

TRIBUNAL FISCAL Y CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD O LEGALIDAD DE LAS NORMAS*

Luis Cárdenas Rodríguez

Alumno del 6º año de Derecho en la
Universidad Mayor de San Marcos

SUMARIO: 1. La tesis de la exclusividad del Poder Judicial en la inaplicación de normas incompatibles con la Constitución o con la ley. 2. El Tribunal Fiscal y el control difuso de constitucionalidad. 3. El Tribunal Fiscal, el control difuso de legalidad y el principio de legalidad. 4. Consecuencias de la tesis de la exclusividad y abandono de la misma. 5. Crítica al Proyecto de Ley de Reforma de la Constitución.

1. El control difuso de la constitucionalidad o legalidad de las normas está previsto por la Constitución en el artículo 138 segundo párrafo, donde se lee: "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 toda otra norma de rango inferior". Dado que en el primer párrafo de este artículo se hace referencia al "Poder Judicial" y es de este tenor el propio título del capítulo VIII, donde se ubica el mencionado precepto, se entiende que sólo a los jueces, como miembros del Poder Judicial, les ha sido atribuido el poder-deber de inaplicar normas inconstitucionales o ilegales. De modo que por vía de inaplicación serán ellos, y sólo ellos, los encargados de hacer prevalecer la Constitución y la ley dando cumplimiento a lo dispuesto por la primera parte del artículo 51 de la Constitución: "La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente". Fuera del ámbito judicial no existirá, pues, ni la obligación ni la facultad de inaplicar normas incompatibles con la Constitución o con la ley.

Es ésta la tesis de la exclusividad dominante en la actualidad, la cual se ha hecho valer en casos en extremo importantes y ampliamente conocidos. En especial se ha negado que el Tribunal Constitucional goce de la facultad de inaplicar una norma con rango de ley cuando lo que se le pide es que la declare inconstitucional derogándola con efectos generales. Mas, por otro lado, nadie le ha discutido al Tribunal la facultad de inaplicar normas inconstitucionales o ilegales tratándose de Acciones de Amparo o Hábeas Corpus. En verdad, resultaría extrañísimo que la última instancia no tuviera esa facultad cuando sí la tienen las inferiores. Pero así debería ser si se quiere ser consecuente con la tesis reseñada: que el control difuso le está reservado al Poder Judicial no estando facultado el Tribunal Constitucional (que no es parte del mismo) a inaplicar normas inconstitucionales o ilegales. Así habría que entender el artículo 3º de la ley N° 23506 concordándolo con el segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución. Queda claro que la tesis de la exclusividad ha encontrado en la práctica una excepción, lo que hace dudar de

A mis amigos Meiby Bazán Infante y Carlos Tengán Gusukuma, a quienes debo tantas ideas.
Ponencia sustentada en el Congreso Nacional "Reforma Constitucional. Análisis del capítulo dedicado a la función jurisdiccional y la parte procesal de la Constitución: los Procesos Constitucionales". Realizado en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Noviembre de 2002.



su corrección.

Espero confirmar esta duda luego de poner de manifiesto las consecuencias de esta primera interpretación de las normas constitucionales, para lo cual me limitaré a comentar algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal al respecto que constituyen precedentes de observancia obligatoria. Este análisis es de especial interés, ya que en materia tributaria existe la interferencia del principio de legalidad.

2. En numerosas ocasiones el Tribunal Fiscal ha seguido la indicada orientación tanto para el control de legalidad como para el control de constitucionalidad. En relación a este último se lee claramente en la Resolución N° 536-3-99 de 13 de Agosto de 1999¹: “El artículo 102 del citado Código Tributario indica que al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, se entiende dentro de su fuero administrativo, por lo que, en el presente caso, se encuentra ante el imperativo de aplicar la Ordenanza materia de cuestionamiento, pues, al no hacerlo así, se irrogaría (*sic*) indebidamente el control difuso de la constitucionalidad de las normas, el cual es de competencia del fuero jurisdiccional del Poder Judicial”. Por esta razón, el Tribunal omitió pronunciarse sobre si se había respetado o no el principio de Igualdad en la Tributación contenido en el artículo 54 de la Constitución.

3. En cuanto al control de legalidad de las normas de menor rango, queda por ver si el Tribunal la ha llevado a cabo. Aquí interviene el principio de legalidad recogido por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario (Decreto Legislativo 816) y por la Constitución (art. 54), según el cual ciertos aspectos importantes del tributo deben ser regulados mediante norma con rango de ley. Esto sentado, se comprenderá fácilmente que aplicar el principio de legalidad equivale a inaplicar una norma contraria a ley; pero hay casos en que ello no parece cumplirse.

Como ejemplo de la equivalencia entre la aplicación del principio de legalidad tenemos la Resolución N° 632-4-2001 de 22 de mayo del 2001, donde se comprueba que “lo dispuesto en el artículo 8° del Decreto Supremo N° 113-79-EF al incluir dentro del concepto de remuneración a las dietas de los directores de sociedades excede los alcances de la definición prevista en el artículo 6° del Decreto Ley N° 22591”. En efecto, el artículo 6° de la mencionada norma, que creó la llamada Contribución al Fondo Nacional de Vivienda, se refiere exclusivamente a la retribución que corresponde a los servicios personales prestados por trabajadores dependientes, concepto que obviamente no incluye las dietas de los directores de sociedades. Además -y esto parece más importante- siendo la remuneración del trabajador la base imponible del tributo (aspecto contemplado en la Norma IV del T. P. Del Código) no podía ser regulada por norma de inferior jerarquía, por lo que se estaba violando el principio de legalidad al intentar regular esa materia por Decreto Supremo.

Se nota a las claras que el recurrir al principio de legalidad dará, en este supuesto, el mismo resultado que una simple inaplicación de la norma indicada, dado que contraviene al Decreto Ley. Sin embargo, en la resolución no se invoca el principio de legalidad, aunque el dictamen nos informa que sí lo hizo el recurrente. Sólo se ha decidido de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 102 del Código Tributario, es decir, aplicando la norma de mayor jerarquía. Pienso que el Tribunal dio por sobreentendida la aplicación del principio de legalidad tantas veces invocado junto al artículo 102, pues no parece coherente que habiendo el Tribunal decidido que el control de constitucionalidad es facultad del Poder Judicial, que le es concedida por el segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución, vaya a arrogarse el control de legalidad contemplado por la misma norma. Ahora bien, el artículo 102

¹ Publicada el 25 de Agosto de 1999 en “El Peruano”, pp. 3290-3292.



del Decreto Legislativo 816 trae consigo un interesante problema, pues faculta al Tribunal Fiscal a aplicar la norma de mayor jerarquía contraviniendo de esta forma lo dispuesto por el artículo 138 de la Constitución. Verificada la incompatibilidad entre la norma con rango de ley y la norma constitucional ¿podrá el Tribunal dejar de aplicar la primera? Si así lo hiciera estaría violando el artículo 138 de la Constitución, ya que, según la tesis de la exclusividad, no le compete al Tribunal la inaplicación de una norma con rango de ley contraria a la Constitución. Y si no puede dejar de aplicar el artículo 102 del Código Tributario estará el Tribunal en la obligación de aplicar la norma de mayor jerarquía, lo cual no le compete de acuerdo al artículo 138 de la Constitución. Para evitar esta doble contravención a la norma constitucional existen dos opciones: o bien entendemos que el artículo 102 no incluye en la expresión "norma de mayor jerarquía" a la Constitución ni a las normas con rango de ley y sí, por ejemplo, al Decreto Supremo, o que permite la aplicación de la Constitución y de las normas con rango de ley siempre y cuando no sean incompatibles con normas de menor rango (!); o bien abandonamos la tesis de la exclusividad del Poder Judicial en la inaplicación de normas inconstitucionales o ilegales. Ya debe haber adivinado el lector por cuál de ellas me inclino.

Atención especial merece la Resolución N° 0104-2-99, en la que se percibe la aparente no coincidencia entre principio de legalidad e inaplicación de norma ilegal.

El Decreto Legislativo N° 776 no había establecido la alícuota a la base imponible en el caso del impuesto a los juegos para las máquinas tragamonedas. La omisión intentó suplirse mediante el Decreto Supremo N° 4-94-ITINCI, lo que es contrario al principio de legalidad, puesto que la alícuota es un aspecto reservado a norma con rango de ley. Por eso la alícuota quedó establecida sólo con la dación de la Ley N° 26812.

El supuesto es importante porque aquí no había incompatibilidad entre la norma legal y la reglamentaria; antes bien, existía complementariedad, ya que se estaba llenando

un vacío que hacía imposible la aplicación del impuesto. De manera que aquí no había cabida para una inaplicación de norma ilegal, lo que se hizo fue simplemente aplicar el principio de legalidad restando sin efecto para el caso concreto lo dispuesto en el Decreto Supremo.

Pero, a pesar de parecer diferentes la aplicación del principio de legalidad y la inaplicación de una norma ilegal, considero que la primera conlleva la segunda, pues, si bien la norma que pretendió fijar la alícuota no era contraria a la norma del impuesto, sí lo era respecto de la norma con rango de ley que consagra el principio de legalidad. Precisamente por eso quedó sin efecto. Así pues, al invocarse el principio de legalidad contra una norma de rango inferior se la viene a inaplicar, a fin de cuentas, por contravenir a una norma con rango de ley como lo es el Código Tributario.

Esto significa que el Tribunal Fiscal se halla facultado para inaplicar una norma de inferior jerarquía que contravenga a una sola norma legal: la que contempla el principio de legalidad. La contravención de cualquier otra norma no acarreará la consecuencia indicada y la norma sólo podrá ser inaplicada en vía judicial.

Cabe afirmar, por consiguiente, que el Tribunal Fiscal ha venido realizando el control de legalidad dentro de los límites en que se lo permite la tesis de la exclusividad del Poder Judicial para llevar a cabo el control difuso. Pero, ¿esto es cierto? ¿En verdad le está permitido al Tribunal Fiscal dejar de aplicar una norma de menor rango que contravenga a la norma de rango legal que consagra el principio de legalidad? De acuerdo a la interpretación referida la respuesta es: no.

Si el propio Tribunal se negó a aplicar el principio de igualdad en la tributación fue porque el mismo está contenido en la Constitución y el control difuso de la constitucionalidad le está reservado al Poder Judicial. Y si el mismo principio hubiera estado contemplado por una norma con rango de ley, estándole reservado al Poder Judicial el control difuso de la legalidad, habría que negarse también en este caso a su aplicación. Igualmente la tesis de la exclusividad obliga al Tribunal a



rehusarse a la aplicación del principio de legalidad contenido tanto en la Constitución como en una norma con rango legal.

De modo, pues, que el Tribunal no ha seguido fielmente la tesis cuando ha tenido que hacer frente a violaciones al principio de legalidad. Pero tampoco se ha limitado a esto, sino que ha ido más allá al efectuar el control de legalidad en materias no cubiertas por el mismo principio.

En la Resolución N° 1013-1-98 de 13 de noviembre de 1998 el Tribunal sostuvo que: “el numeral 4 del artículo 9° del Decreto Supremo N° 29-94-EF y del Decreto Supremo N° 136-96-EF que lo sustituye, ha excedido lo dispuesto en el artículo 35° de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citada, al limitar la compensación de los saldos a favor únicamente con tributos respecto de los cuales el exportador sea contribuyente, excluyendo de esta manera aquellos en los que tenga la calidad de responsable”. En efecto, el Decreto Legislativo N° 821 al referirse al exportador no diferenciaba entre contribuyente y responsable. La pretendida diferenciación era contraria a ley, lo que justificaba inaplicar el Decreto Supremo. De esta manera procedió el Tribunal.

Pero, si ya la aplicación del principio de legalidad contenido en una norma con rango de ley y la consiguiente inaplicación de una norma de menor rango que se opusiera a ella supone apartarse de la tesis de la exclusividad, ¿cuán lejos estaremos de ella si el Tribunal inaplica una norma sin que ella represente una violación al principio de legalidad! Y es precisamente esto lo que ocurre en el presente caso, ya que estando la compensación regulada por el Código Tributario, no se encuentra incluida en la lista de las materias cubiertas por el principio de legalidad. El Código dispone en el inciso f) de la Norma IV que: “Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede normar formas de

extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas por este Código”. La decisión del Tribunal más que apartarse de la tesis de la exclusividad viene a oponerse diametralmente a ella. Si se llega a admitir la inaplicación no sólo como una excepción orientada única y exclusivamente a defender el principio de legalidad, sino también fuera de este supuesto, no habrá propiamente una excepción a la pretendida exclusividad del Poder Judicial para efectuar el control difuso de la legalidad de las normas. Y si permitir la inaplicación no es excepción, la prohibición no constituirá regla.

¿Cómo debe calificarse esta decisión?

La censura o la aprobación deben tener en consideración tanto las normas vigentes como las opciones de política jurídica.

4. Según la tesis de la exclusividad un tribunal administrativo no podrá dejar de aplicar una norma pese a su advertida incompatibilidad con la Constitución o con la ley. Podrá aplicar la Constitución únicamente cuando no se oponga a la ley, y la ley cuando no se oponga a una norma de menor rango. Causa verdadero estupor esta inversión de la jerarquía donde la última norma a ser tomada en cuenta será... ¡la Constitución! De tal suerte que las normas de menor rango prevalecerán sobre la norma legal y ésta, sobre la Constitución, viéndose constreñido el Tribunal a *inaplicar* ya la norma legal, ya la Constitución.

Se dirá tal vez que esta situación durará mientras la causa se encuentre en la vía administrativa y que la normalidad será recobrada una vez que pase al Poder Judicial. Pero, ¿por qué prescindir, aunque sólo fuera por un instante, de las normas más importantes de nuestro ordenamiento para luego proceder conforme a Derecho? Piénsese en la posibilidad de que la causa no llegue a la vía judicial. Es más, ¿piénsese en la imposibilidad de que la causa llegue a la vía judicial! Tal imposibilidad se halla recogida en nuestra Constitución

² Véase la Resolución N° 2191-88-99-J NE de 31 de diciembre de 1999 recaída en el caso de la reelección presidencial, la cual ha sido comentada por diversos juristas en *Diálogo con la Jurisprudencia*, N° 16, Enero del 2000, pp. 23-82.



tratándose de las resoluciones del Jurado Nacional de Elecciones² y del Consejo Nacional de la Magistratura (artículos 142, 181). Quizá se alegue la falta de imparcialidad; pero, bien visto, este argumento podría servir para propugnar la eliminación de la vía administrativa sin dejar rescoldo alguno.

La tesis de la exclusividad nos conduce, pues, a la inversión de la jerarquía normativa en la vía administrativa y la consiguiente inaplicación de la Constitución y la ley cuando se opongan a normas de menor rango. A fin de no incurrir en tamaño despropósito es preciso dejar de lado la primera interpretación realizando una nueva lectura de las normas constitucionales.

Sabido es que el artículo 51 sirve de sustento al control concentrado de la constitucionalidad o de la legalidad de las normas así como a la inaplicación de normas que contravengan a la Constitución o a las leyes. Pero éstas no son las únicas aplicaciones del mandato general contenido en la citada norma. Está dirigida también al legislador, quien velando por el respeto a la Constitución y a las leyes (art. 102 inciso 2) deberá tener cuidado en que las leyes que dicte no sean contrarias a la Constitución. De igual manera el Ejecutivo al reglamentar las leyes no podrá transgredirlas ni desnaturalizarlas (art. 118 inciso 8) estando obligado a cumplir y hacer cumplir la Constitución, los tratados, leyes y demás dispositivos (art. 118 inciso 1). Una aplicación más del artículo 51 se encuentra en la desobediencia de la generalidad de ciudadanos a un gobierno usurpador, o a quienes asumen funciones públicas en violación de la Constitución y de las leyes; en el derecho de insurgencia en defensa del orden constitucional (art. 46).

Surge ahora la pregunta: ¿el artículo 51 tiene aplicación solamente a través de las indicadas disposiciones? De ser así, bien podría haberse prescindido de aquél bastando éstas. Pero el solo hecho de haber sido incluido hace pensar que no se trata de un precepto superfluo, innecesario, prescindible. Considero que la aplicación de este mandato general no está supeditada a la existencia de las otras normas: el legislador se hallaría igualmente obligado a no contravenir a la Constitución con sus leyes, así no existiera el artículo 102 inciso 2. Tampoco el Ejecutivo con sus reglamentos podría oponerse a las leyes aun faltando el artículo 118 inciso 8. Lo mismo debe decirse respecto de los tribunales administrativos: siendo el artículo 51 un mandato general debe ser observado por ellos, aunque para ellos no haya una norma específica como sí la hay para los jueces (art. 138). La aplicación directa del artículo 51 los obliga a hacer prevalecer la Constitución y las leyes, y viéndose obligados a dar cumplimiento a lo dispuesto en dicho artículo sólo les queda un camino: inaplicar en el caso concreto una norma por ser incompatible con la Constitución o con la ley³.

Propongo, pues, una solución acorde con una adecuada opción de política jurídica sin ignorar los datos normativos, solución interpretativa que contempla la vigencia efectiva de la Constitución y de las leyes evitando así la inversión de la jerarquía normativa en la vía administrativa.

5. Consciente o inconscientemente aquellos a quienes se les niega la facultad de inaplicar normas, han venido abandonando la tesis de la exclusividad sin que para ello se haya recurrido al texto constitucional, sino a normas de rango legal como el Código Tributario (art.

³ Por las razones anotadas, coincido con el Profesor Elvito Rodríguez Domínguez, quien expresa en forma escueta que: "[...] los Jueces y los demás operadores del Derecho están en la obligación de preferir la norma constitucional en caso de contradicción con la norma legal y la norma legal respecto a las normas administrativas de carácter general, en caso de conflicto entre éstas, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 138º y 51º de la Constitución vigente [...]". Derecho Procesal Constitucional, Grijley, 1997, p.107. Véanse también las pp. 73-74.



102 y Norma IV del T. P.) o la Ley de Hábeas Corpus y Amparo (art. 3). En las líneas precedentes me he preocupado por brindar una justificación constitucional a dicho abandono, justificación ausente en las resoluciones comentadas, debido, en parte, a que se ha tenido en consideración exclusivamente al artículo 138 sin reparar en el mandato contenido en el artículo 51. Ahora que se discute una reforma constitucional, conviene zanjar la controversia suscitada en torno a este punto a través de una mejora en la ubicación y redacción del segundo párrafo del artículo 138.

En el actual Proyecto de Ley de Reforma de la Constitución se han dedicado los artículos 191 y 198 al control difuso. El último de ellos presenta diferencias interesantes con el vigente artículo 138. La proyectada norma dispone que: "En todo proceso o procedimiento, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, se prefiere la primera. Igualmente se prefiere la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior, conforme a Ley".

Al obviarse el término "jueces" y emplearse en su lugar la construcción pasiva refleja impersonal (o, si así se la entiende, la criticada y tan extendida impersonal activa), y al haberse incluido el término "procedimiento", parece el Proyecto abandonar la tesis de la exclusividad. Sin embargo, la ubicación del precepto dentro del Capítulo VIII titulado "Poder Judicial" diluye esta apariencia. Además,

falta en el Proyecto una norma equivalente al artículo 51, lo que viene a empeorar la situación y a hacer, esta vez sí, imposible escapar a la tesis de la exclusividad del Poder Judicial en la inaplicación de normas que contravengan a la Constitución o a la ley. Pero, eso no es todo. No sólo se ha negado a los tribunales administrativos el control difuso de la constitucionalidad o legalidad de las normas, sino que el agregado "conforme a Ley" hace pensar en que se estaría condicionando el ejercicio del control difuso por parte de los jueces a la existencia de una ley de desarrollo constitucional. El artículo 198 podría prestarse al cercenamiento de facultades del Poder Judicial mediante la eliminación de las normas pertinentes de la Ley Orgánica del Poder Judicial (art. 14) y del Código Procesal Civil (art. 408 inciso 3 y art. 386 *in fine*).

Se verifica, pues, en el Proyecto un empeoramiento en relación a la normativa vigente.

Creo que podría mejorarse la Constitución actual manteniendo el artículo 51 y ubicando inmediatamente el artículo 198 del Proyecto, salvo -claro está- la frase "conforme a Ley". La distinta ubicación (fuera del capítulo del Poder Judicial) aunada a la redacción en impersonal y a la adición del término "procedimiento", permitiría disipar toda duda acerca de la procedencia del control difuso en la vía administrativa.