

EL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EN SEDE ADMINISTRATIVA: UN MECANISMO PARA LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES

CONVENTIONALITY CONTROL IN ADMINISTRATIVE JURISDICTION: A MECHANISM IN DEFENSE OF TAXPAYERS

Fernando Loayza Jordán*
Yale Law School

Julio César Casma Rocha**
Exmiembro de THĒMIS
Pontificia Universidad Católica del Perú

With the sentence 04293-2012-PA/TC, the Constitutional Court revoked the binding precedent that validated the application of a constitutionality control by the administrative jurisdiction. Thus, taxpayers face a situation of defenselessness against the potential application of unconstitutional tax laws. While there are alternative ways for taxpayers to defend themselves against these laws, they are not equally suitable to protect their interests and lack the promptness that characterized the constitutionality control performed by the Public Administration.

In this article, the authors propose the application of conventionality control by the Public Administration as an alternative solution that safeguards the fundamental rights of taxpayers with an immediacy similar to that allowed by constitutionality control.

KEYWORDS: *Constitutionalization of Law; fundamental rights; public administration; constitutionality control; conventionality control.*

A través de la sentencia recaída en el expediente 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante que validaba la aplicación del control difuso en sede administrativa. Esto supuso para los contribuyentes una situación de indefensión frente a la potencial aplicación de normas tributarias inconstitucionales. Si bien existen vías alternativas para que estos puedan defenderse ante estas normas, estas no resultan igualmente idóneas para tutelar sus intereses y carecen de la rapidez que caracterizaba al control difuso en sede administrativa.

En este artículo, los autores proponen la aplicación del control de convencionalidad en sede administrativa como una solución alternativa que salvaguarde los derechos fundamentales de los contribuyentes con una inmediatez similar a la que permitía el control difuso.

PALABRAS CLAVE: *Constitucionalización del Derecho; derechos fundamentales; Administración pública; control difuso; control de convencionalidad.*

* Abogado. Candidato a Master of Laws (LL.M.) por la Universidad de Yale, Connecticut, Estados Unidos. Exgerente de PricewaterhouseCoopers Perú. Contacto: fernando.loayzajordan@yale.edu

** Estudiante de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú. Contacto: juliocasma20@gmail.com

I. INTRODUCCIÓN

En un Estado Constitucional de Derecho, toda actuación estatal debe tener como límites el respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos y a los principios constitucionales. Para que tal límite sea realmente efectivo, los ciudadanos deben encontrarse protegidos por mecanismos que permitan la aplicación directa de la Constitución ante una norma o eviten una actuación estatal que pretenda vulnerarla¹. En ese sentido, un mecanismo fundamental para la protección de los ciudadanos es el control de constitucionalidad difuso.

Lamentablemente, desde la sentencia recaída en el expediente 04293-2012-PA/TC del Tribunal Constitucional, se ha prohibido la aplicación del control de constitucionalidad difuso en sede administrativa. Tal prohibición genera una situación de desprotección para los contribuyentes frente a la aplicación de normas tributarias inconstitucionales por parte de la Administración tributaria o el Tribunal Fiscal. Además, esto genera un problema práctico evidente: controversias que podrían resolverse en la vía administrativa deberán esperar a ser resueltas por el Poder Judicial o por el Tribunal Constitucional.

En el presente trabajo, sugeriremos una alternativa en sede administrativa para proteger a los contribuyentes de la aplicación de normas tributarias que vulneran sus derechos fundamentales: el control de convencionalidad.

II. EL CONTROL DIFUSO EN SEDE ADMINISTRATIVA: UN BREVE RECUENTO

Aunque no es usual, los órganos encargados de resolver controversias tributarias en el Perú hicieron uso de su facultad para aplicar el control difuso otorgado por la Constitución Política del Perú. Este mecanismo de protección era, en nuestra opinión, pieza fundamental en el sistema constitucional tributario peruano, más aún cuando el último párrafo del artículo 74 de la Constitución expresamente establece que las normas tributarias dictadas en

violación de los principios constitucionales tributarios no surten efectos².

Por lo tanto, consideramos imprescindible revisar la lógica que llevo al Tribunal Constitucional a declarar la inaplicación de dicha facultad, situación que deja en un estado de desprotección a los contribuyentes y constituye un serio obstáculo al cumplimiento del mencionado párrafo de nuestra Constitución. Aclaremos que esta será una revisión sucinta con la finalidad de contextualizar el problema que pretendemos enfrentar y no una revisión minuciosa de la historia peruana del control difuso en sede administrativa.

A. La sentencia recaída en el expediente 3741-2004-AA/TC: El precedente Salazar Yarlenque

En febrero de 2003, Ramón Salazar interpuso una demanda de amparo contra la Municipalidad de Surquillo por la vulneración a sus derechos de petición, defensa y debido proceso. Salazar alegaba que, tras haberse impuesto una multa, se apersonó a la municipalidad para impugnar dicha decisión, pero se le exigió el pago de 15 soles por concepto de tasa de impugnación conforme al Texto Único Ordenado de Procedimientos Administrativos de la institución edil.

Al analizar tal controversia, el Tribunal Constitucional reconoció que los jueces e incluso la Administración pública tienen la obligación de verificar si sus actos con sustento en una ley son conformes a los principios constitucionales y derechos fundamentales que la Constitución consagra. Ello pues todos los poderes del Estado y los órganos constitucionales se encuentran sometidos a la Constitución, en primer lugar, y en segundo, al principio de legalidad.

En ese sentido, el séptimo fundamento jurídico de dicha sentencia señala que

La **Administración pública**, a través de sus tribunales administrativos o de sus órganos colegiados, **tiene el deber de realizar el control**

1 Véase lo afirmado por César Landa Arroyo:

El actual proceso de constitucionalización del derecho hunde sus raíces más profundas en la propia etapa de formación del Estado de derecho, basado en el principio de legalidad y del rol jerárquico de la ley en el ordenamiento jurídico. [...] Esta transición solo ha sido posible a partir de dos procesos sucesivos. El primero de ellos tiene lugar cuando los derechos públicos subjetivos del Estado liberal se transforman en derechos fundamentales e incorporan valores, principios constitucionales y derechos socioeconómicos en el Estado social de derecho, a partir de la segunda posguerra. Este hecho obligó –sobre todo a los jueces y tribunales– a la aplicación directa de la Constitución ya no solo dentro de lo jurídicamente debido, sino también dentro de lo constitucionalmente posible. Por su parte, el segundo proceso surge cuando la Constitución se legitima como norma democrática suprema con carácter vinculante para los ciudadanos y los poderes públicos, en la medida que tienen el deber de cumplirla y defenderla (2013, p. 14).

2 En nuestra opinión, este párrafo otorga un carácter particular a las normas tributarias inconstitucionales, las cuales también se refuerzan, por ejemplo, desde el tratamiento particular otorgado por el artículo 81 del Código Procesal Constitucional a la inconstitucionalidad de las normas tributarias.

difuso de las normas que sustentan los actos administrativos y que son contrarias a la Constitución o a la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional (2005) [el énfasis es nuestro].

En síntesis, los argumentos empleados por el Tribunal Constitucional para llegar a dicha conclusión fueron los siguientes:

- a) De acuerdo con los principios de interpretación constitucional, unidad de la Constitución y concordancia práctica, la aplicación del artículo 138 de la Constitución que establece la potestad para realizar control difuso no puede limitarse únicamente a los jueces ni a los procesos judiciales. El principio de supremacía jurídica y fuerza normativa impone a todos los poderes del Estado —no solo al Judicial— el deber de respetar, cumplir y defender la Constitución. Además, el artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General (en adelante, LPAG) reitera la supremacía jurídica de la Constitución.
- b) Los derechos fundamentales poseen una eficacia vertical que los vincula frente a todos los poderes y órganos del Estado, lo que incluye a la Administración. Por ello, el Estado debe garantizar el respeto de estos frente a eventuales afectaciones que pudieran provenir del propio Estado o particulares.
- c) Según el artículo 10 de la LPAG, la Constitución obliga a la Administración a anular un acto administrativo e inaplicar una norma legal a un caso concreto si aquella viola los derechos fundamentales del administrado.
- d) Desde el Estado Constitucional de Derecho, el principio de legalidad no significa únicamente el cumplimiento de lo que establece una ley; sino también su compatibilidad con el orden objetivo de principios y valores

constitucionales. Esta forma de entender tal principio se refleja en el artículo III del Título Preliminar de la LPAG.

De esta forma, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de amparo y estableció, en el quincuagésimo fundamento jurídico, el siguiente precedente como vinculante

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. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución³ (2005) [el énfasis es nuestro].

B. La sentencia recaída en el expediente 04293-2012-PA/TC: Consorcio Requena

Sorprendentemente, el presente caso no tenía como punto de controversia a una norma que vulnera los principios establecidos en la Constitución. Consorcio Requena interpuso una demanda de amparo en la etapa de apelación dentro de un proceso de licitación pública cuestionando que la Primera Sala del Tribunal de Contrataciones del Organismo Superior de Contrataciones del Estado habría incorporado indebidamente un punto controvertido que no había sido materia de impugnación.

Aunque no existía vinculación entre los hechos materia de la demanda y la aplicación del control difuso en sede administrativa, el Tribunal Constitucional utilizó esta sentencia para dejar sin efecto el precedente vinculante Salazar Yarlenque⁴.

³ Cabe resaltar que posteriormente, el Tribunal Constitucional emitió una resolución de aclaración mediante la cual integró los siguientes puntos:

1. Los tribunales administrativos u órganos colegiados a los que se hace referencia son aquellos que imparten justicia administrativa con carácter nacional, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados.
2. Que el ejercicio de control difuso administrativo se realiza a pedido de parte. Excepcionalmente procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que (i) vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal; y (ii) contradiga un precedente vinculante del Tribunal.
3. Que los tribunales y órganos referidos en el punto 1 no pueden dejar de aplicar una ley o reglamento cuya constitucionalidad haya sido confirmada en procesos constitucionales, ni tampoco aplicar a las consecuencias de tales relaciones y situaciones jurídicas existentes, en un caso concreto, los efectos jurídicos de una ley o reglamento que haya sido declarado inconstitucional en dichos procesos.

⁴ Cabe precisar que en la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional se observa un voto singular del magistrado Urviola Hani, quien señala expresamente que “no cabe dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia del Exp. No. 03741-2004-PA/TC” (2014). Para ello, el magistrado desarrolla cinco argumentos que explican de manera detallada por qué los tribunales y órganos administrativos colegiados deben tener la atribución de aplicar control difuso.

Los argumentos que defendían tal razonamiento eran los siguientes:

- a) A pesar de haberse fijado las reglas para el establecimiento de un precedente vinculante en la sentencia recaída en el expediente 0024-2003-AI/TC, estas no fueron respetadas cuando se fijó el precedente Salazar Yarlenque.
- b) Cuando la Constitución regula la atribución del control difuso y establece su residencia en el Poder Judicial, solo en el mejor de los casos sus alcances podrían extenderse a quienes desempeñen una función jurisdiccional, pero de ningún modo a los tribunales administrativos.
- c) Si un juez aplica control difuso en una sentencia, independientemente de si esta es cuestionada o no, es elevada en consulta a la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República, lo que en el caso de los tribunales administrativos no ocurre. Si las resoluciones expedidas por estos últimos no son impugnadas, adquirirán la calidad de cosa decidida, independientemente de si el ejercicio de control difuso fue conforme a la Constitución.
- d) Permitir que los tribunales administrativos realicen control difuso afecta el sistema de control dual de jurisdicción constitucional y afecta el principio de división de poderes, pues el Poder Ejecutivo estaría controlando la constitucionalidad de una ley cuando le corresponde únicamente acatarla.

De esta forma, se concluyó que “en ningún caso, los tribunales administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer tal atribución, por lo que corresponde dejar sin efecto el precedente vinculante citado”, como indica el fundamento jurídico 34. Como resultado de esta sentencia, hoy en día los órganos y tribunales administrativos se encuentran impedidos de aplicar control difuso e inaplicar una norma que afecte directamente lo establecido en la Constitución.

C. Nuestra posición

El control difuso en sede administrativa es un mecanismo fundamental para la plena vigencia de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Por lo tanto, consideramos erróneo el criterio actual del Tribunal Constitucional. Lamentablemente, los órganos administrativos que resuelven controversias tributarias se han visto obligados a dejar a los contribuyentes en situaciones de desprotección ante normas tributarias inconstitucionales, lo que consideramos es una abierta infracción al artículo 74 de la Constitución.

Como desarrollaremos a continuación, coincidimos con los argumentos esgrimidos en el precedente Salazar Yarlenque y no consideramos que los argumentos de la sentencia Consorcio Requena sean lo suficientemente rigurosos y sólidos.

1. La supremacía jurídica de la Constitución y su fuerza vinculante

En el Estado Constitucional de Derecho, la Constitución deja de ser concebida como una mera norma legal para constituirse como una *norma normarum* que se extiende a todos los ámbitos del Derecho, inclusive al privado⁵. Bajo esta concepción, la fuerza normativa de la Constitución vincula y obliga directamente sin necesidad de cumplir con condición o exigencia alguna⁶.

Esto equivale a afirmar que en todo espacio del ordenamiento jurídico, la Constitución tiene una eficacia directa, lo que obliga a todo órgano estatal a respetar y garantizar su vigencia y evitar la vulneración que una norma u acto pueda generar a una persona.

Una de las principales finalidades que busca alcanzar la Constitución peruana es garantizar la plena vigencia de los derechos fundamentales, tal como se establece en su artículo 44. Por ello, el dotar al sistema jurídico (en todos sus ámbitos) de mecanismos de tutela de derechos se convierte en una obligación estatal, en aras de cumplir con lo dispuesto en la Constitución. De otra forma, los

⁵ Véase lo afirmado por Landa Arroyo:

Por tanto, la Constitución es considerada la *norma normarum* -la norma de creación de las normas- y la *lex legis* -la ley suprema-, que se extiende a todas las ramas del derecho, siendo sus principios y disposiciones de alcance general, es decir, aplicables no solo al ámbito del ordenamiento jurídico público, sino también privado (2013, p. 15).

⁶ Véase lo señalado por Aldunate Lizana:

A partir de la afirmación de la fuerza normativa como eficacia directa de la Constitución, y su consiguiente incorporación al sistema de fuentes, una de las conclusiones que cae con mayor peso es que cada órgano jurisdiccional debe resolver en conformidad a la integración de dicho sistema resolviendo, en caso de antinomias entre fuentes subconstitucionales y constitucionales, a favor de las segundas. [...] Si lo que se afirma es que la Constitución es obligatoria para todos, y que su carácter vinculante no está sujeto a condiciones de las que dependa su eficacia ni está sometido a la necesidad de una mediación por la vía de otras fuentes o actos normativos, la única conclusión posible es que dicho carácter obligatorio e inmediato también lo tiene la Constitución al ser considerada por el juez de cualquier instancia o recurso que haya de resolver (2009, pp. 449-450).

particulares no tendrían tutela alguna contra la vulneración a sus derechos.

La sede administrativa no puede ser ajena a dicha obligación, pues es indudable que también la Administración pública podría afectar directamente derechos fundamentales de los particulares y, por ende, vulnerar las disposiciones establecidas en la Constitución. Es por ello que el Estado debe dotar a la instancia administrativa de algún mecanismo para tutelar derechos fundamentales al que puedan recurrir los administrados.

2. La aplicación de Derecho en la resolución de controversias en sede administrativa

En la sede administrativa, las relaciones jurídicas que se producen mediante las actuaciones de la Administración pública y los particulares involucran derechos fundamentales. Así, ellos entran en juego tanto en una solicitud de otorgamiento de licencia para autorizar el funcionamiento de un negocio como en una dirigida a la inaplicación de una multa por ser confiscatoria. Cuando un particular considera que la Administración, a través de sus actuaciones, vulnera sus derechos y la primera no lo considera así, se suscita un conflicto de intereses o controversia.

En sede administrativa —específicamente, la tributaria— es la propia Administración la cual se encarga de impartir justicia. Someterse a derecho en las controversias quiere decir que el respeto de la Constitución por encima de cualquier otra norma tributaria es primordial, tal como lo establece el artículo 102 del Código Tributario.

Si bien la Constitución no dota a los tribunales administrativos de una función jurisdiccional⁷, nadie puede poner en tela de juicio que en tal sede también se aplica el derecho a un caso concreto para la solución de conflictos de intereses⁸ y, por esto, tampoco puede ser ajena a la adopción de mecanismos que tutelen derechos fundamentales. Afirmar lo contrario sería descalificar la fuerza normativa y la supremacía jurídica de la Constitución.

Debemos resaltar el argumento desarrollado en el voto singular del magistrado Urviola Hani en la sentencia Consorcio Requena, quien señaló que si existen suficientes razones para establecer exten-

sivamente el control difuso arbitral, tampoco debería desconocerse su uso en sede administrativa.

En efecto, a través de la sentencia recaída en el expediente 0142-2011-PA/TC, en su fundamento jurídico 24, el Tribunal estableció que

[s]iendo el arbitraje una jurisdicción independiente, como expresamente señala la Constitución, y **debiendo toda jurisdicción poseer las garantías de todo órgano jurisdiccional** (como las del Poder Judicial), es **consecuencia necesaria de ello que la garantía del control difuso de constitucionalidad, prevista en el segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución, pueda también ser ejercida por los árbitros en la jurisdicción arbitral, pues el artículo 138° no puede ser objeto de una interpretación constitucional restrictiva y literal, como exclusiva de la jurisdicción ordinaria o constitucional**. Por el contrario, la susodicha disposición constitucional debe ser interpretada de conformidad con el principio de unidad de la Constitución, considerando el artículo 51 (...) más aún si ella misma (artículo 38) impone a todos —y no solo al Poder Judicial— el deber de respetarla, cumplirla y defenderla (2011) [el énfasis es nuestro].

Si en ambas la controversia de derechos se resuelve aplicando el derecho, y la naturaleza y características de su procedimiento también se asemejan, es preciso conceder a los administrados mecanismos de protección como el control difuso de constitucionalidad.

3. La interpretación del artículo 138 conforme a los principios de interpretación constitucional

La Constitución peruana, al no ser una mera norma legal, requiere principios de interpretación propios, los cuales han sido establecidos por el Tribunal Constitucional a través de la sentencia recaída en el expediente 5854-2005-PA/TC.

Consideramos que una interpretación literal y restrictiva del artículo 138 afectaría al principio de unidad de la Constitución, según el cual la interpretación debe estar orientada a considerar la Constitución como un todo armónico; así como el de concordancia práctica, conforme al cual las aparentes tensiones deben resolverse considerando

⁷ Por su parte, Monroy Palacios señala:

[L]a llamada función jurisdiccional o más específicamente, jurisdicción, es el poder-deber del Estado, previsto para solucionar conflictos de intereses intersubjetivos, controlar las conductas antisociales (faltas o delitos) y también la constitucionalidad normativa, en forma exclusiva y definitiva, a través de órganos especializados que aplican el derecho que corresponde al caso concreto, utilizando su imperio para que sus decisiones se cumplan de manera ineludible, y promoviendo a través de ellas una sociedad con paz social en justicia (1996, p. 213).

⁸ Castillo Córdova afirma: “[N]o existe la jurisdicción administrativa, de ahí que lo acertado es admitir que en todo caso, la Administración pública tiene atribuidas potestades cuasi-judiciales” (2007, p. 79).

que todo precepto constitucional debe reconducirse a la protección de los derechos fundamentales; y el de fuerza normativa, que expresa que toda interpretación debe revelar a la Constitución como norma jurídica vinculante total y no parcialmente.

Restringir la atribución de control difuso solo al Poder Judicial o a los órganos constitucionalmente designados de función jurisdiccional afectaría la finalidad estatal consistente en garantizar el respeto de los derechos fundamentales, establecida en el artículo 44 de la Constitución, pues se abandona a los contribuyentes en un estado de desprotección frente a una posible actuación vulneratoria de derechos por parte de la Administración pública.

Si bien se podría alegar que los administrados podrían recurrir al procedimiento contencioso administrativo o al recurso constitucional de amparo, como veremos a continuación, ninguna de estas vías es igualmente idónea para la efectiva tutela de derechos fundamentales.

4. Es posible implantar un mecanismo de revisión posterior a la aplicación del control difuso en sede administrativa

Aquí también debemos coincidir con lo desarrollado por el magistrado Urviola Hani en su voto singular. Para rebatir la preocupación consistente en la inexistencia de un mecanismo de revisión posterior a la aplicación del control difuso por parte de órganos y tribunales administrativos, él plantea que

la mejor solución no sería eliminar el precedente vinculante sobre control difuso administrativo, sino por el contrario, mejorarlo, adicionando por ejemplo una **nueva regla que incorpore el procedimiento de consulta u otro similar ante la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República, cada vez que un Tribunal Administrativo Nacional aplique el control difuso sobre una ley**, siempre y cuando dicha decisión no sea impugnada judicialmente por las partes (2014) [el énfasis es nuestro].

Creemos que el mecanismo planteado es adecuado y se garantizaría la correcta aplicación del control difuso en sede administrativa.

D. Vías disponibles en la actualidad

Desde la aplicación de lo dispuesto en la sentencia recaída en el expediente 04293-2012-PA/TC, los órganos administrativos ya no pueden hacer uso del control difuso. Si se vulnera algún derecho constitucional de un contribuyente en sede administrativa solo le quedarían dos opciones:

1. Primera opción: recurrir al proceso contencioso administrativo, reconocido por el artículo 48 de la Constitución y regulado por el Texto Único Ordenado (en adelante, TUO) de la Ley 27584⁹

Debemos señalar que esta opción presenta ciertos obstáculos para los contribuyentes que deseen acceder a ella. Así, para llegar a esta instancia, tendrían que agotar la vía administrativa, como lo señala el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley 27584¹⁰. En otras palabras, tendría que esperar el desarrollo de todo el iter procedimental de la vía administrativa, lo cual, en el ámbito tributario, puede demorar hasta más de 5 años¹¹. A este periodo de espera se le debe sumar, por supuesto, el tiempo que tarda la doble instancia de un proceso contencioso administrativo y una potencial instancia de casación, la cual se ha convertido, en la práctica, en una tercera instancia en nuestro país que puede demorar inclusive otros 5 años más.

Por otro lado, se deben tomar en consideración los recursos que deben invertirse en sostener tal controversia durante tanto tiempo y la probable necesidad de tener que pagar la deuda tributaria para continuar litigando en el Poder Judicial. Sobre este último punto, debemos recordar que el Código Tributario establece que no es requisito para la procedencia de los recursos de reclamación y/o apelación, el pago previo de la deuda tributaria que constituye el motivo del recurso¹²; y, por ende,

⁹ El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 dispone

La acción contencioso administrativa prevista en el Artículo 148 de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la Administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados [...] la acción contencioso administrativa se denominará proceso contencioso administrativo (2019).

¹⁰ El artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 establece: "Es requisito para la procedencia de la demanda el agotamiento de la vía administrativa conforme a las reglas establecidas en la Ley de Procedimiento Administrativo General o por normas especiales" (Decreto Supremo 011, 2019). Asimismo, el artículo 21 del mismo texto señala que: "[S]on requisitos especiales de admisibilidad de la demanda los siguientes: 1. El documento que acredite el agotamiento de la vía administrativa, salvo las excepciones contempladas por la presente Ley (Decreto Supremo 011, 2019)".

¹¹ Si bien el Código Tributario establece plazos para los procesos de fiscalización, reclamación y apelación; en la actualidad se observa que la Administración tributaria por la amplia cantidad de controversias suscitadas viene resolviendo fuera de los tiempos establecidos.

¹² Véanse los artículos 136 y 146 del Código Tributario.

no debería ser posible exigir el pago de dicha deuda coactivamente en tales etapas¹³.

No obstante, una vez emitida la resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF), los actos contenidos en ella son ejecutables. Es decir que, si bien dicha resolución puede ser cuestionada mediante el proceso contencioso administrativo, la presentación de tal recurso no suspende la ejecución de los actos comprendidos en la RTF; y, por lo tanto, el pago de la deuda puede ser exigible coactivamente.

Si bien es cierto que el contribuyente puede solicitar al juez una medida cautelar que suspenda la ejecución de la RTF, la posibilidad de obtenerla es limitada pues se le exige acreditar requisitos complejos como la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora y la eficacia de la medida, los cuales el juez deberá evaluar en un análisis exhaustivo¹⁴. También se le exige que presente una contracautela de naturaleza personal o real que cubra al menos el 60% del monto por el cual se concede la medida¹⁵.

En suma, todo ello hace que el proceso contencioso administrativo no sea una opción conveniente para la defensa de los derechos constitucionales de los contribuyentes.

2. Segunda opción: recurrir al proceso de amparo, reconocido en el Título III del Código Procesal Constitucional¹⁶

Lamentablemente, esta opción presenta los mismos obstáculos que posee el proceso contencioso administrativo. Para que el contribuyente pueda interponer el recurso de amparo, es necesario agotar la vía administrativa¹⁷, lo cual nuevamente implica que el administrado deba esperar un largo tiempo e incurrir en costos a efectos que sus derechos fundamentales sean protegidos. Si bien el mismo Código reconoce excepciones a tal agotamiento, es complicado encontrarse en alguno de

ellos¹⁸ —el más probable es que no se resuelva la vía previa en los plazos establecidos¹⁹.

Dado que pueden existir normas que vulneran directamente derechos fundamentales del contribuyente, este tipo de proceso podría servir como mecanismo de protección. No obstante, para que proceda el amparo contra una norma presuntamente inconstitucional, esta debe ser autoaplicativa, lo que quiere decir que su aplicabilidad debe ser inmediata e incondicionada y no estar sujeta a un acto de aplicación posterior²⁰.

Si la norma en cuestión, por el contrario, es heteroaplicativa —es decir, requiere indefectiblemente de un acto de ejecución posterior para poder ser efectiva— la vía adecuada para cuestionar su constitucionalidad sería el proceso de inconstitucionalidad. Esta distinción hace imposible la defensa para un contribuyente pues, para iniciar este último tipo de proceso, se requiere una legitimación especialísima, conforme al artículo 203 de la Constitución²¹.

Como se puede observar, las dos alternativas al control difuso en sede administrativa no protegen los derechos fundamentales de los administrados con la misma inmediatez y eficacia ¿Qué solución sí sería inmediata y eficaz como lo era el control difuso en sede administrativa? Como desarrollaremos a continuación, la única vía con tales características es el control de convencionalidad.

III. CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EN SEDE ADMINISTRATIVA

A. El control de convencionalidad

El control de convencionalidad es la herramienta utilizada históricamente por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante, Corte IDH) para resolver los casos que han sido sometidos a su conocimiento en virtud de su función contenciosa. La Corte IDH se encarga de verificar

¹³ Véase el artículo 115 del Código Tributario.

¹⁴ Véase el artículo 38 del Texto Único Ordenado de la Ley 27584.

¹⁵ Véase el artículo 159 del Código Tributario.

¹⁶ Al respecto, el artículo 1 del Código Procesal Constitucional (en adelante, CPC) señala: “Los procesos a los que se refiere el presente título tienen por finalidad proteger los derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional, o disponiendo el cumplimiento de un mandato legal o de un acto administrativo” (Ley 28237, 2004).

¹⁷ El artículo 45 del CPC indica lo siguiente: “El amparo sólo procede cuando se hayan agotado las vías previas” (Ley 28237, 2004).

¹⁸ Véase el artículo 46 del CPC.

¹⁹ El artículo 46 del CPC señala: “No será exigible el agotamiento de las vías previas si: [...] 4) No se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución” (Ley 28237, 2004).

²⁰ El artículo 3 del CPC señala:

Cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma autoaplicativa incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma. Son normas autoaplicativas, aquellas cuya aplicabilidad, una vez que han entrado en vigencia, resulta inmediata e incondicionada (Ley 28237, 2004).

²¹ A mayor detalle, véase la sentencia 01547-2014-PA/TC del Tribunal Constitucional.

el cumplimiento de los compromisos contraídos por los Estados parte de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (en adelante, CADH) y de determinar la conformidad o no de una disposición de derecho interno o de una actuación estatal, conforme a lo establecido en la Convención y la jurisprudencia de la Corte IDH²².

En palabras de García Belaunde y Palomino Manchego, el control de convencionalidad “consiste en juzgar en casos concretos si un acto o una normativa de derecho interno resulta compatible con la Convención Americana de Derechos Humanos” (2013, p. 224). Los casos son sometidos a la Corte IDH por parte de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (en adelante, CIDH) o de los Estados parte de la Convención²³.

Como se señala en la sentencia recaída en el expediente 04617-2012-AA/TC del Tribunal Constitucional, la denominación **control de convencionalidad** fue utilizada por primera vez en el voto del juez Sergio García Ramírez contenido en la sentencia de la Corte IDH del caso Myrna Mack Chang contra Guatemala del 25 de noviembre de 2003. No obstante, ello no significa que la herramienta haya sido utilizada únicamente desde ese momento pues esta siempre se había ejercido, solo que tal término fue acuñado desde dicho caso.

Si bien había sido frecuente para la Corte IDH, el posterior desarrollo de su jurisprudencia amplió el ámbito de aplicación del control de convencionalidad. De esta forma, ya no se limitaba al control ejercido por la Corte IDH, sino que se transformaba en una obligación de los tribunales nacionales de aquellos Estados que habían suscrito la Convención.

En el caso Almonacid Arellano y otros contra Chile de fecha 26 de setiembre de 2006, se desarrolla este concepto más amplio del control de convencionalidad:

La Corte es consciente que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones

de la Convención no se vean mermadas por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, **el Poder Judicial debe ejercer una especie de “control de convencionalidad” entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos**. En esta tarea, **el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana** [El énfasis es nuestro].

De igual manera, en el caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) contra Perú de fecha 24 de noviembre de 2006 se expresó:

Cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque el efecto útil de la Convención no se vea mermado o anulado por la aplicación de leyes contrarias a sus disposiciones, objeto y fin. En otras palabras, **los órganos del Poder Judicial deben ejercer no sólo un control de constitucionalidad, sino también “de convencionalidad” ex officio entre las normas internas y la Convención Americana**, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes” [El énfasis es nuestro].

De esta forma, el control de convencionalidad dejó de ser un instrumento reservado para la Corte IDH para pasar a ser uno de uso más amplio. Se convirtió en una obligación de los jueces nacionales verificar la compatibilidad entre una norma de derecho interno o actuación estatal y la propia CADH.

Otro detalle importante –que puede derivarse de los propios términos de la sentencia citada– es que el parámetro de convencionalidad, es decir, el estándar mínimo con el que se debe establecer la conformidad o no de las disposiciones internas y de las actuaciones estatales, no está conformado únicamente por la CADH. Está compuesta también por la jurisprudencia de la Corte IDH, emitida en virtud de su competencia contenciosa –como en las sentencias Almonacid Arellano contra Chile y la recaída en el Expediente 04617-2012-PA/TC– e incluso por las opiniones consultivas emitidas en el ejercicio de su competencia no contenciosa o consultiva.

²² El artículo 62 de la CADH señala que “[...] 3. La Corte tiene competencia para conocer de cualquier caso relativo a la interpretación y aplicación de las disposiciones de esta Convención que le sea sometido, siempre que los Estados Partes en el caso hayan reconocido o reconozcan dicha competencia, ora por declaración especial, como se indica en los incisos anteriores, ora por convención especial”.

²³ Véase el artículo 61 de la CADH que señala que: “1. Sólo los Estados Partes y la Comisión tienen derecho a someter un caso a la decisión de la Corte” (1969).

Sobre esto último, la Opinión Consultiva OC-21/14 ha señalado:

Del mismo modo, la Corte estima necesario recordar que, conforme al [D]erecho [I]nternacional, cuando un Estado es parte de un tratado internacional, como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, dicho tratado obliga a todos sus órganos, incluidos los poderes judicial y legislativo, por lo que la violación por parte de alguno de dichos órganos genera responsabilidad internacional para aqu[e]l. Es por tal razón que estima necesario que **los diversos órganos del Estado realicen el correspondiente control de convencionalidad, también sobre la base de lo que señale en ejercicio de su competencia no contenciosa o consultiva**, la que innegablemente comparte con su competencia contenciosa el propósito del sistema interamericano de derechos humanos, cual es, “la protección de los derechos fundamentales de los seres humanos” (2014) [el énfasis es nuestro].

De esta forma, señala Jinesta López que el control de convencionalidad tiene como parámetro un *corpus iuris* del orden regional o interamericano (2017, p. 10). Es en aplicación de este parámetro que los tribunales deberán interpretar y, eventualmente, inaplicar las normas del derecho nacional.

Entonces, hemos presentado hasta aquí al control de convencionalidad como una herramienta que debe ser utilizada incluso por los jueces nacionales de los Estados parte de la CADH. Como veremos a continuación, dicho control puede –y debe– ser aplicado por toda autoridad estatal, en aras de garantizar una protección idónea de los derechos fundamentales.

B. ¿El control de convencionalidad puede ser aplicado en sede administrativa?

Como parte de esta tendencia a favor de la protección de los derechos humanos, la Corte IDH amplió incluso más el ámbito de los encargados de aplicar el control de convencionalidad. De este modo, se señaló que la obligación de aplicar el control de convencionalidad no se limita únicamente a los jueces de los Estados parte sino a todo tipo de autoridad estatal.

Así lo reconoce la Sentencia del Caso Gelman contra Uruguay:

293. [...] La legitimación democrática de determinados hechos o actos en una sociedad está limitada por las normas y obligaciones interna-

cionales de protección de los derechos humanos reconocidos en tratados como la Convención Americana, de modo que la existencia de un verdadero régimen democrático está determinada por sus características tanto formales como sustanciales, por lo que, particularmente en casos de graves violaciones a las normas del Derecho Internacional de los Derechos, la protección de los derechos humanos constituye un límite infranqueable a la regla de mayorías, es decir, a la esfera de lo “susceptible de ser decidido” por parte de las mayorías en instancias democráticas, en las cuales también **debe primar un “control de convencionalidad”** (supra párr. 193), **que es función y tarea de cualquier autoridad pública y no s[ol]o del Poder Judicial** (2011) [el énfasis es nuestro].

En esa línea, la Sentencia del Caso de personas dominicanas y haitianas expulsadas contra República Dominicana ha concluido:

497. Finalmente, esta Corte considera pertinente recordar, sin perjuicio de lo ordenado, que **en el ámbito de su competencia “todas las autoridades y órganos de un Estado [p]arte en la Convención tienen la obligación de ejercer un ‘control de convencionalidad’** (2014) [el énfasis es nuestro].

Como concluye Del Rosario Rodríguez, las autoridades administrativas también se encuentran bajo la obligación de coadyuvar en la tutela de los derechos humanos pues el deber de salvaguardar la vigencia de los derechos es el mismo (2015, p. 158). Por ello, la Corte IDH, como parte de esta “dinámica progresista a favor de las personas y sus derechos, en la que las autoridades de los Estados participan y contribuyen permanentemente, desde sus funciones y competencias ordinarias” (2015, p. 172), ha señalado que la obligación de aplicar control de convencionalidad no se limita únicamente a los jueces de los Estados parte sino a todo tipo de autoridad pública.

Entonces, la conformidad de una norma interna aplicada a un caso concreto o de una actuación estatal con el *corpus iuris* interamericano –que hemos desarrollado– debe ser analizada por toda autoridad estatal.

C. ¿Está obligado el Perú a aplicar el control de convencionalidad?

En ejercicio de su soberanía, el Estado peruano, ha suscrito la CADH y ha reconocido la competencia de la Corte IDH²⁴ por plazo indeterminado y bajo condición de reciprocidad.

²⁴ El primer acto fue realizado el 28 de julio de 1978 y el segundo, el 21 de enero de 1981.

Esto quiere decir que mediante dichas decisiones el Perú optó por someterse al Sistema Interamericano de Derechos Humanos y se ha comprometido a cumplir con una serie de obligaciones. Aquellas se orientan a garantizar el respeto del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la CADH a toda persona –sin discriminación alguna– que esté sujeta a su jurisdicción²⁵ y a adoptar disposiciones de derecho interno necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades²⁶.

Cabe resaltar que el Perú se encuentra obligado a cumplir con sus tratados internacionales por su propia Constitución. En específico, son dos las disposiciones constitucionales aplicables a este punto:

- (i) el artículo 55 de la Constitución, que señala: **“Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”** [el énfasis es nuestro],
- (ii) la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución, que refiere que “[l]as **normas relativas a los derechos y a las libertades** que la Constitución reconoce **se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias** ratificados por el Perú” [el énfasis es nuestro].

Cabe agregar, además, que la Constitución expresamente reconoce, en su artículo 205, el derecho de los ciudadanos que hayan sido víctimas de violación de sus derechos a acudir a tribunales u organismos internacionales constituidos según tratados de los que el Perú es parte²⁷.

Por su parte, la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados –ratificada también por el Estado peruano– reconoce los principios de libre consentimiento, el principio de buena fe, y el principio *pacta sunt servanda*. En virtud de estos, todo tratado firmado por un Estado debe ser cumplido sin poder invocar disposiciones de su derecho interno como justificación para su incumplimiento.

Los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena de 1969 disponen:

26. “*Pacta sunt servanda*”. **Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.**

27. El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte **no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado**. Esta norma se entenderá *sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46* [el énfasis es nuestro].

A partir de lo desarrollado en los párrafos precedentes queda claro que el Estado peruano se encuentra obligado a cumplir con los tratados que ha suscrito, como la CADH. Asimismo, al haber reconocido la competencia de la Corte IDH, ha aceptado a este órgano como el encargado de interpretar y aplicar la CADH; y, por lo tanto, sus sentencias sobre los casos en los que el Perú es parte, son vinculantes y deben cumplirse.

Cabe resaltar que las decisiones adoptadas por la Corte IDH deben servir como un parámetro de interpretación esencial incluso en los casos en los que el Perú no ha sido parte del proceso. En ese sentido, las sentencias deberían ser aplicadas *erga omnes*, es decir, con carácter vinculante para todos los poderes públicos de los Estados que han reconocido la competencia de la Corte IDH.

Sobre este punto, consideramos importante observar lo dispuesto por el artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional:

Artículo V.- Interpretación de los Derechos Constitucionales

El contenido y alcances de los derechos constitucionales protegidos por los procesos regulados en el presente Código deben interpretarse de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados sobre derechos humanos, así como de las **decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos constitui-**

²⁵ El artículo 1 de la CADH erige:

1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

²⁶ El artículo 2 de la CADH establece:

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades (1969).

²⁷ El artículo 205 señala que: “Agotada la jurisdicción interna, quien se considere lesionado en los derechos que la Constitución reconoce puede recurrir a los tribunales u organismos internacionales constituidos según tratados o convenios de los que el Perú es parte” (1969). Véase también el artículo 44 de la CADH: “Cualquier persona o grupo de personas, o entidad no gubernamental legalmente reconocida en uno o más Estados miembros de la Organización, puede presentar a la Comisión peticiones que contengan denuncias o quejas de violación de esta Convención por un Estado parte” (1969).

dos según tratados de los que el Perú es parte [el énfasis es nuestro].

En esta línea se ha pronunciado el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia 2730-2006-PA/TC:

La vinculatoriedad de las sentencias de la CIDH no se agota en su parte resolutive (la cual, ciertamente, alcanza s[o]lo al Estado que es parte en el proceso), sino que se extiende a su fundamentación o *ratio decidendi*, con el agregado de que, por imperio de la CDFT [Cuarta Disposición Final y Transitoria] de la Constitución y el artículo V del Título Preliminar del CPCConst [Código Procesal Constitucional], en dicho ámbito **la sentencia resulta vinculante para todo poder público nacional, incluso en aquellos casos en los que el Estado peruano no haya sido parte en el proceso**. En efecto, la capacidad interpretativa y aplicativa de la Convención que tiene la CIDH, reconocida en el artículo 62.3 de dicho tratado, aunada al mandato de la CDFT de la Constitución, hace que **la interpretación de las disposiciones de la Convención que se realiza en todo proceso, sea vinculante para todos los poderes públicos internos**, incluyendo, desde luego, a este Tribunal.

[...] En suma, por imperio del canon constitucional que es deber de este Colegiado proteger, se deriva un deber adicional para todos los poderes públicos: a saber, **la obligatoria observancia tanto de los tratados sobre derechos humanos ratificados por el Perú, como de la interpretación de ellos realizada en todo proceso por los tribunales internacionales** constituidos según tratados de los que el Perú es parte (2006) [el énfasis es nuestro].

Encontramos también lo manifestado por el Tribunal en la Sentencia 0217-2002-HC/TC:

De conformidad con la IV Disposición Final y Transitoria de la Constitución Política del Estado, los derechos y libertades reconocidos en la Constitución deben interpretarse de conformidad con los tratados internacionales en materia de derechos humanos suscritos por el Estado [p]eruano. Tal interpretación, conforme con los tratados sobre derechos humanos, contiene, implícitamente, una **adhesión a la interpretación que, de los mismos, hayan realizado los órganos supranacionales de protección de los atributos inherentes al ser humano y, en particular, el realizado por la**

Corte Interamericana de Derechos Humanos, guardián último de los derechos en la Región (2002) [el énfasis es nuestro].

Como se observa, el Estado peruano está obligado a cumplir con lo dispuesto por la CADH y a adoptar las interpretaciones que hace la Corte IDH sobre la misma a través de sus pronunciamientos. Los fundamentos de sus sentencias constituyen un parámetro que no puede ser desconocido por nuestros funcionarios al momento de interpretar el contenido de derechos fundamentales²⁸.

De esta forma, el control de convencionalidad —una herramienta garantista a través de la cual se determina la conformidad de una disposición de derecho interno o actuación estatal con lo dispuesto en la CADH y en la jurisprudencia de la Corte IDH— se convierte en un instrumento de obligatoria aplicación por parte de los funcionarios públicos del Estado peruano al momento de dirimir controversias que involucren derechos fundamentales.

Tal como hemos señalado, a través de diversas sentencias, la Corte IDH ha venido reconociendo que si un Estado ha ratificado la CADH, la totalidad de su aparato estatal está sometida no solo al tratado, sino también a la interpretación que hace de este último la Corte IDH. Esta posición ha sido adoptada también por nuestro Tribunal Constitucional, el cual ha especificado en la Sentencia 04617-2012-PA/TC que los jueces y tribunales estatales tienen como función determinar si una disposición interna es conforme con la CADH y con la jurisprudencia de la Corte IDH:

Cuando el Tribunal Constitucional o el Poder Judicial, según sea el caso, verifica la constitucionalidad de una norma, la no existencia de conflictos de competencias entre órganos estatales y la no existencia de actos lesivos a los derechos fundamentales de las personas, no está ejerciendo más que un control de constitucionalidad. Pero **la magistratura constitucional no s[o]lo debe centrarse en ejercer únicamente un control de constitucionalidad; sino que se encuentran en la obligación de ejercer un control de convencionalidad**, es decir, **la potestad jurisdiccional que tienen los jueces locales y la jurisdicción supranacional**, que en nuestro caso está constituida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH), para resolver controversias derivadas de normas, actos y conductas

²⁸ Véase lo indicado por Loayza Tamayo y Marin Sandoval: “El Tribunal Constitucional ha precisado, que el cumplimiento del Estado no debe restringirse a la parte resolutive, sino a los fundamentos emitidos a lo largo de la sentencia, lo que constituye un parámetro del que no pueden abdicar nuestras autoridades nacionales al momento de interpretar los derechos fundamentales” (2010, p. 48).

contrarios a la Convención Americana de Derechos Humanos, a los tratados regionales en materia de derechos humanos ratificados por el Perú, al *ius cogens* y a la jurisprudencia de la Corte IDH (2014) [el énfasis es nuestro].

En la misma sentencia, el Tribunal Constitucional ha establecido que el uso del control de convencionalidad por parte de los tribunales peruanos no es más que la concreción del deber del Estado peruano de adecuar su derecho interno a la Convención y al Sistema Interamericano de Derechos Humanos:

Demostrada la vulneración de las disposiciones supranacionales resulta necesario adecuar el derecho interno a los tratados. Esto implica que **si la normativa doméstica (legislativa, administrativa o de cualquier otro carácter) y las prácticas estatales de cualquiera de los tres poderes, no garantizan los derechos fundamentales reconocidos en el derecho internacional, el Estado debe adecuarlas o, en su caso, suprimirlas y crear garantías que verdaderamente protejan los derechos fundamentales**. No estamos más que ante el **deber general del Estado de adecuar su derecho interno** (artículo 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos). No está de más expresar que **no s[ol]o el Poder Judicial debe cumplir con las disposiciones de derecho supranacional, sino también el Legislativo y el Ejecutivo**, bajo apercibimiento de generar responsabilidad internacional del Estado (2014) [el énfasis es nuestro].

Consideramos correcto que el Tribunal Constitucional haya corroborado que el uso del control de convencionalidad es obligatorio por parte de los tribunales peruanos. No obstante, es importante recordar que tal herramienta no solo debe limitarse al Poder Judicial, sino —como lo ha establecido ya la propia Corte IDH— que debe ser utilizada por toda autoridad estatal y, en consecuencia, también por los órganos encargados de resolver controversias tributarias en sede administrativa.

Negar su aplicación en sede administrativa peruana implicaría atentar directamente contra lo establecido en la CADH y la jurisprudencia de la Corte IDH como máximo intérprete, lo que también vulnera las obligaciones contraídas por el Estado peruano de respetar y garantizar el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención y a adoptar disposiciones de derecho interno necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades. De forma paralela, también se violarían las disposiciones de la Convención de Viena

que obligan a las partes a cumplir los tratados de buena fe.

Por otro lado, también se estaría haciendo una distinción ilógica entre el fuero judicial y el fuero administrativo. Qué duda cabe que en ambos se dirimen controversias que involucran derechos fundamentales y, por lo tanto, su protección debería garantizarse de igual manera.

Sobre este último punto, el Tribunal Constitucional y la Corte IDH han desarrollado ampliamente en controversias relacionadas a la protección de garantías procesales el derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva. Al respecto, a través de la Sentencia 2050-2002-AA/TC el Tribunal Constitucional señaló lo siguiente:

En efecto, es doctrina consolidada de este Colegiado que el derecho reconocido en el inciso 3) del artículo 139 de la Constitución **no sólo tiene una dimensión, por así decirlo, “judicial”, sino que se extiende también a sede “administrativa”** y, en general, como la Corte Interamericana de Derechos Humanos lo ha sostenido, a “cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, (la que) tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal, en los términos del artículo 8° de la Convención Americana (2003) [el énfasis es nuestro].

Cabe destacar que el Tribunal Constitucional se alejó del sentido literal de la disposición normativa e interpretó de forma extensa el concepto de **función jurisdiccional** para incluir también a los procedimientos administrativos. Esta fue la misma línea que siguió el Tribunal en el caso Salazar Yarleque y que hemos defendido, por lo que reiteramos la incongruencia del nuevo criterio del Tribunal Constitucional respecto a la aplicación del control difuso en sede administrativa.

Por todo lo expuesto, consideramos que los órganos administrativos peruanos encargados de dirimir controversias sobre derechos no pueden ser ajenos a aplicar el control de convencionalidad. Tal como lo hemos señalado, ello no es solo deseable en aras de garantizar una adecuada protección de los derechos fundamentales, sino que es una obligación del Estado peruano que debe ser cumplida.

Estamos seguros de que el Tribunal Constitucional seguirá esta línea protectora de derechos que ha ido desarrollando con el paso de los años y, en un tiempo no muy lejano, reconocerá expresamente esta obligación de los órganos administrativos.

IV. ALGUNOS DETALLES SOBRE LA APLICACIÓN DEL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

A. La efectividad de la Convención para defender los derechos humanos de los contribuyentes

Como se ha dicho, la CADH reconoce y establece una serie de derechos y libertades humanas que los Estados parte están obligados a respetar y cumplir de la mejor manera posible. No obstante, desde el campo específico de las controversias tributarias es importante considerar que las disposiciones de la Convención no necesariamente brindarán la misma protección que los principios constitucionales tributarios.

En efecto, aunque existen similitudes la falta de plena identidad podría generar dificultades para la protección de ciertos derechos de los contribuyentes y probablemente sea preciso el desarrollo paulatino del derecho nacional.

Ciertos derechos de los contribuyentes encuentran fácilmente respaldo en disposiciones de la CADH. Por ejemplo, el principio de igualdad del artículo 74 tiene como clara contraparte el artículo 24 de la Convención que indica que “[t]odas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”. De forma similar, como hemos expuesto brevemente, las garantías al debido procedimiento administrativo –que pueden considerarse parte del principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona del artículo 74– reconocidas por nuestro Tribunal Constitucional también tienen su contraparte en el artículo 8 de la Convención²⁹ y en el desarrollo de la jurisprudencia de la Corte IDH respecto a la obligación de respetar las debidas garantías en sede administrativa.

Sin embargo, tendremos más dificultad para argüir que la Convención también protege otras disposiciones como el principio de no confiscatoriedad y el desarrollo realizado por el Tribunal Constitucional. Esto es consecuencia de que tal principio sea una concreción del derecho de propiedad frente a la potestad tributaria del Estado por lo que, aunque tenga una vocación distinta, podríamos acudir al artículo 21 de la Convención³⁰.

No obstante, es importante recordar la posibilidad de que un órgano supranacional como la Corte IDH ahonde en la protección de derechos fundamentales de contribuyentes –aún no desarrollados expresamente en la Convención– a través de otros derechos que sí están ampliamente desarrollados en la CADH y que incidan en asuntos tributarios.

Sobre este punto, es importante notar lo mencionado por Masbernát y Ramos-Fuentes:

La Carta Interamericana de Derechos Humanos no aborda de modo directo los derechos del contribuyente, y solo efectúa una mención específica a asuntos fiscales en materia procesal. Pese a ello, la experiencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos da cuenta de la posibilidad de que **un tribunal como la Corte Interamericana de Derechos Humanos pueda abordar de modo más amplio esta clase de asuntos a través del reclamo por otros derechos que incidan en asuntos tributarios** (2019, p. 405) [el énfasis es nuestro].

Como se observa, si bien la claridad de la CADH para con la defensa de derechos de los contribuyentes podría parecer *prima facie* un obstáculo que impida la efectividad del control de convencionalidad, consideramos que es posible alcanzar dicha efectividad a través del desarrollo de otros derechos que sí están reconocidos en la Convención. Los derechos humanos pueden ser protegidos no solo de forma directa sino también indirectamente.

Asimismo, tampoco dudamos que la Corte IDH profundizará paulatinamente en los derechos de los contribuyentes que pueden ser afectados por actuaciones estatales. En la actualidad, el número de reclamos por vulneraciones a derechos fundamentales en el ámbito tributario crecen constantemente y por lo tanto es predecible que la Corte tendrá sobre la mesa casos de este tipo sobre los cuales deberá pronunciarse no solo a través de los derechos expresamente reconocidos en la CADH.

B. ¿Es conveniente que nuestros órganos administrativos puedan aplicar un control de convencionalidad?

Al ser una herramienta novedosa en el mundo jurídico, siempre habrá cierto rechazo o, por lo

²⁹ El artículo 8 de la Convención –relacionada a las garantías judiciales– dispone lo siguiente:

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter (1969).

³⁰ El artículo 21 de la Convención –relacionada al Derecho de Propiedad– señala lo siguiente:

(i) toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes, (ii) ninguna persona puede ser privada de sus bienes y (iii) tanto la usura, como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, debe ser prohibida por la ley (1969).

menos, cuestionamientos a su aplicación. Sin ánimos de desmerecer las críticas, consideramos que estas pueden ser superadas a través de ciertos límites para garantizar una adecuada aplicación del control de convencionalidad en sede administrativa.

Al ser relativamente nueva para el debate jurídico la materia de control de convencionalidad, las críticas a su aplicación en sede administrativa todavía no han sido emitidas en artículos de investigación u otro medio de expresión similar. No obstante, consideramos que las observaciones que se hicieron en su momento al control difuso en sede administrativa podrían ser trasladables al control de convencionalidad.

La principal crítica al control difuso fue que se estaría atentando contra el principio de seguridad jurídica. Según esta crítica, los administrados no tendrían certeza respecto a cómo resolvería el juez, pues este tendría siempre la posibilidad de aplicar el control difuso e inaplicar una norma que se preveía que sería aplicable al caso. Otorgar mayor discrecionalidad a los jueces suele generar temor. Se cree que estos pueden aplicar de forma incorrecta dichas herramientas y, por ende, de forma injusta.

Es importante rescatar aquí lo señalado por Landa Arroyo en una entrevista sobre el control difuso en sede administrativa. Al consultársele sobre su postura con respecto a la Sentencia 04293-2012-PA/TC (la comentada sentencia sobre el Consorcio Requena), indica:

En el año 1930 se forma una comisión para reformar la Constitución de 1920, la comisión Villarín, y en ella se planteó por vez primera la incorporación del llamado control difuso judicial, para que los jueces del Perú pudieran tener facultades de inaplicar leyes que violaran la Constitución. **El rechazo en ese momento de esta iniciativa democrática fue mayoritario por una concepción tradicional y conservadora de que el control difuso judicial podría causar caos, inseguridad jurídica, porque cualquier juez podría inaplicar las leyes dejando de lado el respeto de la legalidad.** Creo que casi un siglo después, en otro nivel, vemos también que hay una postura de rechazo al control difuso en sede administrativa con el argumento de que podría afectar la seguridad jurídica (2014) [el énfasis es nuestro].

¿Acaso la aplicación del control difuso judicial en nuestro país ha causado caos o ha sido mal aplicada por los jueces? Consideramos que ello no ha sido así. Otorgar discrecionalidad no implica permitir la arbitrariedad. La seguridad jurídica no puede ser interpretada como un valor estanco en el ordena-

miento jurídico, sino que se debe ver matizado con los otros valores democráticos y jurídicos que conforman el Estado Constitucional de Derecho, tales como intentar garantizar en mejor manera la protección de los derechos fundamentales.

Por otro lado, es necesario y muy importante resaltar que con el control de convencionalidad en sede administrativa, no se obliga a los órganos de la Administración pública a inaplicar *per se* una norma interna por contradecir la Convención. Por el contrario, siempre se debe buscar la interpretación armónica de la disposición interna con el *corpus iuris* interamericano.

Solo si no existiera interpretación que pudiera conciliarse con la Convención, se inaplicará dicha disposición interna. Pero, nuevamente, la alternativa de inaplicación es *ultima ratio*. Es decir, el paso previo al control de convencionalidad debe ser examinar si la disposición de derecho interno o actuación estatal es compatible con la CADH. Solo si no se encontrara dicha interpretación sería posible aplicar el control de convencionalidad.

Por último, algunos autores como García Belaunde (2015) han manifestado su preocupación por la falta de conocimiento que tienen algunos jueces nacionales—para nuestro caso, órganos de la Administración pública— sobre la Convención y la jurisprudencia de la Corte IDH. Aunque consideramos que este cuestionamiento es válido, podría ser superado.

Creemos que la solución a esto último, siguiendo la línea de lo planteado por el magistrado Urviola Hani en su voto singular en la sentencia Consorcio Requena, es que toda decisión adoptada por un órgano administrativo en que se hubiera hecho uso del control de convencionalidad que no hubiera sido impugnada, deba elevarse en consulta a un tribunal especializado en la materia.

Es preciso señalar que no consideramos que necesariamente la consulta sea resuelta por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República, pues un juzgado de menor jerarquía, como las Cortes Superiores, es apto para verificar la legalidad de la aplicación de un control de convencionalidad.

En caso se determine que dicha aplicación no ha sido correcta se podrá determinar la nulidad de la decisión del órgano administrativo o su revocación. Creemos, por último, conveniente regular que, si alguna de las partes cree que el fallo de la Corte Superior no se ajusta a derecho, la decisión puede apelarse ante la Sala Constitucional de la Corte Suprema.

Con esta fórmula se estaría garantizando una correcta aplicación del control de convencionalidad en sede administrativa, acabando así con las preocupaciones consistentes en un inadecuado uso de dicha herramienta.

Como podemos observar en todo lo desarrollado, si bien se podrían plantear críticas a la aplicación de control de convencionalidad en sede administrativa, estas pueden ser ampliamente superadas. Debemos resaltar en este punto que este trabajo no pretende cerrar el debate sobre la aplicación de tal figura jurídica en sede administrativa; por el contrario, espera ser el inicio de un amplio intercambio de ideas que permita consolidar su uso y, por ende, asegurar una protección efectiva de los derechos fundamentales, específicamente de los contribuyentes.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

El estado actual de desprotección de los derechos fundamentales de los contribuyentes en sede administrativa —y en general, de todos los administrados— nos lleva a reflexionar respecto a qué medidas podríamos adoptar para garantizar su protección.

El proceso de constitucionalización del Derecho permite asumir a la Constitución como una *lex suprema* que vincula a todo poder público y privado. Además, requiere que el Estado asegure a los contribuyentes un acceso directo a que sus derechos se tutelen de una forma efectiva si se hubieran vulnerado.

Como hemos visto, ni el proceso de amparo ni el proceso contencioso administrativo son vías de tutela efectivas frente a la vulneración de derechos en sede administrativa. En ese sentido, proponemos el control de convencionalidad, una herramienta novedosa y garantista de derechos que viene siendo promovida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y aplicándose en gran parte de ordenamientos jurídicos americanos. 

REFERENCIAS

Aldunate Lizana, E. (2009). La Fuerza Normativa de la Constitución y el Sistema de Fuentes del Derecho. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, (XXXII)*, pp. 443-484. Disponible en: <https://scielo.conicyt.cl/pdf/rdpucv/n32/a13.pdf>. DOI: doi.org/10.4067/s0718-68512009000100013.

Castillo Córdova, L. (2007). Administración pública y control de la constitucionalidad de las leyes: ¿otro exceso del TC? Carpio E. y P. Grández (coords.). *La defensa de la Constitución por*

los Tribunales Administrativos. Un debate a propósito de la jurisprudencia constitucional. Lima: Palestra.

Castro Ausejo, S. (2006). Control Difuso: ¿Potestad de la Administración? *Revista de Derecho Administrativo, (1)*, pp. 217-244.

Del Rosario Rodríguez, M. (2015). La aplicación por parte de las autoridades administrativas del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad. *Revista Mexicana de Derecho Constitucional, (33)*, pp. 157-191. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rmdc.2016.03.019>.

García Belaunde, D. (2015). El control de convencionalidad y sus problemas. *Pensamiento Constitucional, (20)*, pp. 135-160.

García Belaunde, D. y Palomino Manchego, J. (2013). El control de convencionalidad en el Perú. *Pensamiento Constitucional, (18)*, pp. 223-241.

Jinesta Lobo, E. (2017). Control de convencionalidad difuso ejercido por las jurisdicciones constitucional y contencioso-administrativa. *Estudios de Derecho Público, pp. 551-594*.

Landa Arroyo, C. (2013). La constitucionalización del derecho peruano. *Derecho PUCP, (71)*, pp. 13-36. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/8895>

(2014). Versus: Sentencia del TC que invalida control difuso en sede Administrativa - Dr. Landa en Contra [entrevista]. *Enfoque Derecho*. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=961r178EQsl&t=370s>

Loayza Tamayo, C. y Y. Marin Sandoval (2010). *El Derecho de las médicas y los médicos al Secreto Profesional en la Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Lima: Centro de Centro de Promoción y Defensa de los Derechos Sexuales y Reproductivos.

Lovatón, D. (2017). Control de convencionalidad interamericano en sede nacional: una noción aún en construcción. *Direito e Práxis, 08 (2)*, pp. 1389-1418. Disponible en: <https://www.epublicacoes.uerj.br/index.php/revistataceaju/article/view/27730>. DOI: <https://doi.org/10.12957/dep.2017.27730>.

Meza Figueroa, M. (2014). *Control Difuso Administrativo Peruano* (tesis para optar el grado académico de magister En Derecho Constitucional). Pontificia Universidad Católica del Perú: Lima. Disponible en: [159](http://tesis.</p>
</div>
<div data-bbox=)

pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/5612/MEZA_FIGUEROA_MOSI_CONTROL_DIFUSO.pdf?

Monroy Palacios, J. (1996). *Introducción al Proceso Civil*. Bogotá: Temis.

Mendoza del Maestro, G. (2012). *Aplicación del control difuso por parte de los Registradores Públicos por vulneración del denominado contenido esencial del Derecho de Propiedad* (tesis para optar el grado académico de magister en Derecho con mención en Derecho Constitucional y Derechos Humanos). Universidad Nacional Mayor de San Marcos: Lima. Disponible en: <http://cybertesis.unmsm.edu.pe/handle/cybertesis/1264>

Pittier, L. (2012). Control de Convencionalidad en Argentina. *Revista IIDH*, 64, pp. 161-187. Disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r36279.pdf>.

Ramos-Fuentes, G. y P. Masbernat (2019). Asuntos tributarios en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. *Dikaion*, 28 (2), pp. 404-439. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7113868>. DOI: <https://doi.org/10.5294/dika.2019.28.2.8>.

Sierra Zamora, P., Cubides Cárdenas, J. y H. Carrasco Soulé (2016). El Control de Convencionalidad: Aspectos Generales en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos y en el derecho colombiano. *Jus Público*, (17), pp. 51-87.

Silva Abbot, M. (2018). ¿Es realmente viable el Control de Convencionalidad? *Revista chilena de Derecho*, 45 (3), pp. 717-744. DOI: <https://doi.org/10.4067/s0718-34372018000300717>.

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

Constitución Política del Perú [Const.] (1993) Promulgada el 01 de enero de 1994.

Convención Americana sobre Derechos Humanos, de 1969.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 1969.

Corte Interamericana de Derechos Humanos (2003). Sentencia recaída en el Caso Myrna Mack Chang contra Guatemala.

(2006). Sentencia recaída en el Caso Almonacid Arellano y otros contra Chile.

(2006). Sentencia recaída en el Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) contra Perú.

(2011). Sentencia recaída en el Caso Gelman contra Uruguay.

(2014). Sentencia recaída en el Caso de personas dominicanas y haitianas expulsadas contra República Dominicana.

Decreto Supremo 133-2013-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario. En: Diario *El Peruano*, 22 de julio del 2013.

Decreto Supremo 004-2019-JUS. Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General. En: Diario Oficial *El Peruano*, 26 de enero de 2019.

Ley 30914. Ley que modifica la Ley 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, respecto a la intervención del Ministerio Público y a la vía procedimental. En: Diario Oficial *El Peruano*, 14 de febrero de 2019.

Opinión Consultiva de la Corte Interamericana de Derechos Humanos OC-21/14, 19 de agosto del 2014.

Resolución Ministerial 010-93-JUS. Código Procesal Constitucional. En: Diario Oficial *El Peruano*, 08 de enero de 1993.

Tribunal Constitucional [Perú]. Sentencia recaída en el expediente 2050-2002-AA/TC, de 16 de abril del 2003.

Sentencia recaída en el expediente 0024-2003-AI/TC, de 10 de octubre del 2005.

Sentencia recaída en el expediente 5854-2005-PA/TC, de 8 de noviembre del 2005.

Sentencia recaída en el expediente 3741-2004-AA/TC, de 14 de noviembre del 2005.

Sentencia recaída en el expediente 0142-2011-PA/TC, de 21 de setiembre del 2011.

Sentencia recaída en el expediente 04617-2012-AA/TC, de 12 de marzo del 2014.

Sentencia recaída en el expediente 04293-2012-PA/TC, de 18 de marzo del 2014.