia deviene en **IMPROCEDENTE**.

- 1.3. LA COMISION CARECE DE COMPETENCIA PARA ANALIZAR LA EXIGENCIA PREVISTA POR EL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF, TODA VEZ QUE EL MISMO NO CONSTITUYE UNA BARRERA BUROCRÁTICA, PUESTO QUE VINCULA UN CRITERIO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.-**

El artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) señala que **la renta bruta** está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto que se obtengan en

el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación<sup>4</sup> de bienes, como en el presente caso, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el **ingreso neto total** proveniente de dichas operaciones y el **costo computable** de los bienes transferidos, siempre que esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

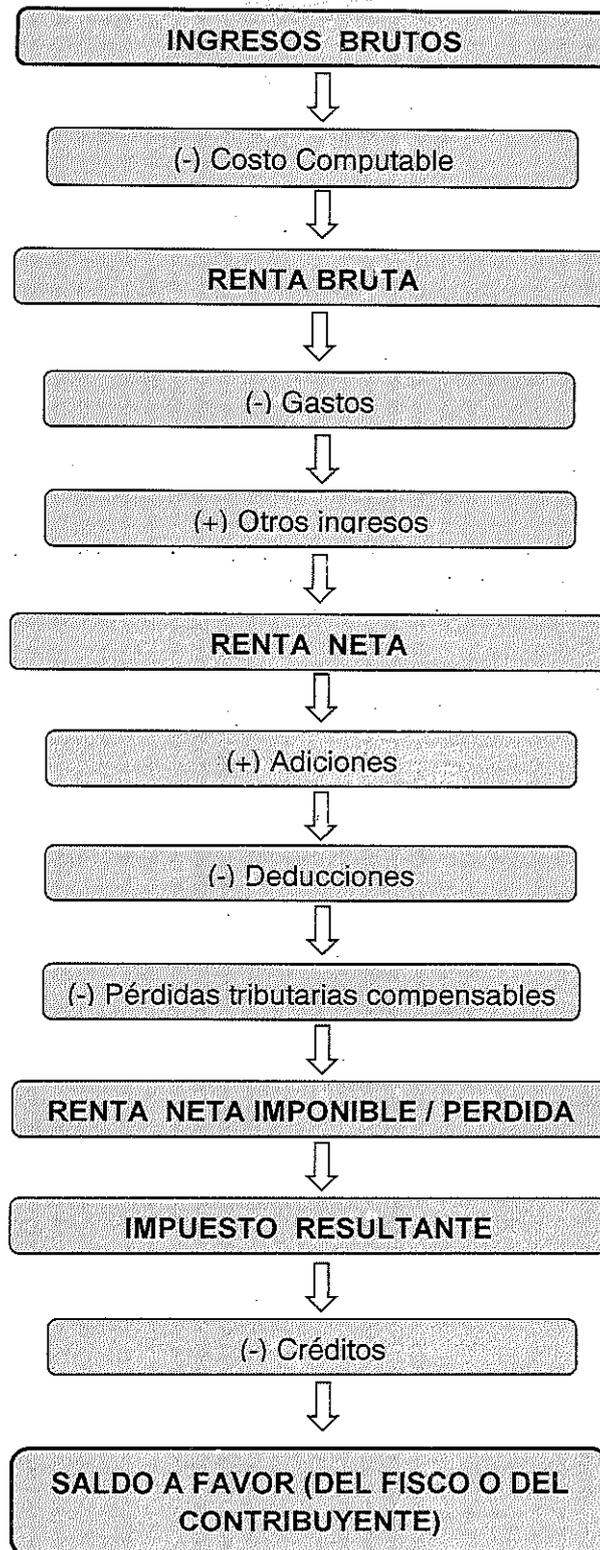
A su vez, el artículo 37° de la LIR señala que a fin de establecer la **renta neta** de tercera categoría o renta neta empresarial, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley.

En función a ello, para poder considerar los gastos necesarios para cuantificar la renta neta empresarial, la Ley del Impuesto a la Renta, recurre al principio de causalidad como el vínculo necesario para la deducción de gastos que guarden relación directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente.

Conforme a lo antes señalado, a fin de efectuar la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría los contribuyentes se encuentran sujetos a la siguiente estructura:

---

<sup>4</sup> Debe considerarse que para los efectos de la Ley, se entiende por enajenación: la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.



Como podemos verificar, **LOS GASTOS DEDUCIBLES, DENTRO DE LOS CUALES ENCONTRAMOS AL LITERAL F) DEL ARTÍCULO 37° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN CONCORDANCIA CON EL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL REGLAMENTO DE LA LIR, QUE ACEPTA COMO GASTO LAS DEPRECIACIONES POR DESGASTE U OBSOLESCENCIA DE LOS BIENES DE ACTIVO FIJO Y LAS MERMAS Y DESMEDROS DE EXISTENCIAS DEBIDAMENTE ACREDITADOS; SON CONCEPTOS PERMITIDOS PARA PODER REALIZAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS EN LA ELABORACIÓN DEL ESTADO FINANCIERO AL CIERRE DEL EJERCICIO, EL CUAL SIRVE DE BASE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA.**

En consecuencia, se advierte que la presente denuncia tiene por objeto cuestionar uno de los criterios de determinación del Impuesto a la Renta, toda vez que a mayor sea la proporción de los gastos aceptados tributariamente, menor será la renta neta, y consiguientemente menor será el impuesto a pagar por el contribuyente en un determinado ejercicio; siendo éste el verdadero interés en que se declare barrera burocrática la exigencia contenida en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR.

**POR TANTO, LA PRESENTE DENUNCIA DEVIENE EN IMPROCEDENTE, TODA VEZ QUE LA COMISION CARECE DE COMPETENCIA PARA ANALIZAR LA EXIGENCIA PREVISTA POR EL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL DECRETO SUPERMO N° 122-94-EF, AL CONSTITUIR UN CRITERIO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

- 1.4. **LA COMISION CARECE DE COMPETENCIA PARA ANALIZAR LA EXIGENCIA PREVISTA POR EL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL DECRETO SUPERMO N° 122-94-EF, TODA VEZ QUE EL MISMO NO CONSTITUYE UNA EXIGENCIA, REQUISITO, PROHIBICIÓN O COBRO CONTENIDO EN UNA DISPOSICIÓN EMITIDA POR UNA ENTIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN EJERCICIO DE ACTIVIDAD DE POLICÍA.-**

De acuerdo a reiterada jurisprudencia de la Sala Especializada de Defensa de la Competencia del Tribunal del INDECOPI la competencia de la Comisión, o la Sala en apelación, se encontrará sujeta a que la medida denunciada sea emitida en ejercicio de la actividad de policía del Estado, es decir, si bien pueden existir en el ordenamiento jurídico diversas medidas que podrían dificultar la realización de actividades económicas, dicho hecho per se no le otorga competencia a Indecopi para analizar su legalidad o razonabilidad. Ello, solo será posible si lo cuestionado consiste en una exigencia, requisito, prohibición o cobro contenido en una disposición emitida por una entidad de la Administración Pública en ejercicio de actividad de policía.

En base a ello, la Sala Especializada de Defensa de la Competencia del Tribunal del INDECOPI en la **Resolución N° 0650-2017/SDC-INDECOPI (Anexo 2-C)** de fecha 17 de noviembre de 2017, ha precisado lo siguiente:

20. Sobre el particular, es pertinente recordar que las entidades de la Administración Pública realizan múltiples actividades, con características propias y finalidades diversas, entre las que se encuentran la actividad de policía. Respecto a ella, Ariño señala que "(...) se manifiesta a través de normas o actos de imperio, en cuanto que se imponen coactivamente a los ciudadanos". Es decir, en ejercicio de esta actividad el Estado tiene la posibilidad de limitar de manera obligatoria el disfrute de los derechos reconocidos a los particulares en la Constitución, a fin de alinearlos al interés general, y de exigir el respeto de dichas restricciones.
21. A manera de ejemplo, Lazarte señala que "una de las formas a través de las cuales el Estado ejerce su función de policía con carácter ex ante es el condicionamiento del acceso al mercado al otorgamiento previo de títulos habilitantes reglados". En consecuencia, cuando el Estado establece reglas para el otorgamiento de una autorización para el desarrollo de una actividad económica y cuando la entidad aplica las referidas reglas y otorga una autorización, se encuentra ejerciendo su función de policía.
22. De otro lado, en pronunciamientos anteriores, la Sala ha concluido que las medidas impuestas por el Estado en ejercicio de su actividad de fomento, no califican como barreras burocráticas.

23. Ciertamente, en dichas oportunidades, el Colegiado consideró que, a diferencia de la actividad de policía, mediante la actividad de fomento el Estado no tiene como finalidad restringir, limitar y/o condicionar derechos preexistentes, sino que busca estimular, en aplicación de diversos mecanismos y sin coacción, el desarrollo de ciertas actividades que considera necesarias para salvaguardar el interés general.
24. Respecto de la actividad de fomento, Ariño señala que a través de esta "el Estado no impone sino que ofrece a los particulares una ayuda para que estos realicen actividades de interés público".
25. Por tanto, **si bien pueden existir en el ordenamiento jurídico diversas medidas que podrían dificultar la realización de actividades económicas, dicho hecho per se no le otorga competencia a Indecopi para analizar su legalidad o razonabilidad. Ello, solo será posible si lo cuestionado consiste en una exigencia, requisito, prohibición o cobro contenido en una disposición emitida por una entidad de la Administración Pública en ejercicio de actividad de policía.**
26. En ese sentido, si bien la denunciante alega que las medidas cuestionadas califican como barreras burocráticas dado que ellas han sido emitidas por entidades de la administración pública y generan sobrecostos no previstos, ocasionados por la restricción de su acceso al beneficio tributario del CTR, tales situaciones no determinan indefectiblemente la competencia de la Comisión, o la Sala en apelación, para conocer su denuncia.
27. Efectivamente, tal como se indicó en el numeral 25 de la presente resolución, la competencia de la Comisión, o la Sala en apelación, se encontrará sujeta a que la medida denunciada sea emitida en ejercicio de la actividad de policía del Estado.

Que, en el presente caso, la disposición contenida en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR, "la presencia de Notario Público en el acto de destrucción de los desmedros de existencias para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría", **NO CONSTITUYE UN ACTO DE IMPERIO, EN CUANTO NO SE IMPONE COACTIVAMENTE A LOS CIUDADANOS; TODA VEZ QUE NO RESTRINGE INDEFECTIBLEMENTE EL DISFRUTE DE LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN.**

La disposición constituye un requisito por medio del cual el contribuyente puede acceder a la deducción de los gastos incurridos por los desmedros de sus existencias, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; y como consecuencia de dicha deducción pagar menos impuesto:

**RENTA NETA = RENTA BRUTA – GASTOS NECESARIOS**

**IMPUESTO A PAGAR = RENTA NETA x 29.5%**

En ningún supuesto de la norma se ha previsto que el incumplimiento de dicha disposición limite el acceso o permanencia en el mercado, pues no tiene carácter coactivo bajo apercibimiento de privársele de sus derechos constitucionales, más bien constituye una facultad del contribuyente, si desea acceder a la deducción del gasto, cumplir con el requisito establecido en el Reglamento y pagar menos impuesto.

Por tanto, conforme a los fundamentos antes expuesto, la presente denuncia deviene en **IMPROCEDENTE**.

**V. SOBRE LA LEGALIDAD DE LA MEDIDA:**

**A) EL INCISO F) DEL ARTÍCULO 37° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA FACULTA A QUE VÍA DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS SE HAGA OPERATIVO LA DETERMINACIÓN DE DICHO IMPUESTO.-**

Conforme lo ha señalado el Tribunal del INDECOPÍ en el precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 182-97-TDC, para evaluar si una exigencia impuesta por la entidad administrativa constituye una barrera burocrática que limite o restringa ilegal o irracionalmente el libre acceso o permanencia en el mercado, debe evaluarse en primer lugar, la legalidad de la medida administrativa cuestionada, con la finalidad de determinar si ésta ha respetado las formalidades y los procedimientos establecidos por las normas aplicables al caso concreto y, asimismo, si encuadra dentro de las atribuciones y competencias conferidas a la autoridad administrativa.

Respecto a las atribuciones y/o competencias para le emisión del literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debemos indicar que dicho reglamento fue emitido por el Presidente de la República en ejercicio de sus atribuciones y competencias.

En efecto, sobre la facultad para reglamentar el inciso 8 del artículo 118° de la Constitución Política del Perú señala que "corresponde al Presidente de la República (...) 8) Ejercer la potestad de reglamentar las Leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales limites, dictar decretos y resoluciones".

Sobre el particular, en lo referido a la reglamentación de las leyes, el Tribunal Constitucional en la STC N° 0001/0003-2003-AI/TC (Ver Anexo 2-D) ha señalado que:

*"15. La fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta por antonomasia en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos extra legem, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley.*

16. El inciso 8) del artículo 118° de la Constitución alude expresamente a la facultad de "reglamentar las leyes"; sin embargo, no reserva toda la potestad reglamentaria administrativa al primer mandatario, sino tan sólo aquella vinculada a los reglamentos *secundum legem* o de ejecución. De otro lado, la garantía contenida en aquella disposición constitucional reserva al Presidente de la República la aprobación y consecuente expedición del reglamento, mas no necesariamente la creación de su contenido, pues, según puede desprenderse de lo ya establecido, el reglamento es elaborado por grupos técnicos sobre la materia de la que se trate.(...)"

**Respecto a las formalidades y/o procedimientos, debemos indicar que el literal f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta faculta a que vía disposiciones reglamentarias se haga operativo la determinación de dicho impuesto.**

En efecto, el literal f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, textualmente señala lo siguiente:

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

*(...) f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.(...)"*

Al respecto, cabe precisar que la Sexta Disposición Transitoria Final del Decreto Supremo N° 179-2004-EF que aprobó el TUO de la LIR señala: "son de aplicación al Impuesto a la Renta las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 068-92-EF, las cuales mantendrán su vigencia hasta la aprobación del Reglamento del citado TUO, en lo que resulten aplicables." Al respecto, el Decreto Supremo N° 068-92-EF que actualmente se encuentra derogado señalaba en su artículo 55° que para la

destrucción de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél.

En ese sentido, cuando el inciso f) del artículo 37° de la LIR señala que la acreditación del gasto por desmedro se realizará de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes de dicha ley, se refiere a la Sexta Disposición Transitoria Final del Decreto Supremo N° 179-2004-EF, disposición que se remitía al Decreto Supremo N° 068-92-EF, así como a las normas reglamentarias del TUO de la LIR posteriormente aprobadas por el Decreto Supremo N° 122-94-EF que se encuentra vigente.

Por tanto, es mediante la Ley del Impuesto a la Renta que se faculta a la norma reglamentaria a regular aspectos necesarios para darle cumplimiento a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37° de dicha norma, lo que resulta acorde con el principio de reserva de ley, previsto en el artículo 74° de la Constitución el cual califica como una "reserva relativa", ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos por Ley.

**B) NO HA VULNERADO EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE VERACIDAD RECOGIDO POR EL NUMERAL 1.7 DEL ARTÍCULO IV DEL TÍTULO PRELIMINAR DE LA LEY 27444, TODA VEZ QUE PARA ACREDITAR LA DESTRUCCIÓN DE LOS DESMEDROS DE EXISTENCIAS SE HA ESTABLECIDO UNA DISPOSICIÓN ESPECÍFICA.-**

La denunciante alega al incorporar una exigencia que no se encuentra comprendida dentro del marco normativo que regula la deducción de los desmedros, se habría vulnerado el principio de legalidad y de presunción de veracidad dispuestos por el inciso 1.1 y 1.7 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444.

Como ya quedó establecido en el punto anterior la Ley del Impuesto a la Renta faculta a la norma reglamentaria a regular aspectos necesarios para darle

cumplimiento a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37° de dicha norma, lo que resulta acorde con el principio de reserva de ley, previsto en el artículo 74° de la Constitución el cual califica como una "reserva relativa", ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos por Ley.

Ahora bien, respecto a la supuesta vulneración del principio de presunción de veracidad, cabe indicar que la Ley N° 27444 señala que *"en la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario."*

Esta presunción, de carácter iuris tantum, está relacionada directamente con la idea de simplificación administrativa, y se vincula, por ejemplo, con la prohibición de solicitar documentación original a los administrados, y con el fomento de la presentación de "declaraciones juradas", en las que los administrados declaran que determinada situación, o documentación, se ajusta a la verdad, declaraciones juradas que, de no ser ciertas, acarrearán incluso consecuencias de índole penal.

Que, la disposición cuestionada no ha vulnerado el principio de presunción de veracidad; toda vez que en virtud de dicho principio el contribuyente presenta su declaración tributaria, en la que determina el Impuesto a la Renta a pagar, el mismo que la Administración Tributaria tiene como correctamente determinado, considerando que dicha declaración cumple con las disposiciones establecidas en la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta para la deducción del gasto;

En este orden de ideas apreciamos que el Notario Público debe presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, ello para poder mencionarlo en el acta que refleja los hechos y que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto; ello es fundamental en la determinación del Impuesto a la Renta, pues si la Administración Tributaria aceptara todos los hechos declarados por los contribuyentes, sin un documento que acredite mínimamente tales hechos, en el

caso en particular, sin la presencia del Notario que de fe de los Actos; los contribuyentes, con el afán de pagar menos impuestos, incrementarían sus gastos indicando que tenían mercadería con desmedros que ha sido destruida, con el consecuente perjuicio al Estado que percibiría menos ingresos tributarios, que es fuente principal del sostenimiento del Estado.

## VI. EVALUACIÓN DE RAZONABILIDAD

Que, conforme al artículo 15° del Decreto Legislativo N° 1256, la Comisión, de ser el caso, realiza el análisis de razonabilidad de una barrera burocrática en los procedimientos iniciados de parte, siempre que el denunciante presente indicios suficientes respecto a la carencia de razonabilidad de la misma en la denuncia.

Por su parte el artículo 16° del referido Decreto Legislativo, establece que los citados indicios deben estar dirigidos a sustentar que la supuesta barrera burocrática califica como una medida arbitraria o como una medida desproporcionada, considerando dichas medidas de la siguiente manera:

**Medida arbitraria:** es una medida que carece de fundamentos y/o justificación, o que teniendo una justificación no resulta adecuada o idónea para alcanzar el objetivo de la medida; y/o

**Medida desproporcionada:** es una medida que resulta excesiva en relación con sus fines y/o respecto de la cual existe otra u otras medidas alternativas que puedan lograr el mismo objetivo de manera menos gravosa.

**A) LA DENUNCIANTE NO HA APORTADO INDICIOS SOBRE LA PRESUNTA CARENCIA DE RAZONABILIDAD DE LA MEDIDA, TODA VEZ QUE NO HA SUSTENTADO QUE ESTA ES DISCRIMINATORIA, ARBITRARIA O DESPROPORCIONADA.-**

Sobre el particular debemos señalar que en la Resolución N° 182-97-TDC precedente de observancia obligatoria, conocido como el precedente de "taxis

amarillos", la Sala señaló que no basta con que se declare que la barrera burocrática es legal para que se realice el análisis de razonabilidad. De manera previa, ambas instancias deben determinar si el denunciante aportó elementos de juicio suficientes (indicios) que dan cuenta de que la medida denunciada es discriminatoria, arbitraria o desproporcionada. Solo cuando la Comisión o la Sala se ven persuadidas por los indicios presentados por los denunciantes podrán realizar el análisis de razonabilidad.

**Existe un trato discriminatorio** si se corrobora que existe un tratamiento desigual entre iguales (trato discriminatorio),

**Hay arbitrariedad** si la medida cuestionada constituye una decisión caprichosa, vaga e infundada desde la perspectiva jurídica.

Finalmente, **la medida es desproporcionada** si es excesiva para conseguir los fines que se pretende tutelar. Para acreditar este indicio, los denunciantes deben presentar ejemplos de medidas alternativas que pudieron haber sido adoptadas por la autoridad para solucionar el problema alegado a un menor costo o con un impacto menor a los agentes económicos.

De la lectura del escrito de denuncia presentada por **UNION DE CERVECERAS PERUANAS BAKUS Y JOHNSTON S.A.A Y OTROS** se advierte que no aportó elementos de juicio suficientes (indicios) que dan cuenta de que la medida denunciada es discriminatoria, arbitraria o desproporcionada.

**No existe trato discriminatorio**, toda vez que en el presente caso no existe un tratamiento discriminatorio entre los contribuyentes, dado que todas las empresas que quieran efectuar la deducción de los gastos por desmedros deben seguir el procedimiento establecido en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR.

Sólo para el caso de las empresas que se dediquen a la venta de productos alimenticios perecibles (PAP) a través de los establecimientos de **AUTOSERVICIO**, se ha establecido un procedimiento alternativo o

complementario al indicado en el Reglamento de la LIR, tomando en consideración la especial naturaleza de las existencias.

El fundamento de dicho procedimiento alternativo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 243-2013/SUNAT es que si se aplicara el procedimiento general podría originar el incumplimiento de las normas del Reglamento Sanitario de Funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas, aprobado por la Resolución Ministerial N.° 1653-2002-SA/DM;

Que, en los considerandos de dicha resolución se establece que el Artículo II del Título Preliminar de la Ley General de Salud, prescribe que **LA PROTECCIÓN DE LA SALUD ES DE INTERÉS PÚBLICO**; por tanto, es responsabilidad del Estado regularla, vigilarla y promoverla.

El Artículo 9° del Decreto Legislativo N° 716 – Ley sobre Protección al Consumidor, precisa que los productos y servicios puestos a disposición del consumidor no deben conllevar a riesgo injustificado o no advertido para la salud o seguridad de los consumidores o sus bienes; en tal sentido, la Autoridad de Salud debe dictar las normas sanitarias pertinentes para asegurar la calidad sanitaria e inocuidad de los alimentos y bebidas, en las etapas de su almacenamiento, fraccionamiento, elaboración y expendio en los autoservicios de alimentos y bebidas;

Consecuentemente, **A EFECTOS DE RESGUARDAR LA SALUD DE LOS CIUDADANOS ES QUE SE ESTABLECIÓ ESTE PROCEDIMIENTO ALTERNATIVO**, que sólo aplica para los PAP<sup>5</sup>, dada su especial naturaleza, comercializados en los llamados establecimientos de **AUTOSERVICIO**.

Asimismo, a través del Decreto Supremo N° 403-2016-EF que aprobó el Reglamento del Decreto Legislativo N° 1269 que crea el Régimen MYPE Tributario

<sup>5</sup> carnes y menudencias de animales; frutas; hortalizas; pescados y mariscos; leche, productos lácteos y embutidos, así como huevos y comida preparada

del Impuesto a la Renta, se estableció que para los sujetos de dicho régimen cuyos ingresos netos anuales no superen las 300 UIT, tratándose de los desmedros de existencias, se aplicará el procedimiento previsto en el tercer párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR. Además, alternativamente, se podrá deducir el desmedro de las existencias que se destruyan en presencia del contribuyente o de su representante legal, según corresponda, a cuyo acto podrá asistir el fedatario que designe la Administración Tributaria, tomando en cuenta, entre otros, los siguientes criterios: i) la zona geográfica donde se encuentren almacenadas las existencias; ii) la cantidad, volumen, peso o valor de las existencias; iii) la naturaleza y condición de las existencias a destruir; y iv) la actividad del contribuyente.

Que, el fundamento de dicho procedimiento **es la condición del contribuyente que pertenece al Régimen MYPE Tributario (RMT);**

La mayoría de empresas con ingresos anuales **NO mayores a las 1700 UIT** desempeñan un papel importante en la economía del país, pues favorecen la creación de empleo y ayudan en el desarrollo; sin embargo, en ocasiones se caracterizan por su escaso crecimiento, que es causado, entre otros, por la complejidad del sistema tributario.

En función a ello, y cumpliendo con el rol económico del Estado establecido en la Constitución Política del Perú de promover las micro y pequeñas empresas, se estimó conveniente crear un Régimen MYPE Tributario (RMT), destinado a impulsar el crecimiento y desarrollo de tales sujetos con el fin de crear un entorno tributario favorable que propicie su desarrollo.

Dicho régimen permite que los contribuyentes se acojan, tributen de acuerdo a su real capacidad contributiva, y pretende ser una alternativa atractiva de ingreso a la formalidad debido a su tasa reducida y flexibilización en la obligación del llevado de libros y registros contables.

Es así que tomando en consideración la condición de los contribuyentes que pertenecen al RMT: i) Con ingresos no mayores a 300 UIT (S/ 1,245,000); ii) que recién ingresan al mercado; iii) obligados a llevar sólo Registro de Compras, Ventas y Libros Diario de Formato Simplificado; y a **FIN DE IMPULSAR SU CRECIMIENTO Y DESARROLLO**; es que se estableció la disposición contenida en el Decreto Supremo N° 403-2016-EF.

**No hay arbitrariedad**, dado que **LA MEDIDA OBEDECE A LA NECESIDAD DE ACREDITAR, SUSTENTAR Y DAR FE DE UN HECHO**, en este caso a través del Notario que es un funcionario público que recibe facultades a través de la Ley del Notariado para poder dar fe de los contratos y demás actos de tipo extrajudicial. Se encuentra dedicado a asesorar, redactar, custodiar y poder dar fe en acuerdos, documentos, testamentos y una serie de otros actos de naturaleza civil y mercantil;

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley del Notariado, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1049 (publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 26 de junio de 2008), **EL NOTARIO ES EL PROFESIONAL DEL DERECHO QUE ESTÁ AUTORIZADO PARA DAR FE DE LOS ACTOS Y CONTRATOS QUE ANTE ÉL SE CELEBRAN**. Para ello formaliza la voluntad de los otorgantes, redactando los instrumentos a los que confiere autenticidad, conserva los originales y expide los traslados correspondientes;

Su función también corresponde la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en la ley de la materia;

En este orden de ideas apreciamos que el Notario Público debe presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, ello para poder mencionarlo en el acta que refleja los hechos y que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto; ello es fundamental en la determinación del Impuesto a la Renta, pues si la Administración Tributaria aceptara todos los hechos declarados por los contribuyentes, sin un documento que acredite tales hechos, en el caso en particular, sin la presencia del Notario que da fe de los Actos; los contribuyentes, con el afán de pagar menos impuestos, incrementarían sus gastos, con el

consecuente perjuicio al Estado que percibiría menos ingresos tributarios, que es fuente principal del sostenimiento del Estado.

**La medida no es desproporcionada**, ya que no es excesiva para conseguir los fines que se pretende tutelar, en este caso un filtro en el control de los gastos deducibles y la consecuente mejora en la Recaudación.

Como se ha mencionado anteriormente, el procedimiento establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR, **ES APLICABLE A LOS CONTRIBUYENTES CON INGRESOS MAYORES A 300 UIT (S/ 1,245,000)** y que se encuentran en el Régimen General del Impuesto a la Renta, llevan contabilidad completa electrónica, emiten comprobantes de pago electrónicos, y dada la magnitud de sus ingresos, se les podría calificar como empresas con consolidada presencia en el mercado.

En virtud de ello, y **CONSIDERANDO LA GRAN REPERCUSIÓN E IMPACTO EN LA RECAUDACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE SUS GASTOS, A EFECTOS DE DETERMINAR EL IMPUESTO A LA RENTA, ES QUE SE ESTABLECIÓ LA MEDIDA CUESTIONADA.**

**B) LA MEDIDA NO ES ARBITRARIA, TODA VEZ QUE EXISTE UN INTERÉS PÚBLICO QUE SUSTENTÓ LA MEDIDA CUESTIONADA.-**

En este caso el interés público que sustentó la medida es establecer un filtro en el control de los gastos deducibles que impida la deducción de gastos inexistentes, y el pago de un menor Impuesto a la Renta del que corresponde, con la consecuente mejora en la Recaudación;

Ello es fundamental a fin de combatir la evasión tributaria que es uno de los grandes problemas que enfrenta el país. Al sumar el incumplimiento por IGV (S/ 22,257 millones) y por renta de tercera categoría (S/ 35,270 millones), da como resultado S/ 57,797 millones estimados en total de evasión fiscal. Solo el 50% de este monto equivale a 1.8 veces el presupuesto de salud pública, la edificación de

6,568 colegios y hasta permitiría financiar 1.5 veces la reconstrucción de la zona devastada por el Fenómeno del Niño<sup>6</sup>.

**C) LA PRESENCIA DEL NOTARIO OBEDECE A LA NECESIDAD DE ACREDITAR, SUSTENTAR Y DAR FE DE UN HECHO A EFECTO DE ACEPTAR SU DEDUCIBILIDAD Y CONSECUENTEMENTE PAGAR MENOS IMPUESTO A LA RENTA.-**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley del Notariado, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1049 (publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 26 de junio de 2008), **EL NOTARIO ES EL PROFESIONAL DEL DERECHO QUE ESTÁ AUTORIZADO PARA DAR FE DE LOS ACTOS Y CONTRATOS QUE ANTE ÉL SE CELEBRAN.** Para ello formaliza la voluntad de los otorgantes, redactando los instrumentos a los que confiere autenticidad, conserva los originales y expide los traslados correspondientes;

Su función también corresponde la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en la ley de la materia;

En este orden de ideas apreciamos que el Notario Público debe presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, ello para poder mencionarlo en el acta que refleja los hechos y que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto; ello es fundamental en la determinación del Impuesto a la Renta, pues si la Administración Tributaria aceptara todos los hechos declarados por los contribuyentes, sin un documento que acredite mínimamente tales hechos, en el caso en particular, sin la presencia del Notario que da fe de los Actos; los contribuyentes, con el afán de pagar menos impuestos, incrementarían sus gastos indicando que tenían mercadería con desmedros que ha sido destruida, con el consecuente perjuicio al Estado que percibiría menos ingresos tributarios, que es fuente principal del sostenimiento del Estado.

---

<sup>6</sup> Diario Gestión.

VII. NO RESULTA APLICABLE AL CASO DE AUTOS, LO RESUELTO EN LA RESOLUCION N° 0603-2018/CEB- INDECOPI, TODA VEZ QUE LA MISMA NO CONSTITUYE UN PRONUNCIAMIENTO DEFINITIVO, EN ATENCION A QUE FUE APELADA Y A LA FECHA SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLVER POR LA SALA ESPECIALIZADA DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DEL INDECOPI

Al respecto, consideramos que no puede servir como referencia para resolver la presente denuncia lo contenido en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI que invoca el demandante, toda vez que la misma no constituye un pronunciamiento definitivo (cosa decidida) y mucho menos vinculante, en atención que actualmente se encuentra pendiente de resolver la apelación presentada por mi representada contra la resolución antes aludida.

Sin perjuicio de lo ante señalado, a continuación cuestionamos por que no debe considerarse la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, como referencia, para resolver la presente controversia:

**7.1.- EN LA RESOLUCION N° 0603-2018/CEB-INDECOPI NO SE HA CONSIDERADO QUE LA EXIGENCIA CUESTIONADA EN ESTE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO NO CONSTITUYE BARRERA BUROCRÁTICA DE CONFORMIDAD CON EL LITERAL E) DEL NUMERAL 3° DEL ARTÍCULO 3° DEL DECRETO LEGISLATIVO N°1256 "EL COBRO DE ARANCELES E IMPUESTOS Y, EN GENERAL, CUALQUIER TRIBUTO NO VINCULADO, ASÍ COMO LOS CRITERIOS PARA SU DETERMINACIÓN", POR LO QUE LA COMISIÓN CARECE DE COMPETENCIA PARA CONOCER EL PRESENTE CASO:**

El fundamento para determinar la competencia de la Comisión para evaluar la medida cuestionada señala que *"La exigencia de acreditar la destrucción de desmedros ante la presencia de Notario, guarda relación con la etapa previa a la determinación de la cuantía de impuesto a la renta, etapa en que la SUNAT exige que los administrados*

*acrediten los hechos que desean que ingresen al proceso de determinación de la cuantía del impuesto a la renta, por lo que no se advierte que la exigencia cuestionada guarde relación con los criterios utilizados por la SUNAT para la determinación de la cuantía del IR.”*

Que, cabe señalar que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

Debemos tener presente que la obligación tributaria es un vínculo de naturaleza jurídica, y la “prestación” es el contenido de la obligación, esto es, la conducta del deudor tributario.

En este sentido, la conducta o prestación del deudor tributario es el “pagar la deuda tributaria”, la finalidad o el objeto de la obligación es que el deudor tributario pague la deuda tributaria, y si no lo hace, la Administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de la misma.

Ahora bien, previamente al pago de la deuda tributaria, el contribuyente debe efectuar la determinación del monto a pagar;

Así tenemos que **la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos** emanados de los contribuyentes y de la administración, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la base imponible y el alcance de la obligación.

En este orden de ideas, la situación hipotética contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular, en materia tributaria, insistimos, este procedimiento se denomina “determinación de la obligación tributaria”;

Así conforme al artículo 59<sup>7</sup> del TUO del Código Tributario **A FIN DE EFECTUAR LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EL DEUDOR TRIBUTARIO DEBE REALIZAR 3 ACTOS NECESARIAMENTE:**

---

<sup>7</sup> Artículo 59.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA  
Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- ✓ verificar el hecho generador de la obligación tributaria,
- ✓ **señalar la base imponible** y,
- ✓ realizar la cuantificación o liquidación de la obligación tributaria.

En conclusión, la Determinación es el procedimiento mediante el cual, el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y finalmente señala la cuantía del tributo.

El proceso de determinación de la obligación tributaria tiene por finalidad establecer la deuda líquida exigible consecuencia de la realización del hecho imponible, esto es, de una realidad preexistente, de hechos económicos (ingresos y gastos) que ocurrieron entre el 01 de enero al 31 de diciembre de un determinado año.

Dicho enunciado se explica de la siguiente manera:

- 1) El contribuyente verifica que la actividad que realizó del 01 de enero al 31 de diciembre del 2018, en este caso la venta de bienes, está afecto al impuesto a la renta de tercera categoría;
- 2) Siendo así, y atendiendo a las normas legales vigentes, en este caso el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente verifica si los gastos efectuados del 01 de enero al 31 de diciembre son aceptados tributariamente por la Administración Tributaria, así como los documentos y exigencias a fin acreditar los mismos; toda vez que los gastos no son meras declaraciones, sino deben cumplir con los requisitos establecidos por las normas vigentes para su deducción, de lo contrario el contribuyente no podrá considerarlos para la determinación de la renta neta de tercera categoría:

---

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

- En el caso de las mermas, el Reglamento de la LIR exige que su acreditación se realice mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente.
  - En el caso de los desmedros, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél.
  - Los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores requieren comprobantes de pago o una planilla suscrita por el trabajador usuario de la movilidad.
  - Las pérdidas extraordinarias requieren de la obtención de una resolución emitida por un fiscal del Ministerio Público, que ordene el archivamiento de las investigaciones derivadas de la denuncia interpuesta por la empresa, para acreditar que es inútil continuar con la acción judicial.
  - Los gastos en general requieren que sean acreditados con comprobantes de pago.
- 3) Determinados los gastos debidamente acreditados efectuados durante todo el año 2018 (del 01 de enero al 31 de diciembre), el contribuyente determinará la base imponible o renta neta imponible; y finalmente efectuará la liquidación del impuesto a la renta, aplicando la tasa vigente a la base imponible o renta neta imponible determinada previamente.

Por su parte el deber de Declarar<sup>8</sup>, es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho, integrantes del hecho imponible, que la Administración necesita conocer para poder determinar el an y el quantum de la obligación tributaria. Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha

---

<sup>8</sup> **Artículo 88.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA**

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

configurado anteriormente, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley<sup>9</sup>.

Que, atendiendo al presente caso, cabe señalar que el Impuesto a la Renta es un tributo de periodicidad anual, conforme al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta grava la utilidad producida durante el ejercicio gravable que comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre; y se declara y paga dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente al referido ejercicio gravable de acuerdo al artículo 29° del TUO del Código Tributario<sup>10</sup>.

Que, conforme a lo antes expuesto se ha definido en qué consiste la determinación y declaración de la obligación tributaria, por lo que ahora pasaremos a explicar qué se entiende por criterios para la determinación de la obligación tributaria:

Para efecto de la determinación de la obligación tributaria, el contribuyente debe considerar una serie de hechos económicos previos que se dieron a lo largo del año, que constituyen los **CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**, los cuales son necesarios para determinar el quantum del Impuesto a la Renta, en el sentido de conocer si se cancelará mayor o menor impuesto.

A continuación pasaremos a describir los criterios para la determinación de la obligación tributaria que debe tener en cuenta el contribuyente:

- a. **FASE 1.-** en primer lugar el contribuyente verifica el hecho generador de la obligación tributaria, en este caso confirmará si la actividad que realiza constituye renta de tercera categoría, conforme al artículo 28° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR)<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> RTF N° 06415-10-2016, página 7.

<sup>10</sup> Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.

<sup>11</sup> “Artículo 28.- Son rentas de tercera categoría:

a) Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.(...)

b. **FASE 2.-** superado dicho filtro el contribuyente, **considerando los criterios para la determinación de la obligación tributaria, que son: ingresos, costo computable y gastos deducibles;** determina la base imponible sobre la cual se aplicará la tasa del impuesto y se obtendrá la cuantía del impuesto a pagar finalmente a la Administración Tributaria:

- **INGRESOS**: cuantifica los ingresos brutos, es decir, los ingresos obtenidos en un ejercicio fiscal cualquiera (del 01 de enero al 31 de diciembre), por ejemplo durante el año 2018 obtuvo 40,000,00.00 como ingresos brutos por la venta de bienes. Sobre dichos ingresos debe señalar el monto de los ingresos gravados y exonerados de acuerdo a la legislación de la Ley del Impuesto a la Renta.
- **COSTO COMPUTABLE**: seguidamente, cuantifica el costo computable conforme al artículo 20° del TUO de la LIR<sup>12</sup>, para el caso de la venta de bienes, determina cual fue el costo de adquisición de los productos que comercializó durante el año 2018, digamos 25,000,00.00.
- Realiza la primera deducción:  
**INGRESOS BRUTOS-COSTO COMPUTABLE = RENTA BRUTA<sup>13</sup>.**
- **GASTOS DEDUCIBLES**: cuantifica los gastos deducibles debidamente acreditados durante todo el ejercicio 2018 (01 de enero al 31 de diciembre de 2018), considerando los gastos permitidos por el artículo 37°<sup>14</sup> del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta **acreditados conforme al artículo 21° del Reglamento**

<sup>12</sup> **Artículo 20°.-** (...) Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición (...).

<sup>13</sup> **Artículo 20°.-** (...) la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago (...).

<sup>14</sup> **Artículo 37°.-** A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)

de la Ley del Impuesto a la Renta, entre ellos los desmedros de existencias, cuya deducción es admitida siempre y cuando la destrucción de las existencias se efectúe ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél.

Es pertinente recalcar que dicha acreditación de la destrucción de las existencias ante Notario Público, tal como la acreditación de los demás gastos, es preexistente a la determinación del impuesto; ya que los gastos no se efectúan en un solo momento o al cierre del ejercicio (31 de diciembre), sino que los gastos se realizan durante todo el año (del 01 de enero al 31 de diciembre); por lo que tanto los gastos como su acreditación son preexistentes a la determinación del impuesto; **pero no se debe desconocer de ninguna manera que los gastos debidamente acreditados constituyen un criterio para la determinación de la obligación tributaria**, pues de su deducción depende si se pagará mayor o menor impuesto a la renta.

- Realiza la segunda deducción:  
**RENTA BRUTA - GASTOS DEDUCIBLES + OTROS INGRESOS (SI LOS HUBIERA) = RENTA NETA.**
  
  - Deduce las adiciones o deducciones y las pérdidas tributarias compensables de años anteriores (si los hubiera) y determina la **RENTA NETA IMPONIBLE O BASE IMPONIBLE**.
- c. **FASE 3.-** finalmente, el contribuyente realiza la cuantificación o liquidación de la obligación tributaria;  
Para dicho efecto determinada la base imponible en la fase 2, le aplica la tasa del impuesto y obtiene el **IMPUESTO RESULTANTE**.

De acuerdo a lo antes expuesto, los criterios para la determinación de la obligación tributaria: ingresos, costo computable y **gastos deducibles debidamente acreditados**; son hechos económicos que se configuraron previamente a la determinación de la obligación tributaria; toda vez que se realizaron en el curso del

ejercicio fiscal (del 01 de enero al 31 de diciembre); y su inclusión para efecto de la determinación de la obligación tributaria condiciona el QUANTUM del impuesto a pagar, es decir, su consideración, adición, deducción o exclusión; determina el monto a pagar del Impuesto a la Renta.

Por tanto, **LOS FUNDAMENTOS DE LA COMISIÓN PARA DETERMINAR SU COMPETENCIA, EN CUANTO A QUE** *“no se advierte que la exigencia cuestionada guarde relación con los criterios utilizados por la SUNAT para la determinación de la cuantía del IR; toda vez que la exigencia de acreditar la destrucción de desmedros ante la presencia de Notario, guarda relación con la etapa previa a la determinación de la cuantía de impuesto a la renta”*; **CARECE DE TODA LÓGICA Y ES ERRADA, EN ESE SENTIDO NO DEBE SERVIR COMO REFERENCIA PARA RESOLVER LA PRESENTE CONTROVERSIA, POR LAS SIGUIENTES CONSIDERACIONES:**

- 1) De acuerdo a nuestros fundamentos y a las normas vigentes, todos los criterios para la determinación del impuesto a la renta (ingresos, costo computable y gastos deducibles debidamente acreditados), son hechos económicos que se realizan en el transcurso del ejercicio gravable (del 01 de enero al 31 de diciembre), ex ante; toda vez que resulta **IMPOSIBLE** que los referidos hechos económicos se den el último día del ejercicio o en el acto de la determinación y/o declaración de la obligación tributaria, tal y como lo ha señala la Comisión, pues señala que la medida cuestionada no constituye criterio para la determinación del impuesto; toda vez que es anterior a la determinación de la cuantía del impuesto a la renta;
- 2) Si seguimos la lógica de la Comisión, sólo se aceptaría como criterio de determinación de la obligación tributaria, los hechos económicos que se realicen el día en que el contribuyente realice la determinación de la cuantía y pago del impuesto a la renta, es decir, **dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente, considerando que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual que se devenga al término del año gravable.** ¿Entonces, siguiendo dicha lógica de la comisión qué criterios para la

determinación del impuesto a la renta debo considerar el año siguiente en que se devenga el impuesto? Si el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta proscribiera la deducción de los gastos efectuados fuera del ejercicio gravable (01 de enero al 31 de diciembre) *“los gastos serán aceptados tributariamente para efecto de establecer la renta de tercera categoría en el ejercicio en que se devenguen”*.

Por tanto, bajo la lógica de la Comisión ni los ingresos, ni los costos, ni los gastos generados en el ejercicio gravable (del 01 de enero al 31 de diciembre), cuya acreditación también se da dentro del ejercicio gravable, serían criterios para determinar el Impuesto a la Renta, ya que su acreditación se tiene que realizar de manera previa, lo cual constituye un contrasentido y termina otorgando competencia a la Comisión para conocer cualquier aspecto de la determinación de los impuestos, lo que no ha querido la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1256.

La Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 37° inciso f) señala que sólo serán deducibles como gasto *“Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias **DEBIDAMENTE ACREDITADOS**”*, por lo tanto, la acreditación de estas determinará que se acepte como un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, es decir, la acreditación de los desmedros determinará que se pague un menor o mayor Impuesto a la Renta, con lo cual resulta claro que estamos ante un criterio de determinación del impuesto; por lo que la Comisión no es competente para conocer la medida cuestionada por la denunciante **UNION DE CERVECERIAS PERUANAS BACKUS Y JHONSTON S.A.A**; toda vez que habría incurrido en la causal de Improcedencia señala en el literal e) del numeral 3) del artículo 3° de Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1256.

**POR TANTO, LA PRESENTE DENUNCIA DEVIENE EN IMPROCEDENTE, TODA VEZ QUE LA COMISION CARECE DE COMPETENCIA PARA ANALIZAR LA MEDIDA PREVISTA POR EL LITERAL C) DEL ARTICULO 21° DEL DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF, AL CONSTITUIR UN CRITERIO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

**7.2.- LA RESOLUCION N° 0603-2018/CEB-INDECOPI CONTIENE UN PRONUNCIAMIENTO CON INTROMISIÓN ILEGAL Y SIN COMPETENCIA PARA CONOCER DEL CUESTIONAMIENTO OBJETO DE LA DENUNCIA, QUE PONE EN SERIO RIESGO LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL Y AFECTA LA SEGURIDAD JURÍDICA. -**

Que, la SUNAT al absolver la denuncia presentada en la controversia vinculada a la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, alegó que *"De acuerdo al Informe N° 060-2018-SUNAT/7D4300, la empresa SUPERMERCADOS PERUANOS SA (denunciante) tiene pendientes de resolver 12 Expedientes de Apelación ante el Tribunal Fiscal, en los cuales se viene discutiendo la aplicación de la disposición contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta"; SIN EMBARGO la Comisión ha omitido pronunciarse en cuanto a este extremo de nuestros fundamentos.* Por tanto, la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, que actualmente se encuentra apelada ha incurrido en causal de nulidad conforme al numeral 2) del artículo 10° de la Ley N° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General.

Sin perjuicio de ello cabe señalar que es un principio de eficiencia administrativa que dos autoridades administrativas no debieran efectuar una misma labor competencial y que, en todo caso, sus interpretaciones sobre sus propias competencias debieran propender a que el Estado no dispendie recursos públicos de manera innecesaria, duplicando funciones innecesariamente.

Al contestar la denuncia, se señaló a la Comisión que debía pronunciarse por la improcedencia de la misma, porque de acuerdo al Informe N° 060-2018-SUNAT/7D430, la empresa SUPERMERCADOS PERUANOS SA tiene pendientes de resolver 12 Expedientes de Apelación ante el Tribunal Fiscal, en los cuales se viene discutiendo la aplicación de la disposición contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como parte de su estrategia para evitar el pago correspondiente de los impuestos a su cargo.

Conforme al numeral 1) del artículo 101° del TUC del Código Tributario<sup>15</sup>, entre las atribuciones del Tribunal Fiscal está conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria y el artículo 124°<sup>16</sup> del mencionado cuerpo legal señala las etapas del procedimiento contencioso tributario, indicando que la apelación se interpone ante el Tribunal Fiscal, quien resuelve y agota la vía administrativa.

En los casos que el Tribunal Fiscal conoce de manera previa, tendrá que definir si en el marco de sus competencias tributarias, la exigencia de la destrucción de los desmedros de existencias ante Notario Público, es una condición válida para que el contribuyente pueda realizar la deducción de dicho gasto en la determinación del impuesto a la renta. En el procedimiento ante la Comisión, lo que esta autoridad del INDECOPI termina señalando en la resolución apelada es que la exigencia referida y materia de esta denuncia, no es ya exigible por constituir una barrera burocrática carente de razonabilidad.

Es obvio, que si el Tribunal Fiscal se pronuncia en sentido contrario, se generará una grave situación de inseguridad jurídica. En ese caso, ¿qué tendría que primar? ¿El pronunciamiento del Tribunal Fiscal, autoridad tributaria especializada; o el pronunciamiento del INDECOPI, autoridad pro concurrencia?

La falta de pronunciamiento en la absolución de nuestro cuestionamiento determina la nulidad de la resolución apelada, por lo que, la Sala debe declarar dicha nulidad procesal y sustancial; y pronunciarse por la improcedencia de la denuncia.

---

<sup>15</sup> 1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.

<sup>16</sup> **Artículo 124.- ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO**

Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario:

- a) La reclamación ante la Administración Tributaria.
- b) La apelación ante el Tribunal Fiscal.

**7.3.- EN LA RESOLUCIÓN N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, NO SE HA CONSIDERADO QUE EL ÚNICO PROFESIONAL IDÓNEO PARA DAR FE DE LOS ACTOS DE DESTRUCCIÓN ES EL NOTARIO PÚBLICO, COMO TERCERO IMPARCIAL A LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA DE DEUDOR Y ACREEDOR TRIBUTARIO. -**

A criterio de la Comisión en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, el argumento planteado por la denunciante "*La medida no resulta idónea para los fines que busca cautelar el Ministerio debido a que no ha acreditado la existencia de una problemática en cuanto a la acreditación de la destrucción de los desmedros que la lleve a determinar como única prueba la presencia del notario público, más aún si consideramos que se puede contar siempre con la presencia de un funcionario de la SUNAT*" sí resultaría ser un indicio suficiente respecto de la **arbitrariedad** de la medida en tanto se encuentra dirigida a cuestionar la idoneidad de la misma por cuanto existiría otras igual de eficaces y que no generen un gran impacto sobre los agentes económicos.

Al respecto, cabe señalar que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

Que, previo al cumplimiento de la prestación tributaria o pago del impuesto, el contribuyente debe efectuar la determinación de la obligación tributaria conforme al inciso a) del artículo 59<sup>17</sup> del TUO del Código Tributario, que comprende 3 actos:

- ✓ verificar el hecho generador de la obligación tributaria,
- ✓ **señalar la base imponible** y,
- ✓ realizar la cuantificación o liquidación de la obligación tributaria.

De otro lado, conforme al inciso b) del referido artículo la Administración Tributaria a efecto de efectuar la determinación de la obligación tributaria, realiza 4 actos:

- ✓ verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria,

<sup>17</sup> **Artículo 59.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

- ✓ identifica al deudor tributario,
- ✓ señala la base imponible y
- ✓ la cuantía del tributo.

Ahora bien, esta determinación que realiza la Administración Tributaria se podría iniciar por propia iniciativa o denuncia de terceros, es decir resulta ser una facultad de la Administración, la misma que puede ejercer o no.

Así lo ha establecido el artículo 61<sup>o18</sup> del TUO del Código Tributario, en cuanto señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria. En ese sentido, no en todos los casos la SUNAT fiscaliza o verifica la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, siendo esta una facultad que puede ejercer o no.

Que, a fin de ejercer dicha facultad de fiscalización la SUNAT puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de, entre otros, sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

En ese sentido, aplicando dicha disposición al caso en particular, la SUNAT verificará que los gastos que dedujo el deudor tributario en un determinado ejercicio estén debidamente acreditados conforme lo establece el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con el artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En caso el deudor tributario no cumpla con sustentar debidamente los gastos deducidos en un ejercicio, la SUNAT emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

Nótese que en esta instancia nos encontramos ante un procedimiento de fiscalización en el cual la SUNAT, a través del Auditor Tributario, despliega una serie de acciones

**<sup>18</sup> Artículo 61.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO**

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

*[Handwritten mark]*

necesarias para corroborar finalmente si los hechos plasmados en la Declaración Jurada Tributaria presentada por el deudor tributario es exacta y conforme a la realidad o ha declarado cifras o datos falsos. En términos coloquiales la SUNAT vendría a ser el "Juez" que decidirá, en base a la documentación presentada por el contribuyente, si la declaración es correcta o si por el contrario se ha incumplido alguna norma tributaria, por lo que el impuesto a pagar sería mayor al declarado y/o si se ha incurrido en alguna infracción tributaria que podrá ser objeto de sanción.

En el caso concreto de la exigencia cuestionada "*acreditar la destrucción de desmedros ante la presencia de Notario Público*", está íntimamente relacionada con la posición de la SUNAT, de ser el "Juez" que decidirá si la declaración es conforme con la realidad de los hechos acontecidos durante el ejercicio o si por el contrario se ha incumplido alguna norma tributaria, y como **GARANTÍA PARA EL CONTRIBUYENTE**, al ser el Notario Público un tercero imparcial a la relación jurídica tributaria entablada entre la SUNAT y el deudor tributario.

Es por esa razón que la norma ha previsto que un **TERCERO IMPARCIAL** ajeno -tanto a la Entidad que decidirá si dicho gasto está acreditado o no, como al contribuyente quien es el directamente beneficiado con que se considere acreditado el gasto- a la relación jurídica tributaria entre el acreedor (SUNAT) y deudor tributario (CONTRIBUYENTE) sea quien deje constancia que la destrucción de los desmedros efectuada por el deudor es conforme a la realidad, y que no se está falseando información en cuanto a la cuantificación o existencia de los bienes que serán destruidos por constituir desmedros, a fin de evitar que el deudor eleve sus gastos y pague menos impuesto a la renta.

Es así que la norma cuestionada, considerando las facultades y funciones del Notario Público en pro de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, ha considerado a este profesional del derecho como la persona idónea que dará fe de los actos de destrucción de los desmedros. Veamos que señalan las normas pertinentes sobre las funciones y facultades del Notario Público:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley del Notariado, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1049, *el notario es el profesional del Derecho que está autorizado para dar fe de los actos y contratos que ante él se celebran. Para ello formaliza*

la voluntad de los otorgantes, redactando los instrumentos a los que confiere autenticidad, conserva los originales y expide los traslados correspondientes. Su función también corresponde la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en la ley de la materia.

Que, el artículo 4° del Reglamento de la Ley del Notariado, señala que *el notario es el profesional del derecho encargado, por delegación del Estado, de una función pública consistente en recibir y dar forma a la voluntad de las partes, redacta los instrumentos adecuados a ese fin, les confiere autenticidad, conserva los originales y expide traslados que dan fe de su contenido. Su función también comprende la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en las leyes de la materia.*

En este orden de ideas, y conforme a las facultades y atribuciones conferidas por Ley y Reglamento, apreciamos que el Notario Público es el único profesional autorizado, por delegación del Estado, para dar fe de los actos o hechos que se realicen en su presencia. En el caso materia del presente procedimiento, el único profesional idóneo para presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, ello para poder mencionarlo en el acta que refleja los hechos y que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto.

Que, conforme a la Exposición de Motivos de la Ley del Notariado aprobado por Decreto Legislativo N° 1049:

*"(...) el Notario es el profesional del Derecho que está autorizado para dar fe de los actos y contratos que se celebran ante él, y a quien el Estado le ha efectuado la delegación del ejercicio de un servidor público esencial que va más allá de la consolidación de la fe pública, habiéndole encomendado la irradiación de la seguridad jurídica en la sociedad. Por ello, su ejercicio debe llevarse a cabo bajo la supervisión del Estado, para los cual se propone una serie de cambios que conllevaron a una mejora del ejercicio y supervisión de la función notarial. (el subrayado es nuestro)*

*Se debe tener en cuenta, que la función que ejerce el Notario es la de robustecer con una presunción de verdad, la misma que ha sido otorgada por el Estado, los actos en los que interviene, colaborando en la formación correcta de los actos o negocios jurídicos*

*privados, otorgándoles solemnidad, forma y efecto legal a los mismos; permitiendo la realización normal del Derecho y el desenvolvimiento seguro de las transacciones comerciales celebradas entre nacionales y entre estos con extranjeros.(...)"*

Bajo este marco normativo es el Notario, el único profesional a quien le corresponde dar fe de los actos de destrucción de los desmedros efectuada por el contribuyente; toda vez que el Estado le ha otorgado el ejercicio de un servidor público, que brinda seguridad jurídica a los actos realizados por los particulares; así como robustecer la presunción de verdad, facultad también otorgada por el Estado, de los actos en los que interviene, otorgándoles solemnidad, forma y efectos legales.

**SU PARTICIPACIÓN EN EL ACTO DE DESTRUCCIÓN DE LOS DESMEDROS ES NECESARIA E IDÓNEA, DADAS LAS FACULTADES OTORGADAS POR EL ESTADO, PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DE LOS BIENES QUE SERÁN DESTRUIDOS, SU CUANTIFICACIÓN Y QUE FINALMENTE FUERON DESTRUIDOS Y NO COMERCIALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, Y ASÍ PODER DEDUCIR EL VALOR DE DICHOS BIENES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA, SIRVIENDO LA FE NOTARIAL PARA QUE EL CONTRIBUYENTE PUEDA PAGAR MENOS IMPUESTOS, CUMPLIENDO CON EL REQUISITO LEGAL DE QUE LOS DESMEDROS ESTÉN DEBIDAMENTE ACREDITADOS PARA PODER DEDUCIRLO EN EL IMPUESTO A LA RENTA, SIENDO EL NOTARIO EL PROFESIONAL IMPARCIAL Y CON FACULTADES DELEGADAS POR EL ORDENAMIENTO JURÍDICO, EL COMPETENTE PARA DAR FE DE LA DESTRUCCIÓN DE LAS MERCANCÍAS QUE CALIFICA COMO DESMEDROS, SIENDO ESTA LA FORMA DE ACREDITACIÓN QUE HACE INCUESTIONABLE POR LA SUNAT LA ACREDITACIÓN DEL GASTO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

Dada su calidad, funciones, facultades y condiciones otorgadas por el propio Estado, el único profesional idóneo para dar fe de los actos realizados por los particulares es el Notario Público; a quien tanto el deudor tributario (contribuyente) como acreedor tributario (SUNAT) le tienen plena confianza por la naturaleza de su labor.

Que, atendiendo al caso concreto el Notario expide Actas Extra – Protocolares, de acuerdo al artículo 94° de la Ley del Notariado, entre las clases de Actas extra -

Protocolares, está el Acta de destrucción de bienes; la misma que constituye documento en el que se consigne los actos, hechos o circunstancias que presencie o constate.

Asimismo, el artículo 47° del Reglamento de la Ley del Notariado señala que el notario deberá extender las actas extra protocolares en el momento del acto, hecho o circunstancia verificada, de no mediar oposición, podrá concluir con la redacción del acta.

En cumplimiento de dicha labor, encomendada por el Ordenamiento Jurídico, el Notario expide el Acta de Destrucción de los desmedros de existencias, en los cuales deja constancia de la fecha, hora, el deudor tributario, la existencia de los bienes, su condición y la cantidad a ser destruida.

Que, a fin de acreditar los hechos y circunstancias plasmados en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta, la carga de la prueba y acreditación respecto a los ingresos, costo computable y gastos efectuados durante el ejercicio gravable corresponde al deudor tributario;

Que, tanto como garantía de la veracidad de los hechos o circunstancias declaradas por el contribuyente en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, así como documento idóneo que garantice que los bienes que califican como desmedros y su cantidad fueron efectivamente destruidos; la legislación tributaria ha previsto al Notario Público, como el único profesional imparcial y con facultades delegadas por el ordenamiento jurídico, el competente para dar fe de la destrucción de las mercancías que califica como desmedros.

En la **SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXPEDIENTE N° 04-97-I/TC**, el Supremo intérprete de la Constitución Política resolvió declarar Infundada la demanda de Inconstitucionalidad contra la Ley N° 26741; toda vez que consideró que confiar la autoridad de la **FÉ PÚBLICA** a los abogados, ponía en riesgo la seguridad jurídica, lo cual acarrearía una desnaturalización de la función notarial. Veamos los fundamentos de su pronunciamiento:

*(...) De acuerdo al artículo 2° del Decreto Ley N.° 26002. Ley del Notariado, nuestro país se adscribe al sistema de organización notarial de tipo latino, en virtud del cual el notario*

*es un profesional de derecho que, en forma imparcial e independiente, ejerce una función pública, consistente en autenticar, redactar, conservar y reproducir los documentos, así como asesorar de manera imparcial a quienes soliciten su intervención, incluyéndose la certificación de hechos. Dicha intervención notarial implica, pues, una doble misión: dar fe pública y forma a los actos para así garantizar seguridad jurídica no solo a las partes sino también a Los terceros.*

*Por otro lado, debe tenerse presente que el notario accede al cargo mediante concurso público de méritos, y, como tal, está sujeto a una permanente fiscalización de parte de las organizaciones notariales, según lo disponen los artículos 114° al 158° del Decreto Ley N.° 26002. Por ello, la modificación del artículo 2010° del Código Civil introducida por el Decreto Legislativo N.° 836, no solo afectaba el principio de especialización, al confiar la autoridad de la fe pública a los abogados, que, por ejercicio de la profesión, son patrocinadores de una de las partes, sino que ponía en riesgo la seguridad jurídica que todo ordenamiento jurídico protege, pues no habría seguridad de fecha cierta de la seriedad, autenticidad y veracidad de los instrumentos, lo cual acarrearía una desnaturalización de la función notarial."*

**QUE, CONFORME AL PRONUNCIAMIENTO ANTES SEÑALADO, SI SEGUIMOS LA LÓGICA DE LA COMISIÓN EN RELACIÓN A LA ACREDITACIÓN DE LA DESTRUCCIÓN DE LOS DESMEDROS ANTE LA PRESENCIA DE UN FUNCIONARIO DE LA SUNAT, COMO INDICIO SUFICIENTE RESPECTO A LA CARENCIA DE RAZONABILIDAD DE LA EXIGENCIA, NO SOLO SE ESTARÍA AFECTANDO EL PRINCIPIO DE ESPECIALIZACIÓN, AL CONFIAR LA AUTORIDAD DE LA FE PÚBLICA AL PROFESIONAL QUE A LA VEZ REALIZA LA LABOR DE FISCALIZACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LA CORRECTA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE, SINO TAMBIÉN PONDRÍA EN RIESGO LA SEGURIDAD JURÍDICA, PUES EL CONTRIBUYENTE PODRÍA PONER EN TELA DE JUICIO LA CUANTIFICACIÓN DE LOS BIENES Y FECHA CIERTA DE LOS ACTOS DE DESTRUCCIÓN PLASMADOS EN EL ACTA CORRESPONDIENTE POR EL FUNCIONARIO DE LA SUNAT; DADA LA POSICIÓN DE "JUEZ" Y PARTE DE LA SUNAT, QUE ACTUARÍA COMO "TERCERO IMPARCIAL" QUE DA FE DE LA DESTRUCCIÓN DE LOS DESMEDROS Y A LA VEZ DESCIDIRÁ ACEPTAR O NO LOS DESMEDROS DEDUCIDOS COMO GASTO POR EL**

**CONTRIBUYENTE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA, QUE TIENE COMO CORRELATO EL PAGO DE MAYOR O MENOR IMPUESTO.**

Es por dichas consideraciones, vinculadas a la naturaleza de sus labores y facultades es que el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ha previsto que la destrucción de los desmedros de existencias, deba efectuarse ante Notario Público con la finalidad de ser aceptados por la SUNAT para la deducción del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; toda vez que no cabe duda sobre la veracidad y exactitud del documento notarial, que le otorga seguridad jurídica a los actos realizados por los particulares.

La presencia del Notario en el acto de destrucción de los desmedros es suficiente para acreditar que los mismos se llevaron a cabo realmente, cuantificar la cantidad de bienes destruidos y la fecha en que fue realizada la destrucción, y como garantía para el contribuyente de la veracidad de los hechos plasmados en el acta de destrucción de sus bienes;

**¿Qué pasaría si la destrucción de los desmedros se llevara a cabo en presencia de un funcionario de la SUNAT?**

Que solo la SUNAT presencie la destrucción de bienes, que implica dar fe que los mismos fueron destruidos, cuantificar la cantidad de bienes destruidos y la fecha de realización de dichos actos, podría crear controversias futuras; toda vez que el contribuyente podría alegar, ¿cómo es que la entidad encargada de verificar y fiscalizar la correcta determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y quien podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada; a la vez de fe de un acto determinante para deducir mayor o menor gasto y, como consecuencia de ello decisivo para que el contribuyente pague mayor o menor impuesto a la Renta?; ¿el contribuyente estará de acuerdo con la cuantificación realizada por SUNAT de los bienes destruidos? Ó ¿en el supuesto caso interponga un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, por no estar conforme con la cuantificación de los bienes destruidos, alegará que SUNAT no puede ser Juez y parte en el procedimiento de fiscalización de los tributos?

Estos cuestionamientos deberán ser analizados por la Sala (*atendiendo que la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, se encuentra apelada*), pues la presencia del Notario Público para la acreditación de la destrucción de los desmedros de existencias no obedece a una mera y alegre decisión tomada a la ligera por la Administración Tributaria, como lo quiere hacer ver el denunciante y la Comisión, sino a un profundo análisis, en primer lugar considerando las funciones y facultades de dicho profesional del derecho que lo hace idóneo para dicha labor, en segundo lugar a los beneficios que traerá consigo su intervención como tercero imparcial en la relación jurídica tributaria entre el acreedor tributario (SUNAT) y el deudor tributario (contribuyente); y por último como garantía para el contribuyente de la veracidad de los hechos plasmados en el acta de destrucción de sus bienes dada la naturaleza de las funciones y facultades del Notario Público.

**7.4.- NO ES EXIGIBLE A LA NORMA CUESTIONADA UN ESTUDIO DE SEGUNDO MEJOR, O DE ANÁLISIS DE COSTO BENEFICIO PREVIO A SU APROBACIÓN, TODA VEZ QUE DICHA METODOLOGÍA ES POSTERIOR A LA PROMULGACIÓN DE LA NORMA. -**

Dentro de los fundamentos contenidos en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, para evaluar la proporcionalidad de la medida y determinar que la misma no superó el segundo punto del análisis de razonabilidad, consideró lo siguiente:

*"63. Teniendo en cuenta lo señalado, el Ministerio tiene la carga de acreditar que los beneficios que pretende obtener con la exigencia impuesta a la denunciante, son mayores que los costos de dicha medida. Esto puede efectuarse, ya sea a través de la presentación de un estudio, informe u otro medio probatorio similar, que permita verificar que el procedimiento de adopción de la decisión pública no ha sido arbitrario.*

*(...) 65. De la información alcanzada en esta oportunidad por el Ministerio, no se aprecia referencia alguna que acredite que, en la adopción de la medida cuestionada, se haya evaluado los costos y beneficios que esta generaría.*

*(...) 67. Por consiguiente, el Ministerio no ha acreditado haber evaluado debidamente la proporcionalidad de la exigencia cuestionada ni cómo otras medidas consideradas y*

*descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 1256.*

*68. Lo indicado hace suponer que el Ministerio habría establecido la exigencia cuestionada sin tener en cuenta la proporcionalidad y opciones menos gravosas en la denunciante, en otros agentes y en la competencia de la denunciante en el mercado”.*

Al respecto, es importante tener en consideración que la norma cuestionada es un Decreto Supremo reglamentario del año 1994, cuando las competencias del INDECOPI en materia de Barreras Burocráticas no habían sido definidas legalmente. Como es conocido por la Sala, la definición de esta temática se produce recién con el Decreto Legislativo N° 807, del año 1996, en virtud del cual, se crea la Comisión de Acceso al Mercado; y, por primera vez, se define el concepto de barrera burocrática. Es a partir del año 1996, que se desarrollan las exigencias y conceptos vinculados al análisis regulatorio de las decisiones de la autoridad administrativa.

Es a partir de ese año que se desarrolla la evaluación económica del segundo mejor, la que en el año 2001, con la aprobación de la Ley del Procedimiento Administrativo General, termina de perfilar la exigencia de ponderar las segundas opciones versus la opción regulatoria elegida, a los efectos de acreditar la ponderación de razonabilidad y justificar la elección.

Como es obvio, todos estos desarrollos de gestión son válidos y muy útiles en la actuación pública, pero se trata de exigencias normativas posteriores a la promulgación de la norma cuestionada, por lo que, no le resultan de aplicación perjudicial en la evaluación de su propia razonabilidad. En otras palabras, no resulta exigible a la autoridad tributaria una fundamentación mayor que la desarrollada por ella, como condición previa a la promulgación de la norma cuestionada, porque -precisamente- esas exigencias no existían cuando la norma cuestionada del año 1994, fue promulgada.

Que, conforme a la **SENTENCIA DEL PLENO JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Expediente N° 0002-2006-PI/TC**, la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes:

10. "En nuestro ordenamiento jurídico existen límites, tanto constitucionales como legales, para la aplicación de las normas. Respecto de los límites constitucionales, los artículos 103° y 109° de la Ley Fundamental señalan respectivamente:

(...) La Ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.

La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que postergue su vigencia en todo o en parte.

12. En relación con lo anterior, este Tribunal ha dicho que "(...) nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes" (STC 0606-2004-AA/TC, FJ 2). Por tanto para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y, consecuentemente, el principio de aplicación inmediata de las normas.

¿Cómo es que si conforme al máximo intérprete de la Constitución la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes; el Ministerio de Economía y Finanzas debió considerar la exigencia de la evaluación económica del segundo mejor que termina de perfilar la exigencia de ponderar las segundas opciones versus la opción regulatoria elegida que data del año 2001, si a la fecha de emisión de la disposición cuestionada "acreditar la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público" que data del año 1994; aquella aún no había sido emitida?

Que, de acuerdo a lo antes mencionado es imposible que en el año 1994, que se emitió y publicó la medida cuestionada, el Ministerio haya considerado como requisito previo a su emisión la presentación de un estudio, informe u otro medio probatorio similar, que permita verificar que el procedimiento de adopción de la decisión pública no ha sido arbitrario; ello porque simplemente no existía normal legal que dispusiera dicho requisito,

siendo recién en el año 2001 que se desarrolla la evaluación económica del segundo mejor.

Este detalle de normas en el tiempo no ha sido evaluado por la Comisión al momento de expedir la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI y por consiguiente es una condición de nulidad, que la Sala tendrá que evaluar en su pronunciamiento.

**VIII.- NO CORRESPONDE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGITIMA EN EL CASO DE AUTOS, TODA VEZ QUE EL ACTO ADMINISTRATIVO TOMADO COMO REFERENCIA, NO ES DEFINITIVO Y ADOLECE DE CAUSALES DE NULIDAD**

El denunciante indica en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, recaída en la misma barrera burocrática que se denuncia en esta ocasión, la propia CEB reconoció que, si constituye una barrera burocrática la misma, por tanto, solicitan que en la presente controversia se pronuncien de la misma manera, en aplicación del principio de confianza legítima.

Al respecto, es prudente señalar que mediante el Decreto Legislativo 1272, se ha incorporado el numeral 1.15 al artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, con el siguiente tenor:

***“1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima. - La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.***

***Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.***

*La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.*

En la norma precitada se emplea la expresión "**expectativas legítimas de los administrados**", en evidente alusión al Principio de Protección de Confianza Legítima, lo cual se comprueba al revisar el comentario de la modificación de dicho principio, en la cual se obliga a las autoridades a ceñirse a tal patrón al momento de variar de criterios interpretativos.

Sin embargo, consideramos que para que se aplique el principio de confianza legítima, deben concurrir entre otros, dos elementos principales (evaluados por las Resoluciones Finales N° 3328-2011/CPC, 1034-2013/SPC-INDECOPI Y 1035-2013/SPC-INDECOPI), las cuales son la Identidad de las partes y si existió un pronunciamiento uniforme y previo (definitivo)

No obstante, en el presente caso, son distintas partes (en referencia a lo resuelto en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI), por TANTO NO HAY IDENTIDAD DE PARTES y así mismo **no hay un pronunciamiento definitivo y con uniformidad de criterio.**

En ese sentido, atendiendo que se configuran los dos supuestos mínimos (Identidad de las partes y si existió un pronunciamiento uniforme y definitivo) para que se configure la aplicación del principio de confianza legítima, **POR TANTO, NO CORRESPONDE SE APLIQUE EL MISMO AL PRESENTE CASO**

**VIII. MEDIOS PROBATORIOS:**

Ofrecemos el mérito probatorio de los siguientes documentos:

1. Los documentos que adjunto al presente escrito en calidad de anexos.

**IX. ANEXOS:**

Adjuntamos en calidad de anexos copias simples de los siguientes documentos:

- 2-A. Resolución N° 1505-2013/SDC-INDECOPI.
- 2-B. Resolución 0107-2017/SDC-INDECOPI
- 2-C. Resolución N° 0650-2017/SDC-INDECOPI
- 2-D. STC N° 0001/0003-2003-AI/TC

**POR TANTO:**

Sírvase usted, Señor Presidente, tener por presentados los descargos y se declare Improcedente o Infundada la presente denuncia.

Lima, 26 de abril de 2019

  
Paul Ivan Morales Villegas  
ABOGADO  
Reg. CALN. 1165

 Indecopi

Folios: 14 Copias: 2

~~66874~~

CEB

Expediente : 000045-2019/CEB  
Escrito N° : 02  
Sumilla : Presenta descargos

2019 MAY 3 PM 4 28

**SEÑOR PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS DEL INSTITUTO DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL - INDECOPI**

**MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS (en adelante MEF)**, identificado con RUC N° 20131370645, con domicilio real y procesal en Jirón Lampa N° 594 – 1er. Piso – Cercado de Lima, debidamente representado por el Dr. **ANGEL AUGUSTO VIVANCO ORTIZ**, Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, identificado con D.N.I. N° 10139006, y en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 22° del Decreto Legislativo N° 1068 sobre el Sistema de Defensa Jurídica del Estado, concordante con el numeral 1 del artículo 37° Decreto Supremo 017-2008-JUS, Reglamento del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, nos presentamos ante ustedes y respetuosamente decimos:

Que, siendo notificados con la Resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOPI, emitida por su Despacho el 29 de marzo de 2018, mediante la cual admite a trámite la denuncia presentada por **UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON S.A.A., CERVECERÍA SAN JUAN S.A. Y COMPAÑÍA CERCEVERA AMBEV PERÚ S.A.C. (en adelante, "las denunciantes")** contra el **MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (en adelante, MEF)** y la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (en adelante, SUNAT)**, señalando como motivo de la misma la imposición de una presunta barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad, que tiene origen en:

- La exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptadas por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

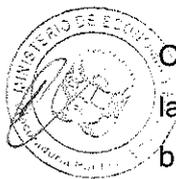


Dentro del plazo de Ley<sup>1</sup> y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 26° del Decreto Legislativo N° 807, Decreto Supremo N° 085-2010-PCM y Decreto Ley N° 25868, cumplimos con presentar el descargo, así como la información que demuestra la legalidad y razonabilidad de la norma que supuestamente genera las barreras burocrática denunciada, solicitando que oportunamente se sirva declarar **INFUNDADA** la denuncia presentada en todos sus extremos, en virtud de los siguientes fundamentos de hecho y derecho que paso a exponer a continuación:

### **I. ANTECEDENTES**

- Mediante Resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOPI de fecha 29.03.2019, recaída en el Expediente N° 000045-2019/CEB, la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas de Indecopi admitió a trámite la denuncia presentada por la empresas denunciantes contra el MEF y la SUNAT por la imposición de una barrera burocrática presuntamente ilegal y/o carente de razonabilidad consistente en la exigencia de contar con Notario Público para acreditar la destrucción de los desmedros de existencias a fin de que puedan ser aceptadas por la SUNAT para la deducción de la Renta Neta de Terca Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
- En la referida denuncia, la empresa señala que tal requisito, a su juicio, obliga a incurrir en cuantiosos gastos de tiempo y dinero para poder reconocer los desmedros como pérdidas, existiendo mecanismos menos gravosos que eviten sobrecosto económico.

### **II. DE LOS FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO**



Conforme se advierte de la Resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOPI de fecha 29.03.2019 la pretensión de las denunciantes consiste en que el Indecopi declare como barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad, el requisito materializado en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala textualmente:

<sup>1</sup> Cabe precisar que mediante Resolución N° 0500-2018, la Secretaría Técnica de la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas nos otorgó un plazo adicional de 10 días hábiles para formular nuestros descargos.

**“Artículo 21°.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA**

*Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:*

*C) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuestas en el inciso f) del artículo 37 ° de la Ley, se entiende por:*

*(...)*

*2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias. Haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.*

*(...)*

*Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. (...).”*

Al respecto, debemos señalar que lo dispuesto en la norma antes citada resulta legal y razonablemente correcto, toda vez que tal norma ha sido emitida dentro de las competencias y atribuciones que les corresponde al Poder Ejecutivo al reglamentar y establecer pautas en relación a los requisitos para la deducción de las mermas.

**II.1 DE LA DETERMINACIÓN DE BARRERA BUROCRÁTICA**

La Ley N° 28996 define como Barreras Burocráticas a los actos y disposiciones de las entidades de la Administración Pública que establecen exigencias, requisitos, prohibiciones y/o cobros para la realización de actividades económicas, que afectan los principios y normas de simplificación administrativa contenidos en la Ley N° 27444 y que limitan la competitividad.

Ahora bien, según la Resolución N° 182-97-TDC, precedente de observancia obligatoria, publicada el 20 de agosto de 1997, para determinar la existencia de barreras burocráticas, se debe evaluar la **(1) legalidad de la medida administrativa cuestionada para luego analizar la (2) racionalidad de la exigencia impuesta.**



**II.1.1. DE LA LEGALIDAD DEL REQUISITO MATERIALIZADO EN EL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO MEDIANTE DECRETO SUPREMO N° DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF**

El precedente de observancia obligatoria indicado también estableció que para un correcto **análisis de legalidad** se debe: i) determinar si la exigencia encuadra o no dentro de las competencias y atribuciones conferidas a la entidad y ii) si la exigencia respeta los procedimientos o formalidades necesarias para su creación.

**i. EI DISPOSITIVO FUE EMITIDO DENTRO DE LAS COMPETENCIAS Y ATRIBUCIONES CONFERIDAS A LA ENTIDAD**

Al respecto, debemos señalar que el Ministerio de Economía y Finanzas tiene plena competencia para regular sobre materia tributaria y armonizar la actividad económica nacional.

En efecto, el artículo 1° del Título Preliminar de la Ley N° 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:

***"Artículo 1.-Principio de legalidad Las autoridades, funcionarios y servidores del Poder Ejecutivo están sometidos a la Constitución Política del Perú, a las leyes y a las demás normas del ordenamiento jurídico. Desarrollan sus funciones dentro de las facultades que les estén conferidas."***

Asimismo, el Tribunal Constitucional señala mediante la sentencia recaída en el Exp. N° 042-2004-AI, 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; (...)".

Por su parte, el artículo 61° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, establece que "*La competencia de las entidades tiene su fuente en la Constitución y en la ley, y es reglamentada por las normas administrativas que de aquéllas se derivan*" (el resaltado y subrayado es nuestro). Asimismo, el artículo 65° de dicha norma establece que el ejercicio de la competencia es una obligación directa del órgano administrativo que la tiene atribuida como propia, salvo el cambio de competencia por motivos de delegación o evocación, según lo previsto en esta Ley.

Considerando las normas anteriormente citadas, es claro que las entidades del Poder Ejecutivo se rigen bajo el **Principio de Legalidad** consagrado en la Ley N° 29158, y por



tanto, ejercen sus competencias, conforme a la Constitución y a la ley, lo que involucra que no podrán atribuirse funciones que no se les han atribuido expresamente mediante las referidas normas.

En ese sentido, respecto a las competencias del Ministerio de Economía y Finanzas, debemos señalar que conforme al artículo 5° del Decreto Legislativo N° 183, Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas, **corresponde al Ministerio de Economía y Finanzas 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.**

De otro lado, el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 325, norma que modificó la denominación de Ministerio de Economía, Finanzas y Comercio por la de Ministerio de Economía y Finanzas, señala que se encuentran dentro de las competencias del Ministerio de Economía y Finanzas: "Las normas referidas a asuntos arancelarios, aduaneros, tributarios u otros que tengan efectos sobre la recaudación fiscal, requerirán la aprobación o refrendo del Ministro de Economía y Finanzas según la jerarquía de la norma, además de los demás requisitos establecidos en la Ley" (el resaltado y subrayado es nuestro).

En concordancia con las normas antes citadas, el numeral 2.1 del artículo 2° del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas, aprobado por Decreto Supremo N° 117-2014-EF, señala como competencias de este Ministerio:

*"Artículo 2.-Competencias*

*2.1 El Ministerio de Economía y Finanzas, de conformidad con las leyes respectivas, tiene competencias en materias de carácter económico, financiero, fiscal, escalas remunerativas y beneficios de toda índole en el sector público, previsional público y privado en el ámbito de su competencia, inversión pública y privada, presupuesto público, endeudamiento público, tesorería, contabilidad, tributario, ingresos no tributarios, aduanero, arancelario y contrataciones públicas; así como en armonizar la actividad económica y financiera nacional para promover su competitividad, la mejora continua de productividad y el funcionamiento eficiente de los mercados; y las demás que se le asignen por Ley. ( .. ). "* (El subrayado y resaltado es nuestro)

Asimismo, el inciso 1) del artículo 3° del mencionado Reglamento de Organización y Funciones, señala como Funciones Generales de este Ministerio *"Formular, proponer,*



*ejecutar y evaluar las políticas, normas y lineamientos técnicos sobre materia tributaria, ingresos no tributarios, aduanera, arancelaria, de ingresos fiscales e ingresos públicos en general".*

En atención a lo expuesto, el Ministerio de Economía y Finanzas tiene competencia<sup>2</sup> para regular sobre materia tributaria, **siendo ello así queda claro que éste emitió válidamente el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF cuestionado.**

**i.1) DEL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF Y EL CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

El inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), cuyo TUO fue aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF publicado el 08.12.2004 y normas modificatorias, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles, entre otros, **las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes de dicha ley.**

Cabe indicar que la **Sexta Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 179-2004-EF**, que aprobó el TUO de la LIR, señala que **"son de aplicación al Impuesto a la Renta las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 068-92-EF, las cuales mantendrán su vigencia hasta la aprobación del Reglamento del citado TUO en lo que resulten aplicables".<sup>3</sup>**

Al respecto, el Decreto Supremo N° 068-92-EF que actualmente se encuentra derogado señalaba en su artículo 55° que, para la deducción de los desmedros de existencia, **la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél.**

<sup>2</sup> Conforme al inciso b) del artículo 51 del Decreto Supremo N° 117-2014-EF, que aprueba el Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Funciones, la Oficina General de Asesoría Jurídica tiene como función, "e) Absolver las consultas que en materia jurídica formule la Alta Dirección, salvo que en materia se encuentre vinculada a las competencias de los órganos rectores, en cuyo caso prevalecerá la opinión del órgano rector, la misma que tiene carácter vinculante".

<sup>3</sup> La Sexta Disposición Transitoria y Final del Decreto supremo N° 179-2004-EF recoge el mismo texto previsto en la Sexta Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 054-99-EF que aprobó el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta publicado el 14.04.1999 y en la Sexta Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N° 774, que aprobó la Ley del Impuesto a la Renta publicado el 31.12.1993.



En ese sentido, cuando el inciso f) del artículo 37° de la LIR señala que la acreditación del gasto por desmedro se realizará de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes de dicha ley, se refiere a la Sexta Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 179-2004-EF, disposición que se remitía al Decreto Supremo N° 068-92-EF, así como a las normas reglamentarias del TUO de la LIR posteriormente aprobadas por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, que se encuentra vigente.

Por lo tanto, es mediante la LIR que se faculta a la norma reglamentaria a regular aspectos necesarios para darle cumplimiento a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37 de dicha norma, lo que resulta acorde con el Principio de Reserva de Ley previsto en el artículo 74° de la Constitución el cual califica como una "Reserva Relativa", ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley.

Al respecto, es importante señalar que, en el fundamento 26 de la Sentencia recaída en el Exp. 3769-2010-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha admitido la relativización de la reserva, en el entendido de que exigir una regulación extremadamente detallista o condiciones rigurosas en algunos casos concretos **podría resultar o antitécnico e, incluso, inconveniente para la propia protección de otras finalidades constitucionales igualmente valiosas, como es el caso de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.**

#### **i.2) SE RESPETARON LOS PROCEDIMIENTOS O FORMALIDADES NECESARIAS PARA SU CREACIÓN**

Sobre el particular, se debe precisar que las normas reglamentarias pueden responder al objetivo de la Administración de precisar, desarrollar, pormenorizar, aplicar o complementar una Ley, para asegurar la correcta operatividad administrativa de una ley previa, pero sin que pueda llegar a condicionar su vigencia, o a transgredir, desnaturalizar, limitar, corregir o perfeccionar la norma legal.

Bajo esa premisa, el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF fue emitido en cumplimiento de lo indicado en la Ley del Impuesto a la Renta, **el cual delegó la regulación de los requisitos y procedimientos para acreditar debidamente los desmedros a través de un Decreto Supremo.**



De ahí que, el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR señala que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del Artículo 37° de la LIR, se entiende por merma a la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

Añade el citado reglamento que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

De lo expuesto, se desprende que el Poder Ejecutivo cumplió con reglamentar y establecer las pautas para aplicar la deducción de los desmedros de conformidad con lo dispuesto en la Sexta Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que aprobó el TUO de la LIR.

En consecuencia, bajo los argumentos señalados queda claro que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR fue emitido respetando los procedimientos o formalidades necesarias para su regulación.

#### **II.1.2 DE LA RACIONALIDAD DEL REQUISITO MATERIALIZADO EN EL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

Habiéndose demostrado fehacientemente que el dispositivo materia de la presente denuncia fue expedido en cumplimiento de las normas pertinentes y conforme a las condiciones exigidas por el precedente de observancia obligatoria sancionado con Resolución N° 182-97-TDC, pasamos a demostrar que aquellos dispositivos también cumplen a cabalidad con el **criterio de racionalidad**, exigido en el precedente vinculante contenido en la Resolución N° 182-97-TDC.



En ese sentido, de conformidad con el precedente de observancia obligatoria sancionado con Resolución N° 182-97-TDC, pasamos a demostrar que : i) las restricciones impuestas son proporcionales a los fines que requiere alcanzar; y ii) que no hay otras opciones para lograr el mismo objetivo con menores costos.

**i) LAS RESTRICCIONES IMPUESTAS SON PROPORCIONALES A LOS FINES QUE REQUIERE ALCANZAR**

En cuanto a la racionalidad de la medida cuestionada, acorde con la Resolución N° 182-97-TDC, se debe evaluar si ésta se justifica en una función de interés público a cargo de la autoridad administrativa, así como determinar aquellos casos en que estas medidas sean desproporcionadas en relación a sus fines o establezcan discriminaciones injustificadas entre los agentes económicos que concurren en el mercado.

Sobre el particular, cabe señalar que la disposición contenida en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR no es irracional en la medida que el requisito ahí contenido tiene como finalidad combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía, estableciendo **un adecuado mecanismo de control para la Administración Tributaria.**

Así pues, la finalidad del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR es garantizar que se cumpla con la acreditación del desmedro para lo cual se exige como prueba su destrucción ante Notario Público, **en tanto, el notario tiene como función la comprobación de hechos lo que otorga certeza a la Administración Tributaria.** Ello resulta esencial para garantizar la acreditación del gasto si se considera que no en todos los casos un funcionario de la SUNAT presenciara la destrucción de las existencias, **puesto que la citada entidad se encuentra facultada más no obligada a efectuar dicha designación.**

Así también, no se debe perder de vista que de acuerdo al último párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR, la SUNAT se encuentra facultada a establecer procedimientos alternativos o complementarios respecto a la prueba de la destrucción, debiendo tomar en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

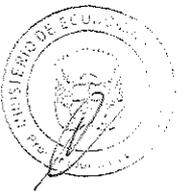


En atención a lo señalado, es que la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia N° 243-2013-SUNAT estableció un procedimiento alternativo para la acreditación de desmedros de productos alimenticios perecibles para efectos de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta. Dicha norma señaló en sus considerandos que el procedimiento establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR para la destrucción de existencias, tratándose de los establecimientos de autoservicio, podría originar el incumplimiento de las normas del Reglamento Sanitario de Funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas, aprobado por la Resolución Ministerial N° 1653-2002-SA-DM, las cuales contemplan la eliminación de los alimentos percederos en mal estado a fin de evitar la contaminación de los alimentos y bebidas.

Al respecto, dicha Resolución de Superintendencia señaló que para la deducción de desmedros de existencias, tratándose de autoservicios, alternativamente a lo previsto en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR, se podría acreditar el desmedro de los productos alimenticios perecibles no sujetos a devolución o cambio, mediante el documento denominado "Reporte de Desmedros de los Productos Alimenticios Perecibles".

En ese sentido, se consideró necesario regular un procedimiento alternativo para la acreditación de los desmedros de dichos productos para efecto de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, teniendo en cuenta la naturaleza de los mismos que permita a su vez cumplir con las normas sectoriales correspondientes.

Asimismo, el Decreto Supremo N° 403-2016-EF que aprueba el Reglamento del Decreto Legislativo N° 1269 que crea el Régimen MYPÉ Tributario del Impuesto a la Renta, señala que para los sujetos de dicho régimen cuyos ingresos netos anuales no superen las 300 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) tratándose de los desmedros de existencias, se aplicará el procedimiento previsto en el tercer párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR. Además, alternativamente, se podrá deducir el desmedro de las existencias que se destruyan en presencia del contribuyente o de su representante legal, según corresponda, a cuyo acto podrá asistir el fedatario que designe la Administración Tributaria, sujeto al procedimiento que establezca mediante resolución de superintendencia, tomando en cuenta, entre otros, los siguientes criterios: i) la zona geográfica donde se encuentren almacenadas las existencias; ii) la cantidad, volumen, peso o valor de existencias; iii) la naturaleza y condición de las existencias a destruir; y iv) la actividad del contribuyente.



Además, teniendo en consideración que la función principal del tributo es la recaudadora, entendiendo como un medio para financiar las necesidades sociales, resulta razonable que la determinación del Impuesto a la Renta se realice en base a ingresos y gastos objetivos que puedan ser objeto de control por parte de la Administración Tributaria, en el entendido que lo que se busca resguardar son los recursos del Estado, recursos de todos. En tal sentido, **no queda duda que la medida ha sido establecida en base a criterios objetivos y en función al interés público y no a un interés particular como señalan los denunciantes.**

Tómese en cuenta que **como regla general en el caso de los desmedros resulta esencial la presencia de un funcionario que garantice la existencia y posterior destrucción de los referidos bienes, y dado que no en todos los casos será posible la presencia de un funcionario de la SUNAT, será el Notario Público quien realice la comprobación de tales hechos.**

No obstante, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes que se van a destruir y el régimen tributario de los contribuyentes las normas que regulan el Impuesto a la Renta han establecido excepciones a dicha obligación. Siendo ello así resulta evidente que el legislador no ha actuado de manera arbitraria, puesto que ha evaluado la posibilidad de regular otros mecanismos que le permitan a la SUNAT tener certeza de la existencia del gasto por desmedros.

Ahora bien, **si como consecuencia del análisis realizado por el legislador este ha determinado que resulta viable flexibilizar la exigencia antes mencionada, dicha evaluación se ha visto materializada en normas concretas para supuestos distintos a los que no se subsumen las empresas denunciantes.**



Por consiguiente, se observa que el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR no ha restringido la probanza de la destrucción de los desmedros únicamente al otorgamiento de la fe notarial puesto que ha regulado la posibilidad de establecer en determinado supuestos procedimientos alternativos o complementarios, en virtud de la cual se publicó la Resolución de Superintendencia N° 243-2013-SUNAT.

Por tanto, **la exigencia de que la destrucción de desmedros de existencias se realice ante Notario Público para que se reconozca el gasto para efectos del Impuesto a la Renta prevista en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR no constituye**

una barrera burocrática dado que este regula una regla general (destrucción ante Notario Público) y la posibilidad de establecer excepciones al mencionado tratamiento cuando existan casos debidamente justificados.

En ese sentido, la regulación contenida en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR no constituye una barrera burocrática puesto que califica como una medida razonable y proporcional.

Asimismo, se debe señalar que la exigencia de Notario Público para la destrucción de los desmedros no es un requisito que se requiera en el marco de un procedimiento administrativo realizado ante la Administración Tributaria, **SINO QUE CONSTITUYE UN MEDIO DE PRUEBA PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DE UN GASTO QUE SERÁ UTILIZADO PARA LA CORRECTA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

Ahora bien, teniendo en cuenta que aceptar la deducción de gastos permite que los contribuyentes determinen un menor Impuesto a la Renta, disminuyendo los ingresos de las arcas públicas, **RESULTA RAZONABLE QUE COMO REGLA GENERAL SE REQUIERA LA PRESENCIA DEL NOTARIO PÚBLICO EN LA DESTRUCCIÓN DEL DESMEDRO COMO PRUEBA PARA ACREDITAR LA DEDUCCIÓN.**

En ese sentido, no se debe perder de vista lo dispuesto por el artículo 4° del Decreto Supremo N° 010-2010-JUS, que aprobó el TUO del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1049, Decreto Legislativo del Notariado que señala "*el notario es el profesional del derecho encargado, por delegación del Estado, de una función pública consistente en recibir y dar forma a la voluntad de las partes, redacta los instrumentos adecuados a ese fin, les confiere autenticidad, conserva los originales y expide traslados que dan fe de su contenido. Su función también comprende la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en las leyes de la materia*".

En consecuencia, la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público como prueba para acreditar la deducción del gasto para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, contenida en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR no constituye una barrera burocrática como señalan las denunciantes en la medida que constituye una medida razonable y proporcional, que no vulnera los principios de presunción de veracidad,

simplicidad, privilegio de controles posteriores y presunción de licitud como erradamente señalan los denunciantes.

**ii) NO EXISTEN OTRAS OPCIONES PARA LOGRAR EL MISMO OBJETIVO CON MENORES COSTOS**

Un segundo aspecto a analizar está referido a que no existen otras opciones para alcanzar el objetivo propuesto y es en ese sentido que debemos afirmar que la medida es razonable siendo que no existe otro mecanismo o medio igualmente efectivo en armonía con los lineamientos que orientan el sistema tributario, los que están dirigidos a combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía.

Ahora bien, es importante señalar que las empresas denunciantes no han sustentado con estudios y pruebas objetivas el supuesto incremento de los costos que se le genera en la contratación de un notario que presencie la destrucción de los desmedros, el impacto en el mercado como consecuencia de la pérdida de la competitividad, así como el impacto en los precios de los productos y servicios que adquieren los consumidores cuyos proveedores están sujetos a la exigencia de Notario Público.

Así pues, los denunciantes no han acreditado la supuesta falta de razonabilidad de los costos que asumen para verificar la destrucción de los desmedros puesto que no han cumplido con cuantificar ni sustentar dichos costos ni han demostrado cuál es el impacto de aquellos en los precios de los productos que comercializan. Más aún si se tiene en consideración que los derechos notariales constituyen servicios empresariales de naturaleza privada y no califican como una actividad exclusiva de una entidad estatal. En tal sentido, los contribuyentes tienen la libertad de contratar a los Notarios Públicos de su elección considerando, entre otros, su disponibilidad y monto de sus honorarios, seleccionando así a las Notarías, cuyos costos sean menores.

Una contingencia que podría presentarse en caso la destrucción no se realice en presencia del Notario Público, es que el contribuyente deduzca el gasto y venda la misma mercadería generando ingresos adicionales que podrían no ser declarados para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, lo cual constituye un doble beneficio para el



contribuyente que genera un menor Impuesto a la Renta. Es más, dicha medida busca resguardar la salud de los ciudadanos.

Si bien los contribuyentes en general y no solo las empresas denunciadas deben incurrir en costos para cumplir con la exigencia de la presencia del Notario Público en la destrucción de los desmedros, **los beneficios que esta medida genera son mayores a los referidos costos en tanto busca que los contribuyentes determinen correctamente el Impuesto a la Renta, así como resguardar la salud pública.**

Por tanto, **la exigencia de la presencia del Notario Público en la destrucción de existencias prevista en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR no califica como una medida arbitraria en tanto resulta razonable que en aquellos casos que no es posible flexibilizar dicho requisito en atención al interés público, la carga sea asumida por el contribuyente, razón por la cual el traslado de dichos costos a las empresas denunciadas resulta razonable.**

**POR TANTO:**

Pido a usted, señor Presidente, se sirva tener presente lo expuesto y oportunamente concluir el procedimiento de oficio iniciado considerando que en el presente caso no existe trasgresión alguna.

  
**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS**  
*Ángel Augusto Vivanco Ortiz*  
**ÁNGEL AUGUSTO VIVANCO ORTIZ**  
PROCURADOR ADJUNTO  
ABOGADO REG. C.A.L. 13301

Lima, 03 de Mayo de 2019

AVO/DOS

## Resolución

N° 0345-2019/CEB-INDECOPI

Lima, 9 de julio de 2019

EXPEDIENTE N° 000045-2019/CEB

DENUNCIADOS : MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE  
ADMINISTRACION TRIBUTARIADENUNCIANTES : UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON  
S.A.A.  
CERVECERÍA SAN JUAN S.A.  
COMPAÑÍA CERVECERA AMBEV PERÚ S.A.C.

### RESOLUCIÓN FINAL

**SUMILLA:** Se declara que constituye barrera burocrática carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

De conformidad con lo establecido en el artículo 10° del Decreto Legislativo N° 1256, se dispone la inaplicación de la medida declarada carente de razonabilidad en favor de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C.

El incumplimiento del mandato de inaplicación dispuesto en la presente resolución podrá ser sancionado con una multa de hasta veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34° del Decreto Legislativo N° 1256.

Se dispone, como medida correctiva, de conformidad con el numeral 2) del artículo 43° y el numeral 2) del artículo 44° del Decreto Legislativo N° 1256, que el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria informen a los administrados acerca de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad en el presente procedimiento, en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles de notificada la resolución que declare firme este acto.

El incumplimiento de la medida correctiva dispuesta en la presente resolución podrá ser sancionado con una multa de hasta veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias, de conformidad con el artículo 36° del Decreto Legislativo N° 1256.

**Asimismo, se informa que, de acuerdo con el artículo 42° del Decreto Legislativo N° 1256, el procurador público o el abogado defensor del Ministerio de Economía y Finanzas y de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria tienen la obligación de remitir una copia de la presente resolución, luego de que haya quedado consentida, al titular de la entidad y a la Secretaria General, o quien haga sus veces, para conocimiento de sus funcionarios y/o servidores públicos.**

**Cabe precisar, que en el presente caso, la pretensión de las denunciadas se encuentra dirigida a cuestionar una obligación impuesta por la Administración Tributaria sobre los administrados a fin de que los desmedros de existencias puedan ser calificados como desmedros debidamente acreditados.**

**Dicha calificación no guarda relación directa con la determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta, bajo los parámetros impuestos por la ley, sino que se relaciona con la etapa probatoria en la que la Administración Tributaria le impone al administrado la exigencia de acreditar hechos a fin de evaluar si los mismos pueden o no ser considerados en el proceso de determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta de tercera categoría. Es por tanto, una barrera burocrática que compete a esta Comisión evaluar.**

La Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas:

**I. ANTECEDENTES:**

**A. La denuncia:**

1. Mediante el escrito presentado el 20 de febrero de 2019, Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C. (en adelante, las denunciadas), interpusieron denuncia contra el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, el Ministerio) y la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, la Sunat), por la presunta imposición de una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad consistente en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptadas por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. Fundamentaron su denuncia en los siguientes argumentos:
  - (i) La medida denunciada contraviene el numeral 10) del artículo 66° del Texto Único Ordenado (en adelante, el TUO), de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, por el cual se establece que los administrados tienen el derecho a que las actuaciones

de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.

- (ii) A través de la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, respecto de la misma barrera burocrática denunciada, la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante, la Comisión), ha reconocido que el Ministerio *«no ha acreditado haber evaluado cómo otras medidas consideradas y descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios»*, y además que, la entidad *«habría establecido la exigencia cuestionada sin tener en cuenta la opción menos gravosa»*. De acuerdo a ello, invoca la aplicación al presente caso del Principio de Confianza Legítima dispuesto en el numeral 1.15) del artículo IV° del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444.
- (iii) Existen otras medidas menos gravosas para el cumplimiento del objetivo de la medida denunciada como: a) la presentación de una declaración jurada, b) constatación de parte de un representante de la Sunat, c) presentación de una constancia policial, d) presentación de un video que haya registrado la destrucción de desmedros, e) informe técnico (como para el caso de mermas), f) reporte de desmedros (como para el caso de productos alimenticios perecibles), y g) obligación de informar a la autoridad la fecha de la destrucción e inspecciones inopinadas de la Sunat en dicha fecha.
- (iv) La medida denunciada contraviene el Principio de Razonabilidad reconocido en el numeral 1.4) del artículo IV° del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444, ello en tanto, la Comisión en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI determinó que la medida cuestionada constituye una barrera burocrática carente de razonabilidad, concluyendo que no se acreditó que la medida sea proporcional a sus fines. En este punto reitera la aplicación del Principio de Confianza Legítima.
- (v) La exigencia materia de denuncia, carece de una justificación sustentada en un interés público, puesto que ha sido establecida en atención a un interés particular de la entidad. Ello se desprende de la parte de los antecedentes de la contestación de la denuncia en el marco del Expediente N° 000177-2018/CEB, por parte del Ministerio y la Sunat, toda vez que refieren que *«la barrera burocrática ha sido establecida considerando la posibilidad de trasladar al administrado el costo de su propia actividad de supervisión y control»*. Asimismo, se *«revela que la finalidad de la norma es tercerizar sus atribuciones de fiscalización y controlar través de un notario público a costo del propio agente supervisado»*. En tal sentido, a fin de facilitar su labor, la Administración Pública ha preferido incrementar los costos de los agentes económicos y disminuir su competitividad en lugar de asumir el costo de realizar su propia labor. Por ello, dado que no existe interés público que no explique la existencia de la medida denunciada, se vulnera el Principio de Razonabilidad.

- (vi) La medida denunciada contraviene los Principios de Presunción de Veracidad, Privilegio de Controles Posteriores y Presunción de Licitud, dispuestos en el artículo IV° del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444, puesto que cuando se exige la destrucción de los desmedros de existencias deba de efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la renta de tercera categoría se parte de la premisa que el administrado va a engañarla y por eso exige una constatación notarial, no siendo suficiente una declaración jurada o en su defecto una constatación privada y registrada en video, lo que fluye de la parte de los antecedentes de la contestación de la denuncia en el marco del Expediente N° 000177-2018/CEB, por parte del Ministerio y la Sunat.
  - (vii) La autoridad impone la medida denunciada en lugar de eliminar complejidades susceptibles de ser suprimidas, toda vez que siempre es más sencillo presentar declaraciones juradas o grabaciones privadas que registren la destrucción de las existencias que depender de una tercera persona que, por lo demás, cobra honorarios por su intervención. En consecuencia, se vulnera el Principio de Simplicidad, dispuesto en el numeral 1.3) del artículo IV° del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444.
  - (viii) No existe ningún indicio de que el Ministerio haya realizado un análisis costo beneficio al momento de crear la medida cuestionada. Asimismo, no hay documento que refleje que la citada entidad haya realizado algún tipo de evaluación del supuesto impacto positivo que generaría la medida cuestionada contrastada con los costos que irrogan para (i) los agentes económicos obligados a cumplirla, (ii) el mercado, y (iii) los consumidores.
  - (ix) Las entidades denunciadas no han evaluado la posibilidad de no emitir la nueva regulación, conforme lo exige el numeral 18.1) del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 1246, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas.
3. Asimismo, solicitaron el pago de costas y costos que se generen en el presente procedimiento.
- B. Admisión a trámite:**
4. Mediante la Resolución N° 0165-2019/CEB-INDECOPI del 29 de marzo de 2019, se admitió a trámite la denuncia y se concedió al Ministerio y a la Sunat un plazo de cinco (5) días hábiles para que formulen sus descargos. Dicha resolución fue notificada a la denunciante y a la Procuraduría Pública de la Sunat el 5 de abril de 2019, a la Sunat el

8 de abril de 2019, y al Ministerio y su Procuraduría Pública el 10 de abril del mismo año, conforme consta en los cargos de las cédulas de notificación respectivas<sup>1</sup>.

**C. Contestación de la denuncia:**

5. Mediante el escrito presentado el 29 de abril de 2019<sup>2</sup>, la Sunat presentó sus descargos señalando lo siguiente:

(i) La denuncia deviene en improcedente por los siguientes motivos:

- Las denunciantes no han acreditado con alguna documentación que la exigencia denunciada ponga en riesgo su permanencia en el mercado, ello en tanto el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, (en adelante, el Reglamento) constituye un criterio para la determinación del Impuesto a la Renta, que a facultad del contribuyente, es decir si desea deducir como gasto los desmedros, puede ser usado para la deducibilidad de los gastos.
- La presente denuncia tiene por objeto cuestionar uno de los criterios de determinación del Impuesto a la Renta, toda vez que a mayor sea la proporción de los gastos aceptados tributariamente, menor será la renta neta, y consecuentemente menor será el impuesto a pagar en un determinado ejercicio, siendo éste el verdadero interés en que se declare barrera burocrática ilegal la medida cuestionada.
- La medida cuestionada no resulta ser una barrera burocrática en tanto la misma no ha sido impuesta por la Administración Tributaria en el ejercicio de una actividad de policía, conforme lo ha señalado la Sala especializada en Defensa de la Competencia en reiterados pronunciamientos<sup>3</sup>; tampoco constituye un acto de imperio, en cuanto no se impone coactivamente a los ciudadanos, toda vez que no restringe indefectiblemente el disfrute de los derechos reconocidos en la Constitución Política del Perú (en adelante, la Constitución).

(ii) Mediante la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la LIR), se faculta a la norma reglamentaria a regular aspectos necesarios para darle cumplimiento a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37° de dicha norma, lo que resulta acorde con el Principio de Reserva de Ley, previsto en el artículo 74° de la Constitución, el cual califica como una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente

<sup>1</sup> Cédulas de Notificación N° 862-2019/CEB (dirigida a la denunciante), N° 863-2019/CEB (dirigida al Ministerio), N° 864-2019/CEB (dirigida a la Procuraduría Pública del Ministerio, N° 865-2019/CEB (dirigida a la Sunat) y N° 866-2019/CEB (dirigida a la Procuraduría Pública de la Sunat).

<sup>2</sup> Con fecha 10 de abril de 2019, la Sunat se apersonó al procedimiento y solicitó una prórroga de plazo otorgado para presentar sus descargos. Dicha solicitud fue atendida mediante la Resolución N° 0215-2019/STCEB-INDECOPI.

<sup>3</sup> La denunciante hizo mención a la Resolución N° 0650-2017/SDC-INDECOPI.

derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos por Ley.

- (iii) La medida cuestionada no ha vulnerado el Principio de Legalidad y Veracidad, toda vez que en virtud de dicho principio el contribuyente presenta su declaración tributaria, en la que determina el Impuesto a la Renta a pagar, el mismo que la Administración Tributaria tiene como correctamente determinado, considerando que dicha declaración cumple con las disposiciones establecidas en la LIR y su Reglamento para la deducción del gasto.
- (iv) El Notario Público debe de presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, ello para poder mencionarlo en el acta que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto; lo que resulta fundamental en la determinación del Impuesto a la Renta, pues si la Administración Tributaria aceptara todos los hechos declarados por los contribuyentes, sin un documento que acredite mínimamente tales hechos, dichos contribuyentes, con el afán de pagar menos impuestos, incrementarían sus gastos indicando que tenían mercadería con desmedros que ha sido destruida, con el consecuente perjuicio al Estado que recibiría menos ingresos tributarios, fuente principal de sostenimiento del país.
- (v) Las denunciantes no han aportado indicios sobre la presunta carencia de razonabilidad de la medida, toda vez que no han sustentado que esta es discriminatoria porque no existe un tratamiento discriminatorio entre los contribuyentes, debido a que todas las empresas que quieran efectuar la deducción deben de seguir el procedimiento establecido en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR. Asimismo, precisan que no es arbitraria, dado que la medida obedece a la necesidad de acreditar, sustentar y dar fe de un hecho, y no es desproporcionada puesto que no es excesiva para conseguir los fines que se pretende tutelar, en este caso un filtro en el control de los gastos deducibles y la consecuente mejora de la recaudación.
- (vi) La medida no resulta arbitraria en tanto existe un interés público que la sustentó, el cual consiste en establecer un filtro de control de los gastos deducibles que impida la deducción de gastos inexistentes y el pago de un menor Impuesto a la Renta del que corresponde, con la consecuente mejora en la recaudación.
- (vii) La presencia del notario obedece a la necesidad de acreditar, sustentar y dar fe de un hecho a efecto de aceptar su deducibilidad y consecuentemente pagar menos Impuesto a la Renta, de conformidad con el artículo 2° de la Ley de Notariado, que dispone que el notario es el profesional del derecho que está autorizado para dar fe a los actos y contratos que ante él se celebren. Así, le corresponde dar fe de los actos de destrucción de desmedros efectuados por los contribuyentes, toda vez que el Estado le ha otorgado el ejercicio de un servidor

público, que brinda seguridad jurídica a los actos realizados por los particulares, así como robustecer la presunción de verdad.

- (viii) No podrá servir como referencia para resolver el presente procedimiento el análisis contenido en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, que invocan las denunciantes, toda vez que dicha resolución no constituye un pronunciamiento definitivo ni vinculante, al haber sido apelado. En esa línea, no será de aplicación el Principio de Confianza Legítima puesto que no hay identidad de partes, y asimismo, no hay un pronunciamiento definitivo con uniformidad de criterios.
- (ix) La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados por los contribuyentes y de la administración, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la base imponible y el alcance de su obligación.
- (x) Los criterios para la determinación de la obligación tributaria son: ingresos, costo computable y gastos deducibles debidamente acreditados; asimismo, son hechos económicos que se configuran previamente a la determinación de la obligación tributaria, toda vez que se realizaron en el curso del ejercicio fiscal y su inclusión para efecto de que la determinación de la obligación tributaria condicione el quantum del impuesto a pagar.
- (xi) La Comisión ha señalado que la medida cuestionada no constituye un criterio de determinación puesto que es anterior a la determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta. Bajo esta lógica, ni los ingresos, ni los costos, ni los gastos generados en el ejercicio gravable (del 01 de enero al 31 de diciembre), cuya acreditación también se da dentro del ejercicio gravable, serían criterios para determinar el Impuesto a la Renta.
- (xii) La LIR señala en el inciso f) de su artículo 37° que sólo serán deducibles como gasto *«las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros debidamente acreditados»*, por lo tanto, la acreditación de estas determinará que se acepte como un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, es decir, la acreditación de los desmedros determinará que se pague un menor o mayor impuesto, con lo cual es claro que ello corresponde a un criterio de determinación de dicho impuesto, por lo que la Comisión no es competente para conocer la medida cuestionada.
- (xiii) La Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI contiene un pronunciamiento con intromisión ilegal y sin competencia para conocer el cuestionamiento objeto de denuncia, que pone en riesgo la competencia del Tribunal Fiscal y afecta la seguridad jurídica. Ello, puesto que en dicho procedimiento se mencionó que se encontraban en apelación en el Tribunal Fiscal doce (12) expedientes en los que se discutía la aplicación de la disposición contenida en el literal c) del artículo 21°

del Decreto Supremo N° 122-94-EF; no obstante, la Comisión determinó que la exigencia que se cuestionó no es exigible por constituir barrera burocrática carente de razonabilidad, por lo que, de pronunciarse el Tribunal Fiscal en sentido contrario, se generará una situación de inseguridad jurídica.

- (xiv) La participación del notario en el acto de destrucción de los desmedros es necesaria e idónea, dadas las facultades otorgadas por el Estado, para acreditar la existencia de los bienes que serán destruidos, su cuantificación y que finalmente fueron destruidos y no comercializados, y de esta manera poder deducir el valor de dichos bienes para el Impuesto a la Renta.
- (xv) Conforme a lo señalado de manera referencial en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04-97-I/TC, la lógica de la Comisión en relación a la acreditación de la destrucción de los desmedros ante la presencia de un funcionario de la Sunat como indicio, no solo afectaría el Principio de Especialización, al confiar la autoridad de la fe pública al profesional que a la vez realiza la labor de fiscalización del incumplimiento de la correcta determinación de la obligación tributaria, sino afecta la seguridad jurídica, pues el contribuyente podría poner en tela de juicio la cuantificación de los bienes y fecha cierta de los actos de destrucción plasmados en el acta correspondiente, dada la posición de "juez" y parte de la Sunat.
- (xvi) Es imposible que en el año 1994, año en que se emitió y publicó la norma que contiene la medida denunciada, el Ministerio haya considerado como requisito previo a su emisión la presentación de un estudio, informe, u otro medio probatorio similar, que permita advertir que el procedimiento de adopción de la decisión pública no ha sido arbitrario, ello porque no existía norma legal que dispusiera dicho requisito. Lo antes mencionado guarda relación con la teoría de los hechos cumplidos de la aplicación de las normas en el tiempo, contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC.

6. Asimismo, el 3 de mayo de 2019<sup>4</sup>, el Ministerio formuló sus descargos con base en los siguientes argumentos:

- (i) Lo dispuesto en la norma cuestionada resulta legal y razonable toda vez que ha sido emitida dentro de las competencias y atribuciones que les corresponde al Poder Ejecutivo al reglamentar y establecer pautas en relación a los requisitos para la deducción de las mermas, respetando el Principio de Legalidad reconocido en el artículo 1° del Título Preliminar de la Ley N° 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo y el artículo 61° de la Ley N° 27444.

<sup>4</sup> Con fecha 12 de abril de 2019, el Ministerio se apersonó al procedimiento y solicitó una prórroga de plazo otorgado para presentar sus descargos. Dicha solicitud fue atendida mediante la Resolución N° 0215-2019/STCEB-INDECOPi.

- (ii) El Ministerio ha ejercido sus funciones como órgano encargado de asuntos relativos a la tributación, política aduanera, financiación, endeudamiento, presupuesto, tesorería y contabilidad, conforme lo dispone el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 183, Ley Orgánica del Ministerio y el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 325, norma que modificó la denominación del Ministerio, en concordancia con el artículo 2° y el inciso 1) del artículo 3° del Decreto Supremo N° 117-2014-EF.
- (iii) El artículo 55° del Decreto Supremo N° 068-92-EF, establecía que para la deducción de los desmedros de existencias, la Sunat aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél.
- (iv) Cuando el inciso f) del artículo 37° de la LIR señala que la acreditación del gasto por desmedro se realizará de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes de dicha ley, se refiere a la Sexta Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 179-2004-EF, disposición que se remitía al Decreto Supremo N° 068-92-EF, así como a las normas reglamentarias del TUO de la LIR posteriormente aprobadas por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, que se encuentra vigente.
- (v) Mediante la LIR se faculta a la norma reglamentaria a regular aspectos necesarios para darle cumplimiento a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37° de dicha norma, lo que resulta acorde con el Principio de Reserva de Ley previsto en el artículo 74° de la Constitución, el cual califica como una reserva relativa ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley.
- (vi) En el fundamento 26 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 3769-2010-PA/TC, el Tribunal Constitucional admitió la relativización de la reserva, en el entendido de que exigir una regulación extremadamente detallista o condiciones rigurosas en algunos casos concretos podría resultar o antitécnico e incluso inconveniente para la propia protección de otras finalidades constitucionales igualmente valiosas, como es el caso de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.
- (vii) La medida cuestionada fue emitida en cumplimiento de lo indicado por la LIR, la cual delegó la regulación de requisitos y procedimientos para acreditar debidamente los desmedros a través de un decreto supremo, respetando por ende los procedimientos y formalidades necesarias.
- (viii) La medida cuestionada no resulta irracional en tanto tiene como finalidad combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía,

estableciendo un adecuado mecanismo de control, ello considerando que el notario tiene como función la comprobación de hechos, lo que otorga certeza a la Administración Tributaria.

- (ix) La medida no ha restringido la probanza de la destrucción de los desmedros únicamente al otorgamiento de la fe notarial, puesto que ha regulado la posibilidad de establecer en determinados supuestos procedimientos alternativos o complementarios, en virtud del cual se publicó la Resolución de Superintendencia N° 243-2013-SUNAT, que estableció un procedimiento alternativo para la acreditación de desmedros de productos alimenticios perecibles para efectos de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta. Asimismo, a través del Decreto Supremo N° 403-2016-EF, se creó el régimen tributario MYPE del Impuesto a la Renta y se estableció que para los sujetos de dicho régimen cuyos ingresos netos anuales no superen las trescientas (300) unidades impositivas tributarias (UIT), tratándose de los desmedros de existencias, se aplicará el procedimiento previsto en el tercer párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento.
- (x) No existe otro mecanismo o medio igualmente efectivo, en armonía con los lineamientos del sistema tributario, los cuales están dirigidos a combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía.
- (xi) Teniendo en cuenta que aceptar la deducción de gastos permite que los contribuyentes determinen un menor impuesto, disminuyendo los ingresos en las arcas públicas, resulta razonable que como regla general se requiera la presencia del Notario Público en la destrucción del desmedro como prueba para acreditar la deducción. En consecuencia, la exigencia cuestionada constituye una medida razonable y proporcional, que no vulnera los Principios de Presunción de Veracidad, Simplicidad, Privilegio de Controles Posteriores y Presunción de Licitud.
- (xii) Las denunciantes no han acreditado la supuesta falta de razonabilidad de los costos que asumen para verificar la destrucción de los desmedros puesto que no han cumplido con cuantificar ni sustentar dichos costos, ni han demostrado cuál es el impacto de aquellos precios en los productos que comercializan.
- (xiii) Si bien no solo las denunciantes deben de incurrir en costos para cumplir con la exigencia cuestionada, los beneficios que dicha medida origina son mayores a sus costos en tanto busca que los contribuyentes determinen correctamente el Impuesto a la Renta, así como resguardar la salud pública.
- (xiv) La exigencia cuestionada no califica como una medida arbitraria en tanto resulta razonable que en aquellos casos que no es posible flexibilizar dicho requisito en

atención al interés público, la carga sea asumida por el contribuyente, razón por la cual el traslado de dichos costos a las empresas denunciantes resulta razonable.

**D. Otros:**

7. A través del escrito presentado el 14 de junio de 2019, el señor Mario César Romero Valdivieso en su calidad de Decano del Colegio de Notarios de Lima, y el señor Marco Antonio Villota Cerna, Secretario de la Junta Directiva de dicha entidad, solicitaron en representación del Colegio de Notarios de Lima, su incorporación como tercero administrado al presente procedimiento, sobre la base de los siguientes argumentos:

- (i) Lo determinado en la resolución que emita la Comisión en el presente procedimiento podría afectar directamente los derechos e intereses legítimos del Colegio de Notarios de Lima, toda vez que lo que se solicita es excluir la participación necesaria de los notarios en la constatación de la destrucción de desmedros de existencias para ser aceptados por la Sunat y ser deducidos de la renta de tercera categoría, lo cual contraviene la disposición que contiene la medida denunciada, la atribución presidencial prevista en el inciso 8 del artículo 118° de la Constitución, los artículos 2° y 94° literal b), 98° y 124° del Decreto Legislativo N° 1049, Decreto Legislativo del Notariado, sobre la función de los notarios de comprobar hechos con fe pública y de que los instrumentos que extiendan solamente pueden ser anulados en el Poder Judicial, y el inciso 2 del artículo 235° del Código Procesal Civil, sobre el carácter del documento público extendido por el notario.
- (ii) Se cumple el presupuesto habilitante del artículo 71° del TUO de la Ley N° 27444 a fin que su institución sea incorporada al procedimiento, al contar con un derecho e interés legítimo que puede ser afectado por la emisión de la resolución que emita la Comisión. Ello, conforme lo dispuesto en las resoluciones N° 009-2019-SEL-INDECOPI y N° 0109-2018/SEL-INDECOPI.
- (iii) Conforme lo dispone el artículo 20° de la Constitución concordante con el artículo 129° del Decreto Legislativo N° 1049, los colegios profesionales constituyen una institución autónoma con personalidad de derecho público y personerías jurídicas de derecho público, respectivamente, encargados entre otros, de vigilar directamente el cumplimiento de las leyes y reglamentos que regulan la función notarial y ejercer la representación gremial de la orden, con lo cual resulta manifiesto su interés legítimo a fin de ser incorporados como terceros.
- (iv) Asimismo, el interés legítimo de incorporarse como terceros radica en los notarios están expresamente comprendidos en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF.

(v) Solicitan como pretensión alternativa que se declare la nulidad de todo lo actuado hasta el estado de notificarles la denuncia.

8. Respecto a la solicitud de incorporación de tercero administrado presentada por los representantes del Colegio de Notarios de Lima, es necesario precisar lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 71° del TUO de la Ley N° 27444, que establece lo siguiente:

**«Artículo 71.- Terceros administrados**

*71.1 Si durante la tramitación de un procedimiento es advertida la existencia de terceros determinados no comparecientes cuyos derechos o intereses legítimos puedan resultar afectados con la resolución que sea emitida, dicha tramitación y lo actuado les deben ser comunicados mediante citación al domicilio que resulte conocido, sin interrumpir el procedimiento».*  
(Énfasis añadido).

9. De lo anterior se desprende que la incorporación de un tercero administrado se efectuará en el supuesto que se detecte la existencia de una persona (natural o jurídica) que cuente con derechos o intereses legítimos que puedan verse afectados con la resolución emitida por la autoridad administrativa, en este caso, por el pronunciamiento de esta Comisión.

10. En tal sentido, a fin de evaluar si corresponde la incorporación de un tercero administrado en un procedimiento de eliminación de barreras burocráticas, se debe verificar si existe un tercero con un derecho o interés legítimo que pueda ser afectado por la emisión de la resolución de este órgano funcional.

11. En nuestro ordenamiento jurídico no se han establecido los requisitos que deben de existir para que se acredite la existencia de un derecho o interés legítimo, el cual pueda servir como sustento para la incorporación de un tercero al procedimiento administrativo; sin embargo, sí se han regulado los elementos que deben presentarse para que un tercero administrado pueda contradecir un acto emitido por la Administración Pública (artículo 120° del TUO de la Ley N° 27444). Dicho referente puede ser aplicado para la incorporación de un tercero administrado, conforme al criterio señalado por la Sala Especializada en Defensa de la Competencia<sup>5</sup>.

12. Siendo esto así, en aplicación de la regla contemplada en el artículo 120° del TUO de la Ley N° 27444, para la incorporación de un tercero administrado debe evaluarse la **conurrencia** de los siguientes elementos: (i) personal, (ii) actual y (iii) probado<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Resolución N° 0151-2015/SDC-INDECOPI

«17. Si bien una solicitud de incorporación de un tercero no compareciente al procedimiento difiere de una solicitud de contradicción de un acto administrativo, dado que a través de ambas, los administrados buscan presentar su posición respecto de una actuación administrativa determinada con la finalidad de mantener o modificar una situación jurídica que les estaría causando algún tipo de afectación, la Sala considera que las reglas descritas en el artículo 109 referido pueden ser aplicables al presente caso.»

<sup>6</sup> Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General  
Artículo 120°.- Facultad de contradicción administrativa.

118.2 Para que el interés pueda justificar la titularidad del administrado, debe ser legítimo, personal, actual y probado. El interés puede ser material o moral.

13. De acuerdo a lo señalado por el Tribunal del Indecopi en la Resolución N° 0151-2015/SDC-INDECOPI, los elementos antes señalados deben ser evaluados considerando que el interés legítimo está compuesto por un elemento **personal, perteneciente al ámbito privado; actual, no pudiendo ser un agravio futuro; y, probado, no bastando la mera alegación**<sup>7</sup>.
14. Con relación al **interés personal**, en el caso que se evalúe la incorporación como tercero administrado de un privado, este debe ser justificado en un interés propio, cuya protección únicamente le atañe a éste, y cuya afectación estaría directamente relacionada con la medida dispuesta.
15. En el presente caso, debe precisarse que el pronunciamiento final de la Comisión será exclusivamente respecto de la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, **a fin de evaluar su legalidad y/o razonabilidad**. En esa línea, la resolución que emita la Comisión no determinará ni evaluará que la participación de los notarios es o no necesaria en la constatación de la destrucción de los desmedros de existencias para ser reconocidos por la Sunat y poder ser deducidos del Impuesto a la Renta de tercera categoría, **sino en el presente análisis se evaluará la legalidad y/o razonabilidad de dicha medida**, aspecto que es objeto de cuestionamiento en este procedimiento.
16. Inclusive, si dicho aspecto hubiera sido cuestionado, no podría haber sido conocido por la Comisión, toda vez que según el Decreto Legislativo N° 1256<sup>8</sup> la Comisión tiene competencias para evaluar los actos, disposiciones y actuaciones de las entidades de la Administración Pública que generen barreras burocráticas que impidan u obstaculicen ilegal o irrazonablemente el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado; **no encontrándose facultada para evaluar el grado de pertinencia y/o necesidad de la intervención de los notarios en la constatación de la destrucción de desmedros**.

<sup>7</sup> Resolución N° 0151-2015/SDC-INDECOPI

«19. Con relación a dicho artículo, Juan Carlos Morón Urbina considera que el interés legítimo está compuesto por un elemento personal, perteneciente al ámbito privado; actual, no pudiendo ser un agravio futuro; y, probado, no bastando la mera alegación, como se aprecia de lo siguiente:

*“Ahora bien, el artículo requiere al interés para ser legítimo, la concurrencia de tres elementos subjetivos-formales:*

*a. Ser un interés personal: por la que el beneficio o afectación que el contenido del acto administrativo debe tener repercusión en el ámbito privado de quien lo alegue (interés no administrativo), esto es que no se intente representar intereses generales que han sido confiados a la Administración y precisamente en cuya autoridad se ha dictado el acto. (...)*

*b. Ser un interés actual: por el que el beneficio o afectación que el contenido del acto administrativo debe tener una repercusión o incidencia efectiva e inmediata en la esfera del titular del interés reclamado. Por lo tanto, no califican como interés legítimo aquellos agravios potenciales, futuros, hipotéticos, remotos.*

*c. Ser un interés probado: por la que el beneficio o afectación que el contenido del acto produce en el interés debe estar acreditado a criterio de la administración, no bastando su mera alegación” [MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Décima Edición. Lima: Gaceta Jurídica, 2014. Pg. 416 y 417.]»*

<sup>8</sup> Decreto Legislativo publicado el 7 de diciembre de 2017 en el diario oficial «El Peruano».

17. Así, el Ministerio y la Sunat han presentado sus descargos a fin de justificar la legalidad y la razonabilidad de la medida denunciada.
18. Por lo antes mencionado, **no hay un interés personal debidamente acreditado** por parte de los representantes del Colegio de Notarios de Lima, debido a que el acto que emita este cuerpo colegiado no tiene repercusión directa en su ámbito privado, sino que se ceñirá a determinar la existencia de una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad respecto de una disposición emitida por el Ministerio.
19. Respecto a que el **interés sea actual**, este elemento está referido a que se analice que la afectación del acto administrativo debe tener una repercusión o incidencia efectiva e inmediata en la esfera del titular del interés reclamado.
20. Conforme se ha señalado en el análisis precedente, considerando que a través del pronunciamiento final de la Comisión no se determinará ni se evaluará que la participación de los notarios **es o no necesaria** en la constatación de la destrucción de los desmedros de existencias para ser reconocidos por la Sunat y poder ser deducidos del Impuesto a la Renta de tercera categoría, se advierte que dicho pronunciamiento no generará, *per se*, alguna incidencia respecto a los *derechos* que le asisten al Colegio de Notarios de Lima, en la medida que el hecho que la norma cuestionada incluya a los notarios en su redacción, no configura un *derecho* ganado y/o otorgado a dicho colegio profesional, sino únicamente la consecuencia de una regulación administrativa, cuya legalidad y/o razonabilidad, precisamente, es materia de denuncia.
21. En esa línea, los efectos de la resolución que se emita en este procedimiento, por sí mismos, son de aplicación única y exclusiva para el Ministerio y la Sunat, y no podrían afectar *derechos* que el Colegio de Notarios de Lima afirma tener. Así también, se debe de precisar que no se desconoce la potestad del Colegio de Notarios de Lima de seguir prestando sus servicios de manera habitual.
22. Por lo tanto, del desarrollo antes expuesto, no se presenta un interés actual que genere alguna incidencia en los derechos que le asisten al Colegio de Notarios de Lima.
23. Finalmente, con relación al **interés probado** como elemento de evaluación para la incorporación de un tercero administrado, se considerará que la afectación que el pronunciamiento de la Comisión produce en quienes invocan su incorporación al procedimiento, esté acreditada a criterio de la administración, no bastando su mera alegación.
24. Al respecto, en el escrito de solicitud presentado por los representantes del Colegio de Notarios de Lima los argumentos desarrollados giran en torno a una afectación que podría darse por el pronunciamiento de la Comisión; no obstante, es necesario mencionar que el procedimiento se encuentra en trámite y únicamente evaluará la

ilegalidad y/o carencia de razonabilidad de la exigencia cuestionada, en el marco de las competencias establecidas por el Decreto Legislativo N° 1256. Asimismo, el Colegio de Notarios no ha presentado mayores elementos de evaluación para acreditar el referido interés probado.

25. Por todo lo antes mencionado, no se ha cumplido con acreditar la posible afectación de intereses y/o derechos que asisten al Colegio de Notarios de Lima en relación directa al pronunciamiento final que la Comisión realice, y, de ese modo, **no se ha presentado un interés probado para su inclusión como tercero administrado.**
26. En tal sentido, corresponde denegar la solicitud de incorporación de tercero administrado presentada por los representantes del Colegio de Notarios de Lima, en la medida que no se ha identificado un derecho o interés legítimo en el presente procedimiento de eliminación de barreras burocráticas.
27. Por otro lado, respecto de la solicitud de nulidad de todo lo actuado hasta el estado de notificación de la denuncia, toda vez que en el presente extremo se está denegando la incorporación del Colegio de Notarios de Lima como tercero administrado, carece de objeto emitir pronunciamiento acerca de la referida solicitud.

## II. ANÁLISIS:

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

28. El artículo 6° del Decreto Legislativo N° 1256, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas<sup>9</sup>, establece que la Comisión es competente para conocer los actos administrativos, disposiciones administrativas y actuaciones materiales, incluso del ámbito municipal o regional, que impongan barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad<sup>10</sup>.
29. Al respecto, cabe indicar que de conformidad con el inciso 3) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256, constituye una barrera burocrática toda exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el

<sup>9</sup> Publicado en el diario oficial «El Peruano» el 8 de diciembre de 2016.

<sup>10</sup> Decreto Legislativo N° 1256, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas

Artículo 6. - Atribuciones de las autoridades en materia de eliminación de barreras burocráticas

6.1. De la Comisión y la Sala

La Comisión y la Sala en segunda instancia, son competentes para conocer los actos administrativos, disposiciones administrativas y actuaciones materiales, incluso del ámbito municipal o regional, que impongan barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad. Asimismo, son competentes para velar por el cumplimiento de las disposiciones sobre la materia establecidas en los Decretos Legislativos N° 283, 668, 757 y el artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, así como las normas reglamentarias pertinentes, o las normas que las sustituyan. Ninguna otra entidad podrá arrogarse estas facultades. Sus resoluciones son ejecutables cuando hayan quedado consentidas o sean confirmadas por la Sala, según corresponda de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la presente Ley.

[...]

mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa.

30. Para efectuar la presente evaluación se toma en consideración lo dispuesto en los artículos 14° al 18° del Decreto Legislativo N° 1256. En ese sentido, corresponde analizar si la barrera burocrática cuestionada es legal o ilegal y, de ser el caso, si es razonable o carentes de razonabilidad<sup>11</sup>.

## B. Cuestiones Previas:

### B.1. De los argumentos relacionados al criterio de determinación del Impuesto a la Renta, presentados por la Sunat:

31. La Sunat ha señalado que la Comisión se encontraría impedida de conocer y resolver sobre dicha materia conforme lo establece el inciso 3) del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256, debido a que:

- La denunciante no ha acreditado con alguna documentación que la exigencia denunciada ponga en riesgo su permanencia en el mercado, ello en tanto el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento constituye un criterio para la determinación del Impuesto a la Renta, que a facultad del contribuyente, es decir si desea deducir como gasto los desmedros, puede ser usado para la deducibilidad de los gastos.
- La presente denuncia tiene por objeto cuestionar uno de los criterios de determinación del Impuesto a la Renta, toda vez que a mayor sea la proporción de los gastos aceptados tributariamente, menor será la renta neta, y consecuentemente menor será el impuesto a pagar en un determinado ejercicio, siendo éste el verdadero interés en que se declare barrera burocrática ilegal la medida cuestionada.
- La medida cuestionada no resulta ser una barrera burocrática en tanto la misma no ha sido impuesta por la Administración Tributaria en el ejercicio de una actividad de policía, conforme lo ha señalado la Sala especializada en Defensa de la Competencia en reiterados pronunciamientos<sup>12</sup>, tampoco constituye un acto de imperio, en cuanto no se impone coactivamente a los ciudadanos, toda vez que

<sup>11</sup> De acuerdo con la metodología contenida en el Decreto Legislativo N° 1256, la Comisión analiza:

(i) La legalidad de la medida cuestionada, en atención a las atribuciones y competencias de la entidad que la impone, al marco jurídico promotor de la libre iniciativa privada y la simplificación administrativa; y, a si se han observado las formalidades y procedimientos establecidos por las normas aplicables al caso concreto para su imposición.

(ii) La razonabilidad de la referida medida, lo que implica evaluar si se justifica en un interés público cuya tutela haya sido encargada a la entidad que la impone y si es idónea para brindar para brindar solución al problema y/u objetivo considerado(s) para su aplicación, así como si es proporcional respecto del interés público fijado y si es la opción menos gravosa que existe para tutelar el interés público.

<sup>12</sup> La denunciante hizo mención a la Resolución N° 0650-2017/SDC-INDECOPI.

restringe indefectiblemente el disfrute de los derechos reconocidos en la Constitución.

32. Asimismo, dicha entidad indicó que la Comisión ha señalado que la medida cuestionada no constituye criterio de determinación, puesto que es anterior a la determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta. Bajo esta lógica, ni los ingresos, ni los costos, ni los gastos generados en el ejercicio gravable (del 01 de enero al 31 de diciembre), cuya acreditación también se da dentro del ejercicio gravable, serían criterios para determinar el Impuesto a la Renta.
33. Al respecto, cabe señalar que cuando la norma hace referencia a criterios para la determinación de impuestos se encuentra delimitando su aplicación a aquellos métodos y procesos que sigue la Administración Tributaria para determinar la cuantía de la obligación tributaria que le será impuesta al administrado.
34. En el presente caso, al tratarse del Impuesto a la Renta, cabe precisar que uno de los criterios utilizados por la Administración Tributaria para la determinación de dicho impuesto es la deducción de aquellos gastos necesarios para producir y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, conforme lo establece el artículo 37° de la LIR<sup>13</sup>.
35. Conforme se observa la LIR ha dispuesto que para determinar la cuantía del Impuesto a la Renta se podrán deducir aquellos gastos que resulten necesarios para producir y mantener su fuente.
36. Además, la mencionada ley ha detallado taxativamente cuáles son aquellos gastos que podrán ser deducidos por los administrados de fin de que la Administración Tributaria determine la cuantía del impuesto. Sobre el particular, la ley ha dispuesto que los desmedros debidamente acreditados son considerados gastos por lo que resulta posible su deducción a fin de determinar la cuantía del impuesto a la renta.
37. Con relación a ello, no se advierte que las denunciantes se encuentren cuestionando que los gastos puedan ser considerados para determinar la cuantía del Impuesto a la Renta y, tampoco, se aprecia que se encuentren cuestionando que los desmedros debidamente acreditados califiquen como gastos, siendo que dichas disposiciones guardan relación directa con el proceso de determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta de tercera categoría.
38. En el presente caso, la pretensión de las denunciantes se encuentra dirigida a cuestionar una obligación impuesta por la Administración Tributaria sobre los

<sup>13</sup> Artículo 37.- (56) A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

administrados a fin de que los desmedros de existencias puedan ser calificados como desmedros debidamente acreditados.

39. Al respecto, cabe precisar que esta calificación no guarda relación directa con la determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta, bajo los parámetros impuestos por la ley, sino que se relaciona con la etapa probatoria en la que la Administración Tributaria le impone al administrado la exigencia de acreditar hechos a fin de evaluar si los mismos pueden o no ser considerados en el proceso de determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta de tercera categoría.
40. En efecto, la exigencia de acreditar la destrucción de desmedros ante la presencia de un Notario, guarda relación con la etapa previa a la determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta, etapa en la que la Administración Tributaria exige que los administrados acrediten los hechos que desean que ingresen al proceso de determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta, por lo que no se advierte que la exigencia cuestionada guarde relación con los criterios utilizados por la Administración Tributaria para la determinación de la cuantía del citado impuesto.
41. En ese sentido, corresponde desestimar los argumentos de improcedencia planteados por la Sunat respecto a que la presente pretensión versa sobre los criterios de determinación, siendo que la medida cuestionada resulta ser una exigencia impuesta por la Administración Tributaria a través de una disposición administrativa que repercute en el ejercicio de las actividades económicas de los administrados, por lo que se encuentra dentro de los parámetros de competencias de la Comisión dispuestos en el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256.
42. Sin perjuicio de lo señalado previamente, corresponde mencionar que en un procedimiento anterior<sup>14</sup> la Comisión se ha pronunciado respecto de una medida contenida en una disposición administrativa tributaria.
43. En esa línea, las entidades de la Administración Pública realizan múltiples actividades, con características propias y finalidades diversas, entre las que se encuentran la actividad de policía<sup>15</sup>. Respecto a ella, Ariño señala que «se manifiesta a través de

<sup>14</sup> En la Tramitación del Expediente N° 000061-2018/CEB, la Comisión emitió la Resolución N° 308-2018/CEB-INDECOPI del 14 de agosto de 2018 la cual declaró barrera burocrática carente de razonabilidad la imposición del plazo de diez (10) días hábiles para tramitar el documento policial a fin de acreditar la pérdida, desaparición o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, contenido en el numeral 4) del artículo 2° del Decreto Supremo N° 29-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. (Énfasis añadido).

<sup>15</sup> Al respecto, Garrido Falla señala lo siguiente:  
«Limitándonos, por ahora, a la sistemática del presente volumen, nos interesa, pues, enumerar la siguiente tipología de la actividad administrativa:

i. *Actividad de coacción.*- Es la que realiza la Administración Pública para conseguir que los particulares ajusten obligatoriamente su conducta o su patrimonio al interés público. La satisfacción de una necesidad pública existente se logra aquí con una determinada conducta de los particulares; la actividad de la Administración se encamina a que tal conducta se realice obligatoriamente, incluso bajo amenaza de coacción.

normas o actos de imperio, en cuanto que se imponen coactivamente a los ciudadanos»<sup>16</sup>. Es decir, en ejercicio de esta actividad el Estado tiene la posibilidad de limitar de manera obligatoria el disfrute de los derechos reconocidos a los particulares en la Constitución, a fin de alinearlos al interés general, y de exigir el respeto de dichas restricciones<sup>17</sup>.

44. De lo antes mencionado, conforme ya ha sido señalado, la exigencia de acreditar la destrucción de desmedros ante la presencia de un notario, guarda relación con la etapa previa a la determinación de la cuantía del Impuesto a la Renta, de manera tal que la medida cuestionada resulta ser una exigencia impuesta por la Administración Tributaria a través de una disposición administrativa que repercute en el ejercicio de las actividades económicas de los administrados, pasible de afectar su permanencia en el mercado, por lo que se encuentra dentro de los parámetros de competencias de la Comisión dispuestos en el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256.
45. Asimismo, lo manifestado por la Sunat acerca de que la exigencia cuestionada no se imponga coactivamente y no restrinja el disfrute de los derechos reconocidos en la Constitución, incluso de comprobarse ello, no tendrá como correlato que la misma no sea impuesta en el ejercicio de la citada actividad de policía.
46. Debido a ello, los argumentos que buscaban la improcedencia de la denuncia vertidos por la Sunat han sido desvirtuados.
47. Finalmente, acerca del argumento referido a que ni los ingresos, ni los costos, ni los gastos generados en el ejercicio gravable (del 01 de enero al 31 de diciembre), cuya acreditación también se da dentro del ejercicio gravable, serían criterios para determinar el Impuesto a la Renta; teniendo en cuenta que son aspectos que no han sido

---

El examen de esta actividad incluye el estudio de dos capítulos del Derecho administrativo tradicional: A) La policía administrativa, y B) Las prestaciones obligatorias de los particulares a la Administración.

II. Actividad de estímulo o persuasión.-También aquí es la actividad de los particulares la que viene a satisfacer directamente las necesidades públicas del momento. Pero con tal motivo la Administración despliega su propia actividad para persuadirles y estimularles. Es la actividad administrativa que se conoce en la doctrina española con el nombre de fomento». GARRIDO FALLA, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*. Madrid: Editorial Tecnos, 1992. p. 123.

<sup>16</sup> «[...] la actividad de policía es una actividad que se manifiesta a través de normas o actos de imperio, en cuanto que se imponen coactivamente a los ciudadanos. Se trata de limitaciones, condicionamientos o cargas, necesarios para una ordenada convivencia. Incluye esta actividad tanto la potestad legislativa como la reglamentaria, con todas sus secuelas de aplicación limitadora y coactiva o incluso ablativa, plasmada en instrumentos como las órdenes, licencias, permisos, prohibiciones, etc. Es la actividad clásica y esencial del Estado y va íntimamente unida a la noción de orden público». ARINO ORTIZ, Gaspar. *Principios de Derecho Público Económico*. Lima: Ara editores, 2004. p. 336.

<sup>17</sup> «Poder de policía y policía. El poder de policía es parte de la función legislativa que tiene por objeto la promoción del bienestar general, regulando a ese fin los derechos individuales, reconocidos expresa o implícitamente por la Constitución, extendiéndose hasta donde la promoción del bienestar general lo haga conveniente o necesario dentro de los límites constitucionales. El Poder de policía se manifiesta a través de normas generales, abstractas, impersonales, objetivas, siendo su objeto más amplio que la policía, pues versa sobre la limitación de los derechos reconocidos a fin de promover el bienestar general.

La policía es parte de la función administrativa, que tiene por objeto la ejecución de leyes de policía. La policía se manifiesta a través de normas particulares (actos administrativos) que constituyen la individualización o concreción de la norma jurídica general o abstracta». DROMI, Roberto. *Derecho Administrativo*. Lima: Ediciones Ciudad Argentina, 1995. p. 562.

cuestionados en el presente procedimiento, no corresponde emitir un pronunciamiento respecto a este punto.

B.2. De los argumentos relacionados con la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI presentados por las denunciantes y la Sunat:

48. Las denunciantes indicaron que a través de la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, respecto de la misma barrera burocrática denunciada, la Comisión ha reconocido que el Ministerio *«no ha acreditado haber evaluado cómo otras medidas consideradas y descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios»*, y además que, la entidad *«habría establecido la exigencia cuestionada sin tener en cuenta la opción menos gravosa»*. De acuerdo a ello, invoca la aplicación al presente caso del Principio de Confianza Legítima dispuesto en el numeral 1.15) del artículo IV° del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444.
49. En relación a la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, la Sunat indicó que:
- (i) No podrá servir como referencia para resolver el presente procedimiento el análisis contenido en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, que invocan las denunciantes, toda vez que dicha resolución no constituye un pronunciamiento definitivo ni vinculante, al haber sido apelado. En esa línea, no será de aplicación el Principio de Confianza Legítima puesto que no hay identidad de partes, y asimismo, no hay un pronunciamiento definitivo con uniformidad de criterios.
  - (ii) La Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI contiene un pronunciamiento con intromisión ilegal y sin competencia para conocer el cuestionamiento objeto de denuncia, que pone en riesgo la competencia del Tribunal Fiscal y afecta la seguridad jurídica. Ello, puesto que en dicho procedimiento se mencionó que se encontraban en apelación en el Tribunal Fiscal doce (12) expedientes en los que se discutía la aplicación de la disposición contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF; no obstante, la Comisión determinó que la exigencia que se cuestionó no es exigible por constituir barrera burocrática carente de razonabilidad, por lo que, de pronunciarse el Tribunal Fiscal en sentido contrario, se generará una situación de inseguridad jurídica
50. Asimismo, la Sunat precisó que no será de aplicación el Principio de Confianza Legítima puesto que no hay identidad de partes, y además, no hay un pronunciamiento definitivo con uniformidad de criterios.

51. Al respecto, el artículo IV° del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444, dispone lo siguiente:

**«Artículo VI°.- Precedentes administrativos**

1. Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la presente norma.

2. Los criterios interpretativos establecidos por las entidades, podrán ser modificados si se considera que no es correcta la interpretación anterior o es contraria al interés general. La nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados.

3. En todo caso, la sola modificación de los criterios no faculta a la revisión de oficio en sede administrativa de los actos firmes.»

52. Sobre el particular, en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, referente al Expediente N° 000177-2018/CEB iniciado por Supermercados Peruanos S.A. contra el Ministerio y la Sunat, la Comisión declaró barrera burocrática carente de razonabilidad la medida cuestionada en el presente procedimiento.
53. Es menester señalar que la resolución citada en el párrafo precedente no tiene efectos vinculantes para este Colegiado, en tanto no constituye un precedente de observancia obligatoria al no haber sido debidamente publicada; razón por la cual, de corresponder, solo puede ser tomada de modo referencial.
54. Así, en el presente caso, respecto a lo mencionado por las denunciantes no será de aplicación el Principio de Confianza Legítima.
55. Sin perjuicio de ello, la autoridad administrativa tiene la obligación de evaluar íntegramente cada nueva denuncia tomando en consideración los actos administrativos, disposiciones administrativas y actuaciones materiales involucrados en cada caso. Por tal razón, las conclusiones a las que se arriben en cada procedimiento dependerán de la evaluación específica en cada expediente.
56. Por otro lado, la Sunat indicó que la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI contiene un pronunciamiento con intromisión ilegal y sin competencia para conocer el cuestionamiento objeto de denuncia, que pone en riesgo la competencia del Tribunal Fiscal y afecta la seguridad jurídica.
57. De lo anterior, la resolución citada en el párrafo precedente ha sido emitida en el marco de un procedimiento distinto al presente, razón por la que algún cuestionamiento a dicho acto administrativo no podrá ser tomado en consideración en este análisis.

B.3. Del argumento referido a la exigibilidad de estudios e informes previos a la emisión del Decreto Supremo N° 122-94-EF:

58. En este extremo, la Sunat manifestó que, es imposible que en el año 1994, año en que se emitió y publicó la norma que contiene la medida denunciada, el Ministerio haya considerado como requisito previo a su emisión la presentación de un estudio, informe, u otro medio probatorio similar, que permita advertir que el procedimiento de adopción de la decisión pública no ha sido arbitrario, ello porque no existía norma legal que dispusiera dicho requisito. Lo antes mencionado guarda relación con la teoría de los hechos cumplidos de la aplicación de las normas en el tiempo, contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC.
59. Al respecto, el numeral 1.15) del artículo IV° del TUO de la Ley N° 27444<sup>18</sup>, establece que la autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente.
60. Asimismo, de acuerdo al literal b) del numeral 14.1) del artículo 14° del Decreto Legislativo N° 1256, el análisis de legalidad de una barrera burocrática implica que la Comisión o la Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante, la Sala), de ser el caso, evalúe si la entidad siguió los procedimientos y/o formalidades que exige el marco legal vigente para la emisión y/o publicación de la disposición administrativa que materializa la barrera burocrática.
61. En tal sentido, este cuerpo colegiado deberá emitir un pronunciamiento considerando el marco legal vigente, el cual dispone que en caso una barrera burocrática contenida en una disposición administrativa supere el análisis de legalidad, de acuerdo a la metodología establecida en el capítulo II del Decreto Legislativo N° 1256, se procederá con la evaluación de su razonabilidad.
62. En consecuencia, el hecho de que la Sunat precise que al momento de la emisión del Decreto Supremo N° 122-94-EF no existía el «requisito» previo a su emisión de la presentación de un estudio, informe, u otro medio probatorio similar, que permita advertir que el procedimiento de adopción de la decisión pública no ha sido arbitrario, dicha disposición que es exigible en la actualidad, deberá de ser evaluada acorde al marco legal vigente, es decir, en primera instancia se evaluará su legalidad y, de no ser

<sup>18</sup> TUO de la Ley N° 2744, Ley del Procedimiento Administrativo General

1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima.- La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.

Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.

La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.

declarada ilegal y presentarse indicios suficientes, analizar su razonabilidad, por lo que ha quedado desvirtuado el argumento vertido por la entidad en este extremo.

**C. Cuestión controvertida:**

63. Determinar si la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad.

**D. Evaluación de legalidad:**

64. En el presente caso, la denunciante señaló que la exigencia impuesta a través del artículo 21° del Reglamento no se condice con lo dispuesto por el inciso e) del artículo 37° del TUO de la LIR, a su entender, ello se debería a que para acreditar la destrucción de los desmedros de existencias se exige la presencia de un notario siendo que la ley únicamente exige que **los desmedros sean acreditados para su deducción al Impuesto a la Renta.**
65. Al respecto, de la revisión de la disposición que materializa la exigencia denunciada (artículo 21° del Reglamento), se advierte que se trata de una disposición que regula las reglas aplicables para la determinación de la renta neta de Tercera Categoría, tal como se detalla a continuación:

**CAPITULO VI**

**DE LA RENTA NETA**

**Artículo 21.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA**

**Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:**

[...].

**c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del Artículo 37 de la Ley, se entiende por:**

**1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.**

**2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irre recuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.**

*Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.*

*Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.”*

(Énfasis y subrayado añadido).

66. El artículo 5° del Decreto Legislativo N° 183, Ley Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas, señala que le 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.
67. Asimismo, el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 325, norma que modificó la denominación del Ministerio, establece que las normas referidas a asuntos arancelarios, aduaneros, tributarios u otros que tengan efectos sobre la recaudación fiscal requerirán la aprobación o refrendo del Ministerio de Economía y Finanzas según la jerarquía de la norma, además de los requisitos establecidos en la Ley.
68. En concordancia con las normas citadas previamente se advierte que el numeral 2.1) del artículo 2° del Decreto Supremo N° 117-2014-EF, señala que el Ministerio tiene competencias en materias de carácter económico, financiero, fiscal, escalas remunerativas y beneficios de toda índole en el sector público, previsional público y privado en el ámbito de su competencia, inversión pública y privada, presupuesto público, tesorería, contabilidad, tributario, ingresos no tributarios, aduanero, arancelario y contrataciones públicas entre otras.
69. Conforme se observa de la normativa que regula las competencias del Ministerio se observa que dicha entidad cuenta con las competencias necesarias para regular en el ámbito de la tributación, dentro de la cual se encuentra el Impuesto a la Renta.
70. Con relación a la formalidad para regular lo relacionado al Impuesto a la Renta, la Vigésimo Tercera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-94-EF establece que mediante decreto supremo se dictarán las normas reglamentarias y complementarias que sean necesarias para la mejor aplicación de la referida ley.
71. En el presente caso, se aprecia que la medida ha sido impuesta a través de un decreto supremo por lo que el Ministerio ha cumplido con la formalidad dispuesta legalmente para la imposición de la medida cuestionada.

72. Por otro lado, de la revisión del artículo 37° de la LIR, se aprecia que se dispone lo siguiente:

*Artículo 37.- (56) A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles:*

[...].

*f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las **memas y desmedros de existencias debidamente acreditados**, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.*

(Énfasis añadido).

73. De lo señalado previamente se aprecia que la LIR ha dispuesto que los desmedros deben encontrarse debidamente acreditados a fin de poder ser deducidos como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.
74. Al respecto, debemos señalar que la Sexta Disposición Transitoria Final del TUO de la LIR, dispuso que eran de aplicación al Impuesto a la Renta las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N° 068-92-EF, las cuales mantendrían su vigencia hasta la aprobación del Reglamento del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, lo cual se dio con la aprobación del Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento del Impuesto a la Renta, publicado el 21 de septiembre de 1994.
75. Por otro lado, corresponde señalar que, conforme a la Vigésimo Tercera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 194-94-EF, el Ministerio tiene competencias para desarrollar lo dispuesto en el LIR a través de normas reglamentarias, conforme lo ha realizado con la emisión del Decreto Supremo N° 122-94-EF, en tanto así lo reconoce la ley. En ese sentido, se encuentra plenamente facultado para establecer los parámetros necesarios que deben cumplir los administrados a fin de **“acreditar los desmedros”** conforme lo dispone la ley para que estos puedan ser deducidos como gastos para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.
76. De lo señalado previamente, se advierte que la exigencia cuestionada en el presente procedimiento ha sido establecida en el ejercicio de las competencias otorgadas al Ministerio, en cumplimiento con la formalidad establecida legalmente y conforme a la normativa que regula la materia.
77. En ese sentido, corresponde declarar que la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituye una barrera burocrática ilegal.

**E. Evaluación de razonabilidad:**

78. El Capítulo II del Decreto Legislativo N° 1256, establece la metodología de análisis de barreras burocráticas, señalando en su artículo 14° que en caso la barrera burocrática denunciada fuera declarada legal, se procede con el análisis de razonabilidad. Por lo cual, habiendo identificado que la medida cuestionada en el presente procedimiento no constituye la imposición de una barrera burocrática ilegal, correspondería efectuar el análisis de razonabilidad de dicha medida.
79. La evaluación de razonabilidad y proporcionalidad de una disposición normativa que restringe derechos a las personas no resulta exclusiva del ordenamiento jurídico peruano, sino que es aplicada de modo similar por distintos tribunales en el mundo<sup>19</sup> y administraciones públicas<sup>20</sup> que buscan una mejora regulatoria. Con este tipo de análisis, lo que se pretende es que las exigencias y prohibiciones impuestas a los particulares hayan sido producto de un proceso de examen por la autoridad en el que se justifique la necesidad y la proporcionalidad en atención a un interés público, de tal manera que sean más beneficiosas que los costos sociales a generar.
80. En el Perú, conforme a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1256, se ha otorgado facultades a la Comisión para verificar (además de la legalidad) la razonabilidad de las barreras burocráticas que sean impuestas a los agentes económicos por parte de las entidades de la Administración Pública; y, de disponer su inaplicación ya sea con efectos generales o al caso concreto, dependiendo de cada evaluación realizada.
81. La función en comentario, de modo alguno implica sustituir a la autoridad local o sectorial en el ejercicio de sus atribuciones, sino únicamente verificar por encargo legal que las regulaciones administrativas emitidas tengan una justificación razonable, tomando en cuenta su impacto en el ejercicio del derecho a la libre iniciativa privada.
82. De conformidad con la metodología establecida en el Decreto Legislativo N° 1256, al haber identificado que la medida cuestionada no constituye una barrera burocrática ilegal, corresponde efectuar el análisis de razonabilidad de dicha medida.

<sup>19</sup> Sobre la evolución del análisis de proporcionalidad (Proportionality analysis – PA) en distintos países del mundo, ver: Stone Sweet, Alec y Mathews, Jud. «*Proportionality Balancing and Global Constitutionalism*» (2008). Faculty Scholarship Series. Paper 14. ([http://digitalcommons.law.yale.edu/fss\\_papers/14](http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/14)). Asimismo, ver publicación de «*El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*», elaborado por Laura Clérico (Editorial Universitaria de Buenos Aires - 2009). En dicha publicación se desarrolla el test de proporcionalidad que emplea el Tribunal Constitucional Federal Alemán; esta metodología consiste de manera básica en desarrollar tres principios: (i) el de idoneidad; (ii) el de necesidad; y, (iii) el de proporcionalidad.

<sup>20</sup> En países como Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU), México (MX), Reino Unido (RU), entre otros, existen agencias dependientes del Gobierno, encargadas de revisar las regulaciones y trámites administrativos que impactan en las actividades económicas y en los ciudadanos, de manera previa a su emisión. Se exige que las entidades públicas que imponen estas disposiciones remitan información y documentación que sustente su necesidad y justificación económica en atención al interés público que se desea tutelar. Las agencias antes mencionadas son: (i) en EE.UU, la Oficina de Información y Regulación para los negocios (Office of Information and Regulatory Affairs); (ii) en MX, la Comisión Federal de Mejora Regulatoria (COFEMER); y, (iii) en RU, el Comité de Política Regulatoria (Regulatory Policy Committee).

83. En referencia a ello, según el artículo 15° del referido decreto legislativo, la Comisión o la Sala, de ser el caso, realiza el análisis de razonabilidad de una barrera burocrática en los procedimientos iniciados a pedido de parte, siempre que la denunciante presente indicios suficientes respecto de la carencia de razonabilidad de la misma en la denuncia y hasta antes de que se emita la resolución que resuelve la admisión a trámite de esta.
84. Por su parte, el artículo 16° del Decreto Legislativo N° 1256 establece que los citados indicios, señalados en el párrafo anterior, deben estar dirigidos a sustentar que la barrera burocrática califica como una medida arbitraria o como una medida desproporcionada, considerando dichas medidas de la siguiente manera:
- **Medida arbitraria:** es una medida que carece de fundamentos y/o justificación, o que teniendo una justificación no resulta adecuada o idónea para alcanzar el objetivo de la medida; y/o
  - **Medida desproporcionada:** es una medida que resulta excesiva en relación con sus fines y/o respecto de la cual existe otra u otras medidas alternativas que puedan lograr el mismo objetivo de manera menos gravosa.
85. Es decir, la norma indica que cuando un denunciante haya calificado la barrera burocrática cuestionada ya sea como medida arbitraria o desproporcionada, calificará como un indicio de carencia de razonabilidad; sin embargo, la citada norma establece que no serán indicios suficientes para realizar el análisis de razonabilidad aquellos argumentos (i) que no se encuentren referidos a la barrera burocrática cuestionada, (ii) que tengan como finalidad cuestionar la pertinencia de una política pública, (iii) que sean alegaciones o afirmaciones genéricas; o, (iv) que aleguen como único argumento que la medida genera costos.
86. Entendiéndose de esta forma que, según la referida norma, el denunciante debe justificar y argumentar las razones por las cuales considera que la medida cuestionada en el procedimiento es arbitraria y/o desproporcionada.
87. Al respecto, las denunciantes señalaron lo siguiente:
- (i) A través de la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, respecto de la misma barrera burocrática denunciada, la Comisión ha reconocido que el Ministerio «no ha acreditado haber evaluado cómo otras medidas consideradas y descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios», y además que, la entidad «habría establecido la exigencia cuestionada sin tener en cuenta la opción menos gravosa». De acuerdo a ello, invoca la aplicación al presente caso del Principio de Confianza Legítima dispuesto en el numeral 1.15) del artículo IV° del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444.

- (ii) Existen otras medidas menos gravosas para el cumplimiento del objetivo de la medida denunciada como: a) la presentación de una declaración jurada, b) constatación de parte de un representante de la Sunat, c) presentación de una constancia policial, d) presentación de un video que haya registrado la destrucción de desmedros, e) informe técnico (como para el caso de mermas), f) reporte de desmedros (como para el caso de productos alimenticios perecibles), y g) obligación de informar a la autoridad la fecha de la destrucción e inspecciones inopinadas de la Sunat en dicha fecha.
- (iii) La medida denunciada contraviene el Principio de Razonabilidad reconocido en el numeral 1.4) del artículo IV° del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444, ello en tanto, la Comisión en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPi determinó que la medida cuestionada constituye una barrera burocrática carente de razonabilidad, concluyendo que no se acreditó que la medida sea proporcional a sus fines. En este punto reitera la aplicación del Principio de Confianza Legítima.
- (iv) La exigencia impuesta por Sunat materia de denuncia, carece de una justificación sustentada en un interés público, puesto que ha sido establecida en atención a un interés particular de la entidad. Ello se desprende de la parte de los antecedentes de la contestación de la denuncia en el marco del Expediente N° 000177-2018/CEB, por parte del Ministerio y la Sunat, toda vez que refieren que *«la barrera burocrática ha sido establecida considerando la posibilidad de trasladar al administrado el costo de su propia actividad de supervisión y control»*. Asimismo, se *«revela que la finalidad de la norma es tercerizar sus atribuciones de fiscalización y controla través de un notario público a costo del propio agente supervisado»*. En tal sentido, a fin de facilitar su labor, la Administración Pública ha preferido incrementar los costos de los agentes económicos y disminuir su competitividad en lugar de asumir el costo de realizar su propia labor. Por ello, dado que no existe interés público que no explique la existencia de la medida denunciada, se vulnera el Principio de Razonabilidad.
88. De los argumentos (ii) y (iv) se advierte que las denunciantes cuestionaron que el Ministerio no habría evaluado otras opciones menos gravosas para el cumplimiento del objetivo de la medida denunciada y precisaron algunas alternativas; así como la citada exigencia no se sustentaría en un interés público toda vez que la Administración Pública prefirió incrementar los costos de los agentes económicos y disminuir su competitividad en lugar de asumir el costo de realizar su propia labor.
89. En ese sentido, a criterio de esta Comisión estos argumentos sí resultan ser indicios respecto de la falta de proporcionalidad de la medida, toda vez que se encuentran dirigidos a cuestionar la idoneidad de la misma en tanto existirían otras igual de eficaces y que no generen un gran impacto sobre los agentes económicos, así como de su arbitrariedad, en tanto no se sustentaría en un interés público.

90. Por otro lado, en los argumentos (i) y (iii) las denunciante hicieron mención a la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOP, emitida en el marco del Expediente N° 0177-2018/CEB-INDECOP, a través de la cual la Comisión declaró barrera burocrática carente de razonabilidad la medida denunciada.
91. Al respecto, teniendo en cuenta que este cuerpo colegiado emitió un pronunciamiento acerca de la carencia de razonabilidad de la medida cuestionada, el cual, si bien no es precedente de observancia obligatoria, el análisis abordado en dicha resolución que sustenta los argumentos esbozados por la denunciante, es cuando menos, un indicio de la carencia de razonabilidad de la medida denunciada en el presente procedimiento. Debido a ello, a criterio de la Comisión, dichos argumentos sí constituyen indicios suficientes de la carencia de razonabilidad de la exigencia denunciada.
92. De acuerdo a lo anterior, las denunciante han cumplido con presentar indicios suficientes para realizar el análisis de razonabilidad correspondiente, acorde a lo establecido por el artículo 16° del Decreto Legislativo.
93. De ese modo, de acuerdo con el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 1256, una vez que la Comisión o la Sala, de ser el caso, considera que han sido presentados indicios suficientes sobre la presunta carencia de razonabilidad de la barrera burocrática cuestionada, deberá analizar la razonabilidad de la medida, verificando el cumplimiento de los siguientes elementos:
- (i) Que la medida no es arbitraria, **lo que implica que la entidad acredite:**
    - a) La existencia del interés público que sustentó la medida cuestionada. El interés público alegado debe encontrarse dentro del ámbito de atribuciones legales de la entidad.
    - b) La existencia del problema que se pretendía solucionar con la medida cuestionada.
    - c) Que la medida cuestionada resulta idónea o adecuada para lograr la solución del problema y/o para alcanzar el objetivo de la medida.
  - (ii) Que la medida es proporcional a sus fines, **lo que implica que la entidad acredite:**
    - a) Una evaluación de los beneficios y/o el impacto positivo que generaría la medida; y, de los costos y/o el impacto negativo de la misma para los agentes económicos obligados a cumplirla, así como para otros agentes afectados y/o para la competencia en el mercado.

- b) Que la referida evaluación permite concluir que la medida genera mayores beneficios que costos.
- c) Que otras medidas alternativas no resultarían menos costosas o no serían igualmente efectivas. Dentro de estas medidas alternativas debe considerarse la posibilidad de no emitir una nueva regulación.

#### E.1. Arbitrariedad de la Medida:

- 94. Conforme a lo dispuesto en el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 1256, para analizar la arbitrariedad de la medida cuestionada en el presente procedimiento, debe tenerse en cuenta que el Ministerio debe acreditar (i) la existencia de un interés público que haya sustentado la medida cuestionada, y que dicho interés alegado debe encontrarse dentro de sus atribuciones legales conferidas, (ii) que existe una problemática que se pretendía solucionar con la imposición de la medida, es decir, que el problema detectado haya estado afectando el interés público que pretendía proteger con la imposición de la medida cuestionada; y (iii) que dicha medida es la adecuada para solucionar la problemática detectada y para lograr la protección del interés público que se supone afectado.
- 95. Por su parte, en diversos pronunciamientos anteriores<sup>21</sup>, la Sala especializada en Defensa de la Competencia ha señalado que, para cumplir con el presente nivel de análisis, no basta con que la entidad denunciada haga mención a un objetivo público que justifique las medidas adoptadas, sino que es necesario acreditar la existencia de una problemática concreta que requiera su implementación, además de explicar de qué manera esta medida tiene alguna causalidad con la solución del problema.
- 96. En ese sentido, respecto de la existencia de un interés público que sustente la medida cuestionada, la Sunat ha señalado que la medida no resulta arbitraria en tanto existe un interés público que la sustentó, el cual consiste en establecer un filtro de control de los gastos deducibles que impida la deducción de gastos inexistentes y el pago de un menor Impuesto a la Renta del que corresponde, con la consecuente mejora en la recaudación.
- 97. Por su parte, el Ministerio ha señalado que la medida cuestionada no resulta irracional en tanto tiene como finalidad combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía, estableciendo un adecuado mecanismo de control, ello considerando que el notario tiene como función la comprobación de hechos lo que otorga certeza a la Administración Tributaria.

<sup>21</sup> Ver las Resoluciones N° 001-2013/SDC-INDECOP, N° 401-2013/SDC-INDECOP, N° 3540-2012/SDC-INDECOP, N° 0692-2011/SC1-INDECOP, N° 0819-2011/SC1-INDECOP, 1544-2011/SC1-INDECOP, entre otras.

98. Asimismo, precisó que, la exigencia cuestionada no califica como una medida arbitraria en tanto resulta razonable que en aquellos casos que no es posible flexibilizar dicho requisito en atención al interés público, la carga sea asumida por el contribuyente, razón por la cual el traslado de dichos costos a las empresas denunciadas resulta razonable.
99. Al respecto, a criterio de la Comisión, se ha cumplido con acreditar el interés público que justifica la medida adoptada, que sería combatir la informalidad y la evasión del pago de impuestos. Asimismo, se ha verificado que existe una problemática que se relaciona con dicho interés como es el uso de los desmedros para una indebida deducción de gastos inexistentes que afectarían la determinación del Impuesto a la Renta.

#### E.2. Proporcionalidad de la medida:

100. Conforme a lo dispuesto por el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 1256, aplicable al presente caso, para determinar la proporcionalidad de una medida, el Ministerio debe acreditar (i) que ha realizado una evaluación del impacto tanto positivo (beneficios) como negativo (costos) que genera la exigencia a la denunciante y a otros agentes, (ii) que la evaluación de impacto de costo-beneficio concluye que la medida impuesta a la denunciante genera mayores beneficios que costos, es decir, que los costos de la exigencia para la denunciante, será menor a los beneficios obtenidos por otros agentes así como por la competencia de la denunciante, quienes se veían probablemente afectados con la exigencia; y (iii) que cualquier otra medida sería más costosa o que no sería igual de efectiva que la aplicada a la denunciante, para lo cual, el Ministerio debería haber evaluado una serie de medidas que busquen la protección del interés público y la solución de una problemática existente (si los hubieran identificado), entre las cuales, la exigencia cuestionada, hubiera resultado la medida menos costosa.
101. Sobre el particular, en anteriores pronunciamientos el Tribunal del Indecopi ha señalado que la entidad denunciada (en este caso, el Ministerio) tiene la carga de probar que su medida es proporcional, no pudiendo argumentar que tomó una decisión razonable si no demuestra que consideró y evaluó los costos y beneficios derivados de la implementación de dicha medida<sup>22</sup>.
102. Por su parte, el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia emitida el 18 de marzo de 2009 en el Expediente N° 04466-2007-PA/TC<sup>23</sup>, indicó que:

*«A través del juicio de proporcionalidad en sentido estricto, se busca establecer si la medida guarda una relación razonable con el fin que se pretende alcanzar, a través de un balance entre sus costos y sus beneficios».*

<sup>22</sup> Ver Resoluciones N° 0922-2009/SC1-INDECOPI y N° 1511-2009/SC1-INDECOPI.

<sup>23</sup> Posterior a la Sentencia N° 00850-2008-PA/TC.

103. Teniendo en cuenta lo señalado, el Ministerio tiene la carga de acreditar que los beneficios que pretende obtener con la exigencia impuesta a la denunciante, son mayores que los costos de dicha medida. Esto puede efectuarse, ya sea a través de la presentación de un estudio, informe u otro medio probatorio similar, que permita verificar que el procedimiento de adopción de la decisión pública no ha sido arbitrario.
104. Debe tenerse presente que para acreditar la realización de una evaluación costo-beneficio no se requiere necesariamente de una estricta cuantificación de los costos que involucraría la medida administrativa. Tampoco requiere de un análisis sofisticado y detallado de la proporcionalidad, sino que se demuestre que la autoridad efectuó algún tipo de evaluación sobre el impacto positivo y negativo de la regulación a implementar sobre la denunciante, los agentes y la competencia de la denunciante, afectados con dicha medida.
105. De la información presentada en este procedimiento, el Ministerio acerca de este punto señaló lo siguiente:
- Si bien no solo las denunciantes deben de incurrir en costos para cumplir con la exigencia cuestionada, los beneficios que dicha medida origina son mayores a sus costos en tanto busca que los contribuyentes determinen correctamente el Impuesto a la Renta, así como resguardar la salud pública.
  - La medida no ha restringido la probanza de la destrucción de los desmedros únicamente al otorgamiento de la fe notarial, puesto que ha regulado la posibilidad de establecer en determinados supuestos procedimientos alternativos o complementarios, en virtud del cual se publicó la Resolución de Superintendencia N° 243-2013-SUNAT, que estableció un procedimiento alternativo para la acreditación de desmedros de productos alimenticios perecibles para efectos de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta. Asimismo, a través del Decreto Supremo N° 403-2016-EF, se creó el régimen tributario MYPE del Impuesto a la Renta y se estableció que para los sujetos de dicho régimen cuyos ingresos netos anuales no superen las trescientas (300) UIT, tratándose de los desmedros de existencias, se aplicará el procedimiento previsto en el tercer párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento.
  - No existe otro mecanismo o medio igualmente efectivo, en armonía con los lineamientos del sistema tributario, los cuales están dirigidos a combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía.
106. Tal como ha sido indicado por el Tribunal del Indecopi<sup>24</sup>, evaluar la proporcionalidad conlleva a determinar si se presentan supuestos en los que debería existir una

<sup>24</sup> Ver las Resoluciones N° 1179-2011/SC1-INDECOPI, N° 1180-2011/SC1-INDECOPI y N° 1181-2011/SC1-INDECOPI del 15 de junio de 2011.

excepción en los que la medida regulatoria, que busca mitigar un riesgo, termina causando otro de mayores consecuencias negativas.

107. De lo indicado por el Ministerio acerca de que la medida cuestionada origina beneficios que son mayores a sus costos en tanto busca que los contribuyentes determinen correctamente el Impuesto a la Renta, así como resguardar la salud pública; si bien la entidad menciona que las denunciadas y el resto de contribuyentes en su posición, deberán de asumir costos -lo que es consecuencia de toda regulación-, no se advierte que se haya realizado una evaluación del impacto positivo y/o negativo de la implementación de la medida denunciada, ello sumado a que el beneficio alegado no es más que el cumplimiento de una obligación legal establecida por el Estado, esto es el cumplimiento de las obligaciones tributarias a la que se encuentran sujetos todos los contribuyentes; y, además, no hace mayor referencia a un posible resguardo de la salud pública.
108. En tal sentido, lo aportado por el Ministerio no permite colegir que los costos de la exigencia para las denunciadas, serán menores a los beneficios obtenidos por ellos, otros agentes, así como por la competencia de las denunciadas.
109. Por otro lado, la entidad indicó que ha regulado la posibilidad de establecer en determinados supuestos, procedimientos alternativos o complementarios. De ello se advierte que el Ministerio sí buscó alternativas que buscan la protección del interés público y la solución de la problemática existente, pero únicamente, como refiere, para supuestos excepcionales que no aplican para el caso de las denunciadas respecto a la imposición de la medida cuestionada.
110. En consecuencia, no se advierte que en el presente procedimiento el Ministerio haya acreditado que cualquier otra medida sería más costosa o que no sería igual de efectiva que la aplicada a las denunciadas.
111. Finalmente, el Ministerio precisó que no existe otro mecanismo o medio igualmente efectivo, en armonía con los lineamientos del sistema tributario, los cuales están dirigidos a combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía. Sobre el particular, no es factible deducir lo manifestado por la entidad en la medida que, conforme se mencionó previamente, no evaluó otras alternativas de regulación para supuestos de aplicación de las denunciadas y demás agentes económicos en el mercado, respecto de la imposición de la barrera burocrática denunciada.
112. Por consiguiente, el Ministerio no ha acreditado haber evaluado debidamente la proporcionalidad de la exigencia cuestionada ni cómo otras medidas consideradas y

descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 1256<sup>25</sup>.

113. Lo indicado hace suponer que el Ministerio habría establecido la exigencia cuestionada sin tener en cuenta la proporcionalidad y opciones menos gravosas en la denunciante, en otros agentes y en la competencia de la denunciante en el mercado.
114. En consecuencia, toda vez que no se ha acreditado que la exigencia señalada en el párrafo 1 de la presente resolución, es una medida proporcional a sus fines, se determina que dicha medida no supera el segundo punto del análisis de razonabilidad.
115. Por lo tanto, corresponde declarar que la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye una barrera burocrática carente de razonabilidad en los términos expuestos en la presente resolución; en consecuencia, corresponde declarar fundada la denuncia<sup>26</sup>.
116. Sin perjuicio de lo declarado previamente, resulta importante señalar que el impedimento de que la Comisión pueda conocer sobre determinación de impuestos se sustenta en el hecho de que el procedimiento de eliminación de barreras burocráticas no debe ser usado por los contribuyentes para cuestionar los conceptos o montos que se pagan por los tributos. Sin embargo, dicho impedimento no implica que la Administración Tributaria (como entidad administrativa) deje de cumplir las obligaciones dispuestas por el ordenamiento jurídico vigente así como velar por la simplificación administrativa y los principios que prohíben establecer requisitos, exigencias, limitaciones, prohibiciones y/o cobros ilegales y/o carentes de razonabilidad que perjudiquen a los contribuyentes como administrados para ejercer sus derechos, toda

<sup>25</sup> Decreto Legislativo N° 1256

Artículo 18°.- Análisis de razonabilidad

18.1. Una vez que la Comisión o la Sala, de ser el caso, considera que han sido presentados indicios suficientes sobre la presunta carencia de razonabilidad de la barrera burocrática cuestionada, analiza la razonabilidad de la medida, verificando el cumplimiento de los siguientes elementos:

a. Que la medida no es arbitraria, lo que implica que la entidad acredite:

1. La existencia del interés público que sustentó la medida cuestionada. El interés público alegado debe encontrarse dentro del ámbito de atribuciones legales de la entidad.

2. La existencia del problema que se pretendía solucionar con la medida cuestionada.

3. Que la medida cuestionada resulta idónea o adecuada para lograr la solución del problema y/o para alcanzar el objetivo de la medida.

b. Que la medida es proporcional a sus fines, lo que implica que la entidad acredite:

1. Una evaluación de los beneficios y/o el impacto positivo que generaría la medida y de los costos y/o el impacto negativo de la misma para los agentes económicos obligados a cumplirla, así como para otros agentes afectados y/o para la competencia en el mercado.

2. Que la referida evaluación permite concluir que la medida genera mayores beneficios que costos.

3. Que otras medidas alternativas no resultarían menos costosas o no serían igualmente efectivas. Dentro de estas medidas alternativas debe considerarse la posibilidad de no emitir una nueva regulación.

18.2. En caso de que la entidad no acredite alguno de los elementos indicados en los literales precedentes, la Comisión o la Sala, de ser el caso, declara la carencia de razonabilidad de la barrera burocrática.

<sup>26</sup> Similar criterio fue adoptado por esta Comisión en la emisión de la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, referente al Expediente N° 000177-2018/CEB iniciado por Supermercados Peruanos S.A. contra el Ministerio y la Sunat.

vez que, una interpretación en contrario supondría desampararlos frente a efectivas barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad que restringirían su permanencia en el mercado.

**F. Medida correctiva:**

117. Mediante el Decreto Legislativo N° 1256 se aprobó la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, la cual resulta de aplicación inmediata a las denuncias de parte (como en el presente caso) cuya admisión a trámite se dispusiera a partir del 9 de diciembre de 2016.

118. Sobre el particular, cabe indicar que los artículos 43° y 44° del Decreto Legislativo N° 1256, señalan lo siguiente:

**«Artículo 43.- Medidas correctivas**

*La Comisión o la Sala, de ser el caso, puede ordenar y/o conceder las siguientes medidas correctivas:*

[...].

*2. Que las entidades informen a los ciudadanos acerca de las barreras burocráticas declaradas ilegales y/o carentes de razonabilidad mediante las resoluciones de la Comisión que hayan agotado la vía administrativa y/o las resoluciones de la Sala, como medida complementaria.*

**Artículo 44.- Forma de implementación y plazo para el cumplimiento de las medidas correctivas:**

[...].

*44.2. En el caso de la medida correctiva señalada en el inciso 2. del artículo precedente, el plazo máximo con el que cuenta la entidad es de cinco (5) días hábiles. Las entidades pueden emplear medios de comunicación tanto físicos como virtuales que estén disponibles para todo administrado y/o agente económico que acuda al área de trámite documentario, así como el portal de la entidad.»*

119. De lo anterior se puede advertir que esta Comisión se encuentra facultada para ordenar que las entidades informen a los ciudadanos acerca de las barreras burocráticas declaradas ilegales y/o carentes de razonabilidad.

120. En tal sentido, considerando el marco normativo vigente y que en el presente procedimiento se ha determinado la carencia de razonabilidad de la medida cuestionada, corresponde ordenar al Ministerio y a la Sunat, como medida correctiva, que cumplan con informar a los ciudadanos acerca de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad en el presente procedimiento, una vez se declare consentida la presente resolución o sea confirmada por la Sala.

121. El incumplimiento de lo dispuesto podrá ser sancionado con una multa de hasta veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias, de conformidad con el artículo 36° del Decreto Legislativo N° 1256.

**G. Solicitud del pago de costas y costos del procedimiento:**

122. Por otro lado, las denunciantes solicitaron el pago de las costas y costos que se generen en el presente procedimiento.
123. Al respecto, de acuerdo con lo establecido en el numeral 8.2) del artículo 8° y en el numeral 10.2) del artículo 10° del Decreto Legislativo N° 1256 en los procedimientos de eliminación de barreras burocráticas la Comisión o la Sala, de ser el caso, pueden ordenar la devolución de las costas y costos, cuando corresponda. Asimismo, el artículo 25° de la citada norma establece lo siguiente:
- «Artículo 25.- De las costas y costos**  
25.1. En los procedimientos iniciados a solicitud de parte, la Comisión o la Sala, de ser el caso, puede ordenar a la entidad vencida el reembolso de las costas y costos en los que haya incurrido el denunciante, siempre que este lo hubiese solicitado al inicio o durante el procedimiento.  
25.2. Las reglas aplicables a los procedimientos para la liquidación de costas y costos son las dispuestas en la Directiva N° 001-2015-TRI-INDECOPI del 6 de abril de 2015 o la que la sustituya.»
124. En consecuencia, en la medida que el Ministerio y la Sunat han obtenido un pronunciamiento desfavorable, la Comisión considera que corresponde ordenarle el pago de las costas<sup>27</sup> y costos<sup>28</sup> del procedimiento en favor de las denunciantes.
125. El artículo 419° del Código Procesal Civil<sup>29</sup>, de aplicación supletoria, dispone que las costas y costos deben pagarse inmediatamente después de ejecutoriada la resolución que las apruebe<sup>30</sup>.
126. En consecuencia, el Ministerio y la Sunat deberán cumplir con pagar a las denunciantes las costas y costos del procedimiento, bajo apercibimiento de aplicar las multas coercitivas que correspondan<sup>31</sup>.
127. Para tal efecto, una vez que la resolución haya quedado consentida o fuera confirmada por el Tribunal del Indecopi, las denunciantes podrán presentar la respectiva solicitud de

<sup>27</sup> Código Procesal Civil.

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.

<sup>28</sup> 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 Mutuaí y para cubrir los honorarios de los Abogados en los casos de Auxilio Judicial.

<sup>29</sup> 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.

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

<sup>31</sup> Ley N° 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.

liquidación de costas y costos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 417° y 418° del Código Procesal Civil, la Directiva N° 001-2015-TRI-INDECOPI y demás disposiciones pertinentes<sup>32</sup>.

#### H. Efectos y alcances de la presente resolución:

128. De conformidad con los artículos 8° y 10° del Decreto Legislativo N° 1256, cuando en un procedimiento iniciado de parte, las barreras burocráticas cuestionadas sean **declaradas ilegales y estén contenidas o materializadas en disposiciones administrativas**, la Comisión dispone su inaplicación al caso concreto de la denunciante y con carácter general en favor de otros agentes económicos o administrados en general que también se vean afectados por su imposición<sup>33</sup>.
129. En el presente caso, si bien la medida objeto de denuncia se encuentra contenida en una disposición administrativa, esta no ha sido declarada ilegal, sino carente de razonabilidad. Por lo tanto, en la presente evaluación no se configura el supuesto de inaplicación con efectos generales previsto en el artículo 8° del Decreto Legislativo N° 1256.
130. En tal sentido, corresponde disponer la inaplicación de medida declarada carente de razonabilidad, únicamente, en favor de las denunciantes, conforme al artículo 10° del Decreto Legislativo N° 1256.
131. Finalmente, de conformidad con lo establecido en el numeral 1) del artículo 50° del Decreto Legislativo N° 1256, el Ministerio y la Sunat deberán informar a la Comisión en un plazo no mayor a un (1) mes las medidas adoptadas respecto de lo resuelto en la presente resolución, de acuerdo a lo establecido en la Directiva N° 001-2017/DIR/COD-INDECOPI, aprobada mediante Resolución de la Presidencia del Consejo Directivo del Indecopi N° 018-2017-INDECOPI/COD<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> 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 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 indubitante 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.

<sup>33</sup> Decreto Legislativo N° 1256, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas

Artículo 10°. - De la inaplicación al caso concreto

10.1. Cuando en un procedimiento iniciado a pedido de parte, la Comisión o la Sala, de ser el caso, declare la ilegalidad o carencia de razonabilidad de barreras burocráticas materializadas en disposiciones administrativas o la ilegalidad y/o carencia de razonabilidad de barreras burocráticas materializadas en actos administrativos y/o actuaciones materiales, dispone su inaplicación al caso concreto en favor del denunciante.

10.2. En estos procedimientos, también se procede según lo previsto en el artículo 8.2 de la Ley, cuando corresponda.

<sup>34</sup> Publicada en el diario oficial El Peruano el 11 de febrero de 2017.

132. Cabe indicar que el incumplimiento del mandato de inaplicación precisado en el párrafo anterior podrá ser sancionado por esta Comisión, de conformidad con lo establecido en el artículo 34° del Decreto Legislativo N° 1256<sup>35</sup>.

**POR LO EXPUESTO:**

En uso de sus atribuciones y de conformidad con lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 1256;

**RESUELVE:**

**Primero:** desestimar los cuestionamientos realizados por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C. y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria señalados en la Cuestiones Previas de la presente resolución.

**Segundo:** denegar la solicitud de incorporación de tercero administrado presentada por el Colegio de Notarios de Lima.

**Tercero:** declarar que constituye barrera burocrática carente de la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y, en consecuencia, fundada la denuncia presentada por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C., contra el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

**Cuarto:** disponer la inaplicación de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad en el presente procedimiento, al caso en concreto de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C. de conformidad con lo establecido en el artículo 10° del Decreto Legislativo N° 1256.

**Quinto:** ordenar como medida correctiva que, de conformidad con el numeral 2) del artículo 43° y el numeral 44.2) del artículo 44° del Decreto Legislativo N° 1256, el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración

<sup>35</sup> Decreto Legislativo N° 1256, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas  
Artículo 34°. - Conductas infractoras de funcionarios o servidores públicos por incumplimiento de mandato  
La Comisión puede imponer multas de hasta veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias al funcionario, servidor público o cualquier persona que ejerza función administrativa por delegación, bajo cualquier régimen laboral o contractual, en cualquiera de los siguientes supuestos:  
1. Cuando incumpla el mandato de inaplicación de la barrera burocrática declarada ilegal al que se hace referencia en el artículo 8 de la presente ley.  
2. Cuando incumpla el mandato de inaplicación de la barrera burocrática declarada ilegal y/o carente de razonabilidad, según sea el caso, al que se hace referencia en el artículo 10 de la presente ley.  
3. Cuando, luego de publicado lo resuelto en los procedimientos de oficio a los que hace referencia el artículo 9, aplique u ordene aplicar la barrera burocrática previamente declarada carente de razonabilidad, o cuando pudiendo disponer su inaplicación, omite hacerlo.  
[...].  
(Énfasis añadido).

Tributaria deberán informar a los administrados acerca de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad en el presente procedimiento, en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles.

**Sexto:** informar que el incumplimiento de la medida correctiva dispuesta en la presente resolución podrá ser sancionado con una multa de hasta veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), de conformidad con el artículo 36° del Decreto Legislativo N° 1256.

**Séptimo:** ordenar al Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que cumplan con pagar a Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C., las costas y costos del procedimiento, en cuanto corresponda, una vez que la presente resolución quede consentida o sea confirmada por la Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas el Tribunal del Indecopi.

**Octavo:** disponer que de conformidad con el numeral 1) del artículo 50° del Decreto Legislativo N° 1256, el Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria informen en un plazo no mayor a un (1) mes las medidas adoptadas respecto de lo resuelto en la presente resolución de conformidad a lo establecido en la Directiva N° 001-2017/DIR/COD-INDECOPI, aprobada mediante la Resolución de la Presidencia del Consejo Directivo del Indecopi N° 018-2017-INDECOPI/COD.

**Noveno:** informar que el incumplimiento del mandato de inaplicación dispuesto en la presente resolución podrá ser sancionado con una multa de hasta veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), de conformidad con el artículo 34° del Decreto Legislativo N° 1256.

**Décimo:** informar que, de acuerdo con el artículo 42° del Decreto Legislativo N° 1256, el procurador público o el abogado defensor del Ministerio de Economía y Finanzas y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria tienen la obligación de remitir una copia de la presente resolución, luego de que haya quedado consentida, al titular de la entidad y a la Secretaría General, o quien haga sus veces, para conocimiento de sus funcionarios y/o servidores públicos.

**Con la intervención y aprobación de los señores miembros de la Comisión: Luis Ricardo Quesada Oré, Gonzalo Alonso Zegarra Mulanovich y José Carlos Velarde Sacio; y, con la abstención del señor Carlos Alberto Mendoza Gutiérrez.**



**LUIS RICARDO QUESADA ORÉ**  
**PRESIDENTE**

**Indecopi**

2019 JUL 19 PM 4: 24

**RECIBIDO**  
MESA DE PARTES

Folio: 7 + Copias 2

Expediente : 000045-2019/CEB

Escrito N° : 04

Sumilla : PRESENTO RECURSO DE  
APELACIÓN CONTRA  
RESOLUCIÓN N° 0603-2018/CEB-  
INDECOPI

000282

109799

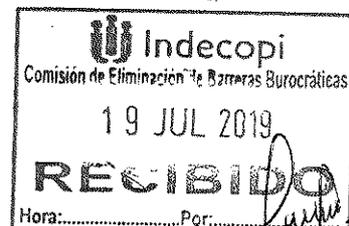
**SEÑOR PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS DEL INSTITUTO DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL - INDECOPI**

**MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS (en adelante MEF)**, identificado con RUC N° 20131370645, con domicilio real y procesal en **Jirón Lampa N° 594 – 1er. Piso – Cercado de Lima**, debidamente representado por el **Dr. ANGEL AUGUSTO VIVANCO ORTIZ**, Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, identificado con D.N.I. N° 10139006, y en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 22° del Decreto Legislativo N° 1068 sobre el Sistema de Defensa Jurídica del Estado, concordante con el numeral 1 del artículo 37° Decreto Supremo 017-2008-JUS, Reglamento del Sistema de Defensa Jurídica del Estado, nos presentamos ante ustedes y respetuosamente decimos:

### RECURSO DE APELACION

Con fecha 15.07.2019, fuimos notificados con la Resolución N° 0345-2019 /CEB-INDECOPI de fecha 09.07.2019, que declaró que constituye barrera burocrática carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptadas por la SUNAT para la deducción de las Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo dicha Comisión dispone la inaplicación de la medida declarada carente de razonabilidad a favor de **UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON S.A.A, CERVECERÍA SAN UAN S.A y COMPAÑÍA CERVECERA AMBEV PERÚ S.A.C.**

**Al no encontrarnos conformes con lo resuelto por la Comisión, es que dentro del plazo de Ley, cumplimos con INTÉRPONER RECURSO DE APELACIÓN, en atención a los siguientes fundamentos que pasamos a exponer a continuación:**



1846-E

1

## I. FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO QUE SUSTENTAN NUESTRA APELACION

La cuestión controvertida de la denuncia materia de evaluación en la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI consiste en determinar si la exigencia de la presencia del Notario Público en la destrucción de los desmedros de existencias para ser aceptado por la SUNAT en la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad.

Así, la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas señala que dicha exigencia constituye una barrera burocrática carente de razonabilidad en tanto:

- La denunciante ha cumplido con presentar **indicios suficientes** para realizar el análisis de razonabilidad correspondiente, **acorde a lo establecido con el artículo 16° del Decreto Legislativo N° 12562.**
- El Ministerio de Economía tiene **la carga de probar que su medida es proporcional, no pudiendo argumentar que tomó una decisión razonable así no demuestra que consideró y evaluó los costos y beneficios derivados de la implementación de dicha medida.** Asimismo, tiene **la carga de acreditar que los beneficios que pretende obtener con la exigencia impuesta a la denunciante, son mayores que los costos de dicha medida.** Esto puede efectuarse, ya sea a través de la presentación de un estudio, informe u otro medio probatorio similar, que permita verificar que el procedimiento de adopción de la decisión pública no ha sido arbitrario.
- El Ministerio de Economía Y Finanzas no ha acreditado haber evaluado debidamente la proporcionalidad de la exigencia cuestionada ni cómo otras medidas consideradas y descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 1256.

Al respecto, debemos señalar que **DISCREPAMOS CON LO RESUELTO POR LA COMISIÓN DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**, por cuanto consideramos que la medida contenida en **el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta es idónea** por las siguientes razones:

1. Conforme con lo indicado por el Decreto Legislativo N° 1256, un denunciante debe defender o sostener su posición sobre la arbitrariedad o desproporcionalidad de la barrera burocrática objeto de cuestionamiento. El numeral 16.2 del citado Decreto señala que **no se consideran indicios suficientes para realizar el análisis de razonabilidad, aquellos argumentos que:**

- a) No se encuentren referidos a la barrera burocrática cuestionada.
- b) Tengan como finalidad cuestionar la pertinencia de una política pública.**
- c) Sean alegaciones o afirmaciones genéricas. Se debe justificar las razones por las cuales se considera que la medida es arbitraria y/o desproporcionada.**
- d) Aleguen como único argumento que la medida genera costos.

Sobre el punto b), **es preciso indicar que el Ministerio de Economía y Finanzas es el ente competente para, entre otras materias, formular y proponer la política pública tributaria que permita optimizar el sistema tributario, estableciendo las condiciones que se deben cumplir para tales efectos.**

De ahí que, **para optimizar el sistema tributario en relación a los desmedros que resultan deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, se planteó como exigencia en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta la presencia de Notario Público a efecto de evitar que las empresas declaren mayores desmedros de los que realmente corresponden y, en consecuencia, determinen menor impuesto a pagar en un determinado ejercicio.**

Asimismo, en relación al punto c), se verifica que **la Comisión no ha señalado cuáles serían los elementos de juicio suficientes que sustenten que la medida denunciada es desproporcionada**, pues las alegaciones vertidas por UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON S.A.A Y OTROS, en su denuncia, resultan ser genéricas. Así pues, **era necesario que la denunciante presentara medios probatorios que acrediten la irrazonabilidad de la medida, más aún cuando ha señalado que existe un perjuicio económico, no habiendo identificado la Comisión en la Resolución impugnada el sustento de tal perjuicio ni la cuantía de los supuestos sobrecostos, SOLO SE HA BASADO EN AFIRMACIONES GENÉRICAS DE LA DENUNCIANTE.**

Como se puede apreciar, la Comisión no ha llevado a cabo un análisis suficiente de los supuestos indicios de razonabilidad adecuado en la Resolución 0345-2019-CEB-INDECOPI. ✓

2. En ese sentido, la disposición contenida en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR no es irracional puesto que la presencia del Notario Público tiene como finalidad combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía, estableciendo un adecuado mecanismo de control para la Administración Tributaria.

Así pues, la finalidad de dicho dispositivo legal es garantizar que se cumpla con la acreditación del desmedro para lo cual se exige como prueba su destrucción ante Notario Público, **en tanto, el notario es un testigo de fe que tiene como función acreditar los hechos acaecidos, garantizando la legitimidad de los documentos en los que interviene y proporcionando a los ciudadanos la Seguridad Jurídica.**

Ahora bien, teniendo en cuenta que aceptar la deducción de gastos permite que los contribuyentes determinen un menor Impuesto a la Renta, disminuyendo los ingresos de las arcas públicas, **resulta razonable que como regla general se requiera la presencia del Notario Público en la destrucción del desmedro como prueba para acreditar la deducción.**

En ese sentido, no se debe perder de vista lo dispuesto por el artículo 4° del Decreto Supremo N° 010-2010-JUS, que aprobó el TUO del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1049, Decreto Legislativo del Notariado que señala:

*"El notario es el profesional del derecho encargado, por delegación del Estado, de una función pública consistente en recibir y dar forma a la voluntad de las partes, redacta los instrumentos adecuados a ese fin, les confiere autenticidad, conserva los originales y expide traslados que dan fe de su contenido. Su función también comprende la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en las leyes de la materia".*

Como se puede apreciar, la presencia del notario resulta esencial para garantizar la acreditación del gasto si se considera que no en todos los casos un funcionario de la SUNAT presenciara la destrucción de las existencias, **puesto que la citada entidad se encuentra facultada más no obligada a efectuar dicha designación.**

Por tanto, la ausencia del Notario Público al momento de la destrucción de las existencias generaría incertidumbre respecto del destino final de los bienes, existiendo el riesgo de que

**el contribuyente deduzca dichos gastos como desmedros cuando los bienes no cumplen con los requisitos para ser considerados como tales**, al no haberse producido una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias que las vuelva inutilizables para los fines a las que estaban destinadas.

Además, otra contingencia que podría presentarse es que **el contribuyente deduzca el gasto y venda la misma mercadería generando ingresos adicionales** que podrían no ser declarados para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, lo cual constituye un doble beneficio para el contribuyente que genera un menor Impuesto a la Renta.

3. Sr. Presidente, establecer una medida alternativa tal como permitir que el contribuyente pueda deducir el desmedro de las existencias que se destruyan en su presencia o en la de su representante legal no constituye una medida igual de efectiva o satisfactoria, puesto que **no existe un TERCERO IMPARCIAL que pueda comprobar que se haya realizado dicha destrucción, por lo que no sería posible acreditar el destino de la mercancía y por tanto la existencia del gasto.**

En ese sentido, a diferencia de lo que ocurre con los funcionarios de la SUNAT, el Notario Público cuenta con independencia en sus funciones, ya que no se trata de un funcionario jerarquizado, pues su actuación no se encuentra sometida a la voluntad ni criterio de superiores, sino, más bien, se trata de un funcionario independiente, que decide por sí y ante sí. **Al estar el Notario Público obligado a mantener la neutralidad en sus actos, otorga certeza de la existencia del desmedro y que el gasto no sea deducido indebidamente por el contribuyente.**

En cambio, la participación de un funcionario de la SUNAT no le otorgaría fe pública a la destrucción de los bienes, pues dicho funcionario se convertiría en juez y parte, no consiguiéndose la neutralidad e imparcialidad que exige la norma.

4. Si bien existen costos a cargo de los contribuyentes, como la denunciante, no se debe perder de vista que son ellos mismos los que eligen al Notario Público que deberá intervenir en cada caso concreto, pudiendo ajustar sus costos seleccionado a las Notarías, cuyos costos sean menores.

Si bien los contribuyentes en general y no solo la denunciante deben incurrir en costos para cumplir con la exigencia de la presencia del Notario Público en la destrucción de los

desmedros, **los beneficios que esta medida genera son mayores a los referidos costos en tanto busca que los contribuyentes determinen correctamente el Impuesto a la Renta.**

Por tanto, el Notario Público debe presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, ello para poder mencionarlo en el acta que refleja los hechos y que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto; ello es fundamental en la determinación del Impuesto a la Renta, pues si la Administración Tributaria aceptara todos los hechos declarados por los contribuyentes, sin un documento que acredite tales hechos, en el caso en particular, sin la presencia del Notario Público que de fe de los actos, los contribuyentes con el afán de pagar menos impuestos incrementarían sus gastos con el consecuente perjuicio al Estado que percibiría menos ingresos tributarios.

5. Consecuentemente, la Comisión no ha tomado en cuenta que dicha exigencia, a su vez, busca resguardar la Salud de los ciudadanos al establecer la exigencia de la presencia del Notario Público. En ese sentido, la medida no es irrazonable puesto que obedece a la necesidad de acreditar, sustenta y dar fe un hecho.

6. Así pues, no existen otras opciones para alcanzar el objetivo propuesto y es, en ese sentido, que debemos afirmar que la medida es razonable siendo que no existe otro mecanismo o medio igualmente efectivo en armonía con los lineamientos que orientan el sistema tributario, los que están dirigidos a combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía.

Teniendo en cuenta que aceptar la deducción de gastos por desmedro permite que los contribuyentes determinen un menor Impuesto a la Renta, disminuyendo los ingresos de las arcas públicas, **resulta razonable que como regla general se requiera la presencia del Notario Público, como prueba para acreditar la deducción, debiendo el contribuyente asumir los costos correspondientes, los cuales son proporcionales al interés público que se busca proteger.**

En consecuencia, la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público como prueba para acreditar la deducción del gasto para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no

constituye una barrera burocrática como señala el denunciante en la medida que constituye una medida razonable y proporcional que no excede lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

## II. BASE LEGAL EN QUE SE SUSTENTA NUESTRA APELACION

La presente apelación se ha formulado en base al artículo 32° del Decreto Legislativo N° 1256, que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas y demás normas pertinentes.

### **POR TANTO:**

Pido a usted, señor Presidente, se sirva tener presente lo expuesto y, en su oportunidad, **REVOQUE** lo resuelto en el extremo que se impugna y se declare **INFUNDADA** la denuncia presentada por las denunciantes **UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON S.A.A.**, **CEVECERÍA SAN JUAN S.A.** y **COMPAÑÍA CERVECERA AMBEV PERÚ S.A.C.**



Lima, 19 de Julio de 2019.

*AVO/lcv*

2019 AGO -7 09:42



RECIBIDO  
MESA DE PARTES

Expediente : 00045-2019/CEB  
Escrito N° : 3  
Sumilla : Recurso de Apelación

ceb

**SEÑOR PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS DEL INDECOPI:**

**FREDDY URQUÍA SÁNCHEZ**, en representación de la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT**, en virtud de la delegación de autos; en los seguidos por **UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON S.A.A. Y OTROS** sobre **BARRERAS BUROCRÁTICAS**; ante usted con el debido respeto me presento y digo:

Que, el 15 de julio de 2019 fuimos notificados con la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI del 9 de julio de 2019, que declaró fundada la denuncia interpuesta por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. y otros; en atención a ello, dentro del plazo cumplimos con interponer nuestro recurso de apelación a fin de que se la declare **NULA** y en atención a la nueva evaluación de la Sala se la declare **IMPROCEDENTE o en su defecto INFUNDADA LA DENUNCIA** en atención a las siguientes consideraciones de hecho y de derecho que pasamos a señalar:

- I. **LA RESOLUCIÓN 0345-2019/CEB-INDECOPI ES NULA DADO QUE EN EL PROCEDIMIENTO SE ADMITIÓ A TRÁMITE UNA DENUNCIA CONTRA UNA MEDIDA QUE NO CALIFICA COMO BARRERA BUROCRÁTICA EN TANTO NO CONTIENE UNA EXIGENCIA QUE RESTRINJA U OBSTACULICE EL ACCESO Y/O PERMANENCIA DE LAS DENUNCIANTES EN EL MERCADO; NI QUE LAS AFECTE EN LA TRAMITACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.**

**I.1. Sobre las exigencias que califican como barreras burocráticas**



2013-E.

1. Mediante la denuncia formulada se cuestionó la existencia de una presunta barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad consistente en la “*exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría*” materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. A través de la Resolución 0165-2019/CEB-INDECOPI del 20 de marzo de 2019, la Comisión admitió a trámite dicho extremo de la denuncia<sup>1</sup>; el mismo que fue declarado fundado con la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI del 9 de julio de 2019.
3. Sin embargo, la Comisión no ha tomado en cuenta al admitir a trámite la denuncia que la medida cuestionada no califica como una barrera burocrática en atención a que la “*exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría*” materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, **no impone una condición, restricción u obstáculo a las denunciantes para la obtención de una licencia y/o autorización para realizar una actividad económica; ni mucho menos constituye una exigencia que se realice en el marco de un procedimiento administrativo.**
4. Al respecto es necesario partir del concepto de barrera burocrática; para ello partimos del concepto señalado en el numeral 3 del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256, cuyo tenor literal es el siguiente:

**DECRETO LEGISLATIVO N° 1256, LEY DE PREVENCIÓN Y ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**

**“Artículo 3.- Definiciones**

*Para efectos de la presente ley, debe tenerse en cuenta las siguientes definiciones:*

(..)

3. *Barrera burocrática: exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, **dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que***

<sup>1</sup> Cabe señalar que la Comisión declaró improcedente el extremo de la denuncia en el que se cuestionó la citada presunta barrera burocrática materializada en los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D000. Al respecto, es necesario señalar que dicho extremo fue apelado por las denunciantes y se viene tramitando ante la Sala en el Expediente 187-2019/SEL.

puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa. (...)”

5. De lo anterior se desprende que no toda exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro califica siempre como una barrera burocrática, sino que esta medida debe:
- (i) Condicionar, restringir u obstaculizar el **acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado**; y/o
  - (ii) que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las **normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa**.
6. Bajo dicho contexto, la calificación jurídica de “exigencia”, para la determinación de la existencia de una barrera burocrática, está vinculada siempre a:
- (i) La imposición de un requisito para la obtención de una licencia autoritativa para realizar una actividad económica;
  - (ii) Una condición para la realización de una determinada actividad económica.
  - (iii) Una exigencia realizada dentro del marco de un procedimiento administrativo contenido en el TUPA de la entidad.
7. Ejemplos de exigencias pueden ser entre otros: (i) la exigencia de presentar una carta fianza bancaria por el importe de US\$ 500 000,00 (quinientos mil con 00/100 dólares americanos) **como requisito para obtener la autorización** como Entidad Verificadora<sup>2</sup>; (ii) **la exigencia de solicitar una autorización ante la Municipalidad** para la colocación de anuncios publicitarios en el interior del Aeropuerto<sup>3</sup>; (iii) la exigencia de acondicionar la accesibilidad para personas con discapacidad y/o adultos mayores mediante un medio fijo o móvil en su establecimiento comercial

<sup>2</sup> Ver la Resolución N° 091-2019/SEL-INDECOPI.

<sup>3</sup> Ver la Resolución 0121-2019/SEL-INDECOPI.

**como condición para otorgar el certificado de inspección técnica en seguridad en edificaciones**<sup>4</sup>.

8. Es en ese sentido, para que una exigencia pueda calificar como una barrera burocrática debe de estar destinada a imponer un requisito, condición u obligación para obtener una licencia autoritativa para realizar una actividad económica, lo cual no ocurre en el presente caso, razón por la cual la denuncia no debió ser admitida a trámite.
- I.2. Sobre lo regulado en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF.**
9. El monto que se paga por concepto de impuesto a la renta es el resultado de un mecanismo de determinación previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, que para el caso de las empresas, se calcula **aplicando la tasa del impuesto sobre la renta neta**<sup>5</sup>.
10. Ahora bien, de acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta neta empresarial se obtiene a partir de deducir a la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente (***Renta neta = Renta Bruta – Gastos deducibles***). Así, uno de los conceptos deducibles de la renta bruta previstos por la ley para obtener la renta neta, son **los desmedros de existencias debidamente acreditados**, el cual se encuentra regulado en el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>6</sup>.
11. Bajo dicho contexto, el numeral 2 del literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>7</sup>, define a los desmedros

<sup>4</sup> Ver la Resolución 0163-2019/SEL-INDECOP.

<sup>5</sup> **LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**  
Artículo 55°.- **El impuesto** a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país **se determinará aplicando la tasa** de veintinueve coma cincuenta por ciento (29,50%) **sobre su renta neta**.

<sup>6</sup> **LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**  
Artículo 37°.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:  
(...)  
f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y **desmedros de existencias debidamente acreditados**, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

<sup>7</sup> **DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**  
**Artículo 21.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA**

como aquella "pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados". Un ejemplo de desmedro sería la putrefacción de frutas y/o verduras, ocurrida durante el proceso de producción.

12. De acuerdo a ello, el mismo literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala lo siguiente:

**DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**"Artículo 21.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA**

*Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:*

(...)

c)

(...)

**Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.**

13. Así, el citado artículo del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta lo que hace es precisar la manera que se acreditarán los desmedros de existencias, ello con la finalidad de calificar como un concepto deducible de acuerdo a lo señalado por el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Hay que tener en cuenta que el mismo reglamento señala que la SUNAT podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

14. Por consiguiente, en el ejemplo de desmedro propuesto en el numeral 11 del presente escrito (putrefacción de frutas y verduras en el proceso de producción), para efectos

---

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:

c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del Artículo 37 de la Ley, se entiende por:

(...)

2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

de acreditar el desmedro corresponde que se realice la destrucción de las frutas y verduras podridas ante notario público; con lo cual ese desmedro podrá ser usado para obtener la renta neta y así determinar el pago del impuesto correspondiente. Obviamente, **la debida acreditación del desmedro implicará un menor pago del impuesto.**

15. En conclusión, el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, regula la manera que se puede acreditar los desmedros para efectos de que estos califiquen como gastos deducibles de la renta bruta y así implique una menor renta neta y, por ende, un menor impuesto a pagar, es decir regula el criterio establecido para determinar el impuesto resultante.

### **I.3. Aplicación al caso**

16. De acuerdo a lo expuesto, la *“exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría”* materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no califica como una barrera burocrática del tipo “exigencia” toda vez que:

- (i) ***No impone un requisito para la obtención de una licencia autoritativa para realizar una actividad económica***; efectivamente, la disposición analizada impone un medio de probanza para calificar un desmedro como gasto deducible para determinar un menor pago del impuesto a la renta.
- (ii) ***No contiene una condición para la realización de una determinada actividad económica***. Evidentemente, la destrucción de desmedros realizada ante un notario público es condición para que este califique como un gasto deducible para calcular y pagar un menor impuesto a la renta, lo cual en modo alguno es una condición para realizar una actividad económica.
- (iii) ***No obliga a realizar un procedimiento administrativo ante la entidad***. En efecto, en modo alguno la destrucción de desmedros ante notario público involucra realizar un trámite administrativo ante SUNAT, ya que lo único que se pretende es tener fehaciencia del hecho, lo cual es acreditado por lo notarios a

través de la Fe Pública que otorgan sus instrumentos públicos, de acuerdo a lo previsto en el artículo 24° del Decreto Legislativo N° 1049°.

17. Por ende, en atención a que la denuncia fue admitida a trámite pese a que la medida cuestionada no califica como una barrera burocrática deberá declararse la nulidad de la resolución 165-2019/CEB-INDECOPI y en consecuencia, la nulidad de la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI del 9 de julio de 2019, debiendo declararse IMPROCEDENTE la denuncia en atención a que la medida objeto de la misma no califica como una barrera burocrática que pueda ser conocida por la Comisión y la Sala, en los términos de los artículos 3° y 6° del Decreto Legislativo N° 1256. En consecuencia, la eliminación de esta medida constituye un petitorio jurídicamente imposible, supuesto que determina la improcedencia de la denuncia, en aplicación del artículo 427° del Código Procesal Civil y el artículo 27° del Decreto Legislativo N° 1256.

**II. LA MEDIDA CUESTIONADA NO FUE EMITIDA COMO CONSECUENCIA DE UNA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA (ACTIVIDAD DE POLICÍA) DADO QUE NO AFECTA EL ACCESO O PERMANENCIA DE AGENTES ECONÓMICOS EN EL MERCADO.**

18. La Comisión al tramitar la demanda consideró que se encontró ante una supuesta barrera burocrática consistente en la *"exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría"* materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF.
19. No obstante, la Comisión no analizó si esta medida fue emitida en el ejercicio de función administrativa (actividad de policía). Al respecto, se debe recalcar que en el caso de las barreras burocráticas que afectan el acceso o permanencia de agentes económicos en el mercado, el control que realiza INDECOPI recae sobre la actividad de policía de las entidades de la Administración Pública.

<sup>8</sup> DECRETO LEGISLATIVO N° 1049, DECRETO LEGISLATIVO DEL NOTARIADO

Artículo 24.- Fe Pública

Los instrumentos públicos notariales otorgados con arreglo a lo dispuesto en la ley, producen fe respecto a la realización del acto jurídico y de los hechos y circunstancias que el notario presencia.

20. Sobre el particular, se debe resaltar que mediante el ejercicio de la actividad de policía el Estado limita de manera obligatoria el ejercicio de los derechos y libertades económicas que la constitución reconoce. En esa línea, en la Resolución N° 0466-2017/SDC-INDECOPI se señaló lo siguiente:

#### **RESOLUCIÓN N° 0466-2017/SDC-INDECOPI**

- “47. (...) las entidades de la Administración Pública realizan múltiples actividades, con características propias y finalidades diversas, entre las que se encuentran la actividad de policía (...) **en ejercicio de esta actividad el estado tiene la posibilidad de limitar de manera obligatoria el disfrute de los derechos reconocidos a los particulares en la Constitución**, a fin de alinearlos al interés general, y de exigir el respeto de dichas restricciones.
48. (...) En consecuencia, **cuando el Estado establece reglas para el otorgamiento de una autorización para el desarrollo de una actividad económica y cuando la entidad aplica las referidas reglas y otorga una autorización, se encuentra ejerciendo su función de policía.**”

21. En conclusión, **mediante la actividad de policía el Estado tiene como finalidad restringir, limitar y/o condicionar derechos preexistentes.**

22. De la misma manera, la Sala en la Resolución N° 0429-2018/SEL-INDECOPI señaló que la competencia de Indecopi en el procedimiento de eliminación de barreras burocrática alcanza a aquellas medidas impuestas por el Estado en ejercicio de función administrativa, lo cual involucra una limitación de acceso al mercado, establecimiento de obligaciones de agentes económicos para realizar sus actividades en el mercado, así como la supervisión y fiscalización del comportamiento de los agentes económicos en el mercado, tal como se aprecia a continuación:

#### **RESOLUCIÓN N° 0429-2018/SEL-INDECOPI**

- “10. Se puede advertir entonces que, **debe de tratarse de regulaciones cuya imposición provenga del mismo Estado en ejercicio de función administrativa, a través de las cuales, intervenga como autoridad, para lo cual delimita los términos de acceso, establece las obligaciones de los agentes, además de supervisar y fiscalizar su comportamiento.** Asimismo, tales medidas pueden consistir en reglas impuestas para la tramitación de procedimientos orientados a analizar los pedidos que formulen los administrados, a fin de velar por el cumplimiento de las reglas y principios que garanticen la simplificación administrativa.”

23. En tal sentido, una función administrativa (actividad de policía) involucra que el Estado **restrinja, limite y/o condicione el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado.**
24. Por ende, la medida denunciada, esto es, la supuesta “*exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría*” materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF no califica como una barrera burocrática en tanto que esta no es emitida en el ejercicio de la función administrativa (actividad de policía) del Estado, ya que no restringe, ni limita y/o condiciona el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado.
25. Evidentemente, la medida regulada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, es un estándar probatorio previsto en un reglamento para acreditar que un desmedro califica como un gasto deducible para efectos de determinar un menor pago del impuesto a la renta.
26. Lo anterior evidencia que no se estaría restringiendo un derecho preexistente para realizar una actividad económica que involucre una barrera de entrada o permanencia en el mercado, ya que el hecho de que la destrucción de los desmedros no se realice ante notario no implicará impedimento de acceso, permanencia o salida del mercado, a lo más, su única implicancia sería pagar un mayor impuesto a la renta.
27. Así, debido a que la medida denunciada no califica como una barrera burocrática, la denuncia debe ser declarada improcedente en tanto que su petitorio resulta jurídicamente imposible.
- III. **LA COMISIÓN NO HA ENTENDIDO QUE SU COMPETENCIA ESTÁ CIRCUNSCRITA A LOS PROCEDIMIENTOS DE POLICÍA ADMINISTRATIVA Y QUE SUS INTERVENCIONES CORRECTIVAS ÚNICAMENTE TIENEN JUSTIFICACIÓN EN CUANTO SUPERVISEN LAS REGULACIONES BUROCRÁTICAS QUE PERJUDIQUEN LA ACTIVIDAD ECONÓMICA PROPIA DE LOS AGENTES ECONÓMICOS.-**
28. Que, la SUNAT al absolver la denuncia presentada alegó que “*En ningún supuesto de la norma se ha previsto que el incumplimiento de dicha disposición limite el acceso*

*o permanencia en el mercado, pues no tiene carácter coactivo bajo apercibimiento de privársele de sus derechos constitucionales, más bien constituye una facultad del contribuyente, si desea acceder a la deducción del gasto, cumplir con el requisito establecido en el Reglamento y pagar menos impuesto a la renta";* sin embargo la Comisión ha omitido pronunciarse en cuanto a este extremo de nuestros fundamentos. Por tanto, la resolución apelada ha incurrido en causal de nulidad conforme al numeral 2) del artículo 10° de la Ley N° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General.

29. Sin perjuicio de ello, cabe indicar que es un hecho que toda regulación estatal podría ser considerada una barrera burocrática. Sin embargo, **la competencia de la Comisión no alcanza a cualquier barrera burocrática sino, como su norma de atribución de competencias establece, únicamente a aquellas que afecten el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado;** y, en el caso de los procedimientos sujetos a simplificación administrativa, en la medida que la simplificación administrativa afecte el mismo acceso o permanencia de los agentes económicos. Así lo establece el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256; y, los antecedentes de la Comisión y la Sala, siempre han estado enfrentados a la dificultad de distinguir cuándo se trata de una barrera burocrática que afecta el acceso o la permanencia de los agentes económicos, sujeta a su competencia.
30. El acceso tiene que ver directamente con las regulaciones de policía administrativa y la permanencia hace referencia a que la exigencia pueda ser impuesta cuando el agente económico ya está en el mercado, es decir, es una protección contra la modificación normativa que se pretenda exigir al agente económico. El meollo de la definición de competencia tiene que ver con regulaciones específicas para una actividad económica y no con regulaciones de tipo general y abstracto, como pueden ser y son las materias tributarias.
31. Es una barrera burocrática aquella que establece exigencias para acceder a una licencia de funcionamiento o de construcción, pues son actos específicos a la actividad de instalar un negocio o construir un ambiente para la realización de una actividad económica. Es una barrera burocrática las condiciones legales para acceder a una licencia, sea de prestación de servicios públicos o de explotación de recursos naturales o similares, pues de ello depende el ejercicio de la actividad económica. Es

una barrera burocrática las condiciones de acceso a un registro, cuando la declaración registral es necesaria para ejercer una actividad. Obviamente, son barreras burocráticas las condiciones que se pudieran imponer a una agente que ya opera en un mercado determinado, como por ejemplo, la exigencia de una renovación de autorizaciones con periodicidad mensual o similar.

32. No puede ser una barrera burocrática -de las que conoce la Comisión- una condición de acreditación de un hecho o una condición de probanza de un evento vinculado con la determinación del Impuesto a la Renta: la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría, contenida en el literal c) del artículo 21° del D.S. N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
33. En nuestros descargos hicimos énfasis en la actividad de policía administrativa que es propia de la competencia de la Comisión y señalamos que la medida cuestionada nada tenía que ver con la actuación de policía, por lo que, la denuncia debía ser declarada improcedente.
34. Conforme a lo antes señalado son barreras burocráticas aquellas que afecten el acceso o la permanencia de los agentes económicos en el mercado, relacionadas con regulaciones específicas para una actividad económica; como por ejemplo aquella que establece exigencias para acceder a una licencia de funcionamiento, sin la cual el administrado no podría iniciar un negocio (acceso al mercado); o la exigencia de una renovación de autorizaciones con periodicidad mensual o similar, sin la cual el administrado no podría seguir operando con su negocio (permanencia en el mercado);
35. En el presente caso, se trata de un requisito para que el contribuyente ejerza la facultad voluntaria de deducir un gasto contemplado en el artículo 37° del TUO de la LIR, siempre y cuando cumpla con acreditar la existencia de dicho gasto, en el caso específico la destrucción de los desmedros de existencias ante Notario Público;
36. En tal sentido, debemos realizar la siguiente pregunta, **¿Cuál sería la consecuencia de no acreditar la destrucción de los desmedros de existencias ante Notario Público?** La consecuencia inmediata no sería que el contribuyente ya no pueda seguir realizando su actividad económica, sino que al no estar acreditado dicho gasto

conforme a las normas que rigen el Impuesto a la Renta, el contribuyente no podrá pagar un menor impuesto a la renta.

37. **¿Con esta exigencia se restringe el acceso o permanencia del contribuyente al mercado?** La respuesta es No, el contribuyente continuará operando, pues el cumplimiento o incumplimiento de la disposición cuestionada, no es una condición sine qua non para continuar operando en el mercado.
38. Que, en el presente caso, la disposición contenida en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR, "la presencia de Notario Público en el acto de destrucción de los desmedros de existencias para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la Renta de Tercera Categoría", **NO CONSTITUYE UN ACTO DE IMPERIO, EN CUANTO NO SE IMPONE COACTIVAMENTE A LOS CIUDADANOS; TODA VEZ QUE NO RESTRINGE INDEFECTIBLEMENTE EL DISFRUTE DE LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN NI EN LA LEY ESPECIAL DE LA MATERIA.**
39. La disposición constituye un requisito por medio del cual el contribuyente puede acceder a la deducción de los gastos incurridos por los desmedros de sus existencias, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; y como consecuencia de dicha deducción pagar menos impuesto.
40. En ningún supuesto de la norma se ha previsto que el incumplimiento de dicha disposición limite el acceso o permanencia en el mercado, pues no tiene carácter coactivo bajo apercibimiento de privársele de sus derechos constitucionales, más bien constituye una facultad del contribuyente, si desea acceder a la deducción del gasto, deberá cumplir con el requisito establecido en el Reglamento y pagará menos impuesto.
41. Que, la regulación que es materia del cuestionamiento, trata de una disposición de alcance general en materia tributaria para todo aquel que quiera hacer valer a su favor el gasto deducible contemplado en el inciso f) del artículo 37° del TUO de la LIR. Es decir, no se trata de una regulación específica para un tipo de actividad económica, es una regulación transversal, por lo que, la Comisión no es competente en esta materia.

IV. LA EXIGENCIA CUESTIONADA EN ESTE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO NO CONSTITUYE BARRERA BUROCRÁTICA DE CONFORMIDAD CON EL LITERAL E) DEL NUMERAL 3° DEL ARTÍCULO 3° DEL DECRETO LEGISLATIVO N°1256 “EL COBRO DE ARANCELES E IMPUESTOS Y, EN GENERAL, CUALQUIER TRIBUTO NO VINCULADO, ASÍ COMO LOS CRITERIOS PARA SU DETERMINACIÓN”, POR LO QUE LA COMISIÓN CARECE DE COMPETENCIA PARA CONOCER EL PRESENTE CASO:

42. El fundamento para determinar la competencia de la Comisión para evaluar la medida cuestionada señala que *“La exigencia de acreditar la destrucción de desmedros ante la presencia de Notario, guarda relación con la etapa previa a la determinación de la cuantía de impuesto a la renta, etapa en que la SUNAT exige que los administrados acrediten los hechos que desean que ingresen al proceso de determinación de la cuantía del impuesto a la renta, por lo que no se advierte que la exigencia cuestionada guarde relación con los criterios utilizados por la SUNAT para la determinación de la cuantía del IR.*
43. Que, cabe señalar que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.
44. Debemos tener presente que la obligación tributaria es un vínculo de naturaleza jurídica, y la “prestación” es el contenido de la obligación, esto es, la conducta del deudor tributario.
45. En este sentido, la conducta o prestación del deudor tributario es el “pagar la deuda tributaria”, la finalidad o el objeto de la obligación es que el deudor tributario pague la deuda tributaria, y si no lo hace, la Administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de la misma.
46. Ahora bien, previamente al pago de la deuda tributaria, el contribuyente debe efectuar la determinación del monto a pagar;
47. Así tenemos que la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de los contribuyentes y de la administración,

destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la base imponible y el alcance de la obligación.

48. En este orden de ideas, la situación hipotética contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular, en materia tributaria, insistimos, este procedimiento se denomina “determinación de la obligación tributaria”.
49. Así conforme al artículo 59<sup>9</sup> del TUO del Código Tributario **A FIN DE EFECTUAR LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EL DEUDOR TRIBUTARIO DEBE REALIZAR 3 ACTOS NECESARIAMENTE:**
- ✓ verificar el hecho generador de la obligación tributaria,
  - ✓ **señalar la base imponible** y,
  - ✓ realizar la cuantificación o liquidación de la obligación tributaria.
50. En conclusión, la Determinación es el procedimiento mediante el cual, el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y finalmente señala la cuantía del tributo.
51. El proceso de determinación de la obligación tributaria tiene por finalidad establecer la deuda líquida exigible consecuencia de la realización del hecho imponible, esto es, de una realidad preexistente, de hechos económicos (ingresos y gastos) que ocurrieron entre el 01 de enero al 31 de diciembre de un determinado año.
52. Por su parte el deber de Declarar<sup>10</sup>, es definido como el deber jurídico de cargo del administrado consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho, integrantes del hecho imponible, que la Administración necesita conocer para poder determinar la obligación tributaria. Este deber, tal como su nombre lo indica, tiene efectos declarativos pues su presentación supone reconocer una situación que se ha configurado anteriormente,

---

<sup>9</sup> **CÓDIGO TRIBUTARIO**

**Artículo 59.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

<sup>10</sup> **CÓDIGO TRIBUTARIO**

**Artículo 88.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA**

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

esto es, el nacimiento de la obligación tributaria debido a la realización del hecho imponible previsto por la ley<sup>11</sup>.

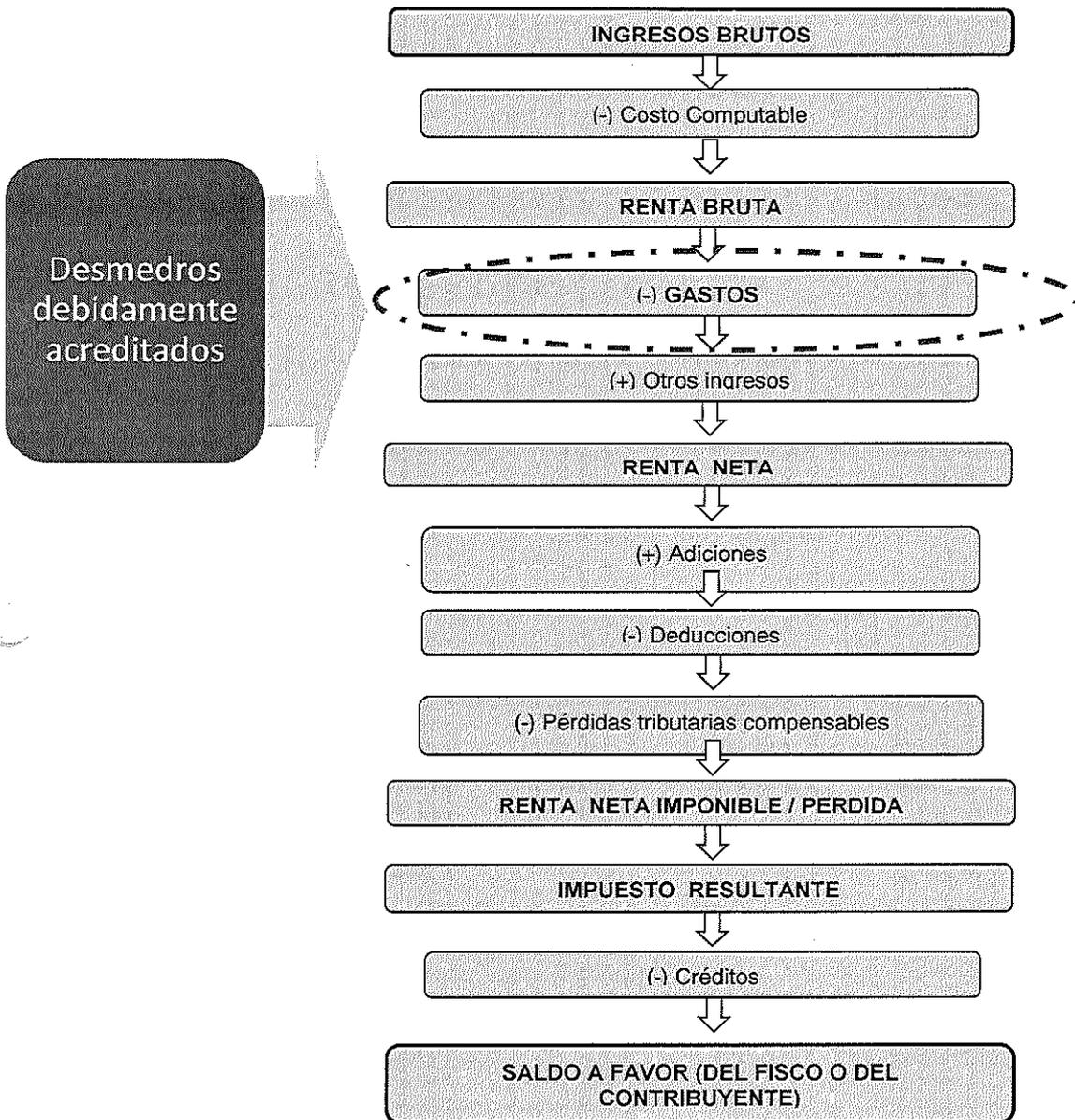
53. Que, atendiendo al presente caso, cabe señalar que el Impuesto a la Renta es un tributo de periodicidad anual, conforme al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta grava la utilidad producida durante el ejercicio gravable que comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre; y se declara y paga dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente al referido ejercicio gravable de acuerdo al artículo 29° del TUO del Código Tributario<sup>12</sup>.
54. Que, conforme a lo antes expuesto se ha definido en qué consiste la determinación y declaración de la obligación tributaria, por lo que ahora pasaremos a explicar qué se entiende por criterios para la determinación de la obligación tributaria:
55. Para efecto de la determinación de la obligación tributaria, el contribuyente debe considerar una serie de hechos económicos previos que se dieron a lo largo del año, que constituyen los **CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**, los cuales son necesarios para determinar el quantum del Impuesto a la Renta, en el sentido de conocer si se cancelará mayor o menor impuesto.
56. A continuación pasaremos a describir los criterios para la determinación de la obligación tributaria que debe tener en cuenta el contribuyente:

## PROCESO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL

---

<sup>11</sup> RTF N° 06415-10-2016, página 7.

<sup>12</sup> Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.



**FASE 1.-** en primer lugar el contribuyente verifica el hecho generador de la obligación tributaria, en este caso confirmará si la actividad que realiza constituye renta de tercera categoría, conforme al artículo 28° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR)<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> "Artículo 28.- Son rentas de tercera categoría:

a) Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.(...)

**FASE 2.-** superado dicho filtro el contribuyente, **considerando los criterios para la determinación de la obligación tributaria, que son: ingresos, costo computable y gastos deducibles;** determina la base imponible sobre la cual se aplicará la tasa del impuesto y se obtendrá la cuantía del impuesto a pagar finalmente a la Administración Tributaria:

- **INGRESOS:** cuantifica los ingresos brutos, es decir, los ingresos obtenidos en un ejercicio fiscal cualquiera (del 01 de enero al 31 de diciembre), por ejemplo durante el año 2018 obtuvo 40,000,00.00 como ingresos brutos por la venta de bienes. Sobre dichos ingresos debe señalar el monto de los ingresos gravados y exonerados de acuerdo a la legislación de la Ley del Impuesto a la Renta.
- **COSTO COMPUTABLE:** seguidamente, cuantifica el costo computable conforme al artículo 20° del TUO de la LIR<sup>14</sup>, para el caso de la venta de bienes, determina cual fue el costo de adquisición de los productos que comercializó durante el año 2018, digamos 25,000,00.00.
- Realiza la primera deducción:  
**INGRESOS BRUTOS-COSTO COMPUTABLE = RENTA BRUTA<sup>15</sup>.**
- **GASTOS DEDUCIBLES:** cuantifica los gastos deducibles debidamente acreditados durante todo el ejercicio 2018 (01 de enero al 31 de diciembre de 2018), considerando los gastos permitidos por el artículo 37°<sup>16</sup> del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta **acreditados conforme al artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta**, entre ellos los desmedros de existencias, cuya deducción es admitida siempre y cuando la destrucción de las existencias se efectúe ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél.

Es pertinente recalcar que dicha acreditación de la destrucción de las existencias ante Notario Público, tal como la acreditación de los demás gastos, es preexistente a la

<sup>14</sup> **Artículo 20°.-** (...) Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición (...).

<sup>15</sup> **Artículo 20°.-** (...) la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago (...).

<sup>16</sup> **Artículo 37°.-** A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)

determinación del impuesto; ya que los gastos no se efectúan en un solo momento o al cierre del ejercicio (31 de diciembre), sino que los gastos se realizan durante todo el año (del 01 de enero al 31 de diciembre); por lo que tanto los gastos como su acreditación son preexistentes a la determinación del impuesto; **pero no se debe desconocer de ninguna manera que los gastos debidamente acreditados constituyen un criterio para la determinación de la obligación tributaria**, pues de su deducción depende si se pagará mayor o menor impuesto a la renta.

- Realiza la segunda deducción:

**RENTA BRUTA - GASTOS DEDUCIBLES + OTROS INGRESOS (SI LOS HUBIERA)  
= RENTA NETA.**

- Deduce las adiciones o deducciones y las pérdidas tributarias compensables de años anteriores (si los hubiera) y determina la **RENTA NETA IMPONIBLE O BASE IMPONIBLE**.

**FASE 3.-** finalmente, el contribuyente realiza la cuantificación o liquidación de la obligación tributaria;

Para dicho efecto determinada la base imponible en la fase 2, le aplica la tasa del impuesto y obtiene el **IMPUESTO RESULTANTE**.

57. De acuerdo a lo antes expuesto, los criterios para la determinación de la obligación tributaria: ingresos, costo computable y **gastos deducibles debidamente acreditados**; son hechos económicos que se configuraron previamente a la determinación de la obligación tributaria; toda vez que se realizaron en el curso del ejercicio fiscal (del 01 de enero al 31 de diciembre); y su inclusión para efecto de la determinación de la obligación tributaria condiciona el QUANTUM del impuesto a pagar, es decir, su consideración, adición, deducción o exclusión; determina el monto a pagar del Impuesto a la Renta.
58. Por tanto, los fundamentos de la Comisión para determinar su competencia, en cuanto a que *“no se advierte que la exigencia cuestionada guarde relación con los criterios utilizados por la SUNAT para la determinación de la cuantía del IR; toda vez que la exigencia de acreditar la destrucción de desmedros ante la presencia de Notario,*

guarda relación con la etapa previa a la determinación de la cuantía de impuesto a la renta"; carece de toda lógica y es errada por las siguientes consideraciones:

- (i) De acuerdo a nuestros fundamentos y a las normas vigentes, todos los criterios para la determinación del impuesto a la renta (ingresos, costo computable y gastos deducibles debidamente acreditados), son hechos económicos que se realizan en el transcurso del ejercicio gravable (del 01 de enero al 31 de diciembre), ex ante; toda vez que resulta **IMPOSIBLE** que los referidos hechos económicos se den el último día del ejercicio o en el acto de la determinación y/o declaración de la obligación tributaria, tal y como lo ha señalado la Comisión, pues señala que la medida cuestionada no constituye criterio para la determinación del impuesto; toda vez que es anterior a la determinación de la cuantía del impuesto a la renta;
- (ii) Si seguimos la lógica de la Comisión, sólo se aceptaría como criterio de determinación de la obligación tributaria, los hechos económicos que se realicen el día en que el contribuyente realice la determinación de la cuantía y pago del impuesto a la renta, es decir, **dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente, considerando que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual que se devenga al término del año gravable.** ¿Entonces, siguiendo dicha lógica de la comisión qué criterios para la determinación del impuesto a la renta debo considerar el año siguiente en que se devenga el impuesto? Si el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta proscribiera la deducción de los gastos efectuados fuera del ejercicio gravable (01 de enero al 31 de diciembre) *"los gastos serán aceptados tributariamente para efecto de establecer la renta de tercera categoría en el ejercicio en que se devenguen"*.

59. Por tanto, bajo la lógica de la Comisión ni los ingresos, ni los costos, ni los gastos generados en el ejercicio gravable (del 01 de enero al 31 de diciembre), cuya acreditación también se da dentro del ejercicio gravable, serían criterios para determinar el Impuesto a la Renta, ya que su acreditación se tiene que realizar de manera previa, lo cual constituye un contrasentido y termina otorgando competencia a la Comisión para conocer cualquier aspecto de la determinación de los impuestos,

lo que no ha querido la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1256.

60. La Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 37° inciso f) señala que sólo serán deducibles como gasto “*Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias **DEBIDAMENTE ACREDITADOS***”, por lo tanto, la acreditación de estas determinará que se acepte como un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, es decir, la acreditación de los desmedros determinará que se pague un menor o mayor Impuesto a la Renta, con lo cual resulta claro que estamos ante un criterio de determinación del impuesto; por lo que la Comisión no es competente para conocer la medida cuestionada por la denunciante; toda vez que habría incurrido en la causal de Improcedencia señala en el literal e) del numeral 3) del artículo 3° de Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1256.

61. **POR TANTO, LA PRESENTE DENUNCIA DEVIENE EN IMPROCEDENTE, TODA VEZ QUE LA COMISION CARECE DE COMPETENCIA PARA ANALIZAR LA MEDIDA PREVISTA POR EL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 21° DEL DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF, AL CONSTITUIR UN CRITERIO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

V. **LA DENUNCIA ES IMPROCEDENTE DADO QUE LAS DENUNCIANTES PRETENDEN CUESTIONAR UNA OMISIÓN DE REGULACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA LA DESTRUCCIÓN DE SUS DESMEDROS, LO CUAL NO CALIFICA COMO BARRERA BUROCRÁTICA CONFORME A LO DISPUESTO EN EL LITERAL C) DEL NUMERAL 3 DEL ARTÍCULO 3° DEL DECRETO LEGISLATIVO 1256**

62. Al respecto, se debe apreciar que la denuncia se encontró dirigida a cuestionar una omisión para regular un procedimiento especial para la destrucción de los desmedros de las denunciantes, tal como se observa a continuación:

**DENUNCIA DEL 20 DE FEBRERO DE 2019**

(...) los administrados nos vemos compelidos a seguir su contenido y destruir desmedros en presencia de un Notario (...) [página 4]

En consecuencia, el beneficio esperado por un agente económico de presentar otro medio de prueba no notarial (que irroque menores costos) **no compensa el costo** que representaría la imposibilidad de deducir desmedros para efectos del impuesto a la renta (...) [página 5]

(...)

Cuando se exige que de la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la renta de tercera categoría, se desconoce los principios recientemente invocados pues la autoridad parte de la premisa de que el administrado va a engañarla **y por eso exige una constatación notarial, no siendo suficiente una declaración jurada o en su defecto una constatación privada y registrada en video.** [pagina 13]

(...)

En el presente caso, cuando la autoridad impone la medida cuestionada en lugar de eliminar complejidades susceptibles de ser suprimidas (...) lo que hace es crear una obligación adicional que complejiza innecesariamente el procedimiento, toda vez que **siempre es más sencillo presentar declaraciones juradas o grabaciones privadas** que registren la destrucción de las existencias que depender de una tercera persona que, por lo demás, **cobra honorarios por su intervención.** (...) [página 15]

63. En tal sentido, del texto de la denuncia se desprende que lo que las denunciantes cuestionan es que **NO SE HAYA REGULADO QUE LA ACREDITACIÓN DE DESTRUCCIÓN DE DESMEDROS SEA POR DECLARACIÓN JURADA O GRABACIONES PRIVADAS**, pues a su criterio, la presencia de un notario le genera costos.
64. Por ende, las denunciantes pretenden que se declare como barrera burocrática una supuesta omisión de regulación referida a otros mecanismos que acrediten la destrucción de desmedros para que sean considerados como gasto deducible del impuesto a la renta.
65. En efecto, tal como lo indicamos precedentemente, la norma citada en el numeral 12 del presente escrito, esto es, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta regula los medios a través del cual se acredita la destrucción de desmedros, ello para efectos de ser considerado como un gasto deducible del impuesto a la renta regulado en el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.
66. En el citado inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se regula la acreditación de destrucción de desmedros mediante: (i) presencia de Notario; o, (ii) Juez de Paz. Sin embargo, en dicha norma se regula que la SUNAT **podrá establecer**

procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

67. En tal sentido, conforme a lo señalado en la denuncia **las denunciantes pretenden que se declare como barrera burocrática una supuesta omisión de incluir a la declaración jurada o grabaciones privada como otros mecanismos que acrediten la destrucción de desmedros.**
68. En consecuencia, la denuncia debe ser declarada IMPROCEDENTE debido a que la pretensión es jurídicamente imposible, ya que se cuestiona una omisión que no califica como barrera burocrática conforme a lo dispuesto en el literal c) del numeral 3 del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1256.

**VI. EN LA DENUNCIA NO SE HAN PRESENTADO INDICIOS DE LA SUPUESTA ARBITRARIEDAD Y/O DESPROPORCIONALIDAD DE LA MEDIDA.**

69. Tal como lo ha señalado la Sala en su jurisprudencia, antes de iniciar el análisis de razonabilidad de una barrera burocrática legal, corresponde corroborar que la denunciante haya presentado argumentos orientados a evidenciar, a nivel preliminar, la presunta arbitrariedad y/o desproporcionalidad de la referida medida, a fin de que pueda evaluarse si los mismos constituyen indicios suficientes que sustenten que la citada medida carece de razonabilidad.
70. Así en la Resolución N° 054-2019/SEL-INDECOPI se indicó lo siguiente:

**RESOLUCIÓN N° 054-2019/SEL-INDECOPI**

*"110. En ese sentido, de acuerdo con el Decreto Legislativo 1256, no procederá el análisis de razonabilidad de la medida cuestionada cuando el denunciante:*

- (i) No haya señalado argumentos sobre la existencia de indicios de carencia de razonabilidad de la medida en su escrito de denuncia.*
- (ii) Los argumentos formulados no resulten indicios suficientes, ya sea porque correspondan a los supuestos previstos en el inciso 16.2 del artículo 16 del Decreto Legislativo 1256, o, porque no están dirigidos a sustentar que la medida cuestionada es arbitraria o desproporcional.*

*111. Con relación a ello, en pronunciamientos anteriores, la Sala ha sido clara en precisar que, para que los elementos que aporten los denunciantes puedan ser*

*considerados como indicios suficientes que sustenten la carencia de razonabilidad, no basta con alegar su arbitrariedad o desproporcionalidad, sino que se deben explicar los fundamentos que justifiquen la carencia de razonabilidad de las mismas.*

71. Al respecto, en la Resolución apelada la Comisión consideró que la denunciante presentó los siguientes indicios de carencia de razonabilidad:

#### RESOLUCIÓN N° 0345-2019/CEB-INDECOPI

“86. Entendiéndose de esta forma que, según la referida norma, el denunciante debe justificar y argumentar las razones por las cuales considera que la medida cuestionada en el procedimiento es arbitraria y/o desproporcionada.

87. Al respecto, las denunciantes señalaron lo siguiente:

(i) A través de la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI, respecto de la misma barrera burocrática denunciada, la Comisión ha reconocido que el Ministerio <no ha acreditado haber evaluado cómo otras medidas consideradas y descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios>, y además que, la entidad <habría establecido la exigencia cuestionada sin tener en cuenta la opción menos gravosa> (...)

(ii) Existen otras medidas menos gravosas para el cumplimiento del objetivo de la medida denunciada como: a) la presentación de una declaración jurada, b) constatación de parte de un representante de la Sunat, c) presentación de una constancia policial, d) presentación de un video que haya registrado la destrucción de desmedros, e) informe técnico (como para el caso de mermas), f) reporte de desmedros (como para el caso de productos alimenticios pereceibles), y g) obligación de informar a la autoridad la fecha de la destrucción e inspecciones inopinadas de la Sunat en dicha fecha.

(iii) La medida denunciada contraviene el Principio de Razonabilidad (...) ello en tanto, la Comisión en la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI determinó que la medida cuestionada constituye una barrera burocrática carente de razonabilidad, concluyendo que no se acreditó que la medida sea proporcional a sus fines.

(iv) La exigencia impuesta por Sunat materia de denuncia, carece de una justificación sustentada en un interés público, puesto que ha sido establecida en atención a un interés particular de la entidad. Ello se desprende de la parte de los antecedentes de la contestación de la denuncia en el marco del Expediente N° 0001777-2018/CEB, por parte del Ministerio y la Sunat, toda vez que refieren que <la barrera burocrática ha sido establecida considerando la posibilidad de trasladar al administrado el costo de su propia actividad de supervisión y control>. Asimismo, se <revela que la finalidad de la norma es tercerizar sus atribuciones de fiscalización y controla a través de un notario público a costo del propio agente supervisado>. En tal sentido, a fin de facilitar su labor, la administración Pública ha preferido incrementar los costos de los agentes económicos y disminuir su competitividad en lugar de asumir el costo de realizar su propia labor. Por ello, dado que no existe interés público que no explique la existencia de la medida denunciada, se vulnera el Principio de Razonabilidad.

(...)

89. *En este sentido, a criterio de esta comisión estos argumentos sí resultan ser indicios respecto de la falta de proporcionalidad de la medida, toda vez que se encuentran dirigidos a cuestionar la idoneidad de la misma en tanto existirían otras igual de eficaces y que no generen un gran impacto sobre los agentes económicos, así como de su arbitrariedad, en tanto no se sustentarían en un interés público. (...)*"

72. Al respecto, de la revisión de los argumentos utilizados por la Comisión se puede apreciar que estos no califican como indicios de carencia de razonabilidad debido a lo siguiente:

(i) Sobre lo señalado en el literal (i), (iii) y (iv) del numeral 87 de la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI, este no califica como indicio de carencia de razonabilidad dado que:

- Son referencias a lo resuelto por la Comisión en otro expediente que en primer lugar aún no contiene un pronunciamiento firme en sede administrativa y en segundo lugar, las afirmaciones del análisis de carencia de razonabilidad de la Comisión en otro caso no pueden ser argumentos generales que evidencien que en el presente caso las denunciadas se encuentren frente a una medida arbitraria y/o desproporcional.
- Además de ello, las afirmaciones citadas corresponden a los descargos que el Ministerio ofreció como contraindicios en otro expediente, lo cual evidencia a todas luces que las demandantes no han ofrecido indicios de carencia de razonabilidad.
- Asimismo, lo señalado en el literal (iv) del numeral 87 de la resolución apelada se encuentra referida a un supuesto traslado de costos para las denunciadas, lo cual le generaría un supuesto sobre costo, lo cual de modo alguno puede calificar como un indicio de carencia de razonabilidad al encontrarse expresamente excluido en el literal d) del numeral 16.2 del artículo 16 del Decreto Legislativo 1256.

(ii) Sobre lo señalado en el literal (ii) del numeral 87 de la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI, este no califica como indicio de carencia de razonabilidad dado que:

- Tal alegación solo realiza una enumeración de diversas medidas sin desarrollar una justificación ni exponer las razones por las que las denunciantes consideran que la medida denunciada sea arbitraria y/o desproporcionada.
- Efectivamente, el listado de opciones propuestas por las denunciantes no tiene un respaldo justificado de las razones por las que estas serían medidas menos gravosas que permitan cumplir de modo eficiente la finalidad propuesta.
- En conclusión, lo señalado por las denunciantes constituye una alegación genérica que no tiene un sustento específico que permita evidenciar una carencia de razonabilidad.

73. Asimismo, de la lectura de la demanda se aprecia que lo único que pretende la denunciante es que se declare la carencia de razonabilidad de la medida en atención a que la exigencia de un notario para acreditar la destrucción de desmedros le genera un costo adicional, tal como se aprecia a continuación:

**DENUNCIA DEL 20 DE FEBRERO DE 2019**

*(...) el beneficio esperado por un agente económico de presentar otro medio de prueba no notarial (que irrogue menores costos) **no compensa el costo** que representaría la imposibilidad de deducir desmedros para efectos del impuesto a la renta (...) [página 5]*

*(...)*  
*En el presente caso, cuando la autoridad impone la medida cuestionada en lugar de eliminar complejidades susceptibles de ser suprimidas (...) lo que hace es crear una obligación adicional que complejiza innecesariamente el procedimiento, toda vez que siempre es más sencillo presentar declaraciones juradas o grabaciones privadas que registren la destrucción de las existencias que **depender de una tercera persona que, por lo demás, cobra honorarios por su intervención.** (...) [página 15]*

74. En tal sentido, los indicios ofrecidos en la denuncia se encuentran dirigidos a señalar que la supuesta arbitrariedad y/o desproporcionalidad se encontraría vinculado únicamente a la generación de costos por la contratación de un notario, lo cual no califica como un indicio de carencia de razonabilidad conforme a lo previsto en el literal d) del numeral 16.2 del artículo 16 del Decreto Legislativo 1256.

75. De acuerdo con lo expuesto, la denunciante no presentó indicios de carencia de razonabilidad que permitan habilitar a que la Comisión realice tal análisis, evidenciándose que las únicas razones por las que se continuó con dicho análisis fue porque en el Expediente N° 0001777-2018/CEB se emitió la Resolución N° 0603-2018/CEB-INDECOPI que declaró que la medida analizada en el presente caso constituyó una barrera burocrática carente de razonabilidad, resolución que a la fecha se encuentra pendiente de resolver su apelación ante la Sala en el Expediente N° 127-2019/SEL.
76. Por estas razones corresponde que **se revoque la resolución apelada y se declare INFUNDADA LA DENUNCIA en tanto que la denunciante no ofreció indicios de carencia de razonabilidad que habiliten análisis alguno**, más aún cuando ha quedado debidamente acreditado que la medida cuestionada es legal y cumple un fin público válido, siendo evidentemente una medida idónea conforme a los argumentos que expondremos a continuación.

**VII. EL HECHO QUE UNA MEDIDA GENERE UN COSTO NO HACE QUE ESTA SEA CARENTE DE RAZONABILIDAD.**

77. Sin perjuicio de que en el presente caso no corresponde hacer un análisis de razonabilidad debido a que no se ha cumplido con presentar indicios de carencia de razonabilidad en la denuncia, es necesario alegar la razonabilidad de la medida en atención a lo resuelto por la resolución apelada. De acuerdo a ello, la medida cuestionada en el presente procedimiento constituye un mecanismo probatorio de un hecho económico.
78. Al respecto, se debe tener en cuenta que, tal como lo hemos desarrollado precedentemente, la determinación del impuesto a la renta es realizada por el contribuyente en su declaración de impuesto anual (el impuesto a la renta es de periodicidad anual y por ende se declara al año siguiente del ejercicio fiscal) la cual es posteriormente liquidada para efectos de calcular el impuesto por pagar.
79. En dicha declaración el contribuyente describe la renta generada en todo el año fiscal; para ello debe declarar todos los hechos económicos que ocurrieron en todo el ejercicio, como el que por ejemplo sería la destrucción de desmedros, el mismo que,

como bien ya lo señalamos precedentemente involucra una pérdida de calidad de un bien como consecuencia de un proceso de producción (por ejemplo, la putrefacción de frutas y/o verduras, ocurrida durante el proceso de producción de alimentos).

80. En tal sentido, los desmedros involucran una pérdida de un bien de las existencias que se registran en los libros contables, esto es, debido a que el bien no podrá ser vendido o incorporado como un insumo en el producto final, este debe ser destruido y eliminado de los registros correspondientes. Para ello, el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto que un medio para probar esta desaparición del bien sea realizada mediante la constatación de un notario.

81. En ese orden de ideas, **el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece la carga de la prueba correspondiente a la acreditación de un hecho económico que el contribuyente declara y que en virtud de esa acreditación se determina un menor pago del impuesto a la renta.**

82. Ahora bien, el hecho que esta forma que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto para acreditar la destrucción de desmedros involucre un costo por la contratación de los servicios del Notario no hace que la medida sea carente de razonabilidad por sí misma, razón por la cual corresponde revocar la resolución apelada y declararla INFUNDADA.

**VIII. EL ÚNICO PROFESIONAL IDÓNEO PARA DAR FE DE LOS ACTOS DE DESTRUCCIÓN ES EL NOTARIO PÚBLICO, COMO TERCERO IMPARCIAL A LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA DE DEUDOR Y ACREEDOR TRIBUTARIO.-**

83. Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, a criterio de la Comisión el argumento planteado por la denunciante "*La medida no resulta idónea para los fines que busca cautelar el Ministerio debido a que no ha acreditado la existencia de una problemática en cuanto a la acreditación de la destrucción de los desmedros que la lleve a determinar como única prueba la presencia del notario público, más aún si consideramos que se puede contar siempre con la presencia de un funcionario de la SUNAT*" sí resultaría ser un indicio suficiente respecto de la **arbitrariedad** de la medida en tanto se encuentra dirigida a cuestionar la idoneidad de la misma por

cuanto existiría otras igual de eficaces y que no generen un gran impacto sobre los agentes económicos.

84. Al respecto, cabe señalar que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.
85. Que, previo al cumplimiento de la prestación tributaria o pago del impuesto, el contribuyente debe efectuar la determinación de la obligación tributaria conforme al inciso a) del artículo 59<sup>17</sup> del TUO del Código Tributario, que comprende 3 actos:
- ✓ verificar el hecho generador de la obligación tributaria,
  - ✓ **señalar la base imponible y,**
  - ✓ realizar la cuantificación o liquidación de la obligación tributaria.
86. De otro lado, conforme al inciso b) del referido artículo la Administración Tributaria a efecto de efectuar la determinación de la obligación tributaria, realiza 4 actos:
- ✓ verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria,
  - ✓ identifica al deudor tributario,
  - ✓ señala la base imponible y
  - ✓ la cuantía del tributo.
87. Ahora bien, esta determinación que realiza la Administración Tributaria se podría iniciar por propia iniciativa o denuncia de terceros, es decir resulta ser una facultad de la Administración, la misma que puede ejercer o no.
88. Así lo ha establecido el artículo 61<sup>18</sup> del TUO del Código Tributario, en cuanto señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está

---

<sup>17</sup> CÓDIGO TRIBUTARIO

**Artículo 59.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

<sup>18</sup> CÓDIGO TRIBUTARIO

**Artículo 61.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO**

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria. En ese sentido, no en todos los casos la SUNAT fiscaliza o verifica la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, siendo esta una facultad que puede ejercer o no.

89. Que, a fin de ejercer dicha facultad de fiscalización la SUNAT puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de, entre otros, sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.
90. En ese sentido, aplicando dicha disposición al caso en particular, la SUNAT verificará que los gastos que dedujo el deudor tributario en un determinado ejercicio estén debidamente acreditados conforme lo establece el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con el artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En caso el deudor tributario no cumpla con sustentar debidamente los gastos deducidos en un ejercicio, la SUNAT emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.
91. Nótese que en esta instancia nos encontramos ante un procedimiento de fiscalización en el cual la SUNAT, a través del Auditor Tributario, despliega una serie de acciones necesarias para corroborar finalmente si los hechos plasmados en la Declaración Jurada Tributaria presentada por el deudor tributario es exacta y conforme a la realidad o ha declarado cifras o datos falsos. En términos coloquiales la SUNAT vendría a ser el “Juez” que decidirá, en base a la documentación presentada por el contribuyente, si la declaración es correcta o si por el contrario se ha incumplido alguna norma tributaria, por lo que el impuesto a pagar sería mayor al declarado y/o si se ha incurrido en alguna infracción tributaria que podrá ser objeto de sanción.
92. En el caso concreto de la exigencia cuestionada “*acreditar la destrucción de desmedros ante la presencia de Notario Público*”, está íntimamente relacionada con la posición de la SUNAT, de ser el “Juez” que decidirá si la declaración es conforme con la realidad de los hechos acontecidos durante el ejercicio o si por el contrario se ha incumplido alguna norma tributaria, y como **GARANTÍA PARA EL**

**CONTRIBUYENTE**, al ser el Notario Público un tercero imparcial a la relación jurídica tributaria entablada entre la SUNAT y el deudor tributario.

93. Es por esa razón que la norma ha previsto que un **TERCERO IMPARCIAL** ajeno - tanto a la Entidad que decidirá si dicho gasto está acreditado o no, como al contribuyente quien es el directamente beneficiado con que se considere acreditado el gasto- a la relación jurídica tributaria entre el acreedor (SUNAT) y deudor tributario (CONTRIBUYENTE) sea quien deje constancia que la destrucción de los desmedros efectuada por el deudor es conforme a la realidad, y que no se está falseando información en cuanto a la cuantificación o existencia de los bienes que serán destruidos por constituir desmedros, a fin de evitar que el deudor eleve sus gastos y pague menos impuesto a la renta.
94. Es así que la norma cuestionada, considerando las facultades y funciones del Notario Público en pro de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, ha considerado a este profesional del derecho como la persona idónea que dará fe de los actos de destrucción de los desmedros. Veamos que señalan las normas pertinentes sobre las funciones y facultades del Notario Público:
95. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley del Notariado, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1049, *el notario es el profesional del Derecho que está autorizado para dar fe de los actos y contratos que ante él se celebran. Para ello formaliza la voluntad de los otorgantes, redactando los instrumentos a los que confiere autenticidad, conserva los originales y expide los traslados correspondientes. Su función también corresponde la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en la ley de la materia.*
96. Que, el artículo 4º del Reglamento de la Ley del Notariado, señala que *el notario es el profesional del derecho encargado, por delegación del Estado, de una función pública consistente en recibir y dar forma a la voluntad de las partes, redacta los instrumentos adecuados a ese fin, les confiere autenticidad, conserva los originales y expide traslados que dan fe de su contenido. Su función también comprende la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en las leyes de la materia.*

97. En este orden de ideas, y conforme a las facultades y atribuciones conferidas por Ley y Reglamento, apreciamos que el Notario Público es el único profesional autorizado, por delegación del Estado, para dar fe de los actos o hechos que se realicen en su presencia. En el caso materia del presente procedimiento, el único profesional idóneo e imparcial para presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, ello para poder mencionarlo en el acta que refleja los hechos y que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto.
98. Que, conforme a la Exposición de Motivos de la Ley del Notariado aprobado por Decreto Legislativo N° 1049:

**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL NOTARIADO APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 1049**

*"(...) el Notario es el profesional del Derecho que está autorizado para dar fe de los actos y contratos que se celebran ante él, y a quien el Estado le ha efectuado la delegación del ejercicio de un servidor público esencial que va más allá de la consolidación de la fe pública, habiéndole encomendado la irradiación de la seguridad jurídica en la sociedad. Por ello, su ejercicio debe llevarse a cabo bajo la supervisión del Estado, para los cual se propone una serie de cambios que conllevaron a una mejora del ejercicio y supervisión de la función notarial. (el subrayado es nuestro)*

*Se debe tener en cuenta, que la función que ejerce el Notario es la de robustecer con una presunción de verdad, la misma que ha sido otorgada por el Estado, los actos en los que interviene, colaborando en la formación correcta de los actos o negocios jurídicos privados, otorgándoles solemnidad, forma y efecto legal a los mismos; permitiendo la realización normal del Derecho y el desenvolvimiento seguro de las transacciones comerciales celebradas entre nacionales y entre estos con extranjeros.(...)"*

99. Bajo este marco normativo es el Notario, el único profesional a quien le corresponde dar fe de los actos de destrucción de los desmedros efectuada por el contribuyente; toda vez que el Estado le ha otorgado el ejercicio de un servidor público, que brinda seguridad jurídica a los actos realizados por los particulares; así como robustecer la presunción de verdad, facultad también otorgada por el Estado, de los actos en los que interviene, otorgándoles solemnidad, forma y efectos legales.
100. **SU PARTICIPACIÓN EN EL ACTO DE DESTRUCCIÓN DE LOS DESMEDROS ES NECESARIA E IDÓNEA, DADAS LAS FACULTADES OTORGADAS POR EL ESTADO, PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DE LOS BIENES QUE SERÁN DESTRUIDOS, SU CUANTIFICACIÓN Y QUE FINALMENTE FUERON DESTRUIDOS Y NO COMERCIALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, Y ASÍ PODER DEDUCIR EL VALOR DE DICHS BIENES PARA EFECTOS DEL**

**IMPUESTO A LA RENTA, SIRVIENDO LA FE NOTARIAL PARA QUE EL CONTRIBUYENTE PUEDA PAGAR MENOS IMPUESTOS, CUMPLIENDO CON EL REQUISITO LEGAL DE QUE LOS DESMEDROS ESTÉN DEBIDAMENTE ACREDITADOS PARA PODER DEDUCIRLO EN EL IMPUESTO A LA RENTA, SIENDO EL NOTARIO EL PROFESIONAL IMPARCIAL Y CON FACULTADES DELEGADAS POR EL ORDENAMIENTO JURÍDICO, EL COMPETENTE PARA DAR FE DE LA DESTRUCCIÓN DE LAS MERCANCÍAS QUE CALIFICA COMO DESMEDROS, SIENDO ESTA LA FORMA DE ACREDITACIÓN QUE HACE INCUESTIONABLE POR LA SUNAT LA ACREDITACIÓN DEL GASTO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

101. Dada su calidad, funciones, facultades y condiciones otorgadas por el propio Estado, el único profesional idóneo e imparcial para dar fe de los actos realizados por los particulares es el Notario Público; a quien tanto el deudor tributario (contribuyente) como acreedor tributario (SUNAT) le tienen plena confianza por la naturaleza de su labor.
102. Que, atendiendo al caso concreto el Notario expide Actas Extra – Protocolares, de acuerdo al artículo 94° de la Ley del Notariado, entre las clases de Actas extra - Protocolares, está el Acta de destrucción de bienes; la misma que constituye documento en el que se consigne los actos, hechos o circunstancias que presencie o constate.
103. Asimismo, el artículo 47° del Reglamento de la Ley del Notariado señala que el notario deberá extender las actas extra protocolares en el momento del acto, hecho o circunstancia verificada, de no mediar oposición, podrá concluir con la redacción del acta.
104. En cumplimiento de dicha labor, encomendada por el Ordenamiento Jurídico, el Notario expide el Acta de Destrucción de los desmedros de existencias, en los cuales deja constancia de la fecha, hora, el deudor tributario, la existencia de los bienes, su condición y la cantidad a ser destruida.
105. Que, a fin de acreditar los hechos y circunstancias plasmados en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta, la carga de la prueba y acreditación respecto a los

ingresos, costo computable y gastos efectuados durante el ejercicio gravable corresponde al deudor tributario;

106. Que, tanto como garantía de la veracidad de los hechos o circunstancias declaradas por el contribuyente en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, así como documento idóneo que garantice que los bienes que califican como desmedros y su cantidad fueron efectivamente destruidos; la legislación tributaria ha previsto al Notario Público, como el único profesional imparcial y con facultades delegadas por el ordenamiento jurídico, el competente para dar fe de la destrucción de las mercancías que califica como desmedros.
107. En la **SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXPEDIENTE N° 04-97-I/TC**, el Supremo intérprete de la Constitución Política resolvió declarar Infundada la demanda de Inconstitucionalidad contra la Ley N° 26741; toda vez que consideró que confiar la autoridad de la **FÉ PÚBLICA** a los abogados, ponía en riesgo la seguridad jurídica, lo cual acarreaba una desnaturalización de la función notarial. Veamos los fundamentos de su pronunciamiento:

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXPEDIENTE N° 04-97-I/TC**

*"(...) De acuerdo al artículo 2° del Decreto Ley N.° 26002. Ley del Notariado, nuestro país se adscribe al sistema de organización notarial de tipo latino, en virtud del cual el notario es un profesional de derecho que, en forma imparcial e independiente, ejerce una función pública, consistente en autenticar, redactar, conservar y reproducir los documentos, así como asesorar de manera imparcial a quienes soliciten su intervención, incluyéndose la certificación de hechos. Dicha intervención notarial implica, pues, una doble misión: dar fe pública y forma a los actos para así garantizar seguridad jurídica no solo a las partes sino también a Los terceros.*

*Por otro lado, debe tenerse presente que el notario accede al cargo mediante concurso público de méritos, y, como tal, está sujeto a una permanente fiscalización de parte de las organizaciones notariales, según lo disponen los artículos 114° al 158° del Decreto Ley N.° 26002. Por ello, la modificación del artículo 2010° del Código Civil introducida por el Decreto Legislativo N.° 836, no solo afectaba el principio de especialización, al confiar la autoridad de la fe pública a los abogados, que, por ejercicio de la profesión, son patrocinadores de una de las partes, sino que ponía en riesgo la seguridad jurídica que todo ordenamiento jurídico protege, pues no habría seguridad de fecha cierta de la seriedad, autenticidad y veracidad de los instrumentos, lo cual acarreaba una desnaturalización de la función notarial."*

108. **QUE, CONFORME AL PRONUNCIAMIENTO ANTES SEÑALADO, SI SEGUIMOS LA LÓGICA DE LA COMISIÓN EN RELACIÓN A LA ACREDITACIÓN DE LA DESTRUCCIÓN DE LOS DESMEDROS ANTE LA PRESENCIA DE UN FUNCIONARIO DE LA SUNAT, COMO INDICIO SUFICIENTE RESPECTO A LA**

CARENCIA DE RAZONABILIDAD DE LA EXIGENCIA, NO SOLO SE ESTARÍA AFECTANDO EL PRINCIPIO DE ESPECIALIZACIÓN, AL CONFIAR LA AUTORIDAD DE LA FE PÚBLICA AL PROFESIONAL QUE A LA VEZ REALIZA LA LABOR DE FISCALIZACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LA CORRECTA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE, SINO TAMBIÉN PONDRÍA EN RIESGO LA SEGURIDAD JURÍDICA, PUES EL CONTRIBUYENTE PODRÍA PONER EN TELA DE JUICIO LA CUANTIFICACIÓN DE LOS BIENES Y FECHA CIERTA DE LOS ACTOS DE DESTRUCCIÓN PLASMADOS EN EL ACTA CORRESPONDIENTE POR EL FUNCIONARIO DE LA SUNAT; DADA LA POSICIÓN DE "JUEZ" Y PARTE DE LA SUNAT, QUE ACTUARÍA COMO "TERCERO IMPARCIAL" QUE DA FE DE LA DESTRUCCIÓN DE LOS DESMEDROS Y A LA VEZ DESCIDIRÁ ACEPTAR O NO LOS DESMEDROS DEDUCIDOS COMO GASTO POR EL CONTRIBUYENTE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA, QUE TIENE COMO CORRELATO EL PAGO DE MAYOR O MENOR IMPUESTO.

109. Es por dichas consideraciones, vinculadas a la naturaleza de sus labores y facultades es que el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ha previsto que la destrucción de los desmedros de existencias, deba efectuarse ante Notario Público con la finalidad de ser aceptados por la SUNAT para la deducción del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; toda vez que no cabe duda sobre la veracidad y exactitud del documento notarial, que le otorga seguridad jurídica a los actos realizados por los particulares.
110. La presencia del Notario en el acto de destrucción de los desmedros es suficiente para acreditar que los mismos se llevaron a cabo realmente, cuantificar la cantidad de bienes destruidos y la fecha en que fue realizada la destrucción, y como garantía para el contribuyente de la veracidad de los hechos plasmados en el acta de destrucción de sus bienes;
111. **¿Qué pasaría si la destrucción de los desmedros se llevara a cabo en presencia de un funcionario de la SUNAT?** Que solo la SUNAT presencie la destrucción de bienes, que implica dar fe que los mismos fueron destruidos, cuantificar la cantidad de bienes destruidos y la fecha de realización de dichos actos, podría crear controversias futuras; toda vez que el contribuyente podría alegar, ¿cómo es que la

entidad encargada de verificar y fiscalizar la correcta determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario y quien podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada; a la vez de fe de un acto determinante para deducir mayor o menor gasto y, como consecuencia de ello decisivo para que el contribuyente pague mayor o menor impuesto a la Renta?; ¿el contribuyente estará de acuerdo con la cuantificación realizada por SUNAT de los bienes destruidos? Ó ¿en el supuesto caso interponga un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, por no estar conforme con la cuantificación de los bienes destruidos, alegará que SUNAT no puede ser Juez y parte en el procedimiento de fiscalización de los tributos?

112. Estos cuestionamientos deberán ser analizados por la Sala, pues la presencia del Notario Público para la acreditación de la destrucción de los desmedros de existencias no obedece a una mera y alegre decisión tomada a la ligera por la Administración Tributaria, como lo quiere hacer ver el denunciante y la Comisión, sino a un profundo análisis, en primer lugar considerando las funciones y facultades de dicho profesional del derecho que lo hace idóneo para dicha labor, en segundo lugar a los beneficios que traerá consigo su intervención como tercero imparcial en la relación jurídica tributaria entre el acreedor tributario (SUNAT) y el deudor tributario (contribuyente); y por último como garantía para el contribuyente de la veracidad de los hechos plasmados en el acta de destrucción de sus bienes dada la naturaleza de las funciones y facultades del Notario Público.

**IX. NO ES EXIGIBLE A LA NORMA CUESTIONADA UN ESTUDIO DE SEGUNDO MEJOR O DE ANÁLISIS DE COSTO BENEFICIO PREVIO A SU APROBACIÓN, TODA VEZ QUE DICHA METODOLOGÍA ES POSTERIOR A LA PROMULGACIÓN DE LA NORMA.-**

113. Dentro de los fundamentos de la Comisión para evaluar la proporcionalidad de la medida y determinar que la misma no superó el segundo punto del análisis de razonabilidad, consideró lo siguiente:

**RESOLUCIÓN N° 0345-2019/CEB-INDECOPI**

*"103. Teniendo en cuenta lo señalado, el Ministerio tiene la carga de acreditar que los beneficios que pretende obtener con la exigencia impuesta a la*

*denunciante, son mayores que los costos de dicha medida. Esto puede efectuarse, ya sea a través de la presentación de un estudio, informe u otro medio probatorio similar, que permita verificar que el procedimiento de adopción de la decisión pública no ha sido arbitrario.*

*(...)*

105. *De la información alcanzada en esta oportunidad por el Ministerio, no se aprecia referencia alguna que acredite que, en la adopción de la medida cuestionada, se haya evaluado los costos y beneficios que esta generaría.*

*(...)*

112. *Por consiguiente, el Ministerio no ha acreditado haber evaluado debidamente la proporcionalidad de la exigencia cuestionada ni cómo otras medidas consideradas y descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 1256.*

113. *Lo indicado hace suponer que el Ministerio habría establecido la exigencia cuestionada sin tener en cuenta la proporcionalidad y opciones menos gravosas en la denunciante, en otros agentes y en la competencia de la denunciante en el mercado”.*

114. Al respecto, es importante que la Sala tenga en consideración que la norma cuestionada es un Decreto Supremo reglamentario del año 1994, cuando las competencias del INDECOPI en materia de Barreras Burocráticas no habían sido definidas legalmente. Como es conocido por la Sala, la definición de esta temática se produce recién con el Decreto Legislativo N° 807, del año 1996, en virtud del cual, se crea la Comisión de Acceso al Mercado; y, por primera vez, se define el concepto de barrera burocrática. Es a partir del año 1996, que se desarrollan las exigencias y conceptos vinculados al análisis regulatorio de las decisiones de la autoridad administrativa.

115. Es a partir de ese año que se desarrolla la evaluación económica del segundo mejor, la que en el año 2001, con la aprobación de la Ley del Procedimiento Administrativo General, termina de perfilar la exigencia de ponderar las segundas opciones versus la opción regulatoria elegida, a los efectos de acreditar la ponderación de razonabilidad y justificar la elección.

116. Como es obvio, todos estos desarrollos de gestión son válidos y muy útiles en la actuación pública, pero se trata de exigencias normativas posteriores a la promulgación de la norma cuestionada, por lo que, no le resultan de aplicación perjudicial en la evaluación de su propia razonabilidad. En otras palabras, no resulta exigible a la autoridad tributaria una fundamentación mayor que la desarrollada por

ella, como condición previa a la promulgación de la norma cuestionada, porque - precisamente- esas exigencias no existían cuando la norma cuestionada del año 1994, fue promulgada.

117. Que, conforme a la **SENTENCIA DEL PLENO JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXPEDIENTE N° 0002-2006-PI/TC**, la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes:

**STC N° 0002-2006-PI/TC**

10. *“En nuestro ordenamiento jurídico existen límites, tanto constitucionales como legales, para la aplicación de las normas. Respecto de los límites constitucionales, los artículos 103° y 109° de la Ley Fundamental señalan respectivamente:*

*(...) La Ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.*

*La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que postergue su vigencia en todo o en parte.*

12. *En relación con lo anterior, este Tribunal ha dicho que “(...) nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes” (STC 0606-2004-AA/TC, FJ 2). Por tanto para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y, consecuentemente, el principio de aplicación inmediata de las normas.*

118. ¿Cómo es que si conforme al máximo intérprete de la Constitución la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes, el Ministerio de Economía y Finanzas debió considerar la exigencia de la evaluación económica del segundo mejor que termina de perfilar la exigencia de ponderar las segundas opciones versus la opción regulatoria elegida que data del año 2001, si a la fecha de emisión de la disposición cuestionada “acreditar la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público” que data del año 1994; aquella aún no había sido emitida?
119. Que, de acuerdo a lo antes mencionado es imposible que en el año 1994, que se emitió y publicó la medida cuestionada, el Ministerio haya considerado como requisito previo a su emisión la presentación de un estudio, informe u otro medio probatorio similar, que permita verificar que el procedimiento de adopción de la decisión pública no ha sido arbitrario; ello porque simplemente no existía norma legal que dispusiera

dicho requisito, siendo recién en el año 2001 que se desarrolla la evaluación económica del segundo mejor.

120. Este detalle de normas en el tiempo no ha sido evaluado por la Comisión y por consiguiente es una condición de nulidad de la resolución apelada que la Sala tendrá que evaluar en su pronunciamiento.

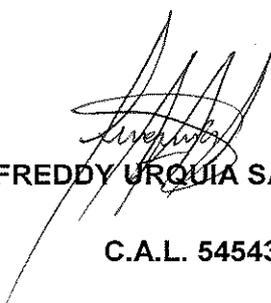
**POR TANTO:**

A Ud. Señor Presidente, solicitamos tener por interpuesto el recurso de apelación y elevar los actuados al Superior Jerárquico.

**PRIMER OTROSI DIGO:** Que, en ejercicio de nuestro derecho de defensa, solicitamos que la Sala nos conceda informe oral para exponer los fundamentos de nuestra apelación. Esta audiencia es central, pues los vocales no tienen acceso directo al expediente y los documentos que obran en el mismo, constituyendo la audiencia de informe oral el único momento en que pueden conocer las posiciones de las partes en controversia.

**SEGUNDO OTROSI DIGO:** Que, formulamos este recurso de apelación en nuestra condición de tercero administrado que nos ha atribuido la Comisión, es decir, parte legitimada e interesada en el resultado de este procedimiento, pese a no ser el creador de la norma cuestionada. Como aplicadores de la norma, el interés en el resultado del procedimiento y el impacto que pudiera tener para la recaudación tributaria, nos legitima acudir al Superior Jerárquico en búsqueda de la revocatoria del acto administrativo de primera instancia que consideramos ilegal en su contenido.

Lima, 6 de agosto de 2019



**FREDDY URQUÍA SÁNCHEZ**

**C.A.L. 54543**



177938

10 2

Sel

2019 NOV 27 AM 9:48

Expediente en CEB N°: 045-2019/CEB  
Expediente en Sala N°: 0371-2019/SEL  
Escrito en Sala N°: 01  
Sumilla: Absolución de descargos y adhesión

RECIBIDO

A LA SALA ESPECIALIZADA EN ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS DEL INDECOPI:

ALFREDO LINDLEY-RUSSO, identificado con DNI N° 41067112, con domicilio procesal para estos efectos en Avenida La Paz N° 1153 – Oficina 202, distrito de Miraflores, en representación de:

- **UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON SOCIEDAD ANÓNIMA ABIERTA**, identificada con RUC N° 20100113610 y con domicilio real en Avenida Nicolás Ayllón N° 3986, distrito de Ate.
- **CERVECERÍA SAN JUAN S.A.**, identificada con RUC N° 20128915711 y con domicilio real en Car. Federico Basadre Km. 13, Fnd. Huaral Ucayali, Coronel Portillo, Yarinacocha.
- **COMPAÑÍA CERVECERA AMBEV PERÚ S.A.C.**, identificada con RUC N° 20506228515 y con domicilio real en Avenida Los Laureles N° 121, distrito de San Juan de Lurigancho.

Que, en los seguidos contra el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, el MEF) y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, la Sunat) por la imposición de la barrera burocrática ilegal y carente de razonabilidad originada en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público a fin de ser aceptada por la Sunat para la deducción de la Renta de Tercera Categoría; materializada en **UNA DISPOSICIÓN** [a saber, el Literal c) del Artículo 21° del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante, LIR)] y **DOS ACTUACIONES MATERIALES** [a saber, los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000]; ante ustedes atentamente nos presentamos y, al amparo de lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 1256, Decreto Legislativo que aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante, DL1256), respetuosamente decimos que:

El día 6 de noviembre de 2019, hemos sido notificados con el Proveído N° 1 de fecha 30 de septiembre de 2019, mediante el cual se nos corre traslado de los recursos de apelación interpuestos por el MEF y la Sunat contra la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI.

Dado que **no estamos de acuerdo con los argumentos planteados por las denunciadas**, mediante el presente escrito los negamos y contradecimos en todos sus extremos; y, asimismo, nos adherimos a las apelaciones en tanto el pronunciamiento emitido no es satisfactorio para nuestras representadas; conforme lo pasamos a exponer en la continuación:

Indecopi  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

27 NOV 2019

Firma: [Signature] 16:32h

**RECIBIDO**

232000  
2019  
2019

**CUESTIÓN PREVIA: ACUMULACIÓN DE LOS EXPEDIENTES N° 0371-2019/SEL Y N° 0187-2019/SEL**

De conformidad con el Artículo 160° Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, TUOLPAG), aprobado del Decreto Supremo N° 004-2019-JUS la acumulación de procedimientos procede en el siguiente caso:

**Artículo 160.- Acumulación de procedimientos**

La autoridad responsable de la instrucción, por propia iniciativa o a instancia de los administrados, dispone mediante resolución irrecurrible la acumulación de los procedimientos en trámite que guarden conexión.

El propósito de la acumulación de procedimientos que guardan conexión busca que una controversia concluya con un mismo acto administrativo de modo tal que se facilite la tramitación del procedimiento y se eviten incongruencias.

En el presente caso, los **Expedientes N° 0371-2019/SEL** (en el que se está evaluando la legalidad y carencia de razonabilidad de la medida cuestionada) y **N° 0187-2019/SEL** (en el que se evalúa la condición de actuación material de los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000 emitidos por la Sunat), guardan conexión estrecha, conforme fue expuesto en el último escrito presentado el 2 de octubre en el Expediente 187-2019/SEL (al cual nos remitimos); **por lo que solicitamos a su despacho la acumulación de los referidos expedientes.**

**PRIMER APARTADO: CONTESTAMOS LA APELACIÓN DEL MEF**

**1. Argumentos del MEF**

Como argumentos de apelación, el MEF ha planteado los siguientes:

- Nuestras representadas no han acreditado la carencia de razonabilidad de la medida y que la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas (CEB) no identificó el sustento del perjuicio o la cuantía de los supuestos sobrecostos (Pág. 3 del escrito de apelación).
- La medida tiene por finalidad combatir la informalidad y la evasión (Pág. 4 del escrito de apelación).
- Es imprescindible la presencia del notario para que compruebe los hechos. La presencia del funcionario de la Sunat es una facultad, no una obligación (Pág. 4 del escrito de apelación).
- La ausencia del notario permitiría que el administrado cometa fraudes (Pág. 5 del escrito de apelación).
- No existe ningún tercero imparcial que acredite la destrucción de la mercadería. El funcionario de la Sunat no otorga fe pública y no es neutral sino juez y parte. (Pág. 5 del escrito de apelación).

## 2. Nuestros argumentos:

### 2.1. De la supuesta falta de prueba de (i) la carencia de razonabilidad y (ii) del perjuicio o la cuantía de los supuestos sobrecostos

En la Página 3 del escrito de apelación del MEF se señala:

(...)

Asimismo, en relación al punto c), se verifica que la Comisión no ha señalado cuáles serían los elementos de juicio suficientes que sustenten que la medida denunciada es desproporcionada, pues las alegaciones vertidas por UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON S.A.A. Y OTROS, en su denuncia, resultan ser genéricas. Así pues, era necesario que la denunciante presentara medios probatorios que acrediten la irrazonabilidad de la medida, más aún cuando ha señalado que existe un perjuicio económico, no habiendo identificado la Comisión en la Resolución impugnada el sustento de tal perjuicio ni la cuantía de los supuestos sobrecostos. **SOLO SE HA BASADO EN AFIRMACIONES GENÉRICAS DE LA DENUNCIANTE.**

(Énfasis del texto original)

Al respecto, el Artículo 15° del DL1256 establece que la actividad probatoria del denunciante en lo que respecta al cuestionamiento de carencia de razonabilidad, se limita a la presentación e indicios:

Artículo 15.- Condiciones para realizar el análisis de razonabilidad

La Comisión o la Sala, de ser el caso, realiza el análisis de razonabilidad de una barrera burocrática en los procedimientos iniciados a pedido de parte, **siempre que el denunciante presente indicios suficientes respecto a la carencia de razonabilidad** de la misma en la denuncia y hasta antes de que se emita la resolución que resuelve la admisión a trámite de esta. En los procedimientos iniciados de oficio, la Comisión o la Sala realiza dicho análisis en caso de que, a través de la resolución de inicio, se hubiera sustentado la existencia de indicios suficientes sobre la presunta carencia de razonabilidad de la medida.

(Énfasis añadido)

Como se puede advertir, nuestras representadas cumplieron con dicha exigencia en el escrito de denuncia, con lo cual, la carga probatoria se trasladó a las partes denunciadas conforme lo dispone el Artículo 18° del DL1245. Este artículo precisa que la actividad resolutoria de la CEB, en lo que respecta al cuestionamiento de carencia de razonabilidad, se limita a la verificación de la información presentada por la entidad denunciada:

Artículo 18.- Análisis de razonabilidad

18.1. Una vez que la Comisión o la Sala, de ser el caso, considera que han sido presentados indicios suficientes sobre la presunta carencia de razonabilidad de la barrera burocrática cuestionada, analiza la razonabilidad de la medida, verificando el cumplimiento de los siguientes elementos:

a. **Que la medida no es arbitraria, lo que implica que la entidad acredite:**

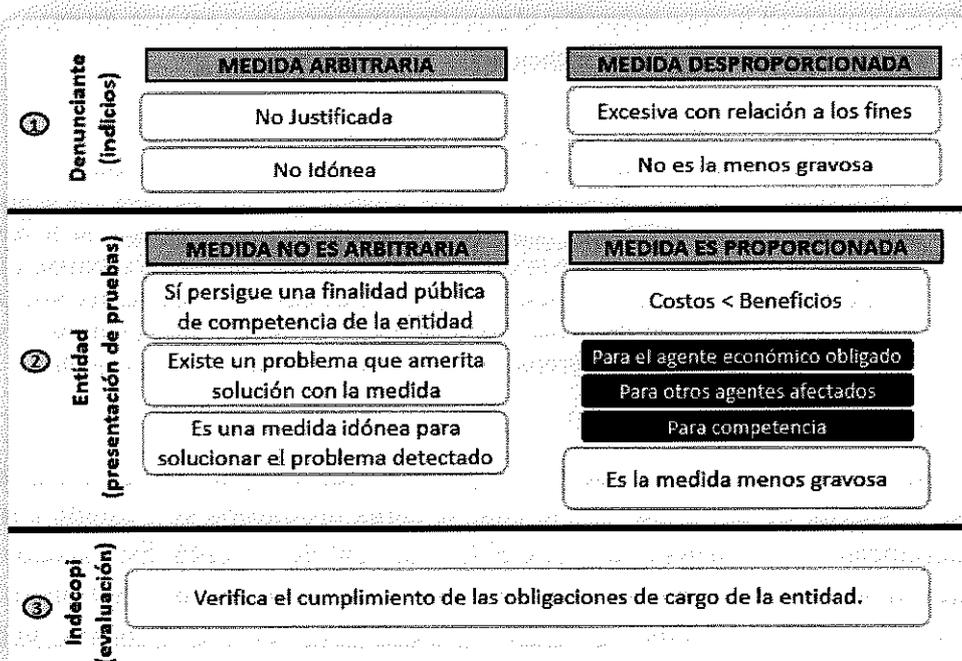
1. La existencia del interés público que sustentó la medida cuestionada. El interés público alegado debe encontrarse dentro del ámbito de atribuciones legales de la entidad.
2. La existencia del problema que se pretendía solucionar con la medida cuestionada.
3. Que la medida cuestionada resulta idónea o adecuada para lograr la solución del problema y/o para alcanzar el objetivo de la medida.

b. Que la medida es proporcional a sus fines, lo que implica que la entidad acredite:

1. Una evaluación de los beneficios y/o el impacto positivo que generaría la medida y de los costos y/o el impacto negativo de la misma para los agentes económicos obligados a cumplirla, así como para otros agentes afectados y/o para la competencia en el mercado.
2. Que la referida evaluación permite concluir que la medida genera mayores beneficios que costos.
3. Que otras medidas alternativas no resultarían menos costosas o no serían igualmente efectivas. Dentro de estas medidas alternativas debe considerarse la posibilidad de no emitir una nueva regulación.

18.2. En caso de que la entidad no acredite alguno de los elementos indicados en los literales precedentes, la Comisión o la Sala, de ser el caso, declara la carencia de razonabilidad de la barrera burocrática.  
(Énfasis añadido)

En consecuencia, la distribución de roles en lo que respecta al cuestionamiento de carencia de razonabilidad es como sigue:



Por lo tanto, no es exigible a nuestra representada demostrar la carencia de razonabilidad, puesto que ello sería una prueba diabólica, sino solo presentar indicios para que sea la entidad, que cuenta con la información pertinente, demuestre que sí siguió un proceso regulatorio razonado.

Así, no debemos dejar pasar el hecho de que la entidad no cumplió con demostrar satisfactoriamente que su proceso regulatorio cumplió con los criterios mínimos de razonabilidad y de ahí que su defensa pretenda encontrar soporte en una presunta falta de pruebas acerca de (i) la carencia de razonabilidad y (ii) del

perjuicio o la cuantía de los supuestos sobrecostos; aspectos no exigidos por la legislación anti-barreras burocráticas.

## 2.2. De la finalidad de combatir la informalidad y la evasión

En la Página 4 del escrito de apelación del MEF se señala:

En ese sentido, la disposición contenida en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR no es irracional puesto que la presencia del Notario Público tiene como finalidad combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía, estableciendo un adecuado mecanismo de control para la Administración Tributaria.

Así pues, la finalidad de dicho dispositivo legal es garantizar que se cumpla con la acreditación del desmedro para lo cual se exige como prueba su destrucción ante Notario Público, **en tanto, el notario es un testigo de fe (sic) que tiene como función acreditar los hechos acaecidos, garantizando la legitimidad de los documentos en los que interviene y proporcionando a los ciudadanos la Seguridad Jurídica.**  
(Énfasis del texto original)

Sobre el particular, reiteramos lo indicado en nuestro escrito de denuncia (Págs. 10-12) en el extremo referido a que la medida cuestionada **persigue un interés particular de la entidad (producto de sus limitaciones operativas para ejercer sus competencias de supervisión y fiscalización) y no un interés público propiamente dicho.**

Así queda confirmado, no solo cuando el MEF confiesa que *"la disposición contenida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR (...) tiene como finalidad combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía, estableciendo un adecuado mecanismo de control para la Administración Tributaria"* (Pág. 4 de su escrito de apelación), sino también en los distintos escritos presentados por ambas denunciadas en el Expediente N° 000177-2018/CEB.

Tal como se ha indicado previamente en este mismo expediente, sobre la base del Artículo 3° del TUOLPAG, la finalidad pública no debe ser confundida con el interés de la entidad:

Artículo 3.- Requisitos de validez de los actos administrativos:

Son requisitos de validez de los actos administrativos

(...)

3. Finalidad Pública.- Adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor, sin que pueda habilitarse a perseguir mediante el acto, aun encubiertamente, alguna finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, otra finalidad pública distinta a la prevista en la ley. La ausencia de normas que indique los fines de una facultad no genera discrecionalidad.

(Énfasis añadido)

Sobre el particular, Juan Carlos Morón Urbina señala:

(...) Los agentes públicos deben fundar sus actuaciones en la base objetiva que señala la satisfacción de las comunes necesidades de los cometidos públicos (interés general) no

debiendo guiarse por finalidades particulares de índole personal o institucional. Para no incurrir en desvío de poder, todas las actuaciones administrativas deben orientarse a alguna finalidad pública. (...)¹

### 3. Finalidad Pública

Siempre toda la actividad administrativa (...) debe tender a realizar o satisfacer un interés general (propio del servicio público) hacia el cual esa actividad se orienta como finalidad objetivamente determinada por la esencia de la Administración Pública. (...)

La violación de la finalidad pública puede manifestarse a través de las siguientes maneras:

- a. Perseguir una finalidad personal del funcionario;
- b. Perseguir una finalidad distinta en favor de la Administración Pública; y,
- c. Perseguir cualquier finalidad en favor de un tercero (particular, otro funcionario o grupo de poder).²

Señores Vocales, trasladar el costo de fiscalización o de supervisión al propio agente económico, camufla una **ilegal tercerización de atribuciones propias de la entidad a costo del propio agente económico supervisado**; lo cual no puede ser considerado en modo alguno como una finalidad pública.

Este solo hecho, ya constituye motivo suficiente para declarar la arbitrariedad de la medida cuestionada, sin perjuicio del impacto legal negativo que dicha conducta acarrea.

## 2.3. De la imprescindible presencia del notario para comprobar los hechos

En la Página 4 del escrito de apelación del MEF se señala:

(...)  
Como se puede apreciar, la presencia del notario resulta esencial para garantizar la acreditación del gasto si se considera que no en todos los casos un funcionario de la SUNAT presenciara la destrucción de las existencias, **puesto que la citada entidad se encuentra facultada más no obligada a efectuar dicha designación.**  
(Énfasis del texto original y subrayado agregado)

De la lectura del Tercer Párrafo del Literal c) del Artículo 21° del Reglamento de la LIR se puede verificar que la afirmación del MEF, en el sentido de que la presencia del notario es esencial, no puede ser equiparada a una obligatoriedad. En otros términos: aun cuando sea esencial, no es obligatoria.

Basta con revisar el texto normativo para entender que la intervención del notario constituye una **alternativa más que tiene el administrado para demostrar la destrucción de los desmedros**, cuando se señala que la Sunat **aceptará** como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz:

**Artículo 21.- Renta de Tercera Categoría**  
(...)

¹ MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Duodécima Edición. Gaceta Jurídica- 2017. Tomo I, Pág. 216.

² Idem.

Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT **aceptará** como prueba la **destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz**, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

(...)

(Énfasis añadido)

Así se verifica, que aun cuando no cabe duda de que la **EXIGENCIA** sobre que la **destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la renta de tercera categoría constituye una barrera burocrática; su materialización en el Literal c) del Artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF podría ser debatible.**

En efecto, según el propio Reglamento de la LIR, la comprobación de los hechos a través del notario público es una facultad probatoria a favor del administrado, que ha sido considerada en el texto a modo ejemplificativo. Pero en ningún momento el Reglamento de la LIR cierra la posibilidad de presentar otro tipo de pruebas.

Sin embargo, dicha **facultad** del administrado es **transformada en una EXIGENCIA** obligatoria a través de los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000 emitidos por la Sunat:

**Informe N° 290-2003-SUNAT/2B0000**

Ahora bien, para que proceda la deducción de la pérdida por concepto de desmedros, es necesaria la acreditación correspondiente. Para tal efecto, la norma reglamentaria establece que la destrucción de las existencias debe ser efectuada ante Notario Público o, en su defecto, ante Juez de Paz, previa comunicación a la Sunat con no menos de seis días hábiles de anticipación a la fecha de la destrucción.

**Informe N° 064-2014-SUNAT/5D0000**

En consecuencia, a fin de acreditar los desmedros por deterioro o rotura de existencias utilizadas para la presentación del servicio de hospedaje, se requiere que los contribuyentes procedan a destruir dichos bienes ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique a la Sunat en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los bienes; siendo facultad de la Sunat designar a un funcionario para presenciar dicho acto.

(Énfasis añadido)

Esto mismo ha sido confirmado con las distintas confesiones que las denunciadas han vertido en sus distintos escritos. Sobre este particular, ya hemos formulado un desarrollo en nuestros escritos previos (tanto en el este Expediente N° 0371-2019/SEL como en el 0187-2019/SEL; que solicitamos acumular), a los cuales nos remitimos.

#### 2.4. De los posibles fraudes del administrado

En las Páginas 4 y 5 del escrito de apelación del MEF se señala:

38000

(...)  
Por tanto, la ausencia del Notario Público al momento de la destrucción de las existencias generaría incertidumbre respecto del destino final de los bienes, existiendo el riesgo de que **el contribuyente deduzca dichos gastos como desmedros cuando los bienes no cumplen con los requisitos para ser considerados como tales**, al no haberse producido una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias que las vuelva inutilizables para los fines a las que estaban destinadas.

Además, otra contingencia que podría presentarse es que **el contribuyente deduzca el gasto y venda la misma mercadería generando ingresos adicionales** que podrían no ser declarados para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, lo cual constituye un doble beneficio para el contribuyente que genere un menor Impuesto a la Renta.  
(Énfasis del texto original)

De ese modo, el MEF reconoce que la regulación parte de una presunción de mala fe respecto de la conducta del administrado, lo cual vulnera el principio de presunción de veracidad y el principio de licitud consagrado en el Numeral 9) del Artículo 248° del TUOLPAG.

Al respecto, cabe recordar que en virtud al principio de veracidad, el MEF como entidad que forma parte de la Administración Pública, se encuentra obligado a estructurar procedimientos administrativos partiendo de la premisa de que los administrados proceden con verdad y licitud en sus actuaciones.

Sobre el particular, Juan Carlos Morón Urbina señala:

(...) Por su propia naturaleza la presunción *juris tantum* protege a los ciudadanos de la desconfianza inicial, de la actitud contraria que los funcionarios podrían tener obre sus declaraciones, documentos, informaciones, etc. En tal sentido, los funcionarios y servidores están prohibidos de adoptar *a priori* una actitud de desconfianza, tanto para el inicio como durante la tramitación de un procedimiento. (...)³

Por lo tanto, la presunción de mala fe respecto del administrado no puede ser tomado como una finalidad legítima de la regulación.

## 2.5. De la necesaria presencia de un tercero imparcial

En la Página 5 del escrito de apelación del MEF se señala:

(...)  
En ese sentido, a diferencia de lo que ocurre con los funcionarios de la Sunat, el Notario Público cuenta con independencia en sus funciones, ya que no se trata de un funcionario jerarquizado, pues su actuación no se encuentra sometida a la voluntad ni criterio de superiores, sino, más bien, se trata de un funcionario independiente, que decide por sí y ante sí. **Al estar el Notario Público obligado a mantener la neutralidad en sus actos, otorga certeza de la existencia del desmedro y que el gasto no sea deducido indebidamente por el contribuyente.**

³ MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Duodécima Edición. Gaceta Jurídica- 2017. Tomo I, Pág. 97.

En cambio, la participación de un funcionario de la SUNAT no le otorgaría fe pública a la destrucción de los bienes, pues dicho funcionario se convertiría en juez y parte, no consiguiéndose la neutralidad e imparcialidad que exige la norma.  
(Énfasis del texto original)

La labor de un notario es constatar un hecho. No juzgar. Así lo dispone claramente el Artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1049, Decreto Legislativo del Notariado que a la letra señala lo siguiente:

**Artículo 2.- El Notario**

El notario es el profesional del derecho que está autorizado para dar fe de los actos y contratos que ante él se celebran. Para ello formaliza la voluntad de los otorgantes, redactando los instrumentos a los que confiere autenticidad, conserva los originales y expide los traslados correspondientes.

Su función también comprende la comprobación de hechos y la tramitación de asuntos no contenciosos previstos en las leyes de la materia.  
(Énfasis añadido)

Por otro lado, acoger el planteamiento del MEF, implicaría reconocer que la Sunat bajo ninguna circunstancia podría ejercer cualquier tipo de actividad de fiscalización puesto que ello siempre importaría asumir el doble rol de juez/parte.

Asimismo, bajo la línea argumentativa del MEF, existe una percepción negativa respecto de los representantes de la Sunat, pues deja entrever que estos asumirían una conducta parcializada para favorecer a su entidad. Dado que la labor de la Sunat en este asunto se limitaría solamente constatar un hecho (la destrucción de desmedros), acoger el razonamiento del MEF importaría reconocer que los funcionarios de la Sunat estarían dispuestos a mentir en sus constataciones con el objetivo de no permitir la correspondiente deducción de la Renta de Tercera Categoría. Dejamos constancia que no compartimos este razonamiento, pero sí nos parece francamente preocupante que haya sido esgrimido como parte de la política regulatoria del MEF.

**SEGUNDO APARTADO: CONTESTAMOS LA APELACIÓN DE LA SUNAT**

**1. Argumentos de la Sunat**

Como argumentos de apelación, la Sunat ha planteado los siguientes:

- Lo denunciado no es una barrera burocrática puesto que no impone un requisito para la obtención de una licencia autoritativa necesaria para realizar una actividad económica, no impone una condición para la determinación de una actividad económica y no exige realizar un procedimiento administrativo. (Págs. 1-6 del escrito de apelación). Tampoco se trata de una medida que "no es emitida en el ejercicio de la función administrativa (...) del Estado ya que no restringe, ni limita y/o condiciona el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado"; toda vez que se trata de un estándar probatorio al que voluntariamente puede recurrir un administrado si quiere deducir un gasto. (Pág. 9 del escrito de apelación).

- Estamos frente a un criterio de determinación del tributo (Pág. 20 del escrito de apelación).
- La denuncia es improcedente porque se pretende cuestionar una omisión para regular la destrucción de desmedros a través de declaraciones juradas o grabaciones privadas (Págs. 20 y 21 del escrito de apelación).
- No se han presentado elementos que califiquen como indicios de carencia de razonabilidad (Pág. 24 del escrito de apelación).
- El notario es el único profesional idóneo para dar fe de los actos de destrucción, puesto que es un tercero imparcial a la relación jurídica tributaria de deudor y acreedor tributario (Pág. 27 y siguientes del escrito de apelación), siendo que la Sunat actúa como juez y parte por lo que la presencia del notario es una garantía para el contribuyente (Pág. 29 del escrito de apelación).
- No son exigibles las evaluaciones costo-beneficio y medida menos gravosa porque la norma fue emitida en el año 1994 antes que se creara las competencias de la Comisión en el año 1996 (Pág. 35 del escrito de apelación).

**2. Nuestros argumentos:**

**a. De la naturaleza de "estándar probatorio" de la medida y de la supuesta inexistencia de una barrera burocrática**

En las Páginas 2 y 9 del escrito de apelación de la Sunat se señala:

**Página 2:**  
 3. Sin embargo, la Comisión no ha tomado en cuenta al admitir a trámite la denuncia que la medida cuestionada no califica como una barrera burocrática en atención a que la "exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de renta de tercera categoría" materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no impone una condición, restricción u obstáculo a las denunciantes para la obtención de una licencia y/o autorización para realizar una actividad económica; ni mucho menos constituye una exigencia que se realice en el marco de un procedimiento administrativo.

**Página 9:**  
 24. Por ende, la medida denunciada, esto es, la supuesta "exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la SUNAT para la deducción de la renta de tercera categoría" materializada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF no califica como una barrera burocrática en tanto que esta no es emitida en el ejercicio de la función administrativa (actividad de policía) del Estado, ya que no restringe (sic), ni limita y/o condiciona el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado.

25. Evidentemente, la medida regulada en el literal c) del artículo 21° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, es un estándar probatorio previsto en un reglamento para acreditar que un desmedro califica como un gasto deducible para efectos de determinar un menor pago del impuesto a la renta.

(...)

Como bien conoce la Sala, nuestra legislación –acogiendo la teoría de las barreras burocráticas flotantes– distingue claramente y en modo correcto el concepto de barrera burocrática de su forma de materialización. En efecto, de conformidad con los Numerales 3.3) y 3.4) del Artículo 3° del DL 1256:

**Artículo 3.- Definiciones**

Para efectos de la presente ley, debe tener en cuenta las siguientes definiciones:

(...)

3.3. **Barrera burocrática:** exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa. La sola calidad de exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro no implica necesariamente su carácter ilegal y/o su carencia de razonabilidad.

Sin perjuicio de las responsabilidades que se deriven de la aplicación de la normativa correspondiente, no se consideran barreras burocráticas dentro del ámbito de la presente ley:

- a. Las exigencias, requisitos, limitaciones, prohibiciones y/o cobros establecidos a través de leyes u otras normas con rango de ley y alcance nacional, emitidas al amparo de la función legislativa.
- b. Las exigencias, requisitos, limitaciones, prohibiciones y/o cobros contenidos en contratos suscritos por una entidad, procesos de subasta o bases de algún tipo de concurso para contratar con el Estado.
- c. Las omisiones, inacciones o cualquier inactividad de la administración pública.
- d. Las tarifas o contraprestaciones por servicios prestados por el Estado o por empresas privadas o públicas, ajenos al ejercicio de la función administrativa.
- e. El cobro de aranceles e impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para su determinación.
- f. Las medidas fito y zoonosanitarias, conforme a la sexta disposición final y complementaria de la Ley General de Sanidad Agraria, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1059.
- g. Las controversias contencioso-tributarias, en especial, aquellas vinculadas a la correcta o incorrecta determinación de un tributo en un caso concreto.
- h. El cobro de arbitrios a personas naturales sin actividad económica.
- i. La declaración de nulidad de un acto administrativo por motivos de debido procedimiento.
- j. La imposición de sanciones. Sin perjuicio de ello, el acto administrativo sancionador podrá ser empleado para acreditar la existencia de una barrera burocrática cuando la sanción haya tenido como fundamento el incumplimiento de la referida barrera.

4. **Formas de materialización:** las barreras burocráticas se materializan a través de actos administrativos, disposiciones administrativas y/o actuaciones materiales. (Énfasis añadido)

Así, en dos disposiciones independientes se ha reconocido que la **materialización** no forma parte del **concepto**. En lo que concierne al **concepto**, de los artículos citados arriba, se desprenden los siguientes elementos constitutivos de una barrera burocrática:

- **Tipo de imposición:** exigencia, requisito, limitación, prohibición o cobro.
- **Sujeto activo:** Entidades en ejercicio de su función administrativa.
- **Efectos:** Condiciona, restringe, obstaculiza el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado; y/o, afecta la simplificación administrativa.

Si bien algunas barreras burocráticas toman forma de imposiciones que surgen en procedimientos para obtención títulos habilitantes, no existe ninguna limitación legal para dejar fuera del concepto de barrera burocrática a otro tipo de imposiciones que brotan en contextos distintos.

Lo que la norma sí exige para poder denunciar una barrera burocrática, es que se acredite su existencia. Y para ello, el denunciante debe identificar su forma de materialización, entre alguna de las tres alternativas que establece el Numeral 3.4) del Artículo 3° del DL1256, a saber, actos administrativos, disposiciones administrativas o actuaciones materiales.

En este caso se tiene que la medida cuestionada califica como una barrera burocrática en tanto cumple con sus tres elementos; y, además puede ser denunciada en tanto su materialización ha sido plenamente identificada en una disposición y dos actuaciones materiales:

ELEMENTOS DE LA BARRERA BUROCRÁTICA			MATERIALIZACIÓN
ENTIDAD QUE EJERCE FUNCIÓN ADMINISTRATIVA	TIPO DE IMPOSICIÓN	EFFECTO	
[DL1256: Num.3.3) del Art. 3°]			[DL1256: Num.3.4) del Art. 3°]
SUNAT	Exigencia	Simplificación administrativa	Disposición Administrativa (el Literal c) del Artículo 21° del Reglamento de la LIR)
SUNAT	Exigencia	Simplificación administrativa	Actuaciones materiales (Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000)

Formato-Modelo de identificación de Barreras Burocráticas- GLR2016\*

Por otro lado, tampoco es cierto de que estemos frente a una medida que *"no es emitida en el ejercicio de la función administrativa (...) del Estado ya que no restringe, ni limita y/o condiciona el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado"* y que solo se trate de un estándar probatorio al que voluntariamente puede recurrir un administrado si quiere deducir un gasto (Pág. 9 del escrito de apelación). Y es que, no entendemos qué duda puede quedar respecto de la naturaleza administrativa de la potestad normativa del MEF y de la potestad supervisora y fiscalizadora de la Sunat. En todo caso, agradeceremos que la contraparte nos brinde mayores alcances sobre este particular.

Por otro lado, la Sala no debe perder de vista el hecho de que, a través de un estándar probatorio, también se pueden crear o esconder barreras burocráticas. Lo único relevante para saber si es que estamos frente a una barrera burocrática es la presencia de sus tres elementos constitutivos; para lo cual conviene recalcar

una vez más que el llamado “estándar probatorio” no es una posibilidad a la que voluntariamente puede recurrir un administrado si quiere deducir un gasto, puesto que se trata de una exigencia obligatoria en virtud de la práctica administrativa de la Sunat reflejada en los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000.

b. **De la supuesta condición de “criterio para la determinación del tributo” de la medida denunciada**

En la Página 20 de su escrito de apelación, la Sunat señala que:

La Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 37 inciso f) señala que sólo serán deducibles como gasto “Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias **DEBIDAMENTE ACREDITADOS**”, por lo tanto, la acreditación de estas determinará que se acepte como un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, es decir, la acreditación de los desmedros determinará que se acepte como un gasto deducible para efectos de Impuesto a la Renta, es decir, la acreditación de los desmedros determinará que se pague un menor o mayor impuesto a la Renta, con lo cual resulta claro que estamos ante un criterio de determinación del impuesto; por lo que la Comisión no es competente para conocer la medida cuestionada por la denunciante; toda vez que habría incurrido en la causal de improcedencia señala en el literal e) del numeral 3) del artículo 3° de Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1256.  
(Énfasis del texto original)

En este punto, negamos tajantemente el hecho de que la medida cuestionada constituya un criterio para la determinación de tributos. Y es que como bien lo dice la propia Sunat en su escrito, la medida cuestionada es un estándar probatorio que esconde una barrera burocrática consistente en una exigencia requerida por la autoridad para deducir tributos.

En segundo lugar, destacamos el hecho de que la inaplicación de la barrera burocrática por parte del Indecopi no importa que la autoridad de competencia tenga que definir, revisar o validar la cuantía del tributo. Dicha competencia permanece en la autoridad tributaria (la Sunat) y el Indecopi no puede emitir pronunciamiento sobre ese particular. En todo caso, para determinar la cuantía del tributo, la Sunat es quien debería llevar a cabo su propio análisis sin exigir la obligación del notario (que sería la barrera burocrática inaplicada). Es así que la inaplicación no implica redefinir o emitir un juicio crítico respecto de la cuantía del tributo que debe asumir el contribuyente, ni tampoco implica que el Indecopi se tenga que arrojar competencias tributarias que le son ajenas.

c. **Del supuesto cuestionamiento a la actividad normativa del Estado**

En las Páginas 20 y 21 de su escrito de apelación, la Sunat señala que:

62. Al respecto, se debe apreciar que la denuncia se encontró (sic) dirigida a cuestionar una omisión para regular un procedimiento especial para la destrucción de los desmedros de las denunciadas, tal como se observa a continuación:

**DENUNCIA DEL 20 DE FEBRERO DE 2019**

188000

(...) los administrados nos vemos compelidos a seguir su contenido y destruir desmedros en presencia de un Notario (...) [página 4]

En consecuencia, el beneficio esperado por un agente económico de presentar otro medio de prueba no notarial (que irrogue menores costos) **no compensa el costo** que representaría la imposibilidad de deducir desmedros para efectos del impuesto a la renta. (...) [página 5]

(...)

Cuando se exige que de la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptados por la Sunat para la deducción de la renta de tercera categoría, se desconoce los principios recientemente invocados pues la autoridad parte de la premisa de que el administrado va a engañarla **y por eso exige una constatación notarial, no siendo suficiente una declaración jurada o en su defecto una constatación privada y registrada en video.** [página 13]

(...)

En el presente caso, cuando la autoridad impone la medidas cuestionada en lugar de eliminar complejidades susceptibles de ser suprimidas (...) lo que hace es crear una obligación adicional que complejiza innecesariamente el procedimiento, toda vez que **siempre es más sencillo presentar declaraciones juradas o grabaciones privadas** que registren la destrucción de las existencias que depender de una tercera persona que, por lo demás, **cobra honorarios para su intervención.** (...) [página 15]

63. En tal sentido, del texto de la denuncia se desprende que lo que las denunciantes cuestionan es que **NO SE HAYA REGULADO QUE LA ACREDITACIÓN DE DESTRUCCIÓN DE DESMEDROS SEA POR DECLARACIÓN JURADA O GRABACIONES PRIVADAS**, pues a su criterio, la presencia de un notario le genera costos.

(...)

(Énfasis del texto original)

Negamos en forma tajante dicho enfoque. En ningún momento hemos pretendido cuestionar el hecho de que no se haya regulado de determinada manera y sí de otra. La única autoridad con competencia para determinar la regulación es la autoridad con atribuciones legales para ello.

Lo que sí se ha cuestionado, es que el proceso de toma de decisión regulatoria que ha seguido la autoridad ha omitido una valoración impostergable por lo que su actuación se encuentra reñida con las buenas prácticas regulatorias.

En efecto, al hacer referencia a las declaraciones juradas o grabaciones privadas, solamente se demuestra que siempre existieron alternativas menos gravosas que no fueron consideradas en el proceso de la toma de decisión regulatoria (pese a que dicha consideración es obligatoria para el regulador), lo cual genera las ilegalidades e indicios de razonabilidad ya planteados en nuestros escritos anteriores.

d. **De la supuesta falta de elementos que califiquen como indicios de carencia de razonabilidad**

En las Páginas 24 y 25 de su escrito de apelación, la Sunat señala que:

72. Al respecto, de la revisión de los argumentos utilizados por la Comisión se puede apreciar que estos no califican como indicios de carencia de razonabilidad debido a lo siguiente:

- (i) Sobre lo señalado en el literal (i), (iii) y (iv) del numeral 87 de la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI, este no califica como indicio de carencia de razonabilidad dado que:
- Son referencias a lo resuelto por la Comisión en otro expediente que en primer lugar aún no contiene un pronunciamiento firme en sede administrativa y en segundo lugar, las afirmaciones del análisis de carencia de razonabilidad de la Comisión en otro caso no pueden ser argumentos generales que evidencien que en el presente caso las denunciadas se encuentren frente a una medida arbitraria y/o desproporcional.
  - Además de ello, las afirmaciones citadas corresponden a los descargos que el Ministerio ofreció como conraindicios (sic) en otro expediente, lo cual evidencia a todas luces que las demandantes no han ofrecido indicios de carencia de razonabilidad.
  - Asimismo, lo señalado en el literal (iv) del numeral 87 de la resolución apelada se encuentra referida a un supuesto traslado de costos para las denunciadas, lo cual le generaría un supuesto sobre costo, lo cual de modo alguno puede calificar como un indicio de carencia de razonabilidad al encontrarse excluido en el literal d) del numeral 16.2 del artículo 16 del Decreto Legislativo 1256.
- (ii) Sobre lo señalado en el literal (ii) del numeral 87 de la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI, este no califica como indicio de carencia de razonabilidad dado que:
- Tal alegación solo realiza una enumeración de diversas medidas sin desarrollar una justificación ni exponer las razones por las que las denunciadas consideran que la medida denuncia sea arbitraria y/o desproporcionada.
  - Efectivamente, el listado de opciones propuestas por las denunciadas no tiene un respaldo justificado de las razones por las que estas serían medidas menos gravosas que permitan cumplir de modo eficiente la finalidad de la propuesta.
  - En conclusión, lo señalado por las denunciadas constituye una alegación genérica que no tiene un sustento específico que permita evidencia una carencia de razonabilidad.
- (...)

Contrariamente a lo indicado por la Sunat, nuestras representadas formularon suficientes indicios de carencia de razonabilidad, tal como se reconoce en las Páginas 27, 28 y 29 de la Resolución N° 345-2019/CEB-INDECOPI, cuyos extractos se copian a continuación:

- (i) A través de la Resolución N° 603-2018/CEB-INDECOPI, respecto de la misma barrera burocrática denunciada, la Comisión ha reconocido que el Ministerio no ha acreditado haber evaluado como otras medidas consideradas y descartadas, menos gravosas, no permitirían obtener iguales beneficios, y además que, la entidad "habría establecido la exigencia cuestionado sin tener en cuenta la opción menos gravosa". De acuerdo a ello, invoca la aplicación al presente caso del principio de Confianza Legítima dispuesto en el numeral 1.15) del artículo IV del Título Preliminar del TUO de la LPAG.
- (ii) Existen otras medidas menos gravosas para el cumplimiento del objetivo de la medida denunciada como: (i) la presentación de una declaración jurada, (ii) constatación de parte de un representante de la Sunat, (iii) presentación de una constancia policial, (iv) presentación de un video que haya registrado la destrucción

173000

de desmedros, v) informe técnico (como para el caso de mermas), (vi) reporte de desmedros (como para el caso de productos alimenticios perecibles), y (vii) obligación de informar a la autoridad la fecha de la destrucción e inspecciones inopinadas de la Sunat en dicha fecha.

(iii) La medida denunciada contraviene el Principio de Razonabilidad reconocido en el numeral 1.4) del artículo IV del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, ello en tanto, la omisión en la Resolución N° 603-2018/CEB-INDECOPI determinó que la medida cuestionada constituye una barrera burocrática carente de razonabilidad, concluyendo que no se acreditó que la medida sea proporcional a sus fines. En este punto reitera la aplicación del Principio de Confianza Legítima.

(iv) La exigencia impuesta por Sunat materia de denuncia, carece de una justificación sustentada en un interés público, puesto que ha sido establecida en atención a un interés particular de la entidad. Ello se desprende de la parte de los antecedentes de la contestación de la denuncia en el marco del Expediente N° 000177-2018/CEB, por parte del Ministerio y la Sunat, toda vez que refieren que "la barrera burocrática ha sido establecida considerando la posibilidad de trasladar al administrado el costo de su propia actividad de supervisión y control". Asimismo, se "revela que la finalidad de la norma es tercerizar sus atribuciones de fiscalización y control a través de un Notario Público a costo del propio agente supervisado". En tal sentido, a fin de facilitar su labor, la Administración Pública ha preferido incrementar los costos de los agentes económicos y disminuir su competitividad en lugar de asumir el costo de realizar su propia labor. Por ello, dado que no existe interés público que explique la existencia de la medida denuncia, se vulnera el Principio de Razonabilidad.

La CEB declaró los argumentos (ii) y (iv) como indicios que acreditan la falta de proporcionalidad de la medida denunciada y los argumentos (i) y (iii) como indicios suficientes que acreditan la carencia de razonabilidad.

Adicionalmente, la declaración de carencia de razonabilidad declarada en el Expediente N° 000177-2018/CEB constituye un antecedente adicional que abona a favor de la tesis de que la medida cuestionada en este procedimiento carece de razonabilidad.

e. **De la idoneidad de notario como único profesional que puede dar fe de los actos de destrucción**

En las Páginas 29 y 30 de su escrito de apelación la Sunat señaló:

92. En el caso concreto de la exigencia cuestionada "acreditar la destrucción de desmedros ante la presencia de Notario Público", está íntimamente relacionada la posición de la SUNAT, de ser el "Juez" que decidirá si la declaración es conforme con la realidad de los hechos acontecidos durante el ejercicio o si por el contrario se ha incumplido alguna norma tributaria, y como **GARANTÍA PARA EL CONTRIBUYENTE**, al ser el Notario Público un tercero imparcial a la relación jurídica tributaria entablada entre la SUNAT y el deudor tributario.  
(Énfasis del texto original)

Este argumento es el mismo que plantea el MEF en su escrito de apelación, por lo que nuestros comentarios incluidos previamente en este mismo escrito son plenamente replicables y a ellos nos remitimos.

f. De la supuesta inexigibilidad del análisis costo beneficio y medida menos gravosa

En la Página 36 de su escrito de apelación la Sunat señaló:

Al respecto, es importante que la Sala tenga en consideración que la norma cuestionada es un Decreto Supremo reglamentario del año 1994, cuando las competencias del INDECOPI en materia de Barreras Burocráticas no habían sido definidas legalmente. Como es conocido por la Sala, la definición de esta temática se produce recién con el Decreto Legislativo N° 807, del año 1996, en virtud del cual, se crea la Comisión de Acceso al Mercado; y, por primera vez se define el concepto de barrera burocrática. Es a partir del año 1996, que se desarrollan las exigencias y conceptos vinculados al análisis regulatorio de las decisiones de la autoridad administrativa.

Es a partir de ese año que se desarrolla la evaluación económica del segundo mejor, la que en el año 2001, con la aprobación de la Ley del Procedimiento Administrativo General, termina de perfilar la exigencia de ponderar las segundas opciones versus la opción regulatoria elegida, a los efectos de acreditar la ponderación de razonabilidad y justificar la elección.

En este caso, la barrera burocrática cuestionada se encuentra *fuera de un procedimiento administrativo*, por lo que la denuncia ha sido formulada en abstracto (Ver Resolución N° 1286-2008/TDC-INDECOPI, N° 1456-2008/TDC-INDECOPI, N° 1799-2008/TDC-INDECOPI, N° 0089-2009/SC1-INDECOPI, N° 0193-2009/CEB-INDECOPI). De ese modo, el análisis de legalidad y razonabilidad de la medida cuestionada se debe basar en el marco normativo y las circunstancias vigentes al momento en que Indecopi resuelve, con prescindencia del marco normativo y las circunstancias que existían al momento en que se emitió la barrera burocrática.

Por lo tanto, más allá de las reglas vigentes en el año 1994, el juzgamiento de la medida cuestionada se basará en las normas que se encuentran vigentes al día de hoy. Y al día de hoy no cabe duda que los análisis costo beneficio y medida menos gravosa no solo son exigibles por la legislación, sino que han sido consagrados por la jurisprudencia de distintos órganos administrativos e incluso por el mismo Tribunal Constitucional.

Por otro lado, cabe precisar que contrariamente a lo mencionado por la Sunat las competencias del Indecopi en materia de Eliminación de Barreras Burocráticas no se remontan al año 1994, sino que datan del año 1992 cuando se emitió la Segunda y Tercera Disposición Complementaria del Decreto Ley N° 26116, Ley de Reestructuración Empresarial, publicada un 30 de diciembre de 1992. Fue entonces cuando se le encargó por primera vez a la, entonces, «Comisión de Simplificación de Acceso y Salida del Mercado», la facultad de *“supervisar que no se impongan barreras burocráticas que impidan u obstaculicen el acceso o salida de las empresas de la actividad económica, velando por el cumplimiento de las disposiciones sobre simplificación administrativa”*<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Decreto Ley N° 26116, Ley de Reestructuración Empresarial  
SEGUNDA.- Sustitúyase el artículo 18° de Decreto Ley 25868, Ley de Organización y Funciones del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), por el siguiente:  
Artículo 18°.- El INDECOPI tiene siete Comisiones destinadas a la protección de la competencia y de los consumidores, así como a simplificar a el acceso y salida del mercado de los agentes económicos, que son las siguientes:

Sin perjuicio de ello, el argumento de la Sunat revela y confirma que **NUNCA SE REALIZÓ NINGÚN ANÁLISIS COSTO-BENEFICIO NI DE MEDIDA MENOS GRAVOSA.** Al parecer, la justificación para ello habría sido el "hecho" (inexistente) de que no existían competencias del Indecopi para conocer barreras burocráticas de acceso al mercado (que como ya dijimos, sí existían desde el año 1992).

Y en todo caso, la Sala debe considerar que el hecho de que no existan medios coercitivos para controlar o corregir la actuación estatal, no significa que dicha actuación no esté sujeta a obligación alguna. El análisis costo beneficio y de medida menos gravosa son, sin duda alguna, dos de los elementos básicos de cualquier regulación y el MEF (como entidad normativa) sabe y reconoce su relevancia, más allá de cualquier exigencia normativa.

De ahí que, sin perjuicio de la contravención o no de una ley, la falta de un análisis costo-beneficio y de medida menos gravosa revela que el proceso regulatorio no fue debidamente razonado (por eso es un indicio de carencia de razonabilidad). Y es que cualquier norma debe pasar por una etapa de identificación y contratación de beneficios y perjuicios, para poder considerarla como una decisión **razonada**.

### **TERCER APARTADO: NOS ADHERIMOS A LAS APELACIONES DEL MEF Y LA SUNAT**

#### **1. Procedencia de la adhesión**

La Directiva N° 002-1999/TRI-INDECOPI ha establecido que un administrado puede adherirse a la apelación de su contraparte cuando: (i) exista y esté aún vigente un recurso de apelación interpuesto; (ii) que quien plantea la adhesión sea la contraparte del apelante; (iii) que el que se adhiere no haya obtenido la plena satisfacción en su pretensión o pretensiones; y, (iv) debe ser presentada dentro del plazo previsto para la absolución del traslado de la apelación.

En el presente caso:

- Existe y están vigentes los recursos de apelación planteados tanto el MEF como por la Sunat, que se constituyen en el presente procedimiento como nuestras contrapartes.
- Nuestra adhesión se ampara en la falta de satisfacción plena de una de nuestras pretensiones, conforme lo exponemos en las siguientes páginas:
- El presente recurso es presentado dentro del plazo previsto para la absolución del traslado de la apelación.

#### **2. Fundamentos de la adhesión – insatisfacción parcial del pronunciamiento de la CEB:**

(...)

g) La Comisión de Simplificación del Acceso y Salida del Mercado

TERCERA.- La Comisión de Simplificación del Acceso y Salida del Mercado a que se refiere el inciso g) del artículo 18° del Decreto Ley N° 25868, que forma parte del INDECOPI, tiene por objeto supervisar que no se impongan barreras burocráticas que impidan u obstaculicen el acceso o la salida de las empresas de la actividad económica, velando por el cumplimiento de las disposiciones sobre simplificación administrativa contenida en el Título IV del Decreto Legislativo N° 757, Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada, así como el cumplimiento de lo dispuesto en el presente Decreto Ley.

La Comisión a que se refiere la presente Disposición, podrá delegar sus funciones a las entidades con las cuales celebre convenios para el efecto, conforme lo establezca el Reglamento del presente Decreto Ley.

En un caso anterior, esta misma Sala determinó que “para que el solicitante pueda expresar sus agravios es necesario que haya resultado vencido en algo” (Resolución N° 002-2019/SEL-INDECOPI). En este caso hemos resultado vencidos en el primer punto resolutivo de la Resolución N° 345-2019/CEB-INDECOPI emitida por la CEB, en la que desestimó los cuestionamientos de nuestras representadas respecto al análisis de legalidad de la barrera burocrática denunciada (ver Páginas de la 23 a la 25).

De la revisión de los puntos 64-77 de la Resolución N° 345-2019/CEB-INDECOPI (Págs. 23-25), se puede verificar **que el análisis de legalidad que llevo a cabo la CEB se basó en un argumento que nunca fue invocado en nuestro escrito de denuncia**. De hecho, nuestros argumentos sobre la falta de legalidad de la medida cuestionada (que fueron planteados en nuestro escrito de denuncia, Páginas 6-19), no fueron analizados ni motivaron pronunciamiento alguno por parte de la primera instancia.

Hemos detectado, sin embargo, que el argumento analizado y desarrollado por a primera instancia **SÍ** fue invocado, pero por otro administrado; y, analizado en los Puntos 23-36 de la Resolución N° 603-2018/CEB-INDECOPI (Págs. 11-13), perteneciente al Expediente N° 000177-2018/CEB del cual no formamos parte.

La **transcripción literal** e irreflexiva de una resolución en otro caso, no solo debe ser corregido por la Sala, sino que debe ameritar una **SEVERA LLAMADA DE ATENCIÓN a la CEB y a su Secretaría Técnica**. Y es que la administración de justicia conlleva una responsabilidad que no puede ser tomada a la ligera por quienes la ejercen, siendo inadmisibles que la autoridad omita analizar cada uno de nuestros argumentos para en su lugar, proceder con transcripciones literales de otras resoluciones en las que se analizan argumentos no expuestos por el accionante.

A modo de síntesis, las trasgresiones legales que sustentamos en nuestra denuncia y que no recibieron respuesta por parte de la primera instancia son los siguientes:

- (i) Contravención del Numeral 10) del Artículo 66° del TUOLPAG, por el cual los administrados tenemos el derecho a que las actuaciones de las entidades que nos afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.
- (ii) Contravención del principio de razonabilidad, reconocido en el Numeral 1.4) del Artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG.
- (iii) Contravención de los principios de presunción de veracidad y privilegio de controles posteriores, reconocidos en el Numerales 1.7) y 1.16) del Artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG; así como el principio de licitud consagrado en el Numeral 9) del Artículo 248° del mismo cuerpo normativo.
- (iv) Contravención del principio de simplicidad, reconocido en el Numeral 1.13) del Artículo IV del Título Preliminar del TUOLPAG.

Por lo tanto, solicitamos se tramite la presente adhesión, se declare nula la resolución de primera instancia y en virtud del principio de integración consagrado en el Numeral 227.2) del Artículo 227° del TUOLPAG<sup>5</sup>, se proceda a resolver conforme a derecho.

<sup>5</sup> Artículo 227.- Resolución

**POR LO TANTO:** Solicitamos:

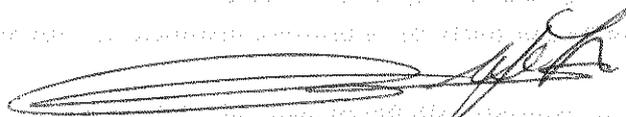
- a) Disponer la acumulación del Expediente 000045-2019/CEB y del Expediente N° 187-2019/SEL;
- b) tener por contestadas las apelaciones formuladas por MEF y Sunat,
- c) admitir a trámite nuestra adhesión,
- d) declarar NULA la Resolución N° 0345-2019/CEB-INDECOPI,
- e) aplicar el principio de integración; y,
- f) proceder con la resolución definitiva del caso en un único pronunciamiento en el que se valore también la materialización de la **EXIGENCIA** cuestionada en los Informes N° 290-2003-SUNAT/2B0000 y N° 064-2014-SUNAT/5D0000 emitidos por la Sunat; declarando fundada nuestra denuncia en todos sus extremos.

**PRIMER OTROSÍ DECIMOS:** Que, nos reservamos el derecho de ampliar los argumentos esgrimidos en el presente escrito, en posteriores oportunidades.

**SEGUNDO OTROSÍ DECIMOS:** Que, cumplimos con acompañar una copia del presente escrito y de sus anexos para la contraparte.

**QUINTO OTROSÍ DECIMOS:** Solicitamos se convoque a una audiencia de informe oral por un tiempo no menor a 30 minutos a fin de poder ejercer plenamente nuestro derecho de acción y absolver todas las dudas que surjan en los señores Vocales o sus Secretaría Técnica.

Lima, 26 de noviembre de 2019



**ALFREDO LINDLEY-RUSSO**

---

(...) 227.2 Constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad, además de la declaración de nulidad, resolverá sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que el vicio se produjo.



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

Firmado digitalmente por:  
CACERES VALDERRAMA  
Armando Luis Augusto FAU  
20133840533 softMotivo: Soy el autor del  
documento  
18/02/2020 08:58:30-0500

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

**PROCEDENCIA** : COMISIÓN DE ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS

**DENUNCIANTES** : UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON S.A.A.<sup>1</sup>  
CERVECERÍA SAN JUAN S.A.<sup>2</sup>  
COMPAÑÍA CERVECERA AMBEV PERÚ S.A.C.<sup>3</sup>

**DENUNCIADOS** : MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**MATERIA** : IMPROCEDENCIA

**SUMILLA:** se **REVOCA** la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 9 de julio de 2019, en el extremo que declaró barrera burocrática carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptada para la deducción de Renta de Tercera Categoría, materializada en el literal c) del artículo 21 del Decreto Supremo 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y, en consecuencia, se declara **IMPROCEDENTE** la denuncia interpuesta por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C.

La razón de esta decisión es que la medida cuestionada está relacionada directamente con un criterio de determinación de un tributo no vinculado (impuesto a la renta), y, en consecuencia, se encuentra excluida del ámbito del procedimiento de eliminación de barreras burocráticas regulado en el Decreto Legislativo 1256, Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas, de acuerdo con lo señalado en el numeral 3 del artículo 3 de dicha norma, por lo que no resulta jurídicamente posible que sea evaluada por los órganos resolutivos competentes en materia de eliminación de barreras burocráticas, lo que determina la improcedencia de la denuncia de acuerdo con el artículo 427 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aplicable en virtud del artículo 27 del Decreto Legislativo 1256.

Lima, 3 de febrero de 2020

## I. ANTECEDENTES

- El 20 de febrero de 2019, Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C. (en adelante, las denunciantes) interpusieron una denuncia contra el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, el MEF) y la Superintendencia Nacional

<sup>1</sup> Identificada con R.U.C. 20100113610.

<sup>2</sup> Identificada con R.U.C. 20128915711.

<sup>3</sup> Identificada con R.U.C. 20506228515.



de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, la Sunat) ante la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante, la Comisión) por la presunta imposición de una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad consistente en la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptada para la deducción de Renta de Tercera Categoría, materializada en el literal c) del artículo 21 del Decreto Supremo 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, el Reglamento de la Ley del IR).

2. Por Resolución 0165-2019/CEB-INDECOPI del 29 de marzo de 2019, la Comisión admitió a trámite la denuncia<sup>4</sup> por la presunta imposición de la medida indicada en el numeral anterior.
3. El 29 de abril de 2019, la Sunat presentó sus descargos al respecto, indicando lo siguiente:
  - (i) La denuncia debe ser declarada improcedente por los siguientes motivos:
    - a) La medida cuestionada no constituye una barrera burocrática porque no ha sido impuesta en el ejercicio de actividad de policía (Resolución 0650-2017/SDC-INDECOPI del 17 de noviembre de 2017). De igual modo, no constituye un acto de imperio, dado que no se impone coercitivamente a los ciudadanos, ni restringe el disfrute de los derechos reconocidos en la Constitución Política del Perú (en adelante, la Constitución).
    - b) La denuncia tiene por objeto cuestionar uno de los criterios de determinación del impuesto a la renta, toda vez que, a mayor sea la proporción de los gastos aceptados tributariamente, menor será la renta neta, y, en consecuencia, menor será el impuesto a pagar en un determinado ejercicio.
    - c) Las denunciantes no han acreditado que la exigencia denunciada ponga en riesgo su permanencia en el mercado, considerando que se trata de un criterio de determinación del impuesto a la renta y que es facultad del contribuyente deducir como gasto los desmedros para que el impuesto a pagar sea menor.
  - (ii) En el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, el TUO de la Ley del IR), se dispone que mediante norma reglamentaria se podrá regular aspectos necesarios para dar cumplimiento a lo dispuesto en el inciso f) de su artículo 37, lo que resulta acorde con el Principio de Reserva de Ley, previsto en el artículo 74 de la Constitución, el cual en su

<sup>4</sup> Asimismo, la primera instancia declaró improcedente la denuncia en lo que concierne a los Informes 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000, dado que, a su criterio, dichos documentos no poseen efectos jurídicos. Este extremo fue impugnado por las denunciantes y actualmente se encuentra pendiente de pronunciamiento en el Expediente 0187-2019/SEL.



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

- vertiente relativa puede admitir derivaciones al reglamento excepcionalmente, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos por ley.
- (iii) La medida cuestionada no ha vulnerado los principios de legalidad y veracidad, toda vez que, en virtud de dichos principios, el contribuyente presenta su declaración tributaria, en la que determina el impuesto a pagar, considerando lo dispuesto en el TUO de la Ley del IR y su Reglamento, para efectos de la deducción del gasto.
- (iv) El Notario Público debe presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes para poder mencionarlo en el acta que posteriormente servirá de sustento para la deducción del gasto, lo que resulta fundamental en la determinación del impuesto a la renta, pues existe el riesgo de que los contribuyentes, con el afán de pagar menos impuestos, incrementen sus gastos indicando que existe mercadería con desmedros que ha sido destruida, con el consecuente perjuicio al Estado.
- (v) Las denunciantes no han aportado indicios sobre la presunta carencia de razonabilidad de la exigencia cuestionada, siendo que no existe un tratamiento discriminatorio entre los contribuyentes, debido a que todas las empresas que quieran efectuar la deducción deben de seguir el procedimiento establecido en el Reglamento de la Ley del IR. Asimismo, la medida no es arbitraria, por cuanto obedece a la necesidad de acreditar un hecho, ni es desproporcionada, puesto que no es excesiva para conseguir los fines que se pretende tutelar (control de los gastos deducibles y la consecuente mejora de la recaudación).
4. El 3 de mayo de 2019, el MEF presentó sus descargos.
5. El 14 de junio de 2019, el Colegio de Notarios de Lima solicitó su incorporación como tercero administrado en el procedimiento<sup>5</sup>.
6. Mediante Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 9 de julio de 2019, la Comisión declaró barrera burocrática carente de razonabilidad<sup>6</sup> la medida indicada en el numeral 1 de la presente resolución, basándose en lo siguiente:

<sup>5</sup> Dicha solicitud fue desestimada por la Comisión en la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 9 de julio de 2019, decisión que fue impugnada y que mereció pronunciamiento por parte de esta Sala mediante Resolución 0033-2020/SEL-INDECOPI del 27 de enero de 2020.

<sup>6</sup> Asimismo, la primera instancia determinó:

- (i) Disponer la inaplicación de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad al caso en concreto de las denunciantes.
- (ii) Ordenar como medida correctiva que el MEF y la Sunat informen a los administrados acerca de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad.
- (iii) Ordenar al MEF y a la Sunat que cumplan con pagar a las denunciantes las costas y costos del procedimiento.
- (iv) Disponer que el MEF y la Sunat informen las medidas adoptadas respecto de lo resuelto.



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

- (i) La medida en cuestión guarda relación con la etapa previa a la determinación de la cuantía del impuesto a la renta, etapa en la cual la Administración Tributaria exige que los administrados acrediten los hechos que deben ser incorporados a dicho proceso de determinación, de modo que la exigencia denunciada no constituye un criterio que incida en la cuantía del referido impuesto.
- (ii) La exigencia de acreditar la destrucción de los desmedros en presencia de un Notario Público ha sido impuesta por la Administración Tributaria a través de una disposición administrativa que repercute en el ejercicio de la actividad económica de los agentes, afectando su permanencia en el mercado.
- (iii) De acuerdo con el artículo 5 de la Ley Orgánica del MEF, aprobada por Decreto Legislativo 183, el artículo 11 del Decreto Legislativo 325, así como el artículo 2 del Reglamento de Organización y Funciones de la misma entidad, aprobado por Decreto Supremo 117-2014-EF, dicho ministerio cuenta con competencias para regular en el ámbito de la tributación, en el marco del cual se encuentra el impuesto a la renta.
- (iv) La Vigésimo Tercera Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del IR establece que mediante decreto supremo se dictarán las normas reglamentarias que sean necesarias para la mejor aplicación de dicha norma, lo cual se ha cumplido en este caso.
- (v) Los indicios presentados por las denunciantes son suficientes para realizar el análisis de razonabilidad, por lo cual correspondía que el MEF acredite que la medida cuestionada no es arbitraria ni desproporcionada. Así, se verifica que la finalidad alegada por la mencionada entidad (combatir la informalidad y la evasión del pago de impuestos) justifica la barrera denunciada, por lo cual esta no es arbitraria.
- (vi) El MEF no demostró que haya evaluado el impacto positivo y/o negativo de la implementación de la medida cuestionada, ni que los beneficios producidos por esta sean mayores a los costos que genera para los contribuyentes.
- (vii) La existencia de procedimientos alternativos o complementarios acredita que la entidad ha previsto otras medidas que buscan la protección del interés público, pero para supuestos excepcionales que no corresponden al caso de las denunciantes.
- (viii) Si bien la Comisión está impedida de conocer los conceptos o montos que se pagan en calidad de tributos, ello no implica que la Administración Tributaria deje de cumplir las obligaciones dispuestas por el ordenamiento jurídico o de velar por la simplificación administrativa, ya que ello supondría



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

desamparar a los administrados frente a barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad.

7. El 19 de julio de 2019, el MEF interpuso recurso de apelación contra la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI, señalando lo siguiente:
- (i) Es el ente competente para formular y proponer la política pública tributaria que permita optimizar el sistema tributario, estableciendo las condiciones que se deben cumplir para tales efectos, una de las cuales está representada por la exigencia de que los desmedros sean destruidos en presencia de un Notario Público para que sean deducidos de la renta bruta.
  - (ii) La finalidad de la medida cuestionada es combatir la informalidad y la evasión, garantizando que se cumpla con la acreditación del desmedro, para lo cual se exige como prueba que su destrucción se realice ante Notario Público, en tanto este tiene como función la comprobación de hechos y el otorgamiento de certeza, considerando que la presencia de un funcionario de la Sunat no es obligatoria.
  - (iii) Las alegaciones de las denunciantes son genéricas, más aún cuando no han presentado medios probatorios que acrediten la carencia de razonabilidad de la medida ni han determinado la cuantía de los supuestos sobrecostos.
  - (iv) La ausencia del Notario Público al momento de la destrucción generaría incertidumbre respecto del destino final de los bienes, existiendo el riesgo de que el contribuyente deduzca dichos gastos como desmedros cuando los bienes no cumplen con los requisitos para ser considerados como tales. Asimismo, el contribuyente podría deducir el gasto y vender la misma mercadería, generando ingresos adicionales que podrían no ser declarados.
  - (v) A diferencia de lo que ocurriría con el propio contribuyente o personal de la Sunat, el Notario Público cuenta con independencia en sus funciones, ya que no responde a ninguna jerarquía y se encuentra obligado a mantener la neutralidad en sus actos.
  - (vi) No existen otras opciones para alcanzar el objetivo propuesto ni un mecanismo igualmente efectivo en armonía con los lineamientos que orientan el sistema tributario, los cuales están dirigidos a combatir la informalidad y la evasión en determinados sectores de la economía.
  - (vii) Las denunciantes no han acreditado el supuesto incremento de costos que generaría la contratación de un Notario Público para presenciar la destrucción de los desmedros ni la falta de razonabilidad de tales costos o el impacto de estos en los precios de los productos que comercializan, más



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

aun cuando los derechos notariales tienen naturaleza privada y no califican como actividad exclusiva del Estado, de modo que existe libertad para contratar a los notarios de acuerdo con su disponibilidad y el monto de sus honorarios.

8. El 7 de agosto de 2019, la Sunat solicitó a la Sala que se le conceda el uso de la palabra e interpuso recurso de apelación contra la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI en los siguientes términos:
- (i) El pronunciamiento de la Comisión debe ser declarado nulo por cuanto se ha admitido a trámite una denuncia respecto a una medida que no califica como barrera burocrática, como lo señaló en sus descargos<sup>7</sup>.
  - (ii) En la Resolución 0429-2018/SEL-INDECOPI, la Sala señaló que la competencia del Indecopi en el procedimiento de eliminación de barreras burocráticas alcanza a aquellas medidas impuestas por el Estado en ejercicio de función administrativa que involucren una limitación de acceso al mercado, establecimiento de obligaciones a los agentes económicos o la supervisión de su comportamiento.
  - (iii) La consecuencia inmediata de no acreditar la destrucción de los desmedros de existencias ante un Notario Público sería que el contribuyente no podrá reducir el monto del impuesto a pagar, lo cual no implica que dicho administrado esté impedido de continuar operando, pues el cumplimiento de la disposición cuestionada no es una condición imprescindible para su permanencia en el mercado, sino una facultad para acceder a la deducción del gasto.
  - (iv) La denuncia debe ser declarada improcedente, dado que la Comisión carece de competencia para analizar la exigencia en cuestión, en tanto constituye un criterio de determinación de la obligación tributaria, supuesto de improcedencia previsto en el literal e) del artículo 3 del Decreto Legislativo 1256, Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante, el Decreto Legislativo 1256).
  - (v) La denuncia también es improcedente por cuanto se pretende cuestionar la omisión de regulación de un procedimiento especial para la destrucción de los desmedros de la denunciante y que no se haya previsto la presentación de una declaración jurada o grabaciones privadas.
  - (vi) Las denunciantes no han presentado indicios suficientes que habiliten la realización del análisis de razonabilidad, siendo que, si bien se ha indicado una serie de medidas alternativas, no se ha explicado las razones por las cuales estas serían menos gravosas que la exigencia cuestionada.

<sup>7</sup> Ver punto (i) del numeral 3 de la presente resolución.



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

- (vii) El hecho de que la medida genere un costo para los administrados no demuestra por sí mismo la carencia de razonabilidad, debido a que la carga de la prueba de un hecho económico le corresponde al contribuyente que lo declara y que pretende un menor pago del impuesto a la renta.
  - (viii) La exigencia cuestionada está íntimamente relacionada con la posición de la Sunat de ser el "juez" que decidirá si la declaración es conforme con la realidad de los hechos acontecidos durante el ejercicio o si, por el contrario, se ha incumplido alguna norma tributaria. Por esa razón, se ha previsto que un tercero imparcial sea quien deje constancia de que la destrucción de los desmedros efectuada por el deudor es conforme a la realidad.
  - (ix) Debe considerarse que, de acuerdo con la Ley del Notariado y su Reglamento, el Notario Público está autorizado para dar fe de los actos y contratos que ante él se celebran, así como para la comprobación de hechos, por lo cual es el único profesional idóneo para presenciar y dar fe del proceso de destrucción de los bienes, dejando constancia de ello en el acta que servirá de sustento para la deducción del gasto.
  - (x) Si la destrucción de los desmedros se llevara a cabo en presencia de un funcionario de la Sunat, podría crear controversias futuras, toda vez que el contribuyente podría alegar una parcialización a favor de la entidad y que esta no puede ser juez y parte en el procedimiento de fiscalización de tributos.
  - (xi) El Reglamento de la Ley del IR fue emitido en el año 1994, cuando las competencias del Indecopi en materia de barreras burocráticas no habían sido definidas legalmente, ya que ello recién se produjo a partir de 1996, con la emisión del Decreto Legislativo 807, por el cual se creó la Comisión de Acceso al Mercado del Indecopi. Así, si bien actualmente se exige la ponderación de otras opciones frente a la regulación establecida, ello no resulta aplicable en este caso.
9. El 27 de noviembre de 2019, las denunciantes solicitaron a la Sala que les conceda el uso de la palabra y, a su vez, formularon los siguientes argumentos:
- (i) Los procedimientos seguidos en segunda instancia respecto al Expediente 000045-2019/CEB deben ser acumulados para que se emita un único pronunciamiento en que se valore también la medida materializada en los Informes 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000.
  - (ii) Se adhieren a los recursos de apelación planteados por el MEF y la Sunat e impugnan el pronunciamiento de la Comisión en el extremo en el que se desestimaron sus argumentos sobre la ilegalidad de la medida cuestionada.



- (iii) A pesar de que el Reglamento de la Ley del IR prevé que la comprobación de los hechos a través del Notario Público es una facultad probatoria a favor del administrado, en ningún momento dicha norma cierra la posibilidad de presentar otro tipo de pruebas. Sin embargo, tal facultad ha sido transformada en una exigencia a través de los Informes 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000, emitidos por la Sunat.
- (iv) No debe perderse de vista que, a través de un estándar probatorio, también se pueden crear o esconder barreras burocráticas. Lo único relevante para saber si es que estamos frente a una barrera burocrática es la presencia de sus tres (3) elementos constitutivos: tipo de imposición, sujeto activo y efectos. Por ello, un estándar probatorio no es una posibilidad a la que voluntariamente el administrado puede recurrir, sino que se trata de una exigencia de carácter obligatorio.
- (v) Del texto del literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR, se desprende que la intervención del Notario Público constituye una alternativa más que tiene el administrado para demostrar la destrucción de los desmedros, por lo cual, si bien la exigencia cuestionada es una barrera burocrática, su materialización en la norma antes mencionada podría ser debatible.
- (vi) Han cumplido con la carga probatoria en lo correspondiente a la presentación de indicios que permitan realizar el análisis de razonabilidad de la medida cuestionada, mas no les corresponde demostrar la carencia de razonabilidad, ya que ello sería una prueba “diabólica”.
- (vii) Más allá de que la medida en cuestión se haya impuesto en el año 1994, el juzgamiento de la legalidad de la medida se realiza con base en las normas vigentes en la actualidad, las cuales exigen el análisis costo-beneficio y de medidas menos gravosas.
- (viii) La inaplicación de la barrera burocrática en cuestión no implica que la autoridad tenga que definir, revisar o validar la cuantía del tributo ni que el Indecopi se atribuya competencias tributarias que le son ajenas.

## II. CUESTIONES EN DISCUSIÓN

- (i) Determinar si la medida indicada en el numeral 1 de la presente resolución califica como una barrera burocrática que puede ser conocida por la Comisión y la Sala.
- (ii) De ser el caso, si la medida cuestionada constituye una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad.



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

### III. ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES EN DISCUSIÓN

#### III.1. Cuestiones previas

##### III.1.1 Sobre el pedido de uso de la palabra

10. En su escrito de apelación, la Sunat solicitó que se le conceda el uso de la palabra. Asimismo, el 27 de noviembre de 2019, las denunciadas formularon una solicitud similar.
11. Al respecto, el artículo 30 del Decreto Legislativo 1256<sup>8</sup> señala que la Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas (en adelante, la Sala) puede citar a las partes a una audiencia de informe oral con la finalidad de tener mayores elementos de juicio. De igual modo, el artículo 16 del Decreto Legislativo 1033, Ley de organización y funciones del Indecopi<sup>9</sup>, establece la posibilidad de denegar la solicitud de audiencia de informe oral mediante una decisión debidamente fundamentada.
12. En el presente caso, se aprecia que, a lo largo del procedimiento, las partes han tenido la oportunidad de presentar argumentos y de aportar medios probatorios que sustenten la posición planteada (incluso luego de la interposición del recurso de apelación de las entidades denunciadas), de modo que la Sala considera que, en este caso, cuenta con todos los elementos de juicio para resolver la cuestión controvertida.
13. Asimismo, el Tribunal Constitucional ha señalado que *"en los supuestos en que el trámite de los recursos sea eminentemente escrito, no resulta vulneratorio del derecho de defensa la imposibilidad del informe oral; dado que el accionante ha podido presentar sus alegatos por escrito a fin de sustentar su impugnación"*<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> **DECRETO LEGISLATIVO 1256, LEY DE PREVENCIÓN Y ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**

**Artículo 30.- Informe oral**

En cualquier etapa del procedimiento, ya sea a pedido de parte o de oficio, la Comisión o la Sala, de ser el caso, puede citar a las partes a audiencia de informe oral con el objeto de contar con mayores elementos para resolver la cuestión controvertida.

<sup>9</sup> **DECRETO LEGISLATIVO 1033, LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES DEL INDECOPI**

**Artículo 16.- Audiencia de informe oral ante las Salas del Tribunal. -**

16.1 Las Salas del Tribunal podrán convocar a audiencia de informe oral, de oficio o a pedido de parte. En este segundo caso, podrán denegar la solicitud mediante decisión debidamente fundamentada. (...)

<sup>10</sup> **SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE 01147-2012-PA/TC**

(...)

*"18. Sobre el particular es importante precisar que el recurrente cuestiona el hecho de que se le haya privado o impedido ejercer su derecho de defensa por medio del informe oral; sin embargo, ello no constituye una vulneración de este derecho constitucional toda vez que no significó un impedimento para el ejercicio del derecho de defensa del recurrente, ya que este Colegiado en reiterada jurisprudencia se ha pronunciado a este respecto manifestando que en los supuestos en que el trámite de los recursos sea eminentemente escrito, no resulta vulneratorio del derecho de defensa la imposibilidad del informe oral; dado que el accionante ha podido presentar sus alegatos por escrito a fin de sustentar su impugnación. En consecuencia, no se ha producido vulneración alguna del derecho constitucional de defensa del recurrente. Por lo que este extremo de la demanda debe ser desestimado en aplicación, a contrario sensu, del artículo 2° del Código Procesal Constitucional."*



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

14. Por lo expuesto, este Colegiado considera que no es necesario convocar a una audiencia de informe oral, y, en ese sentido, se deniega la solicitud formulada por la Sunat y las denunciantes.

### III.1.2. Sobre el pedido de acumulación de expedientes

15. El 27 de noviembre de 2019, las denunciantes solicitaron que se disponga la acumulación de los expedientes signados con ingreso en Sala 0187-2019/SEL y 371-2019/SEL (ambos referidos al expediente en Comisión Expediente 000045-2019/CEB) y que se emita un único pronunciamiento en que también se valore la medida materializada en los Informes 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000.
16. Es de notar que el pedido objeto de análisis se basa en que existiría conexión entre los expedientes antes mencionados en tanto estos se originan en la misma denuncia interpuesta contra el MEF y la Sunat.
17. Sobre el particular, el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>11</sup>, prevé que la autoridad, por propia iniciativa o a pedido de parte, podrá disponer, mediante resolución irrecurrible, la acumulación de procedimientos que guarden conexión.
18. En el presente caso, el objeto de controversia está referido a la presunta imposición de una barrera burocrática carente de razonabilidad, materializada en una disposición administrativa aplicable a una generalidad de administrados (Reglamento de la Ley del IR), mientras que en el Expediente 0187-2019/SEL se discute si los Informes 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000 contienen o no una barrera burocrática que haya sido impuesta a las denunciantes.
19. En otros términos, el análisis a efectuar en ambos casos difiere claramente, puesto que, de un lado, se tiene en apelación la inaplicación de una barrera burocrática carente de razonabilidad, mientras que en el Expediente 0187-2019/SEL se cuestiona en segunda instancia únicamente si los Informes 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000 tienen efectos jurídicos en las esferas de las denunciantes y, por ende, si podrían materializar o no la barrera burocrática denunciada en los términos del Decreto Legislativo 1256.
20. En efecto, debe tenerse en cuenta que, en el Expediente 0187-2019/SEL, la primera instancia determinó en la Resolución 0165-2019/CEB-INDECOPI del 29 de marzo de 2019 que la denuncia debía ser declarada improcedente de forma

<sup>11</sup> DECRETO SUPREMO 004-2019-JUS, TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL  
**Artículo 160.- Acumulación de procedimientos**  
La autoridad responsable de la instrucción, por propia iniciativa o a instancia de los administrados, dispone mediante resolución irrecurrible la acumulación de los procedimientos en trámite que guarden conexión.  
(El subrayado es agregado.)



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

eliminar<sup>12</sup>, en tanto, a su criterio, los Informes 290-2003-SUNAT/2B0000 y 064-2014-SUNAT/5D0000 no poseen efectos jurídicos, por lo cual no contienen exigencias de obligatorio cumplimiento para los agentes económicos y no constituyen barreras burocráticas en los términos del artículo 3 del Decreto Legislativo 1256.

21. En tal sentido, esta Sala considera que, en sentido estricto, las controversias elevadas en apelación en los Expedientes 0187-2019/SEL y 0371-2019/SEL no guardan conexión, por lo que corresponde desestimar la solicitud de acumulación de expedientes presentada por las denunciadas.

### III.1.3 Sobre la solicitud de adhesión formulada por las denunciadas

22. De acuerdo con la Directiva 002-1999/TRI-INDECOPI<sup>13</sup> que aprueba los "Criterios para la tramitación del recurso de adhesión a la apelación", la adhesión a la apelación es un instituto procesal y, a la vez, un derecho que el ordenamiento jurídico concede al justiciable<sup>14</sup>. De esta forma, la referida directiva dispone como presupuestos y requisitos de admisibilidad y procedencia de la adhesión, los siguientes:

- (i) La existencia y vigencia de un recurso de apelación interpuesto, esto es, que el recurso haya sido admitido a trámite y que el apelante no se haya desistido de aquel.
- (ii) Quien se adhiere debe ser la contraparte del apelante.
- (iii) La solicitud de adhesión debe ser presentada dentro del plazo previsto para la absolución del traslado de la apelación.
- (iv) Quien se adhiere debe haber sufrido algún agravio con la resolución apelada, al no haber obtenido la plena satisfacción de su pretensión o pretensiones.

23. En atención a ello, corresponde evaluar si la solicitud de adhesión presentada por las denunciadas el 27 de noviembre de 2019 cumple con los presupuestos mencionados en el numeral anterior.

<sup>12</sup> A la fecha, no se cuenta con una postura de fondo sobre la presunta ilegalidad o carencia de razonabilidad de barrera burocrática alguna contenida en estos actos en específico por parte del MEF ni de la Sunat.

<sup>13</sup> Emitida el 1 de septiembre de 1999.

<sup>14</sup> **DIRECTIVA 002-1999/TRI-INDECOPI. CRITERIOS PARA LA TRAMITACIÓN DEL RECURSO DE ADHESIÓN A LA APELACIÓN**

**Artículo Primero.** - La adhesión a la apelación es un instituto procesal y a la vez un derecho que el ordenamiento jurídico procesal concede al justiciable a fin de garantizar su derecho de defensa. Tiene lugar cuando una resolución produce agravio a más de una parte que interviene en procedimiento y permite a la parte que no apeló oportunamente valerse del recurso de apelación interpuesto por la parte contraria, buscando que el superior jerárquico reforme la decisión ya expedida en su propio beneficio y en contra de la parte apelante.



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

24. Al respecto, de la revisión del expediente, se observa que la solicitud cumple con los presupuestos mencionados en los puntos (i) a (iii) del numeral 22 de este pronunciamiento. Ciertamente, la Sala ha verificado que existen recursos interpuestos por la contraparte de las denunciantes, el MEF y la Sunat.
25. Respecto del plazo para presentar la adhesión, se aprecia que este vencía el 27 de noviembre de 2019, fecha en la cual las denunciantes presentaron su solicitud, de modo que también se cumple este presupuesto.
26. No obstante, las denunciantes no han cumplido con demostrar de qué forma la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI -que es materia de apelación- les genera un agravio<sup>15</sup>, por el contrario, de la revisión del expediente, esta Sala observa que las solicitantes resultaron vencedoras, por lo que obtuvieron la inaplicación a su favor de la medida cuestionada.
27. Al respecto, resulta oportuno mencionar que la finalidad del procedimiento en eliminación de barreras burocráticas no es la declaración de ilegalidad o carencia de razonabilidad de una medida en sí misma, sino la inaplicación de la regulación cuestionada, es decir, el objetivo de los procedimientos iniciados de parte<sup>16</sup> es que la entidad de la Administración Pública se abstenga de aplicar la barrera burocrática declarada ilegal y/o carente de razonabilidad a la parte denunciante<sup>17</sup>.
28. Por lo antes expuesto, se advierte que la adhesión solicitada por las denunciantes no cumple con todos los presupuestos de procedencia y admisibilidad contemplados en la Directiva 002-1999/TRI-INDECOPI. Por tanto, corresponde declarar improcedente la referida solicitud.

<sup>15</sup> Nota al pie 19 de la Directiva 002-1999/TRI-INDECOPI:

*Loutayf ((nota 14), pp. 291 y ss.) considera que este requisito se justifica teniendo en cuenta que para que la parte pueda expresar sus agravios es necesario que haya resultado vencida en algo. Caso contrario, es decir, si resulta vencedora en todo, no tiene de qué agravarse y sólo debe limitarse a contestar los agravios de la parte contraria. Agrega que un sector de la doctrina opina que la adhesión a la apelación es un instituto que se concede a quien la sentencia le ha sido parcialmente desfavorable para que exprese sus agravios en la alzada, cuando no quiso apelar en forma originaria y principal, para no demorar el trámite y obtener la sentencia. Ortiz y Pinilla añaden que la apelación adhesiva se configura cuando la parte vencedora en primera instancia, pero no totalmente colmada en sus pretensiones, intenta la plenitud de su satisfacción adhiriéndose al recurso que interpone la parte vencida. Casarino sostiene que la adhesión a la apelación supone que el fallo de primera instancia agravia en parte al que se adhiere, y que éste, prima facie, se contentó con él, pero que posteriormente, al ver que su contrario ha apelado, desea también que dicho fallo sea enmendado en aquella parte o partes en que lo perjudica. Citados por Hinojosa (nota 15), pp. 142 y ss.*

<sup>16</sup> De acuerdo con un criterio sostenido por la Sala Especializada en Defensa de la Competencia, el procedimiento de eliminación de barreras burocráticas es un **procedimiento administrativo trilateral** en el cual la autoridad administrativa está facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, las cuales mantienen la carga de la prueba que les corresponde (ver Resoluciones 0728-2017/SDC-INDECOPI y 0729-2017/SDC-INDECOPI del 26 de diciembre de 2017).

<sup>17</sup> Sobre el particular, en la Resolución 0361-2019/SEL del 26 de septiembre de 2019, esta Sala señaló que *"precisamente, en los procedimientos de eliminación de barreras burocráticas, el interés legítimo del denunciante se manifiesta en la persecución de la inaplicación de una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad, de modo tal que su pretensión se satisface con el mandato de inaplicación dictado por los órganos resolutivos."* (Énfasis añadido).



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

### III.2 Competencia de la Comisión y de la Sala

29. El artículo 6 del Decreto Legislativo 1256<sup>18</sup> señala que la Comisión y la Sala -en segunda instancia- son competentes para conocer los actos, disposiciones y actuaciones materiales emitidas por entidades de la Administración Pública, que impongan barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad.
30. Por su parte, los numerales 3 y 4 del artículo 3 del Decreto Legislativo 1256, definen a una barrera burocrática como aquella **exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro** impuesto por cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el **acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o incidir en la tramitación de los procedimientos administrativos**, materializadas en actos administrativos, disposiciones administrativas y/o actuaciones materiales de la Administración Pública<sup>19</sup>.
31. En resumen, a partir de las definiciones antes citadas, se desprende que una regulación o actuación administrativa puede calificar como una barrera burocrática siempre que cumpla con las siguientes características:
- (i) Tratarse de una exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro impuesto por una entidad de la Administración Pública<sup>20</sup> en ejercicio de función administrativa.

<sup>18</sup> **DECRETO LEGISLATIVO 1256, LEY DE PREVENCIÓN Y ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**  
**Artículo 6. - Atribuciones de las autoridades en materia de eliminación de barreras burocráticas**  
**6.1. De la Comisión y la Sala**

La Comisión y la Sala en segunda instancia, son competentes para conocer los actos administrativos, disposiciones administrativas y actuaciones materiales, incluso del ámbito municipal o regional, que impongan barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad. Asimismo, son competentes para velar por el cumplimiento de las disposiciones sobre la materia establecidas en los Decretos Legislativos N° 283, 668, 757 y el artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, así como las normas reglamentarias pertinentes, o las normas que las sustituyan. Ninguna otra entidad podrá arrogarse estas facultades. Sus resoluciones son ejecutables cuando hayan quedado consentidas o sean confirmadas por la Sala, según corresponda de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la presente Ley (...).

<sup>19</sup> **DECRETO LEGISLATIVO 1256, LEY DE PREVENCIÓN Y ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**  
**Artículo 3.- Definiciones**

Para efectos de la presente ley, debe tenerse en cuenta las siguientes definiciones: (...)

3. Barrera burocrática: exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa. La sola calidad de exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro no implica necesariamente su carácter ilegal y/o su carencia de razonabilidad. (...)

4. Formas de materialización: las barreras burocráticas se materializan a través de actos administrativos, disposiciones administrativas y/o actuaciones materiales.

<sup>20</sup> **DECRETO LEGISLATIVO 1256, LEY DE PREVENCIÓN Y ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**  
**Artículo 2.- Ámbito de aplicación**

La presente ley es de aplicación para las entidades de la administración pública (en adelante, "entidad" o "entidades"), entendiéndose como tales a las señaladas en el artículo 1 del Título Preliminar de la Ley N° 27444 o la norma que la sustituya, así como para todo funcionario, servidor público o cualquier persona que ejerza funciones administrativas por delegación, bajo cualquier régimen laboral o contractual.

**DECRETO SUPREMO 004-2019-JUS, TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY 27444, LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL**

**TÍTULO PRELIMINAR**

**Artículo I. Ámbito de aplicación de la ley**



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

- (ii) Encontrarse contenida en una disposición administrativa, un acto administrativo o una actuación material.
- (iii) Tener como finalidad la regulación del comportamiento de los agentes en el desarrollo de actividades económicas en el mercado<sup>21</sup>, sea para

La presente Ley será de aplicación para todas las entidades de la Administración Pública.

Para los fines de la presente Ley, se entenderá por "entidad" o "entidades" de la Administración Pública:

1. El Poder Ejecutivo, incluyendo Ministerios y Organismos Públicos;

2. El Poder Legislativo;

3. El Poder Judicial;

4. Los Gobiernos Regionales;

5. Los Gobiernos Locales;

6. Los Organismos a los que la Constitución Política del Perú y las leyes confieren autonomía.

7. Las demás entidades, organismos, proyectos especiales, y programas estatales, cuyas actividades se realizan en virtud de potestades administrativas y, por tanto, se consideran sujetas a las normas comunes de derecho público, salvo mandato expreso de ley que las refiera a otro régimen; y,

8. Las personas jurídicas bajo el régimen privado que prestan servicios públicos o ejercen función administrativa, en virtud de concesión, delegación o autorización del Estado, conforme a la normativa de la materia.

Los procedimientos que tramitan las personas jurídicas mencionadas en el párrafo anterior se rigen por lo dispuesto en la presente Ley, en lo que fuera aplicable de acuerdo a su naturaleza privada.

Además, como ha sido expresado en diversos pronunciamientos de esta Sala, la función administrativa puede ser entendida como una actuación o conjunto de actuaciones realizadas por una entidad de la Administración Pública, independientemente de si esta forma parte o no del Estado, a fin de salvaguardar un interés general, en ejercicio de la potestad administrativa o poder de imperio (ver Resoluciones 625-2019/SEL-INDECOPI y 0461-2019/SEL-INDECOPI).

<sup>21</sup> En la Resolución 0675-2013/SDC-INDECOPI del 18 de abril de 2013, la Sala Especializada en Defensa de la Competencia, a propósito de una denuncia interpuesta por la Asociación de Institutos Superiores Tecnológicos y Escuelas Superiores del Perú, ya había resaltado la importancia de que las medidas cuestionadas en el procedimiento de eliminación de barreras burocráticas estén orientadas a regular el desarrollo de una actividad económica, como se aprecia:

"45. De conformidad con lo dispuesto en el acápite III.1, dado que en los procedimientos de eliminación de barreras burocráticas, el denunciante sólo puede ser un agente económico o un ciudadano, en los casos de los institutos, éstos solo podrán denunciar la presunta imposición de una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad cuando se encuentren frente a los siguientes actos o disposiciones:

(i) acto o disposición, a través del cual entidad de la Administración Pública, limita el acceso o la permanencia de los institutos al mercado. Por ejemplo, en el supuesto caso que el Ministerio decida suspender el otorgamiento de autorizaciones para prestar el servicio de enseñanza superior, pese a que no cuenta con una ley que lo faculta para ello, y,

(ii) acto o disposición, a través del cual una entidad de la administración pública, establece una exigencia, requisito, prohibición o cobro que contraviene las normas de simplificación administrativa. Por ejemplo, en el supuesto caso que el Ministerio exija la presentación de un documento como requisito para tramitar un procedimiento administrativo a su cargo, pese a que este no se encuentra incorporado en su TUPA.

46. Como se puede apreciar, el común denominador en los ejemplos señalados, es que en ambos casos los institutos cuestionan disposiciones que regulan el desarrollo de su actividad económica. Sin embargo, de la revisión de la denuncia se aprecia que la denunciante cuestiona como barreras burocráticas ilegales y/o carentes de razonabilidad una serie de exigencias que, si bien han sido impuestas por el Estado, dado que regulan el otorgamiento de títulos a nombre de la nación, no se relacionan con la actividad de los institutos como agentes económicos, sino con el ejercicio de una función administrativa otorgada a dichas entidades por delegación."

Un criterio similar fue expresado por esta Sala en la Resolución 0197-2018/SEL-INDECOPI del 25 de junio de 2018, en la cual se consideró que la regulación que puede ser conocida por la Comisión y la Sala es aquella que tiene como finalidad regular el comportamiento de los ciudadanos que realizan actividades económicas, bajo los siguientes argumentos:

"28. De acuerdo con ello, en un procedimiento de eliminación de barreras burocráticas la Comisión y la Sala no pueden evaluar la legalidad y/o carencia de razonabilidad de medidas que no estén dirigidas a regular el acceso y/o permanencia de los agentes en el mercado o la realización de un determinado trámite ante una entidad administrativa.

29. Una interpretación en contrario implicaría aceptar que la Sala y la Comisión cuenta con facultades para analizar la legalidad o razonabilidad de cualquier regulación, incluso de aquella que tiene como finalidad regular el comportamiento de los ciudadanos que no desarrollan actividades económicas ni realizan un trámite particular."



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

efectos de su acceso o permanencia en él, o tener incidencia en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y principios de simplificación administrativa.

32. Al respecto, durante el procedimiento, las denunciantes sostuvieron que, a través de un estándar probatorio, también se pueden crear barreras burocráticas, como ocurriría en este caso, siendo que lo único relevante para saber si una medida constituye una barrera burocrática es la presencia de sus tres (3) elementos constitutivos: tipo de imposición, sujeto activo y efectos<sup>22</sup>.
33. Esta Sala considera, al igual que las denunciantes, que la evaluación de si una medida puede o no calificar como barrera burocrática en los términos del Decreto Legislativo 1256 se divide en tres (3) niveles (tipo de medida, tipo de materialización y finalidad de la medida). Sin embargo, debe tenerse en cuenta que existen trabas que no constituyen barreras burocráticas pese al efecto restrictivo o encarecedor de la actividad económica que pudieran generar.
34. En efecto, si bien a través de los procedimientos de eliminación de barreras burocráticas, la Comisión y la Sala se encuentran facultadas para evaluar la legalidad y/o razonabilidad de diversas actuaciones de las entidades de la Administración Pública, dicha competencia no significa que el Indecopi puede conocer cualquier cuestionamiento realizado por los administrados contra una disposición, acto o actuación de las referidas entidades por más efectos restrictivos que aquellos generen, sino lo que únicamente se encuentra acorde al marco de sus competencias<sup>23</sup>.
35. Siguiendo ese orden de ideas, el numeral 3 del mencionado artículo contempla una lista no taxativa<sup>24</sup> de materias que se encuentran expresamente excluidas del procedimiento de eliminación de barreras burocráticas y, por tanto, en ningún

<sup>22</sup> ESCRITO PRESENTADO POR LAS DENUNCIANTES EL 27 DE NOVIEMBRE DE 2019

*"(...) En lo que concierne al concepto de los artículos citados arriba, se desprenden los siguientes elementos constitutivos de una barrera burocrática:*

- *Tipo de imposición: exigencia, requisito, limitación, prohibición o cobro.*
- *Sujeto activo: Entidades en ejercicio de su función administrativa.*
- *Efectos: Condiciona, restringe, obstaculiza el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o afecta la simplificación administrativa."*

(ver foja 390 reverso del expediente)

<sup>23</sup> Tal criterio ha sido expuesto en anteriores pronunciamientos de esta Sala, conforme se puede apreciar en las Resoluciones 0290-2019/SEL-INDECOPI del 5 de agosto de 2019 y 0030-2019/SEL-INDECOPI del 7 de febrero de 2019.

<sup>24</sup> EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL DECRETO LEGISLATIVO 1256

*"1.5. Disposiciones generales y atribuciones de los órganos resolutivos (Título I del Proyecto de Decreto Legislativo)*

*(...)*

*El artículo 3 del proyecto contiene las definiciones que se tendrán en cuenta para la aplicación de esta norma legal, siendo importante destacar la contenida en el numeral 3 del mismo, referido a qué se entiende por "barrera burocrática" que tipo de exigencias no están comprendidas dentro de esta definición. Es importante mencionar que la relación contenida en este literal ha sido elaborada a partir de la jurisprudencia emitida en esta materia por la Comisión y la Sala, por lo que se trata de una relación de carácter enunciativo, la misma que no impide que estas autoridades, al momento de analizar un caso, establezcan que una medida no contenida en esta relación no constituya una barrera burocrática."*

(El subrayado es agregado.)



supuesto, podrían ser conocidas por la Comisión y/o la Sala<sup>25</sup>, como, por ejemplo, el cobro de aranceles, impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para la determinación de dichos tributos.

36. Finalmente, es importante mencionar que el artículo 27 del Decreto Legislativo 1256<sup>26</sup> establece que la Comisión, o la Sala declararán la improcedencia de las denuncias en los supuestos previstos por el Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil (en adelante, el TUO del Código Procesal Civil).

### III.3. Análisis del caso

37. En la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI, la primera instancia señaló que la medida cuestionada tiene un impacto en la actividad económica de los agentes, afectando su permanencia en el mercado, dado que corresponde a la etapa previa a la determinación de la cuantía del impuesto a la renta, en la cual se exige que los administrados acrediten los hechos que deben ser considerados para tales efectos, de modo que la exigencia denunciada no constituye un criterio que incida en la cuantía del referido impuesto.
38. Sin embargo, en su recurso de apelación, la Sunat alegó que el pronunciamiento de la Comisión debe ser declarado nulo por cuanto se ha admitido a trámite una

<sup>25</sup> **DECRETO LEGISLATIVO 1256, LEY DE PREVENCIÓN Y ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**

**Artículo 3.- Definiciones**

Para efectos de la presente ley, debe tenerse en cuenta las siguientes definiciones:

(...)

3. (...)

Sin perjuicio de las responsabilidades que se deriven de la aplicación de la normativa correspondiente, no se consideran barreras burocráticas dentro del ámbito de la presente ley:

- a. Las exigencias, requisitos, limitaciones, prohibiciones y/o cobros establecidos a través de leyes u otras normas con rango de ley y alcance nacional, emitidas al amparo de la función legislativa.
- b. Las exigencias, requisitos, limitaciones, prohibiciones y/o cobros contenidos en contratos suscritos por una entidad, procesos de subasta o bases de algún tipo de concurso para contratar con el Estado.
- c. Las omisiones, inacciones o cualquier inactividad de la administración pública.
- d. Las tarifas o contraprestaciones por servicios prestados por el Estado o por empresas privadas o públicas, ajenos al ejercicio de la función administrativa.
- e. El cobro de aranceles e impuestos y, en general, cualquier tributo no vinculado, así como los criterios para su determinación.
- f. Las medidas fito y zoonosanitarias, conforme a la sexta disposición final y complementaria de la Ley General de Sanidad Agraria, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1059.
- g. Las controversias contencioso-tributarias, en especial, aquellas vinculadas a la correcta o incorrecta determinación de un tributo en un caso concreto.
- h. El cobro de arbitrios a personas naturales sin actividad económica.
- i. La declaración de nulidad de un acto administrativo por motivos de debido procedimiento.
- j. La imposición de sanciones. Sin perjuicio de ello, el acto administrativo sancionador podrá ser empleado para acreditar la existencia de una barrera burocrática cuando la sanción haya tenido como fundamento el incumplimiento de la referida barrera.

<sup>26</sup> **DECRETO LEGISLATIVO 1256, LEY DE PREVENCIÓN Y ELIMINACIÓN DE BARRERAS BUROCRÁTICAS**

**Artículo 27.- Improcedencia de la denuncia de parte**

27.1. La Comisión, su Secretaría Técnica o la Sala, de ser el caso, declara la improcedencia de la denuncia de parte de acuerdo con los supuestos establecidos en el Código Procesal Civil.

27.2. En primera instancia, si la Comisión o su Secretaría Técnica, estima que la denuncia es improcedente, la declara de manera liminar, finalizando así el procedimiento. Si el defecto se refiere a alguna de las pretensiones, la declaración de improcedencia se limita a aquellas que adolecen del defecto advertido por la Comisión o su Secretaría Técnica, pudiendo admitir los demás extremos.



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

- denuncia respecto a una medida que no califica como barrera burocrática, como lo señaló en sus descargos.
39. En efecto, la mencionada entidad había indicado en sus descargos lo siguiente:
- (i) La medida cuestionada no constituye una barrera burocrática, en tanto que no ha sido impuesta en el ejercicio de actividad de policía, ni constituye un acto de imperio, dado que no se impone coactivamente a los ciudadanos y a través de ella no se restringe el disfrute de los derechos reconocidos en la Constitución.
  - (ii) Las denunciantes no han acreditado que la exigencia denunciada ponga en riesgo su permanencia en el mercado, considerando que se trata de un criterio de determinación del impuesto a la renta y que es facultad del contribuyente deducir como gasto los desmedros para que el impuesto a pagar sea menor.
40. Por su parte, las denunciantes indicaron que la inaplicación de la barrera burocrática en cuestión no conlleva que la autoridad tenga que definir, revisar o validar la cuantía del tributo ni que el Indecopi se atribuya competencias tributarias que le son ajenas.
41. Como se puede apreciar, si bien la resolución apelada contiene un pronunciamiento de fondo, las partes han planteado argumentos contrapuestos sobre la procedencia de la denuncia, los cuales deben ser abordados de manera previa a la evaluación de carencia de razonabilidad declarada por la primera instancia.

### III.3.1 Sobre la declaración del impuesto a la renta y la deducción de los desmedros

42. Ahora bien, la evaluación de la procedencia de la denuncia requiere la explicación de ciertos presupuestos normativos y conceptuales que conviene abordar para una mejor comprensión, los cuales se desarrollarán a continuación.
43. En doctrina, se distingue entre los tributos vinculados y los no vinculados, siendo que el carácter diferenciador radica en la relación directa (vinculación) entre el aporte económico del contribuyente y una prestación realizada por el Estado<sup>27</sup>. Por ejemplo, el impuesto a la renta califica como un tributo no vinculado, al no tener como contraparte un servicio o actividad estatal a favor del contribuyente, a diferencia de las tasas, que presuponen un servicio brindado por una entidad estatal, por lo que constituyen tributos vinculados.

<sup>27</sup> Para más detalle, ver ATALIBA, Gerardo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, pp. 177 a 216; y, RUIZ DE CASTILLA Y PONCE DE LEÓN, Francisco. *Las clasificaciones de los tributos e impuestos*, en *Derecho & Sociedad* 17, Lima, 2001, pp. 100-104.



44. Ciertamente, debe considerarse que, dentro del denominado "deber de contribuir"<sup>28</sup>, todos aquellos ciudadanos y empresas que perciban ingresos gravables<sup>29</sup> en un determinado ejercicio tienen la obligación de presentar una declaración jurada para efectos del pago del impuesto a la renta, conforme lo dispone el artículo 79 del TUO de la Ley del IR<sup>30</sup>.
45. Con relación a la determinación de la renta que estará afecta al impuesto en mención, el marco normativo vigente señala que corresponderá deducir de la renta bruta<sup>31</sup> aquellos gastos necesarios para producir y mantener la fuente productora, siempre que ello no esté expresamente prohibido por ley, como se aprecia en el siguiente gráfico:

<sup>28</sup> **SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE 06089-2006-AA**

*"18. En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a la exigencia de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria.*

*(...)*

*20. Reflejada en tales términos la solidaridad permite entonces admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes.*

*21. En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad."*

<sup>29</sup> **DECRETO SUPREMO 179-2004-EF, TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**Artículo 1.-** El Impuesto a la Renta grava:

- Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- Las ganancias de capital.
- Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

- Las regalías.
- Los resultados de la enajenación de:
  - Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.
  - Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.
- Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

<sup>30</sup> **DECRETO SUPREMO 179-2004-EF, TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**Artículo 79.-** Los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de esta ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable. (...)

<sup>31</sup> **DECRETO SUPREMO 179-2004-EF, TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**Artículo 20.-** La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

*(...)*



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

### GRÁFICO ÚNICO DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA



46. Así, el TUO de la Ley del IR ha previsto que, entre los gastos cuya deducción está permitida en la determinación de la base imponible de la renta de tercera categoría, se encuentran aquellos provenientes de las mermas<sup>32</sup> (pérdidas físicas de carácter cuantitativo) y desmedros<sup>33</sup> (pérdidas de carácter cualitativo) de existencias debidamente acreditados<sup>34</sup>.
47. Siguiendo ese orden de ideas, la deducción de mermas y desmedros en el marco de la determinación de la base imponible dependerá de que los contribuyentes acrediten dichas pérdidas, según las disposiciones correspondientes. En particular, el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR señala que, para la deducción de desmedros, el contribuyente deberá haber dejado constancia de su destrucción ante Notario Público o, en su defecto, un Juez de Paz, siempre que se haya comunicado a la Sunat la fecha en que se realizará la destrucción con una anticipación no menor a seis (6) días<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> DECRETO SUPREMO 122-94-EF, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

**Artículo 21.- Renta neta de tercera categoría**

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones: (...)

c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del Artículo 37 de la Ley, se entiende por:

1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. (...)

<sup>33</sup> DECRETO SUPREMO 122-94-EF, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

**Artículo 21.- Renta neta de tercera categoría**

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones: (...)

c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del Artículo 37 de la Ley, se entiende por:

(...)

2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. (...)

<sup>34</sup> DECRETO SUPREMO 179-2004-EF, TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

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

f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

<sup>35</sup> DECRETO SUPREMO 122-94-EF, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

**Artículo 21.- Renta neta de tercera categoría**

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:

c) (...)

Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en



48. Por tanto, para cumplir con la obligación de acreditar la destrucción de los desmedros que se pretenden deducir de la renta bruta, el Reglamento de la Ley del IR ha determinado que este hecho debe ser necesariamente constatado por un Notario Público, o, en su ausencia, por un juez de paz.
49. Cabe señalar que, si bien el mencionado reglamento refiere que la Sunat podrá aprobar procedimientos alternativos o complementarios en función a la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa, ello se refiere a una facultad de la autoridad, mas no a una obligación. Por tanto, la posibilidad de acreditar la destrucción de los desmedros sin la presencia de un Notario Público es excepcional y está sujeta al criterio de la Administración Tributaria<sup>36</sup>.

### III.3.2. Evaluación de procedencia de la denuncia

50. Mediante Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 9 de julio de 2019, la Comisión declaró fundada la denuncia por la imposición de una barrera burocrática carente de razonabilidad a las denunciantes.
51. Según fue expuesto en el numeral 41, de manera previa al análisis de fondo de la controversia, es deber de esta Sala evaluar lo alegado por las partes sobre la presunta improcedencia de la denuncia a fin de determinar si el objeto del procedimiento se encuentra dentro de su competencia.
52. Con relación a lo alegado por la Sunat sobre si la exigencia en cuestión califica como una barrera burocrática en los términos del Decreto Legislativo 1256, esta Sala aprecia que la medida denunciada guarda directa relación con la determinación de la base imponible a efectos del pago del impuesto a la renta,

un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

<sup>36</sup> Actualmente existe un procedimiento alternativo establecido por la Sunat referido a la acreditación de desmedros de productos alimenticios perecibles, aprobado por Resolución de Superintendencia 243-2013/SUNAT del 12 de agosto de 2013. Sin embargo, de los considerandos de dicha norma, se infiere que, incluso en dicho documento, la Sunat reconoce que la regla para la destrucción de desmedros consiste en cursarle una comunicación previa y tener la intervención de Notario Público, como se aprecia:

(...)

*Que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF y normas modificatorias, establece que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; y que también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa;*

*Que debido a que el actual procedimiento para la destrucción de existencias en situación de desmedro requiere la comunicación previa a la SUNAT en plazo no menor a seis (6) días anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, tratándose de los establecimientos de autoservicio, ello podría originar el incumplimiento de las normas del Reglamento Sanitario de Funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas, aprobado por la Resolución Ministerial N.º 1653-2002-SA-DM, las cuales contemplan la eliminación de los alimentos perecederos en mal estado a fin de evitar la contaminación de los alimentos y bebidas;*

(...)"



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

- en tanto que la acreditación de la destrucción de los desmedros reducirá dicha base y, en consecuencia, el monto a pagar por concepto del mencionado tributo.
53. Sobre este punto, la Comisión señaló que la medida cuestionada incide en la actividad económica de los agentes, afectando su permanencia en el mercado, dado que corresponde a la etapa previa a la determinación de la cuantía del impuesto a la renta, en la cual se exige que los administrados acrediten los hechos que deben ser considerados para tales efectos, de modo que la exigencia denunciada no constituye un criterio que incida en la cuantía del referido impuesto.
54. Al respecto, esta Sala discrepa del razonamiento utilizado por la primera instancia, ya que ni el TUO de la Ley del IR ni su Reglamento contemplan una "etapa previa" a la determinación del tributo, sino que tal determinación consiste en el cálculo de la base que estará afecta a dicho tributo (base imponible) y, en consecuencia, del monto a pagar según los parámetros o criterios establecidos normativamente.
55. En el caso de la renta de tercera categoría, por ejemplo, el artículo 37 de la Ley del IR<sup>37</sup> establece que un criterio de determinación del impuesto a la renta son los gastos deducibles que deberán considerarse para obtener la renta neta, entre los que se encuentran los desmedros, y, en el marco de la regulación de este criterio, la mencionada norma reglamentaria determina la forma de acreditar su destrucción (en presencia de un Notario Público).
56. Así, si bien el medio probatorio idóneo para acreditar la destrucción de los desmedros no es un criterio de determinación del impuesto, sí forma parte de la regulación que debe ser acatada para que los gastos de este tipo declarados por

37

**DECRETO SUPREMO 122-94-EF, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

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

a) Los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

(...)

b) Los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas.

c) Las primas de seguro que cubran riesgos sobre operaciones, servicios y bienes productores de rentas gravadas, así como las de accidentes de trabajo de su personal y lucro cesante.

(...)

d) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

e) Los gastos de cobranza de rentas gravadas.

f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

g) Los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

(...)

(El subrayado es agregado.)



el contribuyente sean considerados dentro de los conceptos que se pueden deducir de la renta bruta.

57. Ciertamente, la exigencia de que la destrucción de los desmedros deba efectuarse ante Notario Público para su deducción no es una medida que tenga por finalidad regular el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado, sino que está relacionada con el documento que para la Sunat resulta idóneo a efectos de probar el cumplimiento de una obligación legal (obligación de acreditar los desmedros para su deducción).
58. En otras palabras, la exigencia cuestionada no consiste en una barrera que regule el acceso o permanencia de un agente económico en el mercado, sino que regula la actividad probatoria que deben desarrollar los administrados a fin de acogerse a la posibilidad de deducir los desmedros que sean declarados ante la Administración Tributaria.
59. De otro lado, la Sunat alegó que la medida cuestionada no constituye una barrera burocrática en tanto que no ha sido impuesta en el ejercicio de actividad de policía, siguiendo un criterio antes expuesto por la Sala Especializada en Defensa de la Competencia (en adelante, SDC) en la Resolución 0650-2017/SDC-INDECOPI del 17 de noviembre de 2017.
60. En efecto, esta Sala considera que, a través de la actividad de policía, el Estado tiene la posibilidad de establecer limitaciones o condiciones para el disfrute de los derechos reconocidos a los particulares, a fin de alinearlos al interés general<sup>38</sup>. Por ello, en el procedimiento de eliminación de barreras burocráticas, el derecho que se busca tutelar es el de libre acceso al mercado frente a las medidas impuestas por la Administración Pública en el ejercicio de la mencionada actividad.

<sup>38</sup> (...) la actividad de policía es una actividad que se manifiesta a través de normas o actos de imperio, en cuanto que se imponen coactivamente a los ciudadanos. Se trata de limitaciones, condicionamientos o cargas, necesarios para una ordenada convivencia. Incluye esta actividad tanto la potestad legislativa como la reglamentaria, con todas sus secuelas de aplicación limitadora y coactiva o incluso ablativa, plasmada en instrumentos como las órdenes, licencias, permisos, prohibiciones, etc. Es la actividad clásica y esencial del Estado y va íntimamente unida a la noción de orden público". ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios de Derecho Público Económico*. Lima: ARA editores, 2004, p. 336

En similar sentido, CARRERAS considera que las medidas de policía administrativa tienen, entre otras, las siguientes características:

- Son fundamentalmente expresión de una orden emanada de la administración.
- Son medidas que tutelan de forma directa el interés público.
- Son medidas de coacción directa.
- A diferencia de las sanciones, que tienen como finalidad inmediata castigar al administrado, las medidas de policía administrativa no tienen un contenido aflictivo y son declarativas, no tienen un fin preventivo, sino que tienen como finalidad inmediata la tutela del interés público.
- Se encuentran sometidas a los principios de proporcionalidad, congruencia, oportunidad y racionalidad.
- Su imposición no se encuentra relacionada necesariamente a la existencia de una infracción.

CARRERAS SCHABAUER, Noelia. *Medidas de policía administrativa y régimen jurídico del servicio público: uso de las medidas correctivas en el Perú*, en Derecho PUCP 67, 2011, p. 501



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

61. Sin embargo, en el presente caso, la exigencia de acreditar la destrucción de los desmedros en presencia de un Notario Público no representa una regulación que tenga por finalidad alinear el libre acceso al mercado con el interés público, sino que, pese a tener un efecto económico en el agente que debe cumplirla, su objetivo es establecer el medio probatorio idóneo para lograr que los ingresos percibidos por el contribuyente no se vean afectados por aquellos gastos que están relacionados con la generación de nuevas rentas o el mantenimiento de su fuente productora.
62. En este contexto, los gastos deducibles previstos en el TUO de la Ley del IR se encuentran determinados en función al principio de causalidad<sup>39</sup>, esto es, la relación de necesidad del gasto respecto a la actividad económica generadora de renta o el mantenimiento de la fuente productora. En el caso particular de los desmedros, se desprende que, en tanto estos constituyen pérdidas de existencias que son inherentes al proceso productivo, devienen en gastos deducibles para efectos de determinar la base imponible.
63. Por tanto, en el caso de que un agente económico no cumpla con acreditar la destrucción de los desmedros en la forma establecida en el Reglamento de la Ley del IR, la consecuencia será el impedimento de deducir los referidos desmedros y, por ende, se generará una mayor base imponible afecta al impuesto a la renta.
64. De otro lado, las denunciantes afirmaron que, del texto del literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR, se desprende que la intervención del Notario Público constituye una alternativa más que tiene el administrado para demostrar la destrucción de los desmedros, por lo cual, si bien la exigencia cuestionada es una barrera burocrática, su materialización en la norma antes mencionada podría ser "debatible"<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL 753-3-99 DEL 27 DE SEPTIEMBRE DE 1999

*"La LIR (Ley del Impuesto a la Renta) recoge el principio de causalidad como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y así determinar la renta neta de las empresas; así, conforme a este principio serán deducibles sólo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas, debiendo indicarse que los gastos deducibles que se expresan en los incisos que contiene dicha norma son de carácter enunciativo mas no taxativos, desde que pueden existir otros gastos que por el principio en mención son plausibles de ser deducidos para determinar la renta neta; para tal fin debe meritarse si el monto del gasto corresponde al volumen de operaciones del negocio para lo cual corresponde examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción así como el "modus operandi" de la empresa."*

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL 710-2-99 DEL 25 DE AGOSTO DE 1999

*"La relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan relación de manera directa; no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por la cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que estas mantengan cierta proporción con el volumen de operaciones."*

<sup>40</sup> Ver punto (v) del numeral 9 de la presente resolución.



PERU

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

65. No obstante, como ha sido explicado anteriormente<sup>41</sup>, a criterio de la Sala, el reglamento en mención sí contiene una disposición clara respecto a la formalidad que **debe seguirse para acreditar un hecho (la destrucción de los desmedros) a efectos de obtener la reducción de la base imponible.**
66. Cabe señalar que la medida cuestionada tampoco podría afectar a las denunciados por un presunto incumplimiento de las normas y principios de simplificación administrativa, dado que no regula la tramitación de un procedimiento administrativo<sup>42</sup> o de un servicio brindado a la ciudadanía, considerando que la declaración que deben presentar los contribuyentes para efectos del impuesto a la renta tiene carácter unilateral, sin perjuicio de la fiscalización que puede efectuar la Administración Tributaria<sup>43</sup>.
67. Por lo antes expuesto, este Colegiado considera que la medida denunciada se encuentra excluida del procedimiento de eliminación de barreras burocráticas de acuerdo con lo señalado en el numeral 3 del artículo 3 del Decreto Legislativo 1256, además de que no se corresponde con la definición de "barrera burocrática" contemplada en dicha norma, de modo que no resulta jurídicamente posible disponer su inaplicación, lo que constituye una causal de improcedencia según lo establecido en el artículo 427 del TUO del Código Procesal Civil<sup>44</sup>, aplicable de acuerdo con el artículo 27 del Decreto Legislativo 1256<sup>45</sup>.
68. En tal sentido, corresponde revocar la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI, que declaró barrera burocrática carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptada para la deducción de Renta de Tercera Categoría, materializada en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR; y, en consecuencia, se declara improcedente la denuncia.

<sup>41</sup> Ver numerales 55 a 57 de esta resolución.

<sup>42</sup> **DECRETO SUPREMO 004-2019-JUS, TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL**

**Artículo 29.- Definición de procedimiento administrativo**

Se entiende por procedimiento administrativo al conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.

<sup>43</sup> **DECRETO SUPREMO 133-2013-EF, TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

**Artículo 61.- Fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario**

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.  
(...)

<sup>44</sup> **RESOLUCIÓN MINISTERIAL 010-93-JUS, TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO PROCESAL CIVIL**

**Artículo 427. - Improcedencia de la demanda**

El Juez declarará improcedente la demanda cuando: (...)

5. El petitorio fuese jurídica o físicamente imposible.

<sup>45</sup> Ver nota al pie 26.



PERÚ

Presidencia  
del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE  
LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

69. Además, en tanto se ha declarado la improcedencia de la denuncia, no corresponde emitir pronunciamiento respecto a los argumentos de fondo aportados por las partes en este procedimiento.
70. Finalmente, en tanto se ha revocado el pronunciamiento de primera instancia en lo que corresponde a la carencia de razonabilidad de la exigencia denunciada, corresponde dejar sin efecto dicho pronunciamiento en los extremos en que se determinó:
- (i) Disponer la inaplicación de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad al caso en concreto de las denunciantes.
  - (ii) Ordenar como medida correctiva que el MEF y la Sunat informen a los administrados acerca de la barrera burocrática declarada carente de razonabilidad.
  - (iii) Ordenar al MEF y a la Sunat que cumplan con pagar a las denunciantes las costas y costos del procedimiento.
  - (iv) Disponer que el MEF y la Sunat informen las medidas adoptadas respecto de lo resuelto en este procedimiento.

#### IV. RESOLUCIÓN DE LA SALA

**PRIMERO:** denegar las solicitudes de uso de la palabra formuladas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C.

**SEGUNDO:** desestimar la solicitud de acumulación de los expedientes 0187-2019/SEL y 0371-2019/SEL (expediente en Comisión 000045-2019/CEB), formulada por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C.

**TERCERO:** declarar improcedente la adhesión a la apelación formulada por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C.

**CUARTO:** revocar la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 9 de julio de 2019, en el extremo que declaró barrera burocrática carente de razonabilidad la exigencia de que la destrucción de los desmedros de existencias deba efectuarse ante Notario Público para ser aceptada para la deducción de Renta de Tercera Categoría, materializada en el literal c) del artículo 21 del Decreto Supremo 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y, en consecuencia, declarar improcedente la denuncia interpuesta por Unión de Cervecerías Peruanas Backus y



PERÚ

Presidencia del Consejo de Ministros

INDECOPI

TRIBUNAL DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y DE LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL  
Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas

RESOLUCIÓN 0041-2020/SEL-INDECOPI

EXPEDIENTE 000045-2019/CEB

Johnston S.A.A., Cervecería San Juan S.A. y Compañía Cervecera Ambev Perú S.A.C.

**QUINTO:** dejar sin efecto la Resolución 0345-2019/CEB-INDECOPI del 9 de julio de 2019, en lo correspondiente a sus extremos resolutivos Cuarto, Quinto, Séptimo y Octavo.

**Con la intervención de los señores vocales Armando Luis Augusto Cáceres Valderrama, Ana Asunción Ampuero Miranda, Gilmer Ricardo Paredes Castro y Orlando Vignolo Cueva**

**ARMANDO LUIS AUGUSTO CÁCERES VALDERRAMA**  
**Presidente**