



SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 12 días del mes de noviembre de 2007, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Landa Arroyo, Mesía Ramírez, Beaumont Callirgos, Eto Cruz y Álvarez Miranda pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don José Andrés Sotomayor Arciniega, en representación de la empresa San Fernando S.A., contra la sentencia de la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Cañete, de fojas 572, su fecha 2 de mayo de 2006, que declara improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 28 de octubre del 2005 el recurrente, invocando la violación de su derecho constitucional a la igualdad en materia tributaria, reserva de administración y jerarquía de los tratados, interpone demanda de amparo a fin que se inaplique al caso concreto el inciso 4) del artículo 2º de la Ley N.º 27360 y, en consecuencia, se le apliquen los beneficios establecidos por dicha norma correspondientes al período 2002-2005.

Manifiesta que el numeral 2.4 del artículo 2º de la Ley N.º 27360 dispone que los beneficios establecidos por dicha ley no serán aplicables a aquellas actividades avícolas donde se utilice maíz amarillo duro importado; que al ser una empresa avícola que utiliza dicho producto en el desarrollo de sus actividades, estará recibiendo un ilegítimo tratamiento diferenciado o desigual por parte de la norma en cuestión, quedando fuera de los beneficios establecidos por ella; y que procedió a petitionar a la SUNAT al inicio de los períodos fiscales 2002, 2003, 2004 y 2005 el acogimiento a los beneficios tributarios establecidos por la Ley N.º 27360, siendo que a la fecha dicha entidad no ha emitido pronunciamiento alguno sobre dichas solicitudes.

De otro lado, sostiene que en el supuesto que el numeral de la norma ya mencionada tuviera por finalidad fomentar un aspecto específico de la agricultura nacional (los cultivos de maíz amarillo duro), el legislador habría utilizado un mecanismo inadecuado, dado que dicha finalidad debería ser perseguida mediante un arancel establecido por Aduanas, conforme sostiene la doctrina que la norma en cuestión deviene en inconstitucional puesto que establece un arancel mediante una ley, excluyendo al Poder Ejecutivo de ejercer dicha competencia exclusiva.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Finalmente, el demandante sostiene que la norma en mención también es inconstitucional por contravenir lo establecido por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT-, aprobado por Resolución Legislativa N.º 26407, cuyo numeral 1 del artículo III de la Parte II establece que los estados se comprometen a no utilizar los tributos u otras cargas que afecten la venta de los productos importados de manera que se proteja la producción nacional y que, por tanto, debido a que el numeral 2.4 del artículo 2º de la Ley N.º 27360 permite que los consumidores de maíz amarillo duro nacional sean beneficiados, entre otras cosas, con una menor tasa impositiva por Impuesto a la Renta en relación con los consumidores de maíz amarillo duro importado, se estaría desalentando el consumo del producto importado, por lo cual tal norma es contraria al GATT y, en consecuencia, es inconstitucional.

La SUNAT deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y contesta la demanda manifestando que San Fernando S.A. sólo ha presentado declaraciones juradas para el acogimiento a la Ley N.º 27360, las mismas que no se tramitan como solicitudes, por tanto, no era necesario que sean respondidas. Añade que el demandante ha presentado formularios de declaración jurada para acogerse a los beneficios de la Ley N.º 27360, a las que ha anexado unas solicitudes donde manifestaba que no se encuentra comprendida en el supuesto previsto por el numeral 2.4 del artículo 2º de la Ley N.º 27360, por lo que se acogía a los beneficios tributarios por los períodos fiscales 2002, 2003, 2004 y 2005, respectivamente; y que, si bien San Fernando S.A. se ha acogido a los beneficios previstos por la Ley N.º 27360, ello no impide que pueda ejercer sus facultades de fiscalización a fin de verificar si dicha empresa efectivamente se encuentra en el supuesto de hecho previsto por ley que le permite gozar del citado régimen especial tributario.

De otro lado, la SUNAT señala que la norma impugnada no afecta el derecho a la igualdad del demandante, en la medida que la diferenciación por ella establecida se sustenta en una razón objetiva consistente en impulsar el desarrollo del sector agrícola nacional; que el beneficio otorgado a favor del agricultor nacional tiene finalidades extrafiscales; que la Ley N.º 27360 ha establecido un régimen tributario especial con la finalidad de elevar la demanda del maíz amarillo duro nacional por parte de sus consumidores directos: las avícolas; y que, siendo ello así, no sería válido extender los beneficios de la norma en cuestión a una empresa con la cual no se cumple el objetivo deseado.

Asimismo, la SUNAT afirma que la instauración de este beneficio es permitida por el GATT, puesto que el Perú es un país en vías de desarrollo y más aún porque el beneficio tributario o exoneración parcial resulta adecuado al gravar las ganancias y no el precio del producto importado.

El Primer Juzgado Civil de Cañete, con fecha 12 de enero del 2006, declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y fundada la demanda, disponiendo la inaplicación a San Fernando S.A. del numeral 2.4 del artículo 2º de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Ley N.º 27360. Al respecto, el Juzgado considera que tal norma vulneraba el principio de jerarquía de los tratados y, en esa línea, establece un injustificado trato desigual entre los consumidores de un producto nacional y otro importado.

La recurrida revoca la apelada y declara improcedente la demanda por estimar que el acogimiento al silencio administrativo negativo y a los beneficios tributarios establecidos por la Ley N.º 27360 son materias que deben ser dilucidadas a través de un proceso contencioso-administrativo y no de un amparo.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El objeto de la demanda es que se ordene la inaplicación del numeral 2.4 del artículo 2 de la Ley 27360¹, que aprueba las normas de promoción al sector agrario al caso de la empresa San Fernando S.A., por considerar que la exclusión de los beneficios tributarios para los productores avícolas que utilicen en sus procesos productivos maíz amarillo duro importado resulta lesivo a los derechos constitucionales a la igualdad en materia tributaria de la empresa recurrente, resultando asimismo contrario al principio de jerarquía de los tratados y reserva de la Administración para la regulación de aranceles.

Materias constitucionalmente relevantes

2. Atendiendo a los alegatos de las partes expuestos en la demanda, contestación de demanda y demás recursos presentados, así como a los argumentos que motivaron la decisión de la sentencia que viene en agravio constitucional, el Tribunal Constitucional estima necesario, para arribar a su decisión, centrar su pronunciamiento en los siguientes aspectos:
 - 2.1 Determinar si procede la excepción de falta de agotamiento de la vía previa deducida por la SUNAT y motivo de la desestimación de la demanda en segunda instancia.
 - 2.2 Determinar si, conforme al petitorio de la demanda, la presente controversia es susceptible de ser evaluada en el proceso constitucional del amparo.
 - 2.3. Determinar si en el presente caso se ha vulnerado el derecho de San Fernando S.A. a la igualdad en materia tributaria.
 - 2.4. Determinar, además, si se ha vulnerado el principio de jerarquía de los tratados y reserva de la administración para la regulación de aranceles.

Sobre la excepción de falta de agotamiento de la vía previa

¹ Artículo 2.- Beneficiarios (...): 2.4 En la presente Ley solamente está comprendida aquella actividad avícola que no utilice maíz amarillo duro importado en su proceso productivo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3. La parte demandada deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, por considerar que, respecto a los escritos y formularios N° 4888 presentados por la recurrente para solicitar el acogimiento a los beneficios de la Ley 27360, Ley de Promoción del Sector Agrario, correspondía presentar un recurso de reclamación conforme a lo dispuesto en el artículo 136 del Código Tributario², y no una acción de amparo (fojas 444). Posteriormente, en clara contradicción con este primer argumento, aduce que el presente caso correspondía tener el trámite de un procedimiento no contencioso, por lo que era de aplicación lo dispuesto en los artículos 162 y 163 del Código Tributario³ (fojas 516)
4. Por su parte, la empresa demandante señala que a su caso es aplicable el numeral 4 del artículo 46 del Código Procesal Constitucional, que dispone la excepción al agotamiento a la vía previa cuando esta no se resuelva en los plazos fijados por Ley, toda vez que la SUNAT no cumplió con pronunciarse sobre su solicitud de manera oportuna, operando el silencio administrativo negativo.
5. El Tribunal Constitucional discrepa de los alegatos presentados por la SUNAT, en primer lugar porque es evidente que el recurrente no podía iniciar un procedimiento de reclamación conforme al artículo 136 del Código Tributario, dado que en su caso no se cuestionan resoluciones de determinación, multa u órdenes de pago, para las cuales sí resulta pertinente el procedimiento contencioso-tributario. En segundo lugar, si se considerase exigible agotar la vía previa en tanto el supuesto de autos encaja dentro de los alcances del procedimiento administrativo no contencioso, es evidente que la SUNAT, a la fecha de la presentación de la demanda, había sobrepasado en exceso los 45 días hábiles para resolver las solicitudes presentadas por el recurrente, conforme se aprecia de los sellos de recepción de fojas 139 a 157. Ante tal situación, podrían presentarse dos interpretaciones: a) una que considere

² **Artículo 136° REQUISITO DEL PAGO PREVIO PARA INTERPONER RECLAMACIONES**
Tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en el caso establecido en el numeral 3 del inciso a) del Artículo 119.

³ **Artículo 162.- TRÁMITE DE SOLICITUDES NO CONTENCIOSAS**

Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria. Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas se tramitarán de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Artículo 163.- RECURSO DE RECLAMACIÓN O APELACIÓN

Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

que la vía previa no fue agotada puesto que ante la falta de respuesta por parte de la SUNAT, el recurrente debió dar por denegada su solicitud y apelar ante el Tribunal Fiscal; b) otra que considere que en el presente caso es aplicable el inciso 4 del artículo 46 del Código Procesal Constitucional, que exceptúa del agotamiento de la vía previa para la presentación del proceso de amparo, cuando la misma no se resuelva dentro de los plazos fijados por ley.

6. Conforme al artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, que dispone adecuar las exigencias de las formalidades previstas en el Código al logro de los fines de los procesos constitucionales, es deber del juez constitucional del amparo preferir la segunda opción fundamentándose en el principio *pro actione*⁴, recogido en el artículo 45 del referido Código, que prescribe que “(...) en caso de duda sobre el agotamiento de la vía previa se preferirá dar trámite a la demanda de amparo”, precepto que es válidamente aplicable a las circunstancias del presente caso.

Por las razones antes expuestas, la excepción de agotamiento de la vía previa debe ser desestimada.

Sobre la idoneidad del proceso constitucional de amparo para evaluar la constitucionalidad de la concesión de beneficios tributarios

7. La sentencia que viene en agravio constitucional declara improcedente en discordia la presente demanda por considerar que los puntos controvertidos de este caso corresponden ser tramitados en el proceso contencioso administrativo, y no en el amparo. En consecuencia, es preciso que este Colegiado determine si de acuerdo a las circunstancias y hechos debatidos en autos, es conveniente aplicar la causal de improcedencia prevista en el artículo 5.2 del Código Procesal Constitucional, que dispone que no proceden los procesos constitucionales cuando “(...) existen vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado (...)”.
8. En primer lugar corresponde recordar que, en reiterada jurisprudencia, este Colegiado ha señalado que: “(...) los beneficios tributarios no constituyen en puridad derechos constitucionales para el beneficiado, pues en realidad se trata de regímenes tributarios especiales, cuyo status jurídico distinto, determina que su violación o amenaza de violación deba encontrar tutela a través de la jurisdicción ordinaria, y no en sede constitucional” (vid. SSTC 3143-2006-AA/TC, 0325-2003-AA/TC, 0415-2002-AA/TC, 0499-2002-AA/TC).
9. En efecto, a la luz de lo concretamente peticionado en la causas citadas, correspondía establecer y aplicar en lo sucesivo el criterio antes expuesto. De ello se

⁴ En virtud del principio *pro actione*, la decisión debe dirigirse por la continuación del proceso y no por su extinción (Cfr. STC1049-2003-AA/TC, fundamento 5 y STC 2302-2004-AA/TC, fundamento 3).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

puede concluir que en el caso de beneficios tributarios, el proceso de amparo resulta improcedente cuando lo que se pretende es:

- a) Que se interprete de manera favorable a la parte recurrente un haz de normas legales, a efectos de determinar si le corresponde una exoneración,
- b) Que se interprete un convenio de estabilidad tributaria en concordancia con diversas normas legales, a efectos de determinar que a la parte recurrente le corresponde una exoneración, y
- c) Revocar vía el proceso constitucional de amparo la decisión política de dejar sin efecto una exoneración –cuya naturaleza es la de un beneficio excepcional- y, de este modo, perennizar el beneficio a favor de un contribuyente determinado.

Y es que el común denominador en estos supuestos es el de solicitar vía amparo el reconocimiento de un beneficio tributario de origen legal, cuya titularidad inclusive se encontraba en duda o, de suyo, declarar vía el proceso de amparo la continuidad de una exoneración dejada sin efecto por quien la otorgó. De ahí la inconveniencia de resolver tales controversias en esta vía.

10. En ese sentido, debe recordarse que mediante STC 10138-2005-PI/TC, se estableció que “(...) la posibilidad de acogerse a un beneficio tributario, en sentido estricto, no constituye un derecho constitucional, la denegatoria del acceso al mismo por la aplicación de una norma que vulnera derechos y principios constitucionales, sí constituye materia revisable dentro de un proceso constitucional de amparo (...)”; por ello es que el juez del amparo no sólo tiene el deber de cuidar que no se desnaturalice el objeto fundamental de este proceso, cual es la protección de derechos constitucionales de indubitable titularidad por quien alega una posible vulneración o amenaza, restituyendo los hechos a la situación anterior a la supuesta afectación de derechos; sino también el deber de abstenerse de invadir competencias y prerrogativas que son exclusivas de quienes ejercen potestad tributaria por mandato constitucional.
11. Distinto, sin embargo, es el caso de autos, donde lo que se alega es un presunto trato discriminatorio en el otorgamiento de un beneficio tributario, con la consecuente vulneración del derecho a la igualdad en materia tributaria de la empresa recurrente. En otras palabras, en este caso, no se discute la extensión de un beneficio legal derogado, tampoco se pretende que el juez del amparo interprete normas legales para concluir que a la recurrente le corresponde gozar de un beneficio tributario; sino más bien se busca que el juez constitucional evalúe la norma legal que otorgó el beneficio en cuestión y determine si en dicho proceso el Legislador respetó el principio de igualdad ante la ley en materia tributaria.
12. Se trata, entonces, de un juicio de puro derecho, con plausibles consecuencias en los derechos constitucionales del recurrente. Por tanto, resulta incorrecto pretender que lo peticionado sea tramitado en la vía contencioso administrativa, porque, como es evidente, no es necesaria la actuación de un arsenal probatorio a efectos de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

determinar si una Ley debe ser inaplicada al caso concreto por inconstitucional.

La igualdad en materia tributaria

13. Conforme a lo señalado *supra*, el dilema central de la presente controversia es determinar si se ha violado el derecho a la igualdad en materia tributaria del recurrente. A estos efectos, es preciso que este Colegiado establezca de manera previa el contenido del principio/derecho a la igualdad en materia tributaria, para luego analizarlo a la luz de las circunstancias de lo discutido en autos.
14. En términos generales, el Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas, quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera el principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables (*STC 0048-2004-PI/TC*)

15. En el caso de la evaluación de la materia tributaria, este Colegiado considera imperativo que el aplicador del derecho no olvide que la búsqueda de una sociedad más equitativa –ideal al que no es ajeno el Estado peruano– se logra justamente utilizando diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin distinción ni privilegios; siendo este, *prima facie*, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación.

Así, en palabras de *Uckmar*, la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción: a) *en sentido jurídico*, que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) *en sentido económico*, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

tributar⁵.

16. Ahora bien, considerando que el artículo 74 de la Constitución otorga potestad tributaria, entre otras facultades, para crear y exonerar tributos, disponiendo que en tal ejercicio se deba observar, entre otros, el principio de igualdad y el respeto a los derechos fundamentales, debe afirmarse que, concretizado en la materia tributaria – integrante del Régimen Económico de la Constitución de 1993-, este principio / derecho implica una evaluación a dos niveles, tanto desde la faz positiva como la negativa de la hipótesis de incidencia.

En el primer caso, a fin de verificar si el legislador o el llamado a ejercer la potestad tributaria incluyó dentro del supuesto de hecho llamado a tributar a sujetos con la misma capacidad contributiva; en el segundo caso, a fin de determinar si en la exclusión de tributación se dejó de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas de manera irrazonable y desproporcionada.

17. Respecto a la evaluación en el primer supuesto, este Colegiado ha señalado anteriormente que el principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo (SSTC 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC, fundamento 47).

Corresponde, ahora, evaluar el contenido de la igualdad en el segundo supuesto.

18. En esa línea, este Colegiado ha señalado lo siguiente: “ (...) los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato *excepcional* a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, (...) el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino que también debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario supondría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito” (STC 0042-2004-AI/TC, fundamento 14)

19. En el presente caso, la evaluación del numeral concreto de la norma materia de análisis debe hacerse en conjunto con su ley, las leyes conexas, sus antecedentes y, lógicamente, su exposición de motivos, a fin de lograr una interpretación conjunta y completa que se determine o desvirtúe la vulneración del derecho a la igualdad de la empresa demandante.

⁵ UCKMAR, Víctor. *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Temis, Bogotá, 2002. Pág. 59.



20. La Ley 27360, denominada “Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario”, fue publicada con fecha 31 de octubre del 2000 y tiene como objetivo declarar de interés prioritario la inversión y desarrollo del sector agrario. Entre sus beneficiarios está precisamente la empresa demandante como integrante del rubro “cultivo o crianza”, de acuerdo a lo expuesto por la propia norma. Es decir, no se debe perder de vista que, originariamente, la Ley comprendía entre los sectores a los que debe favorecerse, al avícola, esto es a “San Fernando S.A.”. Es cierto que en su numeral 2.4. la norma disponía desde su puesta en vigencia que era beneficiario de la norma, “solamente la actividad avícola que no utilice maíz amarillo duro importado en su proceso productivo”. Sin embargo, también inicialmente, mediante DU 103-2000 se suspendió temporalmente la aplicación del referido numeral bajo la consideración de que “dicha medida podría resultar discriminatoria y su aplicación generaría mayor complejidad administrativa (...)” (texto de la norma). Posteriormente, dicha norma fue puesta en vigencia generándose el proceso que hoy se resuelve.
21. Esto permite detectar preliminarmente el error de legislador al dejar de lado posibles supuestos normativos como el caso de la empresa hoy demandante, situación que en un primer momento fue prevista y evitada temporalmente por el Decreto Supremo al que se hizo mención en el párrafo precedente.

Evaluación de la constitucionalidad del inciso 2.4 del artículo 2 de la Ley 27360

22. La norma bajo análisis otorga una serie de beneficios a los sujetos establecidos en el artículo 2, correspondientes al Régimen Tributario (Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas) y al Régimen Laboral y de la Seguridad Social (Contratación Laboral, Impuesto Extraordinario de Solidaridad, Trabajadores Agrarios con Contrato Vigente).
23. La recurrente sostiene que el trato diferenciado no se sustenta en razones objetivas y proporcionadas, por los siguientes argumentos⁶:
- La exclusión del beneficio únicamente se restringe al caso de los avicultores que utilicen en su proceso productivo maíz duro importado, pero no a otras actividades de crianza de animales que igualmente lo utilicen.
 - En el caso de actividades agroindustriales, la ley autoriza que mediante Decreto Supremo se establezcan los porcentajes mínimos de productos e insumos locales que deberán utilizarse para ser beneficiarios de la norma (artículo 2.2 y 2.3), lo que permite que pueda emplearse un porcentaje de insumos o productos importados.
 - Por querer proteger al agricultor nacional que produce maíz, la ley incurre en la incongruencia de excluir a otro productor del sector agrario, el avicultor nacional, a pesar que la ley en su artículo 2.1 lo involucra como un sector a promover,

⁶ Mediante escrito de fecha 02.08.06 (ampliación del Informe Oral), la parte demandante expone con mayor claridad argumentativa las consideraciones de hecho y derecho tomadas en cuenta por este Colegiado.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- conforme a los objetivos de la Ley.
- La exclusión del beneficio a quien utilice maíz importado, no resulta el medio idóneo para la finalidad promocional, pues para ello existen medidas de protección arancelarias o similares.
 - No se ha considerado que, conforme a las cifras oficiales de la Oficina de Información Agraria del Ministerio de Agricultura, la producción nacional de maíz amarillo sólo cubre cerca de la mitad de la demanda interna, lo que obliga, por razones de necesidad, a importar el resto de este producto para atender la producción avícola, como sucede en el caso de la empresa recurrente.
 - No resulta equitativo que por el hecho de utilizar maíz amarillo duro importado para atender necesidades productivas, ante la insuficiencia de la producción nacional, la empresa recurrente se vea excluida de acogerse al régimen promocional del sector agrario a pesar de ser parte de este.
24. La SUNAT, por su parte, apela a los fines de la economía social de mercado para justificar la exclusión del beneficio tributario, pues, desde su punto de vista, es ahí donde se sustenta la intervención estatal para proveer soluciones a problemas económicos que el mercado no puede resolver. De ahí que sostenga que el beneficio tiene fines extrafiscales, en tanto el grupo beneficiado merece un trato mucho más favorable debido a la identificación de falencias en la comercialización, tales como la obtención de precios muy bajos generados por intermediarios que no reconocen un precio justo al agricultor.
25. Teniendo en cuenta lo señalado y contrastando lo argumentado por las partes, es ahora oportuno verificar si el régimen especial creado por la norma en cuestión vulnera el derecho a la igualdad de la empresa demandante; al respecto, este Colegiado advierte que:
- Es clara la existencia de una norma diferenciadora; en el presente caso el numeral 2.4 del artículo 2° de la Ley N.º 27360, que es materia de impugnación, establece un trato diferenciado en función de la procedencia del maíz amarillo duro que utilizan las empresas avícolas en el desarrollo de sus actividades. En efecto, tal disposición establece que sólo las avícolas que utilicen el producto nacional gozarán de los beneficios aplicados al Impuesto a la Renta y a las contribuciones de carácter laboral previstas por la Ley N.º 27360, no siendo aplicables tales beneficios a las empresas avícolas que utilicen o consuman el producto importado.
 - Es clara la existencia de distintas situaciones de hecho, pues se trata de supuestos distintos ya que se ha establecido una diferenciación entre avícolas consumidoras del maíz amarillo duro nacional (*tertium comparationis*) y avícolas consumidoras del maíz amarillo duro importado.

En consecuencia, al haberse constatado la aplicación de una norma diferenciadora para dos situaciones de hecho distintas, corresponde determinar si



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

dicho trato se justifica.

26. Este Tribunal, considera que dicho trato desigual no está debidamente justificado, y ello porque se ha dejado de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas (sector avícola) de manera irrazonable y desproporcionada. En efecto, no puede considerarse de manera alguna equitativo que por el simple hecho de verse obligada a utilizar en el proceso productivo el “maíz amarillo duro importado” ante la insuficiencia de la producción nacional, tal y como lo acreditan las cifras oficiales de la Asociación Peruana de Avicultura⁷, la demandante se vea excluida de acogerse al régimen promocional del sector agrario, a pesar de que, como se ha hecho referencia ya en el fundamento 20, *supra*, forma parte del sector agrario.

27. Por tanto, no existiendo un elemento objetivo que justifique el trato diferenciado, la norma afecta el principio de igualdad y debe ser inaplicada al caso materia de análisis.

Supuesta vulneración del principio de los tratados internacionales y de reserva de administración

28. La parte demandante también sostiene que el numeral 2.4 del artículo 2 de la Ley N.º 27360 resultaría contrario a lo establecido por el artículo III del GATT, según el cual los Estados (entre ellos el Perú) se comprometen a no utilizar los tributos u otras cargas que afecten la venta de los productos importados de manera que se proteja la producción nacional.

En virtud de ello, el demandante sostiene que la norma impugnada estaría desalentando el comercio del maíz amarillo duro importado al establecer beneficios tributarios sólo para las avícolas que utilicen el producto nacional, con lo cual se estaría vulnerando el principio constitucional de jerarquía de los tratados previsto en el artículo 55 de la Constitución.

29. Al respecto, debe precisarse que la adecuación, o no, de una norma a un tratado internacional que no se refiere a derechos fundamentales no constituye una materia que por sí misma pueda dilucidarse en un proceso de amparo cuya única y esencial finalidad es brindar tutela contra la amenaza o violación de un derecho constitucional, conforme lo dispone el artículo 1º del Código Procesal Constitucional. Por tanto, este extremo de la pretensión debe desestimarse.

30. De otro lado, el demandante sostiene que el numeral 2.4 del artículo 2 de la Ley N.º 27360 vulnera el principio de reserva de administración al haberse establecido a través de una ley un arancel encubierto sobre el maíz amarillo duro importado, cuando –a su juicio– “el mecanismo constitucional a través del cual se protege a la

⁷ Ver http://www.apavic.com/html/sections/cuadros/cuadro_14.asp. Cuadro Estadístico sobre Producción, Importación y Precios Período 1985 – 2006; fuente: Ministerio de Agricultura.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

industria nacional de la extranjera” es el arancel de Aduanas que sólo podría ser expedido por el Poder Ejecutivo (fojas 338, escrito de demanda).

31. Sobre el particular, este Tribunal considera, por un lado, que el proceso de amparo no es la vía adecuada para hacer este tipo de valoraciones, más aún cuando la política arancelaria para el caso del maíz duro ya se encuentra establecida en las normas pertinentes; y, por otro, que conforme se ha señalado en reiteradas oportunidades, los beneficios tributarios que se justifiquen en razones objetivas constituyen mecanismos de intervención directos e idóneos para cumplir finalidades promocionales conforme al criterio del legislador y dentro del marco de una política fiscal racional.

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

HA RESUELTO

Declarar **FUNDADA** la demanda de amparo; en consecuencia, inaplicable a la empresa demandante lo dispuesto por el numeral 2.4. del artículo 2 de la Ley 27360.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LANDA ARROYO
MESÍA RAMÍREZ
BEAUMONT CALLIRGOS
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA**

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (r.)