



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 371/2022

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 11 de octubre de 2022, los magistrados Morales Saravia, Ferrero Costa, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich han emitido la sentencia que resuelve:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Por su parte, la magistrada Pacheco Zerga y el magistrado Gutiérrez Ticse, emitieron votos singulares coincidiendo en declarar fundada la demanda pero con distintos efectos.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza la sentencia y los votos antes referidos, y que los magistrados intervinientes en el Pleno firman digitalmente al pie de esta razón en señal de conformidad.

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

MORALES SARAVIA
PACHECO ZERGA
FERRERO COSTA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, al día 11 del mes de octubre de 2022, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Morales Saravia, Pacheco Zerga, Ferrero Costa, Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich, pronuncia la siguiente sentencia, con los votos singulares de los magistrados Pacheco Zerga y Gutiérrez Ticse que se agregan.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Transportes Cumbaza E.I.R.L. contra la resolución de fojas 616, de fecha 13 de mayo de 2019, expedida por la Sala Especializada en lo Civil y Afines de la Corte Superior de Justicia de Ucayali, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 19 de junio de 2018, la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal (fojas 66), con emplazamiento de sus respectivos procuradores públicos, con el objeto de que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 02484-4-2018, de fecha 27 de marzo de 2018, emitida por el Tribunal Fiscal, que confirmó la Resolución de la Oficina Zonal 155-014-0000971/SUNAT, de fecha 29 de septiembre de 2017, emitida por la Oficina Zonal Ucayali de la Sunat, que declaró infundada la reclamación interpuesta y, en consecuencia, ordenó continuar con la cobranza de la deuda tributaria por impuesto general a las ventas (IGV) y multas contenida en los valores materia de impugnación, actualizada hasta la fecha de pago. Alega que se pretende cobrarle una deuda inexistente, desconociendo que se acogió al régimen de la Ley 27037, Ley de Promoción e Inversión en la Amazonía, para efectos de la exoneración del IGV. Aduce la vulneración del derecho a la debida motivación y del principio de jerarquía normativa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

Contestaciones de la demanda

Con fecha 2 de agosto de 2018, la procuradora pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas contesta la demanda (fojas 101) expresando que lo solicitado en el petitorio en lo referido a la nulidad de la RTF 02484-4-2018 no debe dilucidarse vía el amparo, pues existe otra vía efectiva igualmente satisfactoria para ello, como el proceso contencioso-administrativo, y que este proceso es el apropiado para ejercer su pretensión. Asimismo, aduce que no se acredita fehacientemente que se afecten los derechos y principios que la demandante invoca. En tal sentido, concluye que no existe evidencia alguna de agravio constitucional ni amenaza cierta e inminente a su persona que puedan ser atendidos a través del proceso constitucional de amparo. Considera que, al haberse verificado que la actora no cumplió con prestar la totalidad de sus servicios de transporte dentro de la región de la Amazonía, no cumplía con el requisito para acceder al beneficio tributario de exoneración del IGV, por lo que el Tribunal Fiscal, al emitir la RTF 02484-4-2018, ha resuelto conforme a ley, y ha motivado debidamente.

Con fecha 20 de septiembre de 2019, don Eladio Guzmán Villa, abogado con facultades de representación debidamente delegadas por el procurador público de la Sunat, contesta la demanda (fojas 175). Refiere que los beneficios tributarios cuyo reconocimiento pretende la demandante al cuestionar la resolución del Tribunal Fiscal, son asuntos de orden legal que no revisten contenido constitucionalmente relevante, por lo que la vía específica igualmente satisfactoria para debatir y, eventualmente, cautelar la pretensión de la demandante, es el proceso contencioso-administrativo. Asimismo, recuerda que en nutrida jurisprudencia se ha establecido que, para gozar de la exoneración del IGV, por la prestación de servicios en la Amazonía, se requiere, por un lado, que los contribuyentes radiquen en esta zona y, por otro, que el servicio sea prestado dentro de la Amazonía, es decir, sea ejecutado íntegramente en esta. Acota que en el caso de autos quedó acreditado que ello no ocurrió, lo que supuso la pérdida del beneficio y la aplicación de dicho impuesto a partir del mes de febrero del año fiscal 2013.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

Resoluciones de primera y segunda instancia o grado

El Juzgado Mixto de Yarinacocha de la Corte Superior de Justicia de Ucayali, mediante Resolución 12, de fecha 20 de diciembre de 2018 (fojas 321), declaró fundada la demanda, por considerar que, para tomar la decisión de declarar infundado el recurso de apelación interpuesto por el demandante, el Tribunal Fiscal se ha basado en el mismo ordenamiento jurídico contenido en el inciso d) del artículo 2 del Decreto Supremo 103-99-EF, Reglamento de la Ley de Promoción e Inversión en la Amazonía, aun cuando dicho dispositivo legal es contrario a lo señalado por el numeral 2 del artículo 11 de la Ley de Promoción e Inversión en la Amazonía 27037, normativa que era exactamente la cuestionada y que se encontraba amparada en lo dispuesto por el artículo 51 de nuestra Constitución Política, en el sentido de que la ley prevalece sobre las normas de inferior jerarquía.

La Sala Especializada en lo Civil y Afines de la Corte Superior de Justicia de Ucayali, mediante Resolución 20, de fecha 13 de mayo de 2019 (fojas 616), revocó la apelada y, reformándola, declaró improcedente la demanda, por considerar que el proceso de amparo tiene por objeto proteger los derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación o amenaza de violación de un derecho constitucional, mas no determinar la validez, legitimidad y constitucionalidad de una norma, y ordenar su inaplicación.

FUNDAMENTOS

Delimitación de petitorio

1. La recurrente solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 02484-4-2018, de fecha 27 de marzo de 2018, emitida por el Tribunal Fiscal, que confirmó la Resolución de la Oficina Zonal 155-014-0000971/SUNAT, de fecha 29 de septiembre de 2017, emitida por la Oficina Zonal Ucayali de la Sunat, que declaró infundada la reclamación interpuesta y, en consecuencia, ordenó continuar con la cobranza de la deuda tributaria por impuesto general a las ventas (IGV) y multas contenida en los valores materia de impugnación, actualizada hasta la fecha de pago. Aduce la vulneración del derecho a la debida motivación y del principio de jerarquía normativa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

Análisis de la controversia

2. Al respecto, debe evaluarse si la pretensión debe ser resuelta por la vía del amparo o si existe una vía ordinaria igualmente satisfactoria. En la sentencia emitida en el Expediente 02383-2013-PA/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 22 de julio de 2015, este Tribunal estableció en el fundamento 15, con carácter de precedente, que la vía ordinaria será «igualmente satisfactoria» como la vía del proceso constitucional de amparo, si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de los siguientes elementos: i) que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) que la resolución que se fuera a emitir pueda brindar tutela adecuada; iii) que no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad; y iv) que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.
3. Desde una perspectiva objetiva, el proceso contencioso-administrativo cuenta con una estructura idónea para acoger la pretensión de la demandante. En otras palabras, el proceso contencioso-administrativo se constituye en una vía célere y eficaz respecto del amparo, donde puede resolverse el caso *iusfundamental* propuesto.
4. Por otro lado, atendiendo a una perspectiva subjetiva, en el caso de autos no se ha acreditado un riesgo de irreparabilidad del derecho en caso de que se transite por la vía ordinaria. De igual manera, tampoco se verifica la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad del daño que podría ocurrir, dado que el proceso contencioso-administrativo cuenta con plazos celeres y adecuados a los derechos que pretende resguardar la recurrente y, además, deja abierta la posibilidad de hacer uso de las medidas cautelares pertinentes, a fin de garantizar la eficacia de la ejecución de la sentencia.
5. Por lo expuesto, en el caso concreto existe una vía igualmente satisfactoria, que es el proceso contencioso-administrativo. En tal sentido, teniendo en cuenta el referido precedente del Tribunal Constitucional, se debe desestimar la demanda.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARAVIA
FERRERO COSTA
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH**

PONENTE FERRERO COSTA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

Con el debido respeto por la opinión de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular por las siguientes consideraciones.

1. La recurrente solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 02484-4-2018, de 27 de marzo de 2018, emitida por el Tribunal Fiscal, que confirmó la Resolución de la Oficina Zonal 155-014-0000971/SUNAT, de 29 de septiembre de 2017, emitida por la Oficina Zonal Ucayali de la Sunat, que declaró infundada la reclamación interpuesta y, en consecuencia, ordenó continuar con la cobranza de la deuda tributaria por impuesto general a las ventas (IGV) y multas contenida en los valores materia de impugnación, actualizada hasta la fecha de pago. Aduce la vulneración del derecho a la debida motivación y del principio de jerarquía normativa.

Cuestión procesal previa

2. Si bien la RTF 02484-4-2018 pudo ser impugnada en la vía contencioso-administrativa, no es claro que ésta constituya una vía alternativa igualmente satisfactoria al amparo. Por el contrario, al existir un procedimiento de ejecución coactiva en contra de la demandante (tanto en su recurso de agravio constitucional¹ como en la audiencia, la demandante señala que se trabó embargos respecto a 20 vehículos² de 60, 000 dólares cada uno y en cuentas aproximadamente por S/ 500, 000; información no contradicha por los demandados) es razonable que haya solicitado que la controversia sea resuelta a través del proceso de amparo.
3. En todo caso, la incertidumbre que existe sobre la procedencia de la demanda de amparo acarrea la aplicación del principio *pro actione*, contenido en el artículo III del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, según el cual, cuando en un proceso constitucional se presente una duda razonable respecto de si el

¹ Folio 638

² Nótese que estos embargos afectan a los vehículos de la demandante, lo cual tratándose de una empresa de transportes incide en el núcleo del negocio de la citada persona jurídica



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

proceso debe declararse concluido, el Juez y el Tribunal Constitucional declararán su continuación.

4. Es relevante indicar que si bien es cierto el procedimiento de cobranza coactiva está en curso, no cabe esperar su finalización, pues a través del denominado “recurso de apelación” previsto en el artículo 122 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario solo se analiza la regularidad del procedimiento de cobranza coactiva y no se evalúa la cuantía de la deuda tributaria, pues la deuda ya está fijada.
5. Por tanto, queda claro que en el presente caso no puede alegarse la falta de agotamiento de la vía previa, pues ésta culminada.
6. La cobranza coactiva habilita a la administración a hacer efectiva una acreencia tributaria a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes del deudor, sin necesidad de recurrir a una autoridad jurisdiccional, salvo que la empresa cumpla con su obligación tributaria dentro de los siguientes 7 días, de conformidad con el artículo 117 del TUO del Código Tributario. Ello configura una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales alegados.
7. La posibilidad de alegar al interior del procedimiento, además, es aún más restringida que en un proceso judicial de ejecución, toda vez que, conforme al artículo 117 del TUO del Código Tributario, “el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.
8. Existe una necesidad de brindar tutela de urgencia, la misma que es propia de los procesos constitucionales, en la medida que el artículo 122 del TUO del Código Tributario exige que previa a la impugnación judicial de la detracción del patrimonio de parte de la Sunat, esta debe ser cobrada por la citada entidad, lo cual afectaría el derecho a la propiedad de la accionante y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizarse el acceso al recurso impugnatorio.
9. Por consiguiente, cualquier demora adicional, como el supuesto de remitir el caso a la vía ordinaria sería perjudicial, puesto que podría tornar en irreparable y grave el daño al derecho invocado. A ello, se debe agregar el tiempo transcurrido desde que se planteó la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

controversia en sede administrativa, que fue el 4 de abril de 2017,³ es decir, que han transcurrido más de 5 años.

10. Así, el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela del derecho invocado, porque el riesgo de que la agresión resulte irreparable es inminente y, por lo tanto, exige una tutela de urgencia, tal como ha sido destacado por el Tribunal Constitucional en las sentencias emitidas en los expedientes 04532-2013-PA/TC y 04082-2012-PA/TC.
11. En consecuencia, un proceso contencioso administrativo no puede considerarse una alternativa al amparo de autos, ni menos una vía igualmente satisfactoria frente al mismo. En consecuencia, no cabe desestimar la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 2, del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2 del anterior código).

Análisis sobre el fondo del asunto

12. En el presente proceso de amparo se debe evaluar si la aplicación del artículo 2 del Reglamento de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía aprobado por Decreto Supremo 103-99-EF, transgrede el artículo 11, inciso 2 de la citada ley.
13. La Ley 27307, de Promoción de la Inversión en la Amazonía establece una serie de beneficios tributarios para aquellos contribuyentes que desarrollen cierto tipo de actividades en las regiones de Loreto, Madre de Dios, Ucayali, Amazonas y San Martín, así como en una serie de provincias y distritos de otras regiones que se detallan en la norma.
14. Si bien es cierto el artículo 11, inciso 2 de la mencionada ley señala que para el goce de los beneficios tributarios los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento (configurando una remisión al mismo), también es cierto, que el mismo dispositivo precisa que el Reglamento “deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren

³ Según se desprende de la Resolución de Oficina Zonal 155-014-0000971/Sunat, de 29 de setiembre de 2017, que declaró infundado el recurso de reclamación de la actora y que obra a folio 40



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades”⁴.

15. Quiere esto decir que la ley establece un “piso” alusivo al porcentaje de actividades que realicen las empresas que se acojan a esta norma: no menos del 70% debe ser efectuado en la Amazonía. *Contrario sensu* puede haber un 30% de actividades que se realicen fuera de la Amazonía.
16. No obstante, el artículo 2 del Reglamento al desarrollar los requisitos que deben cumplir las empresas para considerarla como ubicadas en la Amazonía, detalla como uno de ellos que en dicha región deben ubicarse al menos el 70% de sus activos fijos (artículo 2.c del Reglamento).
17. Nótese que el reglamento ya no alude al 70% de las actividades (o de la producción)⁵. Por el contrario, el artículo 2.d del reglamento señala simplemente que las empresas no deben tener producción fuera de la Amazonía. De este modo, por ejemplo, así el 99% de las actividades se efectúen en las provincias que conforman la Amazonía, bastaría ese 1% fuera de dicha región para que el contribuyente pierda los beneficios tributarios fijados por la Ley 27307.
18. Eso es lo que acontece en el presente caso pues la administración tributaria estima que, dado que la recurrente no ha realizado la totalidad de sus actividades en la Amazonía, ha perdido el derecho al goce de los beneficios tributarios correspondientes. En la RTF cuestionada se expresa que si bien es cierto la ley contempló un porcentaje mínimo respecto al desarrollo de actividades de las empresas, nada obsta para que en el reglamento se fije otro distinto, siempre que sea mayor.

⁴ Según el artículo 11.2 de la Ley 27307 en su versión modificada por el artículo 1 del Decreto Legislativo 1035, publicado el 25 de junio de 2008. En su versión original este numeral era similar con la excepción de referirse a “producción” en vez de “actividades”.

⁵ Según el artículo 2 del Reglamento, tratándose de servicios se entenderá por producción la prestación de los mismos. Es decir, una empresa como la recurrente que ofrece servicios turísticos en la selva tiene como “producción”, la realización de actividades de ese rubro.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

19. Discrepo del razonamiento de la administración. Si la ley establece unos parámetros o un marco, el reglamento no puede salir de aquél. El porcentaje de actividades mínimo que deben realizar las empresas en la Amazonía para acogerse a los beneficios tributarios establecidos en la Ley 27307 es claro: 70%. El reglamento colisiona con la ley cuando no fija porcentaje alguno, pues prescribe que todas las actividades deban realizarse en dicha región.
20. El artículo 51 de la Constitución Política del Perú señala que
- La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...).
21. Siendo así, se verifica que en el artículo 11.2.d) del Reglamento de la Ley 27307 vulnera el principio de jerarquía normativa pues las leyes ostentan mayor jerarquía que los reglamentos.

Atendiendo a ello, considero que se debe declarar **FUNDADA** la demanda, **NULAS** la Resolución del Tribunal Fiscal 10654-10-2012 y la Resolución de Intendencia 095-014-0000463/SUNAT, así como las resoluciones de ejecución coactiva que se hayan emitidas al amparo de estas.

S.

PACHECO ZERGA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO GUTIÉRREZ TICSE

Con el debido respeto por la opinión y decisión de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular por las siguientes consideraciones:

1. El empresa recurrente solicita se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 02484-4-2018, de fecha 27 de marzo de 2018, emitida por el Tribunal Fiscal, que confirmó la Resolución de la Oficina Zonal 155-014-0000971/SUNAT, de fecha 29 de septiembre de 2017, emitida por la Oficina Zonal Ucayali de la Sunat, que declaró infundada la reclamación interpuesta y, en consecuencia, ordenó continuar con la cobranza de la deuda tributaria por impuesto general a las ventas (IGV) y multas contenida en los valores materia de impugnación, actualizada hasta la fecha de pago; alegando que se le pretende cobrar una deuda inexistente, y desconociendo que se acogió al régimen de la Ley 27037, Ley de Promoción e Inversión en la Amazonía, para efectos de la exoneración del IGV.
2. A nuestro parecer, son dos los aspectos que ameritan ser profundizados en el presente caso: i.) si realmente nos encontramos ante una pretensión para la que existe vía procesal igualmente satisfactoria, atendiendo a la tutela urgente requerida por la empresa demandante; y ii.) la posible desnaturalización reglamentaria del beneficio tributario establecido por el legislador.
3. Sobre lo primero, es necesario recordar lo señalado por este Alto Tribunal, con calidad de Precedente Vinculante, en la STC 02383-2013-PA/TC (f. 15), donde se señala que una vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” a la vía del proceso constitucional de amparo, si se demuestra de manera copulativa el cumplimiento de los siguientes elementos: i.) que la estructura del proceso sea idónea para la tutela del derecho, ii.) que la resolución que se fuera a emitir pueda brindar tutela adecuada, iii.) que no exista riesgo de que se produzca irreparabilidad, y iv.) que no exista necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.
4. Así las cosas, en el presente caso -existiendo un procedimiento de ejecución coactiva en contra del demandante, en el que se han



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

dispuesto diversos embargos sobre diversos bienes de su propiedad- me parece claro que se encuentra plenamente justificado la recurrencia a la vía constitucional a fin de solicitar una tutela de urgencia, por lo que no puede afirmarse -como lo hace la sentencia en mayoría en el fundamento 4- que “no se ha acreditado un riesgo de irreparabilidad del derecho en caso de que se transite por la vía ordinaria” del proceso contencioso-administrativo ni que “tampoco se verifica la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad del daño que podría ocurrir”.

5. Sobre la posible desnaturalización reglamentaria del beneficio tributario establecido por el legislador, que constituye un tema de fondo, se debe advertir que -si bien el inciso 2 del Art. 11 de la Ley 27307, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (...) señala que para gozar de los beneficios tributarios los contribuyentes deben cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento-, dicha remisión normativa fue realizada en forma vinculatoria al mandato realizado por el legislador en el sentido que dicho Reglamento *“deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades”*.
6. Este marco legal tributario -que, en una adecuada interpretación, permite que un 30% de actividades se realicen fuera de la Amazonía- ha sido claramente desnaturalizado y, por ende, transgredido por el inciso “d” del Art. 2 del Reglamento respectivo, aprobado por Decreto Supremo 103-99-EF, donde se señala que *las empresas no deben tener producción fuera de la Amazonía*, con lo cual es evidente que impone al contribuyente una exigencia de funcionamiento que va mucho más allá de lo establecido por el legislador, incumpliendo así el mandato constitucional contenido en el Art. 118 inciso 8 de la Constitución de 1993 respecto del ejercicio de la potestad reglamentaria conforme al cual la reglamentación de las leyes por parte del Presidente de la República -en tanto responsable de la Administración Pública- debe realizarse *“sin transgredirlas ni desnaturalizarlas”*.
7. La emplazada parece asumir que un beneficio tributario no tiene



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

amparo constitucional cuando si lo tiene, pues se trata de reglas excepcionales que le otorga el Estado a los contribuyentes - personas naturales y/o personas jurídicas- para que arriesguen su capital en zonas de difícil acceso donde inclusive el propio aparato estatal tiene dificultades para proveer servicios. Se trata, pues, de un incentivo sin el cual no habría inversión. En ese sentido, si por norma de inferior jerarquía se menoscaba el beneficio en una lectura negativa para el contribuyente, entonces se desnaturaliza, generando con ello además una grave afectación al principio de la seguridad jurídica.

8. El Tribunal tiene dicho que la seguridad jurídica es un principio consustancial al Estado constitucional de derecho que proyecta sus efectos sobre todo el ordenamiento jurídico. Aunque no exista un reconocimiento expreso, el "tribunal ha destacado que su rango constitucional se deriva de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como el parágrafo a) del inciso 24) del artículo 2º de la Constitución ["Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe (...)]. Mediante dicho principio se asegura a todos los individuos una expectativa razonablemente fundada sobre cómo actuarán los poderes públicos y, en general, los individuos al desarrollarse e interactuar en la vida comunitaria (Fund. N° 3, STC 0001-0003-2003-A0TC)
9. En ese orden de ideas, compartimos plenamente la decisión del Juzgado Mixto de Yarinacocha de la Corte Superior de Justicia de Ucayali, el mismo que, en la Resolución 12 de fecha 20 de diciembre de 2018 (fojas 321), declaró fundada la demanda por considerar que para tomar la decisión de declarar infundado el recurso de apelación interpuesto por el demandante, el Tribunal Fiscal se ha basado en el mismo ordenamiento jurídico contenido en el inciso "d" del artículo 2 del Decreto Supremo 103-99-EF, Reglamento de la Ley de Promoción e Inversión en la Amazonía, *aun cuando dicho dispositivo legal es contrario a lo señalado por el numeral 2 del artículo 11 de la Ley de Promoción e Inversión en la Amazonía 2703*, siendo, por tanto, **INCONSTITUCIONAL**.
10. Lamentablemente, la decisión de la mayoría traslada el control a la justicia ordinaria alegando vía igualmente satisfactoria cuando el acto lesivo es manifiesto y debe dar lugar a un pronunciamiento inmediato que evite la zozobra a la que la administración coloca al



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02495-2019-PA/TC
UCAYALI
TRANSPORTES CUMBAZA E.I.R.L.
LTDA

ciudadano con este tipo de interpretaciones no solamente lesivas a los derechos sino también al desarrollo económico de la Amazonía, y que en todo caso corresponde definir al legislador.

Por los fundamentos expuestos, considero que se debe declarar **FUNDADA** la demanda, **INAPLICABLE** a la demandante la exigencia contenida en el inciso “d” del artículo 2 del Decreto Supremo 103-99-EF, y -en consecuencia- **NULAS** la Resolución del Tribunal Fiscal 10654-10-2012 y la Resolución de Intendencia 095-014-0000463/SUNAT, así como las resoluciones de ejecución coactiva que se hayan emitido al amparo de ambas.

S.

GUTIÉRREZ TICSE