

¿ES POSIBLE LA APLICACIÓN DEL CONTROL DIFUSO EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS?

ROBERTO CORES FERRADAS

Abogado por la Universidad de Lima. Máster en Tributación Internacional por la Universidad de Nueva York.
Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

PERCY BARDALES CASTRO

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.
Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

SUMARIO:

I. Introducción.- II. Breve referencia a los modelos o sistemas de tutela de la Carta Constitucional.- III. Acerca de la obligación de aplicar el control difuso en sede administrativa tributaria: 1. La Constitución Política del Estado establece la obligación expresa de la Administración Pública de ejercer el control difuso; 2. El ejercicio del control difuso por parte de la Administración Pública supone cumplir y brindar un proceso justo y eficaz a los administrados; 3. El entendimiento adecuado del principio de separación de poderes para fines del cumplimiento de la Constitución Política; 4. El segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución Política se limita únicamente a reconocer un *óber* expreso a los órganos jurisdiccionales para que ejerzan el control difuso en un proceso judicial pendiente; 5. La Ley del Procedimiento Administrativo General ha supuesto la reafirmación de un estado constitucional de Derecho, privilegiando la obligación de la Administración Pública de sujetar su actuación y decisiones de acuerdo a la Constitución Política; 6. El reconocimiento jurisprudencial de la obligación de aplicar el control difuso en sede administrativa; 7. Algunos comentarios relativos a la operatividad del ejercicio del control difuso en sede administrativa tributaria.- IV. A modo de conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, se viene apreciando que el procedimiento administrativo tributario viene enfrentando un fuerte cuestionamiento por la sociedad. Esta situación viene dada, entre otros motivos, porque el ejercicio de las facultades previstas en la ley está sujeto a un estricto positivismo normativo, en virtud al cual se privilegia la aplicación de la ley frente a lo establecido en la Carta Constitucional.

Como consecuencia de ello, por ejemplo, se percibe y alega que la regulación de tributos o, incluso, la regulación y ejercicio de las facultades de fiscalización y, consecuente determinación de las obligaciones tributarias, no se sujetan a principios o reglas constitucionales. Entre estos, se encontraría aspectos como la naturaleza del tributo, capacidad contributiva, seguridad jurídica, predictibilidad, certeza, definitividad, preclusividad, entre otros.

Por tal motivo, se sostiene que el procedimiento administrativo tributario, tal como viene siendo percibido por la sociedad, no solo no brinda una solución efectiva y justa a las controversias planteadas por los deudores tributarios (entendiendo esta como aquella acorde con los principios y valores previstos en la Constitución), además que genera –en estos casos– una pérdida innecesaria de tiempo y costos para dichos deudores.¹

¹ Esta situación representaría, cuatro menos, lo siguiente: (i) una aplicación de intereses moratorios sobre el tributo y multa motora de cuestionamiento. Considerando que dichos procedimientos llegan normalmente hasta el Poder Judicial podría presentarse casos de aplicación de intereses moratorios hasta por plazos de 5 a más años, situación que –dado la mensual falta de certeza sobre el resultado de los mismos– genera una distorsión en las proyecciones de los deudores tributarios; (ii) una distorsión de recursos para la atención de los procedimientos contenciosos tributarios (elaboración de informes, honorarios profesionales de asesores, entre otros); (iii) una eventual información negativa en los centrales de riesgo, que podría impedir a los deudores tributarios acceder a créditos; (iv) una incertidumbre que impedia la toma de decisiones

A fin de solucionar dicha problemática, actualmente se está reafirmando y consolidando la obligación que tiene la Administración Pública de cumplir y respetar la Constitución, vía la aplicación del control difuso.

A nuestra consideración, se trata un tema de especial relevancia, porque un cabal entendimiento de los alcances y ámbito de aplicación de la Constitución Política, va a implicar un reconocimiento de su vigencia y fuerza normativa por parte de la Administración Pública. En ese sentido, la actuación de esta y los actos administrativos que expida, dejarán de estar sujetos a un principio de legalidad y pasarán a ser conformes con un principio de constitucionalidad, esto es, privilegiarán el cumplimiento de la Constitución Política frente a la ley que contraviene, por forma o fondo, su contenido y alcance.

II. BREVE REFERENCIA A LOS MODELOS O SISTEMAS DE TUTELA DE LAS CARTAS CONSTITUCIONALES

Un entendimiento adecuado de la problemática involucrada, presupone realizar una breve referencia a los modelos de control de las Cartas Constitucionales. Aun cuando sabemos que dichos modelos obedecen a determinadas pautas teóricas, situación que nos indica que en la realidad no pueda encontrarse en ciertos casos un modelo puro, haremos a dicha diferenciación porque permite ubicar al lector en el tema materia de comentario en el presente documento.

Al respecto, debemos comenzar señalando que de acuerdo a la doctrina del Derecho Constitucional y Procesal Constitucional, existen básicamente 2 modelos de control² de tutela de las Cartas Constitucionales.³ Dichos modelos, como se sabe, no son otros que el control concentrado y el control difuso.

En virtud al modelo de control concentrado llamado austriaco o europeo⁴, se crea y asigna un órgano jurisdiccional especial y exclusivo (vgr., los tribunales constitucionales), que ejerza, entre otras funciones⁵, el control de constitucionalidad de las leyes. Es decir, de acuerdo a este modelo, el órgano asignado analiza y declara si una ley en sentido material contradice, por el fondo o la forma, a la Carta Constitucional.

Entre las principales características del sistema de control concentrado, se puede señalar: (i) que se plantea en vía de acción; (ii) se resuelve en forma abstracta (no en referencia a un caso en particular); (iii) se deroga, de ser el caso las leyes involucradas; y, (iv) los efectos de las resoluciones tienen efectos generales (*erga omnes*) y, salvo ciertas excepciones⁶, para el futuro (*ex nunc*).

oportunas y acertadas para la marcha de la empresa y, (v) la posibilidad de que la Administración Tributaria siga considerando como válido el criterio asumido, mientras el Tribunal Fiscal y - de ser el caso - el Poder Judicial, no revocan y establezcan un criterio definitivo sobre la materia controvertida. De esta forma, los deudores tributarios involucrados tienen que soportar la carga económica y de incertidumbre que genera dicha situación.

² Un conocido autor ha señalado que se denominan "modelos" o "sistemas" de jurisdicción constitucional, a las formas, usos, estilos o estructuras existentes para analizar, procesar y resolver los problemas que plantea la Constitución y su defensa. Ver: GARCÍA BELAÜNDE, Domingo. *La jurisdicción constitucional y el modelo dual o paralelo*, p. 140. En *Revista del Instituto de Ciencias Políticas y Derecho Constitucional*, Palenque Editores, Año VII, No. 6, 1998.

³ Es importante destacar que en su oportunidad la doctrina, como mayor o menor aceptación, hacía referencia al término "jurisdicción constitucional" para hacer referencia a los mecanismos procesales destinados a defender la Constitución (En tal sentido, ver: GARCÍA BELAÜNDE, Domingo, OJ. Cit. p. 139). En la actualidad, dicho término ha quedado comprendido dentro del derecho procesal constitucional, como uno de los aspectos a analizar como parte de dicha problemática.

⁴ En relación a los orígenes del presente sistema de control, ver: GARCÍA BELAÜNDE, Domingo, *La Constitución en el Perú*, Arequipa, Editorial UNSA, 1998, p. 164 y ss.

⁵ Es el caso, por ejemplo, de la dinámica de conflictos de competencia o atribuciones entre órganos constitucionales.

⁶ En el caso del ordenamiento jurídico peruano, es el caso, por ejemplo, de sentencias de inconstitucionalidad sobre disposiciones de carácter tributario.

De otro lado, se encuentra el modelo de control difuso llamado modelo americano,⁷ en el cual se asigna a ciertos órganos (tradicionalmente entendido a los jueces), de tal forma que en los casos concretos sometidos a su competencia y a fin de tutelar adecuadamente al justiciable, hagan prevalecer la Constitución sobre la ley y esta sobre la ley de jerarquía inferior.

Según acepta la doctrina, las principales características del sistema de control difuso pueden ser: (i) se plantea en vía incidental; (ii) se aplica y resuelve en proceso pendiente y en forma concreta; (iii) el órgano encargado se debe pronunciar sobre la inaplicación de la ley, esto es, la resolución no tiene efectos derogatorios; (iv) los efectos de las resoluciones tienen efectos particulares (*inter partes*), es decir únicamente vincula a las partes involucradas.

En nuestro ordenamiento jurídico, el sistema de control o tutela actual de la Constitución Política del Estado es derivado y paralelo (o dual). Es derivado, porque nuestro sistema es producto de la reunión de los modelos concentrado y difuso.⁸ Es decir, el sistema de control constitucional nacional no ha surgido en forma autónoma a dichos modelos, sino que guarda cierta vinculación entre dichos sistemas.

Por su parte, es un sistema de tutela constitucional paralelo o dual, porque combina sistemas de control, pero sin llegar a vincularse y crear un modelo de control distinto.⁹ Así, en nuestro ordenamiento jurídico, no solo se cuenta con un órgano de control concentrado, a cargo en forma exclusiva y autónoma del Tribunal Constitucional sino también se cuenta con órganos de control difuso, a cargo –tradicionalmente– de los jueces.

III. ACERCA DE LA OBLIGACIÓN DE APLICAR EL CONTROL DIFUSO EN SEDE ADMINISTRATIVA

Entendida la función del control difuso, seguidamente se someterán a consideración los argumentos que –en nuestra opinión– permiten justificar y sostener válidamente que la Administración Pública (en la cual se encuentra incluido el Tribunal Fiscal) está obligada a aplicar el control difuso. Así, dichos argumentos a partir de un entendimiento adecuado de la finalidad y protección de los Derechos Fundamentales de los particulares que busca tutelar la Constitución Política del Estado, serían los siguientes:

1. La Constitución Política del Estado establece la obligación expresa de la Administración Pública de aplicar el control difuso

Un primer aspecto es comprender que en un estado constitucional de Derecho, la Carta Constitucional –más que un conjunto de deberes, derechos u obligaciones– viene a constituir el marco supremo de los valores y principios que lo regulan y que la sociedad exige su cumplimiento. Este marco constituye y tiene como fin último la defensa de la persona humana y, por tanto, el respeto y tutela de sus derechos e intereses, sobretudo frente a actos o actuaciones de la Administración Pública.

En ese sentido, la Carta Constitucional viene y debe constituir un límite efectivo y real (vigencia material) a toda la actuación de los privados y de los poderes públicos. Por tal motivo, todo acto de poder como podría ser y es la emisión de una disposición legal o la emisión de un acto administrativo al amparo de una disposición inconstitucional, debe ajustarse a lo establecido en la

⁷ En relación a los orígenes del presente sistema del control, ver: GARCÍA BELAUNDE, Domingo, *Op. Cit.* pp. 162 y ss.

⁸ *Ibid.* p. 164.

⁹ GARCÍA BELAUNDE, Domingo, *Op. Cit.* p. 144.

Carta Constitucional. De lo contrario esta solo tendría un carácter de mera declaración, programático sin vigencia efectiva. Es decir, se afectaría la fuerza normativa de la Constitución.

Para el cumplimiento de tal fin, es claro que el Derecho Administrativo tiene que ser reformulado en función a bases constitucionales.¹⁰ Es decir, si bien dicha área del Derecho es autónoma, su contenido y funcionalidad debe ajustarse a los principios y valores regulados en la Constitución Política. Así, por ejemplo, si en un procedimiento administrativo (como podría ser uno de índole tributaria) se presenta una controversia respecto a la compatibilidad de la ley o reglamento con lo establecido en la Constitución Política, el análisis y solución de la misma debe estar sujeto a interpretación constitucional.

Cabe indicar que la implementación de una interpretación constitucional a nivel administrativo, como es claro, va a suponer el empleo de una serie de criterios, métodos y principios que están orientadas a dar sentido, unidad y vigencia a la Carta Constitucional. Empero, para efectos del análisis antes mencionado es de vital aplicación y cumplimiento, entre otros, los principios de supremacía y de fuerza normativa de la Constitución. En virtud a estos principios, en términos generales se establece que el órgano administrativo resolutor, en tanto obligado a cumplir la Constitución, debe llegar a y preferir las soluciones que permitan gozar a las disposiciones constitucionales de la mayor plenitud y eficacia. Cumpliendo dichos principios –entonces– se asegura la plena vigencia de la Carta Constitucional.

En el caso de nuestro ordenamiento jurídico, este ha guardado coherencia con el fundamento y vigencia de un estado constitucional de Derecho. Así, el artículo 51¹¹ de la Constitución Política, que incorpora el principio de supremacía constitucional y de fuerza normativa¹², establece claramente que esta prevalece sobre toda disposición legal. Por su parte, el artículo 38¹³ de la mencionada Carta establece que toda la sociedad tiene el deber de respetar, cumplir y defender la Constitución Política y el ordenamiento jurídico.

Nótese, entonces, a partir de una interpretación sistemática de dichas disposiciones constitucionales que toda persona ya sea natural o jurídica, privada o pública, está plenamente obligada a cumplir nuestra Carta Constitucional. No exista limitación o restricción al cumplimiento de dicha obligación.

En ese sentido, toda actuación o decisión, incluso las que se emitan en un procedimiento administrativo (como es el caso de un procedimiento tributario), debe estar dirigida a aplicar la Constitución frente a cualquier disposición que restringe o dispone lo contrario a ella.¹⁴

¹⁰ FERNANDEZ, TOMÁS. *De la Autonomía de la Administración*, Madrid, Civitas, 1994, p. 96.

¹¹ Artículo 51. – La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

¹² Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la sentencia publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 18 de agosto de 2005, fecha posterior a la emisión de la sentencia materia de comentario, en la cual se establece que "(...) nuestra Constitución recupera el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51)".

¹³ Artículo 38. – Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación.

¹⁴ Al respecto, GARCÍA NOVIA, refiriéndose sobre el cumplimiento de dicha obligación para el caso de los procedimientos administrativos tributarios, ha señalado que "(...) a nuestro juicio, los tribunales económico-administrativos deben inaplicar las disposiciones reglamentarias que sean contrarias a la Constitución por violar este principio. Y ello porque la Norma Fundamental (...) declara que los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico y (...) que la Constitución garantiza el principio de jerarquía. Principio que ha de traducirse en que la Constitución, con respecto a valor normativo, prevalece frente a leyes y reglamentos contrarios a la misma". Ver: GARCÍA NOVIA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2000, p. 47. En el mismo sentido, ver: FERNÁNDEZ TORRES, Juan Ramón. *Jurisdicción Administrativa Revocatoria y Tercia Judicial Ejecutoria*, Madrid, Civitas, 1996, p. 320.

2. El ejercicio del control difuso por parte de la Administración Pública supone cumplir y brindar un proceso justo y eficaz a los administrados

Desde luego, es importante considerar que uno de los aspectos fundamentales del derecho al debido proceso, de plena aplicación en los procedimientos administrativos¹³ (en especial de naturaleza tributaria), es precisamente que las decisiones que emita el órgano resolutor sean justas. Este rasgo es esencial a su contenido y eficacia, por lo que en caso que la Administración Pública no otorgue una protección eficaz a una situación jurídica acorde con la Constitución, no estamos ante un debido proceso.

Desde luego, según ha establecido un autor,¹⁴ es importante entender que la obligación del órgano resolutor, no solo supone resolver los conflictos o emitir pronunciamiento sobre las situaciones jurídicas sometidas a su competencia, sino que es necesario que las actuaciones que realice y las decisiones que emita, según sea el caso, supongan la aplicación al caso concreto de disposiciones justas, es decir, soluciones compatibles con los valores superiores, los derechos fundamentales y los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos.

En ese sentido, es claro que dicho derecho no está ni puede limitarse al inicio, desarrollo y conclusión formal de un procedimiento administrativo (como es el caso de uno de índole tributaria), en el que se privilegia la aplicación de una disposición legal frente a lo establecido en la Constitución, sino que debe dirigirse a hacer prevalecer la Constitución frente a disposiciones que trasgreden su contenido y alcance.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, conviene comprender que la emisión de un acto administrativo (v.gr. una resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa), no debe implicar una actuación mecánica sujeta al cumplimiento de meras formalidades previstas en la ley. Por el contrario, en un estado constitucional de Derecho, la emisión de un acto administrativo debe importar que la decisión contenida en el mismo sea justa y de acuerdo a una visión integral de todo el ordenamiento jurídico.

El fin antes indicado responde entre otros mecanismos, al ejercicio del control difuso por la Administración Pública. Ello en atención a que privilegiar el cumplimiento de la Constitución Política frente a lo establecido en la ley o en normas de menor jerarquía, garantiza la vigencia de todo el conjunto de valores y principios que inspiran como última instancia la sociedad.

3. El entendimiento adecuado del principio de separación de poderes para fines del cumplimiento de la Constitución Política

Entendido en su sentido tradicional, el principio de separación de poderes implica que la estructura del Estado se encuentre dividida en 3 poderes, cada uno de los cuales tiene asignadas competencias distintas y excluyentes, de tal forma que permitan el control y fiscalización de los mismos. Así, se encontraba el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial.

¹³ El hecho de entender al derecho al debido proceso como un derecho constitucional, nos permite establecer con carácter absoluto su fuerza normativa en cualquier proceso o procedimiento que se pretenda llevar a cabo y ante cualquier persona o autoridad, pues, por su carácter fundamental, requiere de una interpretación amplia que le permita estar presente para hacer posible alcanzar al mayor grado de justicia. Cabe destacar que la fuerza normativa de estos derechos ha sido reconocida expresamente por el Tribunal Constitucional, entre otras resoluciones, en la Sentencia del Tribunal Constitucional expedida en el proceso signado con Expediente No. 067-93-AA/TC, en donde estableció que "[E]l respeto a los garantías del debido proceso no puede soslayarse de modo que se evite su aplicación en cualquier clase de proceso o procedimiento administrativo privado, como si desvirtuado por el Club demandado".

¹⁴ BUSTAMANTE ALARCÓN, Raynaldo. *Derechos Fundamentales y Proceso Justo*, Lima, Ara Editores, 2001, p. 294.

Como se aprecia, este principio responde y encuentra plena vinculación con el principio de legalidad, entendido como una limitación a cada uno de los Poderes del Estado frente a posibles actuaciones arbitrarias en contra de los particulares, o frente a una eventual injerencia en otros Poderes. De allí que cada "Poder" solo podía realizar y cumplir lo que la ley expresamente le facultaba.

De acuerdo a esta concepción tradicional de la organización del estado, se entendía que únicamente le correspondía al Poder Judicial la solución de conflictos, mediante la mera aplicación de la ley. Se decía que el juzgador era "boca de la ley". Evidentemente, ello implicaba que cualquier otra autoridad que pudiera resolver controversias y no tenía una facultad expresamente establecida para realizar un control de legalidad y constitucionalidad, debía sujetar su actuación a disposiciones que aplicadas podrían contravenir, ya sea por el fondo o por la forma a la Constitución Política.

En la evolución del principio de separación de poderes empero, se va advirtiendo que si su finalidad está dirigida a proteger los derechos e intereses de los particulares, no es correlativo a su fundamento que se limite al Poder Judicial su actividad de protección de los derechos fundamentales frente a leyes que calificaban como ilegales o inconstitucionales.

En ese sentido, actualmente se sostiene que el principio de separación de poderes debe ser dejado de lado para fines del cumplimiento de la Constitución Política en protección de los particulares. Se sustenta esta reformulación en que la sociedad y el Derecho, como es claro, deben estar dirigidos a consolidar un estado constitucional de Derecho, en el cual la vigencia y fuerza normativa de la Carta Constitucional debe ser prioridad. Como correlato de ello, bajo el pretendido cumplimiento de dicho fin, es claro que no es admisible que dichos "poderes", antes que proteger, afecten la situación jurídica de los particulares. Este supuesto, como no queda duda, no responde a la lógica tutiva que legitima la creación de un principio de separación de poderes y legalidad.

Se sostiene, entonces, que más que poderes, estamos ante la presencia de funciones administrativas, legislativas y judiciales, las cuales podrán ser ejercidas incluso por un propio órgano público. En esa lógica, el originario "Poder" Judicial viene a dejar su rol de mero aplicador de la ley, para asumir la posibilidad de ejercer control difuso (atribución que originariamente le correspondería al Poder Legislativo, en su calidad de organismo que aprueba, modifica y deroga leyes) en orden a tutelar derechos de los particulares frente a la aplicación de leyes que no se sujetan a lo previsto en la Constitución.

Trasladando dicho fundamento, no parece admisible otra conclusión para el caso de los órganos administrativos que resuelven controversias. Así, aun cuando se discute si dichos órganos ejercen o no jurisdicción, es claro que al fin y al cabo ejercen – por así decirlo– una jurisdicción material, en tanto que emiten pronunciamientos sobre controversias que – en muchos casos y para estos efectos– involucran y afectan derechos fundamentales de los particulares, los cuales exigen una tutela efectiva en el ámbito administrativo.

Por tanto, si en un estado constitucional de Derecho se exige una protección efectiva de los derechos fundamentales por parte de toda persona, privada o pública, no resulta ajustado a este propósito que un órgano resolutor de controversias no pueda aplicar la Constitución en aquellos casos en los que la aplicación de una ley afectan dichos derechos.

En ese sentido, debemos concordar que en el marco de un procedimiento administrativo o proceso judicial, no solo el Poder Judicial, sino los órganos públicos que ejercen función resolutoria (como es el caso del Tribunal Fiscal), deben interpretar y emitir decisiones conforme a la Constitución Política.

4. **El segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución Política se limita únicamente a reconocer un deber expreso a los órganos jurisdiccionales para que ejerzan el control difuso en un proceso judicial pendiente**

El segundo párrafo del Artículo 138 de la Constitución Política establece que "En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre todo otro norma de rango inferior". Como se puede apreciar, la Carta Constitucional no establece ni regula expresamente que el ejercicio del control difuso es excluyente o exclusivo para la función jurisdiccional.

Efectivamente, sobre la base de lo señalado en el punto 3 precedente, ello no puede ser así porque si entendemos que la finalidad de aplicar el mecanismo del control difuso es tutelar los derechos fundamentales de los particulares y no afectarlos, es claro que la procedencia de su aplicación por otros órganos resolutores distintos a los órganos judiciales debe ser plenamente admitida. No obstante, cabe indicar que en el supuesto que se hubiera establecido un carácter exclusivo para el cumplimiento de dicho deber, creemos que dicha disposición hubiera calificado de inconstitucional aun cuando se encuentre en el propio texto de la Carta Constitucional. Una disposición regulada en la Constitución –es claro– puede calificar de inconstitucional.

A nuestro entender, en muchos casos la no admisión del ejercicio del control difuso por parte de otros órganos distintos a los judiciales, ha partido y se ha sustentado en la errada regulación realizada en el mencionado artículo 138, el cual se encuentra en el Capítulo VIII del Título IV de la de la Constitución Política, relativo al "Poder Judicial".

Empero, recurriendo al método de interpretación histórico, debe conocerse que aun cuando la técnica empleada por el legislador puede ser cuestionada, dicha labor respondió a un fin justificado. Así, reconociendo que todavía hoy se mantiene vigente la concepción tradicional del principio de legalidad, se pretendía incorporar la obligación expresa de la función jurisdiccional de aplicar el control difuso. Ello, en atención a que antes de regularse expresamente dicho deber, aspectos ajenos a los fines del proceso generaban que los órganos judiciales no cumplan su mandato de cumplir y hacer respetar la Constitución; esto es, no ejecutaban un mecanismo que permitía y permite materializar constantemente los fines sobre los cuales se construye y desarrolla el Estado.

Como se puede apreciar, con la regulación expresa del deber del Poder Judicial de preferir la Constitución frente a las leyes de inferior jerarquía, se pretendió legitimar la actuación de los órganos jurisdiccionales frente a cualquier cuestionamiento de injerencia por parte de otro poder, como es el caso del Poder Legislativo.

Por tal motivo, debemos convenir que el cumplimiento de dicho deber responde a un principio de plena exigibilidad de la Constitución que está por encima de lo previsto expresamente en la ley, el cual exige que ningún ciudadano esté exento de cumplirla. Por el contrario, como se ha señalado, todos estamos obligados a cumplir y a fomentar su cumplimiento, incluyendo los órganos administrativos que resuelven controversias que afectan derechos fundamentales de los particulares.

5. **La Ley del Procedimiento Administrativo General ha supuesto la reafirmación de un estado constitucional de Derecho, privilegiando la obligación de la Administración Pública de sujetar su actuación y decisiones de acuerdo a la Constitución Política**

Cabe indicar que el numeral 1.1¹⁷ del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley 27444, ha establecido con carácter general

¹⁷ Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo.

1-1

que la Administración Pública debe actuar en pleno respeto a la Constitución Política. Esta disposición, de plena aplicación a todo procedimiento administrativo, es de mayor importancia porque la obligación de respeto a la Constitución Política supone entre otros aspectos, hacer prevalecer esta sobre toda norma de menor jerarquía que la contravenga, ya sea por forma o por fondo.

Asimismo, cabe indicar que para efectos del desarrollo de un procedimiento, el numeral 5.3¹⁸ del artículo 5 de la mencionada ley establece expresamente que el objeto o contenido del acto administrativo que se emita, no podrá contravenir disposiciones constitucionales. Una de dichas disposiciones constitucionales como se ha señalado es el artículo 51 de la Constitución Política, que refuerza el principio de fuerza normativa, de pleno cumplimiento por todos.

De acuerdo a lo anterior, es importante anotar que el cumplimiento de la obligación de la Administración Pública, entre la cual se encuentra incluida el Tribunal Fiscal, de aplicar el control difuso, no puede ser entendida bajo ningún motivo como una violación a una potestad reglada, esto es, al principio de legalidad.

Por el contrario, queda claro que la Administración Pública está sujeta por mandato de la Constitución (y la ley) a cumplir sus disposiciones a fin que se legitime su fuerza y supremacía normativa. En ese sentido, es una potestad reglada de la Administración Pública cumplir y respetar la Constitución Política, sobretudo sujetando la emisión de sus actos administrativos al cumplimiento, por forma y fondo, de esta.¹⁹

En consecuencia, en el eventual supuesto que un deudor tributario solicita la inaplicación de una norma legal por considerar y acreditar que contraviene la Constitución, el correspondiente órgano administrativo resolutor de controversias estará en la obligación de inaplicar la ley inconstitucional y sobre esa base emitirá pronunciamiento. De lo contrario, en el supuesto que se incumpla dicha obligación al amparo de lo previsto en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General,²⁰ el acto administrativo que se emita (v.g., una resolución de determinación, orden de pago o una resolución de multa), se encontrará incurso en causal de nulidad de pleno derecho.

6. El reconocimiento jurisprudencial de la obligación de aplicar el control difuso incluso en sede administrativa

Se ha señalado en los puntos precedentes algunos de los argumentos que, en conjunto y en nuestra consideración, sustentan la obligación de aplicar el control difuso por parte de toda la sociedad, incluyendo a la Administración Pública. No obstante, dichos argumentos cobran mayor

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

¹⁹ Artículo 5. Objeto o contenido del acto administrativo (...)

5.3. No podrá contravenir en el caso varrante disposiciones constitucionales, legales, mandatos judiciales firmes (...).

²⁰ A este respecto, es de plena referencia lo establecido por un reconocido autor, quien ha señalado que "Y... el principio de legalidad de la Constitución, lejos de imponer un legalismo interesado en el sentido del positivismo normativo, abre un espacio a un Estado neutral de Derecho y a una jurisprudencia de valoración o de valores, resulta un empírico cargo creado a la jurisprudencia de los tribunales, lo cual, sin mengua de su debida fidelidad a la Ley, puede crear y encontrar las soluciones jurídicas más propias para hacer pasar por el sistema de las volutas normativas de la Constitución y las instituciones de toda la materia jurídica" GARCÍA ENTERRÍA, E. *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*, p. 100. En: ARANA GARCÍA, Escarbalón, *La Alegación de la Propia Torpeza y su Aplicación al Derecho Administrativo*, Granada, Editorial Comares, 2003, p. 84.

²¹ El numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que "Servicios del acto administrativo, que causen su nulidad de pleno derecho, los siguientes: 1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias".

vigencia, si consideramos que a la fecha el Tribunal Constitucional –máximo órgano de interpretación de la Constitución– ha reconocido y establecido expresamente dicho mandato.

En efecto, mediante sentencia del 14 de noviembre de 2005 el Tribunal Constitucional ha precisado con carácter vinculante esta situación.²¹ Así, en el Fundamento No. 50 de dicha sentencia se ha establecido que “Todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38, 51 y 138 de la Constitución”.²²

Como se puede apreciar, mediante dicha sentencia –y sus antecedentes jurisprudenciales– el Tribunal Constitucional viene a sentar la obligación de aplicar el control difuso en el ámbito de los procedimientos administrativos, como es el caso de los de naturaleza tributaria. Sustenta su posición en un principio que debe orientar todo estado constitucional de Derecho, como es el caso del principio de supremacía y fuerza normativa de la Constitución. De allí que derive válidamente su conclusión en el sentido que todos, incluyendo la Administración Pública, se encuentra a actuar tomando como premisas la Carta Constitucional.

Ahora bien, enunciados dichos mandatos, surge la siguiente interrogante: ¿se pueden oponer válidamente al Tribunal Fiscal? La respuesta es afirmativa. Las sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional son de carácter vinculante para todos, incluyendo los poderes públicos. Dicho carácter vinculante parte por lo establecido en el artículo 201²³ de la Constitución Política y en el artículo 1²⁴ de la Ley Orgánica de dicho órgano colegiado, aprobada por Ley 28301, los cuales establecen que el Tribunal Constitucional “es el órgano supremo de interpretación y control de la constitucionalidad”.

Para efectos tributarios, cabe indicar que el Tribunal Fiscal se encuentra obligado a cumplir lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la sentencia materia de comentario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 82 del Código Procesal Constitucional. Esta norma establece, expresamente, que “Las sentencias del Tribunal Constitucional en los procesos de inconstitucionalidad (...) que queden firmes tienen autoridad de cosa juzgada, por lo que vinculan a todas las poderes públicos y producen

²¹ El numeral 2 de la parte resolutiva de la sentencia en mención estableció como precedente vinculante, conforme al Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional la regla contenida en el fundamento No. 50.

²² Este precedente de carácter vinculante para toda la Administración Pública tiene antecedentes. Así, por ejemplo, mediante sentencia publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 12 de julio de 2005, el Tribunal Constitucional estableció que “[...] es preciso dejar a un lado lo entendido conforme a la cual la Administración Pública se encuentra encuadrada a la ley y a los normas expedidas por las entidades de gobierno, sin poder cuestionar su constitucionalidad. El Artículo 38 de la Constitución es manifiestamente claro al señalar que todos los poderes (la Administración incluido desde luego), tienen el deber de respetarla y defenderla”. Otra sentencia de especial relevancia es la publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 18 de agosto de 2005, en virtud de la cual el órgano colegiado precisó los alcances de la sentencia antes indicada. Así, estableció que “Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella de tal que se puede señalar que es la ley superior y por tanto, obliga por igual tanto a gobernados como gobernantes, incluso la administración pública tal como lo ha señalado esta Tribunal Constitucional en Sentencias anteriores (Exp. No. 050-2004-AMTC [...]). Por tal motivo, anuló el Tribunal Constitucional “[...] que la Constitución no es un mero documento político, sino también norma jurídica, la cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que las operadoras del Derecho y, en general, todas las formas u aplicas del Derecho –incluida la administración pública– deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, lo cual implica que: el dado que la Constitución es norma superior habido de aplicarse que ella todas las leyes y cualquier normas para cumplir el sin ellas conforme con la norma constitucional; b) habido de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio a, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica; c) habido de interpretar todo el ordenamiento conforme a la Constitución. En otros palabras, si la Constitución tiene efecto directo se verá solo norma sobre normas, sino norma aplicable, se verá solo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho en sí misma”.

²³ Artículo 201.- El Tribunal Constitucional es el órgano de control de la Constitución. Es autónomo e independiente).

²⁴ Artículo 1.- Definición

El Tribunal Constitucional es el órgano supremo de interpretación y control de constitucionalidad. Es autónomo e independiente de los demás órganos constitucionales”.

efectos generales desde el día siguiente de su publicación". Este es el caso de la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional, materia de comentario, expedida con motivo de un proceso de inconstitucionalidad.

Por tal motivo, el Tribunal Fiscal se encuentran obligadas a aplicar el control difuso en todos los casos en que se presente una afectación a un derecho fundamental de los derechos tributarios derivado de la aplicación de una ley que califique como inconstitucional.

7. Algunos comentarios relativos a la operatividad del ejercicio del control difuso en sede administrativa tributaria

A diferencia de lo señalado en otras oportunidades, el presente artículo no se va a limitar a mencionar las razones que sustentan la obligación de aplicar el control difuso en los procedimientos administrativos, como puede ser el caso de los de naturaleza tributaria. Reiteramos que un entendimiento conjunto de cada uno de dichos argumentos, permite sostener que el ejercicio de dicho control es plenamente válido, y ajustado a la ley y a la Constitución.

Ahora bien, aun cuando existen muchos aspectos que pueden ser mencionados a fin de implementar dicho mecanismo en sede administrativa, consideramos que ciertas directrices deben ser cumplidas a fin de no distorsionar su ejercicio. A saber:

- Es necesario entender que su aplicación solo debe realizarse con el fin de dar tutela efectiva a los derechos fundamentales de los administrados. Es decir, con la aplicación del control difuso no se puede pretender perjudicar a los particulares o simplemente, mejorar la situación de la Administración Pública. Esta última actuación si supondría una distorsión del principio de separación de poderes.
- La tutela de los derechos fundamentales de los administrados comprende no solo los derechos de carácter material (como puede ser el caso del derecho de propiedad y su vinculación con la confiscatoriedad en materia tributaria), sino también los derechos de carácter procesal (como es el caso del derecho al debido proceso y todo el conjunto de derechos integrantes de dicho derecho fundamental complejo).
- Es importante que el ejercicio del control difuso suponga un aspecto determinante para la resolución de la controversia sometida a resolución. Es decir, no debe implicar la actuación de un aspecto accesorio en la solución de la controversia.
- El ejercicio de dicho mecanismo de control constitucional debe ser realizado cuando exista cierta claridad en la inconstitucionalidad de la disposición involucrada. Para este fin, los métodos, reglas y principios de orden constitucional deben constituir elementos necesarios para determinar si existe infracción a la Carta Constitucional. En materia tributaria, claro está, dicha determinación pasa como mínimo por analizar el respeto a los alcances de la potestad tributaria.
- La aplicación del control difuso debe operar, como regla general, en los casos en que el administrado lo solicite.
- Es recomendable que su aplicación sea tratada como un incidente procesal. De esta forma, la tramitación de la constitucionalidad o no de la disposición involucrada, puede ser tratada desde un punto de vista procesal de una mejor manera. No obstante, reconocemos que existen otras formas de encaminar este extremo.
- Es conveniente que su aplicación sea realizada por órganos administrativos que resuelvan controversias. Normalmente, por la experiencia y formación de sus integrantes dicha labor podría recaer en los órganos administrativos de última instancia, como es el caso del Tribunal Fiscal en materia tributaria. No obstante, no podemos dejar de reconocer que ciertos órganos administrativos, como es el caso de las intendencias de la autoridad tributaria, podría cumplir válidamente dicho deber sujetándose a los lineamientos indicados en los puntos precedentes.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN

A partir del análisis desarrollado en el presente documento, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

- En un estado constitucional de Derecho, la Administración Pública se encuentra sujeta a la obligación expresa de emitir decisiones o realizar sus actuaciones conforme a los principios y disposiciones constitucionales. Dicha obligación se encuentra reconocida expresamente en nuestra Constitución Política y en la ley, por lo que su incumplimiento no solo implicaría dejar de lado la búsqueda de legitimidad, fuerza normativa y supremacía de la Carta Constitucional, sino la ausencia de un proceso justo a los particulares que buscan decisiones amparadas en aquellos valores y reglas que entienden como adecuados para la sociedad.
- La aplicación del control difuso en el ámbito de los procedimientos administrativos procede en los casos en que se pretenda tutelar derechos fundamentales, y siempre que los métodos de interpretación no permitan encontrar una solución a la controversia conforme a la Constitución.
- La aplicación del control difuso en el ámbito de los procedimientos administrativos no debe proceder en los casos en que la autoridad pública pretenda valerse de dicho mecanismo para afectar derechos fundamentales de los particulares.
- La obligación de la Administración Pública de emitir decisiones o realizar sus actuaciones conforme a la Constitución Política, debe ser cumplida con prescindencia de la existencia de los recientes criterios jurisprudenciales adoptados por el Tribunal Constitucional. Ello, en atención a que dicha obligación es una manifestación directa de la convergencia que debe existir hacia el cumplimiento de la Carta Constitucional.
- Las sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional son de obligatorio e inmediato cumplimiento por la Administración Pública, entre la cual se encuentra el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria, incluso para los procedimientos administrativos que se encuentran en trámite. En caso de incumplimiento, los órganos administrativos correspondientes incurrirán en responsabilidad.