



UNIVERSIDAD  
DE PIURA

**FACULTAD DE DERECHO**

**El bloque constitucional tributario en la suspensión de la  
cobranza coactiva de la Sunat**

Tesis para optar el Título de  
Abogado

**Erwin Carlo Namuche Mego**

**Asesor(es):  
Dr. Carlos Guillermo Hakansson Nieto**

**Piura, octubre de 2019**



## Aprobación

Tesis titulada *“El bloque constitucional tributario en la suspensión de la cobranza coactiva de la Sunat”*, presentada por el Bachiller Erwinn Carlo Namuche Mego en cumplimiento a los requisitos para optar el Título de Abogado fue aprobada por el Director de tesis Dr. Carlos Guillermo Hakansson Nieto.

---

Director de Tesis





## Dedicatoria

A la existencia llamada Dios

A mi madre por su buen humor, noble apoyo y amor

A mi padre por enseñarme cosas distintas de mi profesión

A mis hermanos, Jorge y Jullianni, por su compañía

A Michelle Guzmán por su compañía y amor

Finalmente, a mi familia y amigos.





## Agradecimiento

Mi agradecimiento y admiración al constitucionalista Dr. Carlos Hakansson Nieto por su docta orientación, confianza y exigencia durante el desarrollo de este trabajo.





## Resumen Analítico-Informativo

**Título de tesis:** El bloque constitucional tributario en la suspensión de la cobranza coactiva de la Sunat.

**Autor de la tesis:** Erwinn Carlo Namuche Mego.

**Asesor de la tesis:** Dr. Carlos Hakansson Nieto.

**Tipo de tesis:** Tesis.

**Título que opta:** Abogado.

**Institución. Facultad:** Universidad de Piura. Facultad de Derecho.

**Fecha de sustentación:** Piura, octubre de 2019

**Palabras claves:** Constitución/ Bloque de Constitucionalidad/ Potestad Tributaria, Principios Constitucionales Tributarios/ Cobranza Coactiva/ Proceso de Amparo / Medida Cautelar.

**Introducción:** Tesis de Licenciado en Derecho perteneciente a la línea de investigación Derecho Constitucional Tributario. El autor presenta el resultado de esta investigación respecto a la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria como parámetro de interpretación de los derechos constitucionales de los contribuyentes al momento de la suspensión de la cobranza coactiva de la Sunat por medio de una medida cautelar en un proceso de amparo como garantía constitucional.

**Metodología:** Método descriptivo y analítico.

**Resultados:** El texto de la tesis está dividida en cuatro partes: la primera es sobre el reconocimiento de la potestad tributaria con relación a los principios constitucionales tributarios. La segunda parte se reconoce la existencia del bloque de constitucionalidad en materia tributaria como el conjunto de normas constitucionales internacionales y nacionales que deben ser tomados en cuenta; el tercer capítulo se refiere al procedimiento de cobranza coactiva con delimitaciones constitucionales y el cuarto capítulo se expone que la medida cautelar del proceso de amparo resulta siendo una solución constitucional frente a la cobranza coactiva arbitraria y vulneradora de derechos constitucionales amparados por el bloque de constitucionalidad en materia tributaria.

**Conclusiones:** Existe un bloque de constitucionalidad en materia tributaria que sustenta los derechos constitucionales de los contribuyentes que no deben ser vulnerados por una arbitraria cobranza coactiva mucho más si nos encontramos en un estado constitucional, siendo necesario la suspensión por medio de la concesión de una medida cautelar en un proceso de amparo que tendrá sustento constitucional en el mismo bloque de constitucionalidad.

**Fecha de elaboración del resumen:** 01 de octubre de 2019

## Analytical-Informative Summary

**Thesis Title:** The constitutional tax block in the suspension of coercive collection of Sunat.

**Thesis author:** Erwinn Carlo Namuche Mego.

**Thesis advisor:** Dr. Carlos Hakansson Nieto.

**Thesis type:** Thesis

**Degree to Gain:** Lawyer

**Institution. School:** Universidad de Piura. Law School

**Thesis defense Date:** Piura, october 2019

**Keywords:** Constitution / Constitutional Block / Tax Power/ Constitutional Tax Principles / Coercive Collection / Amparo Action / Caution Action.

**Introduction:** Law Degree Thesis belonging to the Constitutional and Tax Law research line. The author presents the result of this investigation about to the existence of a block of constitutionality in tax like matters as a parameter of interpretation of the constitutional rights of taxpayers at the time of the suspension of coercive collection through an Action Caution in an Amparo Action as constitutional safeguard.

**Methodology:** Descriptive and analytical method.

**Results:** The text of the thesis is divided into four parts: the first part is about the recognition of tax authority in relation to tax constitutional principles. The second part recognizes the existence of the tax constitutionality block as the set of international and national constitutional norms that must be taken into account; The third chapter refers to the Coercive Collection Process of Sunat with constitutional delimitations and the fourth chapter is about that the action caution of the amparo process results in being a constitutional exit against the arbitrary coercive collection and violation of constitutional rights protected by the Constitutionality Block in tax matters.

**Conclusions:** There is a block of constitutionality in tax matters that supports the constitutional rights of taxpayers that should not be violated by an arbitrary coercive collection of SUNAT much more if we are in a Constitutional State, being necessary the suspension through the granting of an Action Caution in an Amparo Process that will have constitutional support in the same constitutionality block.

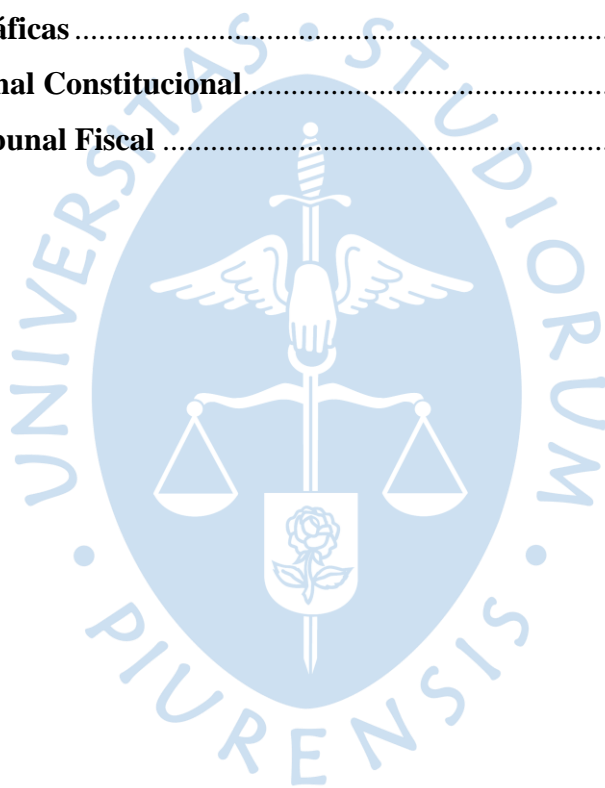
**Summary date:** october 01<sup>th</sup>, 2019

## Tabla de Contenidos

<b>Introducción</b> .....	1
<b>Capítulo 1 ¿La Potestad Tributaria Constitucional?</b> .....	3
1. La potestad tributaria en un estado constitucional.....	3
2. El artículo 74 de la constitución .....	7
3. Los principios constitucionales tributarios .....	12
3.1. Noción de principio .....	12
3.2. Principios explícitos .....	15
3.2.1. Principio de reserva de ley en materia tributaria.....	15
3.2.2. Principio de igualdad tributaria .....	18
3.2.3. Principio de no confiscatoriedad .....	21
3.2.4. Sobre el respeto de los derechos fundamentales .....	24
3.3. Principios implícitos .....	26
3.3.1. Principio de capacidad contributiva .....	27
3.3.2. Principio de solidaridad.....	29
3.3.3. Principio de justicia .....	29
3.3.4. Principio de economía en la recaudación .....	30
4. Potestad tributaria y bloque constitucional tributario .....	31
<b>Capítulo 2 El Bloque de Constitucionalidad en Materia Tributaria</b> .....	35
1. Noción de bloque de constitucionalidad.....	35
2. El bloque de constitucionalidad peruano.....	40
3. El artículo 74 y las cláusulas de apertura constitucional .....	46
4. El código tributario y su apertura constitucional .....	54
4.1. La Norma III del título preliminar.....	55
4.2. El artículo 92 del código tributario.....	58
4.3. La septuagésima cuarta disposición final.....	61
5. El bloque de constitucionalidad en materia tributaria .....	62
5.1. En sentido amplio.....	63
5.2. En sentido estricto .....	65
6. Un cambio de postura en el derecho tributario .....	69

<b>Capítulo 3 El Procedimiento de Cobranza Coactiva Constitucional</b> .....	73
1. Noción de autotutela de la administración tributaria .....	73
2. Las partes intervinientes .....	77
2.1. La administración tributaria .....	77
2.2. El ejecutor coactivo .....	78
2.3. El auxiliar coactivo.....	82
2.4. El deudor ejecutado .....	83
2.5. Los terceros intervinientes.....	83
2.6. El tribunal fiscal .....	84
3. El procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT .....	86
3.1. Una necesaria complementariedad constitucional .....	88
3.2. El desarrollo del procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT.....	90
3.3. La cobranza coactiva de una deuda exigible .....	94
4. Las medidas cautelares de SUNAT .....	97
4.1. Las medidas cautelares previas .....	99
4.2. Las medidas cautelares propiamente .....	101
5. Las defensas del deudor ejecutado como vías previas al proceso de amparo.....	104
5.1. Causales de suspensión de la cobranza coactiva .....	104
5.2. El recurso de reclamación .....	105
5.3. El recurso de apelación.....	108
5.4. La queja tributaria .....	110
5.5. El recurso de apelación judicial.....	112
<b>Capítulo 4 La Solución Constitucional</b> .....	115
1. La suspensión de la cobranza coactiva de SUNAT.....	115
2. El amparo tributario .....	120
2.1. Noción de un amparo tributario.....	120
2.2. La vía previa del amparo tributario .....	122
2.3. El amparo tributario excepcional por subsidiaridad.....	126
3. La medida cautelar del proceso de amparo tributario.....	129
3.1. La tutela cautelar constitucional.....	129
3.2. El artículo 15 del código procesal constitucional.....	131
3.3. Los presupuestos procesales y la inconstitucionalidad del artículo 159 del código tributario .....	134

3.4. La medida cautelar necesaria .....	142
4. Los derechos de los contribuyentes con relación al bloque de Constitucionalidad .....	146
4.1. El derecho de propiedad .....	147
4.2. El derecho del debido proceso.....	150
4.3. El derecho de defensa.....	154
4.4. El derecho a la capacidad contributiva.....	158
5. La salida constitucional .....	160
<b>Conclusiones .....</b>	<b>163</b>
<b>Referencias Bibliográficas .....</b>	<b>165</b>
<b>Sentencias del Tribunal Constitucional.....</b>	<b>175</b>
<b>Resoluciones del Tribunal Fiscal .....</b>	<b>178</b>





## Introducción

Es indispensable que la potestad tributaria como manifestación de poder se encuentre sujeto a control constitucional con el fin de poder garantizar los derechos constitucionales de las personas naturales y jurídicas dentro de un estado constitucional de derecho, así como que también es necesario una constitucionalización del derecho tributario por ser conveniente.

La SUNAT como administración pública tributaria goza de una prerrogativa llamada Autotutela de la Administración Tributaria, como aquella potestad que posibilita que se pueda determinar y cobrar coactivamente la deuda tributaria a los contribuyentes sin la necesidad de acudir a un juez para que reconozca tal derecho y el ejercicio del mismo, dicha potestad es ejercida por medio del denominado procedimiento de cobranza coactiva que está regulado por el Código Tributario, pero a la vez sometida a la razón del derecho constitucional que garantiza una correcta cobranza, evitando el desborde del poder tributario por parte de la Administración Tributaria como lo es la afectación a la capacidad contributiva o el debido proceso.

En la práctica jurídica muchas veces los derechos constitucionales de los contribuyentes son severamente afectados por las actuaciones de la cobranza coactiva de SUNAT por una falta de reconocimiento constitucional, ante esta circunstancia, surge la necesidad de encontrar defensas destinadas a garantizar los derechos de los contribuyentes, no sólo en el Código Tributario como su principal parámetro normativo, sino advertir a la Administración Tributaria y al contribuyente que junto a la constitución nacional se da la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria que reúne los principios constitucionales tributarios, la normas en materia tributaria sean nacionales e internacionales así como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, principales fuentes complementarias y enriquecedoras en el campo tributario de forma compacta como si un bloque de derechos tributarios se tratará.

La figura del bloque de constitucionalidad reaparece como una herramienta útil y válidamente aplicable dentro del campo tributario para fortalecer y promover los derechos constitucionales, así como garantizar y delimitar el ejercicio de la potestad tributaria regulada en el artículo 74 de la Constitución con relación a las demás fuentes jurídicas constitucionales.

Este Bloque tributario, en un efecto práctico, es la figura constitucional que ilumina y fortalece el sustento de los derechos constitucionales invocados en la medida cautelar del proceso amparo como defensa constitucional que se interpone frente a una irregular cobranza

coactiva de la SUNAT, demostrándose la utilidad e importancia de los procesos constitucionales en materia tributaria en la cual muchas veces son desapercibidos, pero por medio de esta tesis se pretende revalidar desde un enfoque constitucional tributario.

Y es que esta forma de analizar la potestad tributaria expresada por su procedimiento de cobranza coactiva desde parámetros no solamente legales como se viene haciendo, sino desde criterios constitucionales garantizan la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria en donde los derechos de los contribuyentes tienen la garantía de ser respetados en un estado constitucional de derecho y en el desarrollo de una correcta cobranza coactiva.



## Capítulo 1

### ¿La Potestad Tributaria Constitucional?

#### 1. La potestad tributaria en un estado constitucional

El Estado es la conjugación de poder, pueblo y territorio en donde se desarrolla una forma de gobierno y con ella una forma de vida de un determinado país<sup>1</sup>, es el lugar en donde surge la importancia del desarrollo del bien común a favor de los ciudadanos tanto nacionales como extranjeros.

En sus diferentes formas de expresión y organización, el estado tiene una en especial que se desarrolla en la práctica por medio de una conjugación de derecho, economía, política y contabilidad que termina por ser un sector importante que mueve el desarrollo del país. Nos referimos a la potestad tributaria como aquella expresión de poder que tiene un estado para imponer, cobrar y derogar impuestos a una población determinada siendo una facultad plenamente regulada y ajustada a cánones constitucionales a fin de garantizar un Estado Social a favor de la realización de la persona en cuanto a sus necesidades.

Históricamente, es sabido que el poder tributario tenía inevitable relación y sustento en la soberanía del estado como sustento de la obligación tributaria; sin embargo, dicha concepción debe ser rechazada de plano en una época en donde el sustento y fuerza de la razón descansa en el derecho constitucional<sup>2</sup>. La constitución, invento anglosajón que nace como un pacto entre gobernantes y gobernados para delimitar el poder (y estructurarlo gubernamentalmente) por medio del reconocimiento y protección de los derechos constitucionales y la delimitación del poder, también ha regulado con características constitucionales la potestad tributaria dado que es una manifestación de poder con capacidad de crear, regular y extinguir relaciones jurídicas en los contribuyentes los cuales estarán amparados por una serie de principios y derechos constitucionales de carácter fiscal.

El ejercicio de una potestad tributaria solo se justifica si se ejerce conforme a la constitución, por ello toda actuación sea procedimental o regulatoria realizada por la Administración Tributaria que no que se adecue a la constitución, devienen en ser actos administrativos nulos e inconstitucionales; por lo tanto, deben tenerse por no puestos<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Vid. CALDUCH, R. “Capítulo 6: El Estado, el Pueblo y la Nación”. En *Relaciones Internacionales*. Universidad Complutense de Madrid. Ediciones Ciencias Sociales. Madrid, 1991. pp.1-30 Disponible en: <https://www.ucm.es/data/cont/media/www/pag-55159/lib1cap6.pdf> [Consultado: 14 de mayo del 2019].

<sup>2</sup> ESEVERRI, E., [et al], *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*. 4º Edición. Tirant Lo Blanch Manuales, Valencia, 2017, p. 140.

<sup>3</sup> En conformidad con el Artículo 50 y 109 del Código Tributario, el artículo 10 de la Ley N° 27444 y el artículo 51 y 200 inc. 4 de la Constitución. A modo de ejemplo, actualmente se discute la constitucionalidad del Decreto

Piéñese, por ejemplo, cuando la Administración Tributaria mal ejercer su potestad tributaria por medio de una notificación conjunta de la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva con la finalidad de instaurar un procedimiento de cobranza coactiva contra el deudor tributario sin importa la afectación al derecho de defensa que le asiste<sup>4</sup>. Como es sabido, “La constitución del estado constitucional de derecho se construye desde parámetros materiales vinculados estrechamente a las exigencias de justicia natural que significan los derechos fundamentales”<sup>5</sup>, siendo la consecuencia lógica que la potestad tributaria, el procedimiento de cobranza coactiva y el mismo Derecho Tributario se encaminen a reconocer dichas exigencias debidas a la persona para su plena realización como son los derechos constitucionales que encuentran sustento en la Constitución y en la doctrina del Bloque de Constitucionalidad, punto clave de esta tesis.

Ahora bien, surge la interrogante de saber que es la potestad tributaria y como se encuentra delimitada por el derecho constitucional<sup>6</sup>, así como el ejercicio de la cobranza coactiva cuando se pretende el cobro de una prestación económica a favor de la hacienda pública como una forma de sostenimiento de los gastos públicos<sup>7</sup>.

En sencillas palabras, la potestad tributaria “[e]s la facultad que tiene el estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas”<sup>8</sup>. Es decir, existe una relación jurídica tributaria entre un ente estatal con capacidad de exigir una prestación económica a un sujeto pasivo que, por el simple hecho de pertenecer a una comunidad, el individuo está obligado a contribuir a la realización de bien común<sup>9</sup>.

---

Legislativo N° 1314 - Decreto Legislativo que faculta a la Sunat a establecer que sean terceros quienes efectúen labores relativas a la emisión electrónica de comprobantes de pago y otros documentos contenido en el Expediente N° 0005-2019-PI/TC, acción promovida por la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú.

<sup>4</sup> Véase la STC N° 03797-2006-AA/TC del 5 de marzo del 2007; STC N° 07279-2013-PA/TC del 9 de diciembre del 2015; STC N°0005-2010-PA/TC del 29 de enero del 2014 y la Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 0277-Q-2014 del 14 de enero del 2014. Vid. MONTENEGRO, E. “Nulidad de la notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva”, en *Los derechos de contribuyentes. Un enfoque constitucional*. 1° Ed. Gaceta Jurídica. Lima, 2016, pp. 117-133.

<sup>5</sup> CASTILLO, L. *La Constitución del Estado Constitucional*. Repositorio Institucional PIRHUA de la Universidad de Piura – Facultad de Derecho. Lima, 2013. p. 7. Disponible en <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2122>.

<sup>6</sup> STC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC f.j 6.

<sup>7</sup> ESEVERRI, E. op. cit. p.111.

<sup>8</sup> VILLEGAS, H., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea De Alfredo y Ricardo Depalma SRL. 8° Edición actualizada y ampliada. Ciudad de Buenos Aires. 2002. p. 252.

<sup>9</sup> BRAVO ARTEAGA, J. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Legis Editores S.A. Bogotá, D.C – Colombia. marzo, 2008. p.48.

Estás prestaciones económicas exigidas por el fisco, se denominan tributos los que pueden definirse como “la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional. Los caracteres son la coacción y la motivación, consistentes en el intento de dar cobertura a los gastos públicos en el ámbito de un sistema legislativo tributario informado según los principios de capacidad contributiva y de progresividad”<sup>10</sup>.

Por su parte, el profesor SANABRIA opina que “El poder tributario es la facultad del Estado en virtud de la cual puede imponer a las personas naturales o jurídicas la obligación de aportarle una parte de sus ingresos con el fin de satisfacer las necesidades de la colectividad”<sup>11</sup> Como se ha dicho, al existir esta relación jurídica tributaria, la facultad de imponer el deber de contribuir o de exigirle al deudor tributario que cancele el tributo debe ser proporcionalmente acorde a lo que gana o tiene por ingresos, mejor dicho conforme a su capacidad contributiva, evitando la confiscatoriedad, proscrita en nuestra constitución<sup>12</sup>.

El tributarista peruano BRAVO CUCCI agrega que “puede afirmarse que la potestad tributaria, o si se quiere, la competencia legislativa en materia tributaria es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario, con el objeto de que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado”<sup>13</sup>. Como es sabido, la Constitución vigente reconoce la existencia de un Estado Unitario<sup>14</sup> estructurado por el gobierno local, regional y nacional<sup>15</sup>, siendo las estructuras gubernamentales capaces de regular la potestad tributaria<sup>16</sup> que la misma constitución vigente reconoce en su artículo 74 como artículo base al desarrollo constitucional - tributario.

En la misma línea, el tributarista argentino ALTAMIRANO opina sobre la denominada “Competencia Tributaria” al indicarnos que la Potestad Tributaria debe ser entendida como una competencia tributaria y que constituye el derecho que le acuerda a la Constitución

---

<sup>10</sup> BRAVO CUCCI, J. *Fundamentos del derecho tributario*. Editorial Jurista Editores. Lima. junio, 2015. p. 63. Citando a Andrea Amatucci en VV. AA. *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, T.I, p. 6.

<sup>11</sup> SANABRIA ORTIZ, R., *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. Gráfica Horizonte. Lima. Cuarta Edición. junio 1999. P. 345.

<sup>12</sup> Véase la STC. EXP. N° 00033-2004-AI/TC y STC EXP. N° 2727-2002-AA/TC

<sup>13</sup> BRAVO CUCCI, J. op.cit. p 108.

<sup>14</sup> Véase el artículo 43 de la Constitución Política de 1993.

<sup>15</sup> Véase el Capítulo XIV – De la Descentralización de la Constitución Política de 1993 y en concreto el artículo 189 del mismo cuerpo normativo.

<sup>16</sup> Véase el inciso 3 del artículo 193; el inciso 4 del artículo 195; el inciso 2 y 3 del artículo 196 de la Constitución 1993, en estos artículos podemos observar cómo se desarrolla la potestad tributaria en el Gobierno Regional y Local.

Nacional a los entes públicos para disponer de un sistema de ingresos dentro de los límites y con las características que la propia constitución exige<sup>17</sup>. Esta competencia de legislar debe ejercerse conforme a las competencias y funciones de cada órgano del Estado y con el respeto de los derechos fundamentales<sup>18</sup>.

Ahora bien, El Tribunal Constitucional (TC), máximo intérprete de la Constitución entiende jurisprudencialmente que “La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal”<sup>19</sup>. Seguidamente, en cuanto a su vinculación a la constitución, “La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que, en función a la ley, en función de la constitución – principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51 de la Constitución) – y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente, En tal sentido, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditado a la constitución. Es función de ella que el principio de legalidad tiene validez y legitimidad”<sup>20</sup>.

Por lo tanto, si la constitución es la norma jurídica suprema que debe ser respetada tanto por gobernantes como gobernados, la potestad tributaria debe ajustarse a lo que le dice la constitución, a la forma de cómo debe desarrollarse y ejercerlo conforme a principios tributarios explícitos e implícitos con una relación estricta con los derechos constitucionales como exigencias debidas que amparan al contribuyente, tal como ya lo hemos indicado.

Hechas estas importantes observaciones, podemos concluir que la potestad tributaria es una auténtica expresión de poder de un Estado y al ser una expresión de poder en la cual tiene la finalidad de gestionar el recaudo tributario (y de la cobranza coactiva para nuestro interés), debe ser necesariamente una manifestación de poder regulada y ajustada a exigencias constitucionales que conlleven a garantizar un correcto ejercicio en la práctica frente a los deudores tributarios que gozan de derechos y garantías no sólo reconocidas por la

---

<sup>17</sup> ALTAMIRANO, A. *Derecho Tributario. Teoría General*. – 1° ed. Buenos Aires. Editorial Marcial Pons Argentina, 2012. p. 57.

<sup>18</sup> Véase la Sentencia Exp. N° 0033-2004-AI/TC; N° 00053-2004-AI/TC y N° 1907-2003-AA/TC. Asimismo, la competencia de legislar debe ir acorde a las competencias y atribuciones de los órganos del Estado y de los derechos fundamentales tal como lo indica el artículo 79 del Código Procesal Constitucional.

<sup>19</sup> Véase. Sentencia Exp. N° 9165-2005-PA/TC del 13/02/06. F.J 5

<sup>20</sup> Véase Sentencia Exp. N° 2302-2003-AA/TC del 13/04/05, F.J 31.

Constitución, sino también por medio de normas materialmente constitucionales que se encuentran fuera de la constitución escrita como es el bloque de constitucionalidad, figura jurídica que irá tomando fuerza conforme al desarrollo de esta tesis.

## **2. El artículo 74 de la constitución**

Para llegar al artículo 74 de la constitución vigente, debemos repasar por el artículo 139 de la constitución de 1979 a fin de comparar la regulación de la potestad tributaria en el constitucionalismo peruano en cuanto fue regulado de la siguiente manera: “Solo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios. La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria. Los gobiernos regionales pueden crear, modificar y suprimir tributos o exonerar de ellos con arreglo a las facultades que se les delegan por ley. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellas conforme a ley”.

Del extinto artículo constitucional, se observa que se le dio una suma importancia a los principios para orientar la potestad tributaria y que estos han sido desarrollados por la jurisprudencia constitucional, así como también se reconoció la potestad tributaria derivada a los gobiernos regionales y locales para su correspondiente ejercicio.

Entre el artículo 74 de la constitución de 1993 y el artículo 139 de la constitución de 1979 existe una similitud muy cercana, aunque si bien podría decirse que aparentemente no existiera la “Delegación de facultades para legislar al Poder Ejecutivo en materia tributaria”, dicha suposición queda desmentida al leer el artículo 188 y el inciso 22) del artículo 211 de la constitución derogada en tanto que si regulaba dicho supuesto<sup>21</sup>.

Sustancialmente el antecedente contenido en el artículo 139 de la constitución 1979 es la base del artículo 74 de la constitución vigente a la cual habría agregar la jurisprudencia que se haya generado a partir de la instauración del Tribunal Constitucional de la mano de la doctrina sobre Derecho Constitucional Tributario que refuerza el estudio de la potestad tributaria constitucional.

---

<sup>21</sup> Artículo 188 de la Constitución de 1979.- El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia y por el término que especifica la ley autoritativa. Los decretos legislativos están sometidos en cuanto a su promulgación, publicación vigencia y efectos, a las mismas normas que rige para ley; mientras que el inciso 22 del artículo 211.- Son atribuciones y obligaciones del Presidente de la República: Regular las tarifas arancelarias.

Para garantizar un correcto ejercicio de la potestad tributaria resulta necesario empezar desde el nivel constitucional y el artículo 74 de la constitución vigente señala una figura muy importante al momento de hablar de Derecho Tributario pues hace referencia a importantes temas que llama la atención a ser estudiados, para lo cual se analiza cada parte de la disposición.

- a) “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo (...)”

Observamos que el poder tributario está repartido entre el Congreso y el Poder Ejecutivo. El legislador ha sido cuidadoso al indicar que los tributos solo pueden establecerse o derogarse por medio de determinadas normas jurídicas como es la ley (máxima expresión del poder legislativo) o por medio de decretos legislativos (expresión legislativa del poder ejecutivo), así como también ha indicado que la normativa infralegal puede también establecer tributos como son los Decretos Supremos con capacidad de establecer aranceles (tributos que gravan las importaciones) y tasas (arbitrios, derechos y licencias). Sin embargo, esta delegación de facultades para que el Poder Ejecutivo pueda legislar sobre materia tributaria frente a exigencias coyunturales no ha sido bien vista o aceptada a plenitud, dado que la creación de tributos debe darse por un órgano que represente a la comunidad y por medio de una norma de las mismas características como es la ley, pues de esta forma se estaría representando los intereses de los ciudadanos en una expresión propia del aforismo “No hay impuestos sin representación” (*no tax without representation*)<sup>22</sup>.

Es así que el principio de legalidad constituye una garantía sumamente importante al momento de establecer los tributos que inclusive han sido reconocidos en una sentencia del tribunal constitucional en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC dado que garantiza a los contribuyentes la seguridad jurídica que los elementos de la relación jurídica tributaria se encuentran ya establecidos en la misma ley, evitando de esta manera “una remisión en blanco” a favor de la Administración Tributaria<sup>23</sup> y el riesgo que la actividad reglamentaria de SUNAT impusiera arbitrariamente elementos esenciales del tributo, afectándose la delimitación de competencias existente entre poder legislativo y ejecutivo en perjuicio del contribuyente. Un reciente ejemplo sería la supuesta expansión indebida

---

<sup>22</sup> Cfr. SANABRIA, op cit. p. 347.

<sup>23</sup> Cfr. GAMBA VALEGA, C., “Los Principios Tributarios en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano”. En *Revista Jus Constitucional*. Grijley. Octubre (2008). p. 244.

del artículo 9 del Decreto Legislativo N° 1395 al considerar a las sucursales como contribuyentes del IGV con el uso de las normas de la ley de Impuesto a la Renta., un tema que escapa del análisis de esta tesis.

- b) “(...) Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley (...)”.

El Estado está estructurado en niveles de gobierno, estos ejercen potestad tributaria para crear, modificar y suprimir tributos acordes a su naturaleza y finalidad por medio de normas jurídicas. Es decir, el gobierno regional establece tributos por medio de ordenanzas regionales mientras que los gobiernos locales como son las Municipalidades pueden crear y regular la relación jurídica tributaria por medio de sus ordenanzas municipales con los ciudadanos de la localidad. Dichas potestades se complementan y rigen con la regulación de la Ley de Tributación Municipal (Decreto Legislativo N° 776) y la Ley Orgánica de Municipalidades (Ley N° 27972).

De la lectura de artículo podemos observar que los gobiernos regionales y locales gozan de una potestad tributaria derivada para la creación, regulación y extinción de contribuciones y tasas entendiéndose por las primeras como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, mientras que las tasas se entienden como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el estado de un servicio público individualizado en el contribuyente, dividiéndose en arbitrios, licencias y derechos tal como se encuentra regulado en nuestro código tributario. De esta manera, es observable como la constitución se ha reservado el poder de regular impuestos sólo por ley y por decretos legislativos, siendo así una expresión del principio de reserva de ley, principio que expondremos líneas abajo.

- c) “(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (...)”.

Lo establecido por el constituyente resulta ser de suma importancia pues ha reconocido parte de los principios constitucionales tributarios para el buen ejercicio de la potestad tributaria que se ejerce en un estado constitucional de derecho conforme al principio de

reserva de ley, al principio de igualdad tributaria, al principio de no confiscatoriedad y conforme al respeto de los derechos fundamentales. Estos principios guían el ejercicio de la potestad tributaria que se ejerce en el caso concreto en tanto que se deberían evitar situaciones, a modo de ejemplo, cuando el ejecutor coactivo interpone una medida cautelar de embargo en forma de depósito sobre bienes inembargables o cuando el auditor emite requerimientos de información al contribuyente y no respeta los plazos establecidos. El estado constitucional debe promover los derechos constitucionales de los contribuyentes, entendiéndose a estos últimos tanto a las personas naturales, así como a las personas jurídicas dado que ambas son contribuyentes y a la vez son susceptibles que sus derechos sean vulnerados en una cobranza coactiva irregular<sup>24</sup>.

Por último, es necesario precisar que si bien el artículo 74 de la constitución ha indicado expresamente los principios que guían la potestad tributaria, ello no implica o no cierra la posibilidad de invocar otros principios tributarios con la misma fuerza constitucional en tutela de los derechos constitucionales. Digamos así, en una semejanza a lo que ocurre con el artículo 3 de la constitución en complementariedad con los derechos reconocidos en el artículo 2 del mismo texto constitucional.

- d) “(...) Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación (...)”.

La prohibición que tanto leyes de presupuesto<sup>25</sup> como decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria responde a funciones y competencias de los órganos del Estado, así como también es muestra del modelo económico que se ha planteado en el ordenamiento jurídico peruano.

En este sentido, DANOS ORDÓÑEZ nos ilustra al decirnos que “Se trata también de una manifestación de cómo la nueva Constitución, no obstante haber mantenido la mención a la economía social de mercado, ha establecido prohibiciones e incorporado instituciones que orientan el régimen económico previsto en la Constitución hacía un modelo decididamente más cercano con la fórmula del Estado liberal abstencionista. En los países donde se acepta la legislación de urgencia en materia tributaria, la doctrina señala que ésta nace en gran medida ligada al fenómeno de la intervención del Estado en la economía,

---

<sup>24</sup> STC EXP. N° 00605-2008-PA/TC del 28 de enero del 2009.

<sup>25</sup> La Norma V del Código Tributario indica que “La Ley Anual del Presupuesto del Sector Público y las leyes que aprueban créditos suplementarios no podrán contener normas sobre materia tributaria”

sobre todo con la difusión del modelo de Estado Social de Derecho luego de la segunda guerra mundial”<sup>26</sup>.

Ante esta restricción, podemos advertir una desventaja de esta reserva de ley, pues cuando se presenten circunstancias o factores en los que sea necesario adoptar rápidas y eficaces medidas legislativas en materia tributaria de un país, se tenga que esperar al trámite ordinario de debate y votación del Parlamento Peruano, en el cual algunas veces resulta siendo ser un proceso engorroso y lento por las posturas partidarias que puedan darse en los grupos parlamentarios del momento para llegar a un consenso. En ese sentido, hubiese sido oportuno que cuando se muestren circunstancias en las cuales es necesario que el Poder Ejecutivo emita decretos de urgencia en materia tributaria, esta situación pueda darse con un posterior control parlamentario; pues recordemos que el inciso 19 del artículo 118 de la constitución reconoce como facultad del Presidente de la República el dictado de medidas extraordinarias, mediante decretos de urgencia con fuerza de ley, en materia económica y financiera, cuando así lo requiere el interés nacional y con cargo de dar cuenta al Congreso, y este puede modificar o derogar los referidos decretos de urgencia. En consecuencia, consideramos que es viable que se incorpore decretos de urgencia en materia tributaria cuando las razones y circunstancias lo ameriten, agregando que el ejercicio de la potestad tributaria sea razonable y proporcional, pues se encuentran en juego los derechos constitucionales, así como temas económicos y financieros del país. No obstante, este tema requiere de un análisis más detallado.

- e) “(...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

Resulta oportuno la última disposición del artículo 74 de la constitución al decirnos que toda norma tributaria en contraposición a los principios, valores y derechos contenidos no tiene eficacia alguna, de ahí que devenga en nulidad *per se* por contradecir principios y valores constitucionales.

Jurisprudencialmente, el Tribunal Constitucional ha dado muestra de normas dictadas en violación de lo contenido en el artículo 74 de la constitución como ocurrió respecto a la declaratoria de inconstitucionalidad del Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR) respecto a la capacidad contributiva como derecho plenamente exigible contra la Administración Tributaria.

<sup>26</sup> DANOS ORDOÑEZ, J. *El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar*. Revista Jurídica Themis. PUCP N° 29, Lima, 1994. p.133

Es así que por medio de la Sentencia N° 0033-2004-AI/TC se revolió indicando importantes premisas que deben ser valoradas a modo de ejemplo en tanto que confirmo que i) la capacidad contributiva es un derecho plenamente exigible unido al principio de igualdad en materia tributaria a fin de sustentar la imposición de tributos; ii) que el término “tributos” no sólo implica el establecimiento de obligaciones tributaria principales sino que ésta alcanza también a las obligaciones tributarias como son los “anticipos” o “pagos a cuenta” que tiene que ver la posibilidad de efectivizar el cobro que tiene que pagar el contribuyente respecto al impuesto a la Renta; iii) no se procede otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta conforme a los principios tributarios constitucionales; iv) y agrega el Tribunal al decir que el impuesto a la renta sirve de sustento para la creación de tributo, también es el mismo basamento para establecer el pago anticipado a fin que se grave renta y no el patrimonio del contribuyente, pues tal situación, vulnera el derecho de propiedad, siendo una condición suficiente para que se haya declarado la inconstitucionalidad del Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta por no encontrarse en concordancia con la capacidad contributiva.

Si nuestro Tribunal Constitucional advierte manifiestas vulneraciones y contraposiciones a lo regulado, procederá a declarar su inconstitucionalidad, dado que no puede existir tributo ni norma tributaria que contradiga los principios constitucionales tributarios toda vez que estos se configuran como garantías mínimas a los ciudadanos respecto al ejercicio regular de la potestad tributaria. La potestad tributaria siempre debe ejercerse en un estado constitucional de derecho, y se ejerce respetando los derechos constitucionales de los contribuyentes. Este es el sentido final del artículo 74 de nuestra constitución.

### 3. Los principios constitucionales tributarios

**3.1. Noción de principio.** La constitución es la norma jurídica suprema que sustenta un ordenamiento jurídico y que la vez otorga validez a las demás fuentes del derecho, puesto que estas le deben principal atención y sujeción<sup>27</sup>. Si dejamos de lado la importancia y presencia de la constitución, y se comete el error en afirmar que la Ley (norma ordinaria producto del consenso parlamentario del momento) es la fuente del derecho que debe primar sobre todas las demás fuentes del derecho en especial sobre los principios, jurisprudencia y a la

---

<sup>27</sup> STC EXP. N° 0047-2004-AI/TC de fecha 24 de abril del 2006.

costumbre, inevitablemente se darán casos de vulneración de derechos constitucionales como se dará a conocer en esta tesis, en cual veremos líneas abajo como el estricto apego al código tributario (una norma convencional e incompleta) puede vulnerar derechos constitucionales en un procedimiento de cobranza coactiva desproporcionado.

Tal situación de “Imperio de la ley”<sup>28</sup> no debe ser aceptada, pues, para empezar, la ley es el acuerdo mayoritario del parlamento de una sesión plenaria, lo que hoy es legal, en unos años puede ser una reliquia legislativa de estudio constitucional. Cuando hablamos de Derecho Tributario frente a un Juez (sea ordinario o constitucional) al cual le solicitamos tutela judicial efectiva, se le expondrá en la argumentación las leyes, jurisprudencia, doctrina y sobre todo los principios con matices constitucionales, claro está a fin de obtener una sentencia justa.

Es cierto que “La interpretación judicial de la constitución, los métodos tradicionales (literal, sistemático, teleológico, social, tópico, etc.) no son suficientes para comprender con seguridad el significado y contenido de sus disposiciones; por eso es necesaria la revalidación de los principios y también de las fuentes del derecho constitucional, para que nos ayuden a descubrir el significado de éstas. Como sabemos, los principios son aquellas instituciones que posee cierta proyección normativa de las cuales se pueden obtener reglas jurídicas; no todos se encuentran en la constitución, muchos están fuera de ella, pues se invocan, mueven y desarrollan mejor en un mundo de sentencias”<sup>29</sup>

Para el tributarista peruano BRAVO CUCCI, los principios jurídicos son “disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados”<sup>30</sup>. Estos principios están destinados a regular un buen actuar de la política fiscal, así como de la cobranza coactiva ejercida por la Administración Tributaria.

Para el tributarista español RODRÍGUEZ BEREIJO señala que “los principios constitucionales en materia tributaria más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo, constituyen la base, el criterio o la justificación del mandato en cuanto necesitan de

---

<sup>28</sup> Debemos indicar que nos referimos a una primacía de la ley ordinaria frente a las demás fuentes de derecho y no nos referimos a Imperio del Derecho o al “Rule of Law” tal como lo explica magistralmente el constitucionalista Pereira Menaut. Véase. PEREIRA MENAUT, Antonio-Carlos. “El Imperio del Derecho”, en *En defensa de la Constitución*. Palestra Editores. Lima – 2011. pp. 165-204.

<sup>29</sup> Cfr. HAKANSSON NIETO, C., “Estudio Introductorio: El Constitucionalismo frente a las constituciones modernas”, En PEREIRA MENAUT, A. *En defensa de la Constitución*. Palestra Editores. Lima, 2011. pp. 9-30

<sup>30</sup> BRAVO CUCCI, J., op. cit. p. 111

una concreción en ulteriores normas y decisiones”<sup>31</sup>, al igual como una norma constitucional, en donde se necesita de un desarrollo por medio de la jurisprudencia tanto en sede administrativa y judicial, igualmente se necesita el apoyo de los principios como principales ejes de interpretación y desarrollo de la jurisprudencia.

Resulta oportuno indicar que los principios tributarios no sólo son válidamente aplicables en cuanto normas jurídicas en materia tributaria se trate, sino también a toda norma que disponga una relación de derecho o deber con la administración tributaria como por ejemplo las sanciones tributarias posteriores a una fiscalización al contribuyente o cuando se pretenda afectar la propiedad de este cuando se ejecuta una medida cautelar en forma de depósito con extracción de forma irregular.

Hoy en día es posible afirmar que los principios constituyen valores esenciales del ordenamiento tributario que ejerce una influencia directa tanto en el proceso de creación del sistema tributario, como en el de su aplicación. Se ha superado la idea en la cual la constitución era solo un documento político, pues la práctica demuestra que se ha convertido en una norma vinculante para todos los ciudadanos y poderes públicos. Asimismo, Tribunal Constitucional por medio de su expediente STC N° 5854-2005-AA/TC nos ha dicho que todo el ordenamiento jurídico ha sufrido un cambio sustancial en su concepción del estado legal de derecho – en que la ley constituía el elemento central para definir cualquier tipo de controversia - al estado constitucional de derecho en el que el texto constitucional constituye una norma jurídica vinculante y directamente aplicable por todos los operadores jurídicos<sup>32</sup>.

Finalmente, para el tributarista argentino ALTAMIRANO, comenta las funciones esenciales de los principios constitucionales a ser tomados en cuenta dado su fácil comprensión y efecto práctico: “a) Son directivas inexorables para el legislador, en razón de que éste debe ordenar la legislación a dichos valores; b) Son limitaciones al ejercicio arbitrario y discrecional del poder debido a que operan como garantías del contribuyente; c) Encauzan la interpretación de todo el ordenamiento jurídico en torno a los mismos; d) Sintetizan una tradición jurídica y hacen viable el funcionamiento del Estado Constitucional de Derecho; e) Son conquistas jurídicas de la civilización que no se alteran con regularidad sino que perviven en el tiempo; f) son operativos y no programáticos”<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Garantías constitucionales del contribuyente*. Tirad lo blanch, Madrid, 2012, pp. 130-131.

<sup>32</sup> ESCRIBANO, F. [et al.] *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Jurista Editores. Academia Internacional de Derecho Tributario (AIDET), Lima, abril 2010. p. 92

<sup>33</sup> Cfr. ALTAMIRANO, A., op. cit. p. 98.

Los principios tendrán una suma importancia en la práctica, en el desarrollo de un procedimiento contencioso tributario, en un proceso contencioso administrativo o en un proceso constitucional en el que se deberá analizar si la potestad tributaria se desarrolla conforme a los parámetros constitucionales establecidos, como se observa, “los principios están más a gusto en un mundo de sentencias y comentaristas”<sup>34</sup>, por lo surge necesario y oportuno que los principios constitucionales sean revalorizados en un mundo positivista el cual muchas veces se cierra a abrir los márgenes de interpretación jurídica y mucho más su valiosa presencia en un bloque de constitucionalidad en materia tributaria.

Ahora bien, en el plano nacional, los principios no han sido ajenos al derecho tributario, como se observa en el artículo 74 de la constitución vigente en la cual se reconoce expresamente cuatro principios, pero ello no indica que no exista principios implícitos que, si bien no han sido recogidos por el constituyente, son plenamente operables y exigibles en un mundo de sentencias y casuística; y ahora también aplicables a frente a la SUNAT en cuanto pretenda el ejercicio de la cobranza coactiva sin garantizar mínimamente los derechos constitucionales.

**3.2. Principios explícitos.** En nuestro ordenamiento jurídico constitucional podemos encontrar los siguientes principios desde la lectura del artículo 74 de la Constitución.

**3.2.1. Principio de reserva de ley en materia tributaria.** Su presencia como principio y como límite a la potestad tributaria resulta ser clave al momento que los derechos constitucionales se encuentran en juego contra los actos arbitrarios que puedan darse por parte de la Administración Tributaria. Por ello, el principio de legalidad de antecedentes históricos propio del aforismo *nullum tributum sine lege* (No hay tributo si no hay una ley que lo establezca)<sup>35</sup> significa un importante logro en el constitucionalismo y en el derecho tributario que surgen sus efectos positivos en los días de hoy, cuando la Administración Tributaria ejerza su cobranza frente al deudor tributario plenamente regulada y desarrollada por el artículo IV del título preliminar del código tributario<sup>36</sup>.

<sup>34</sup> Cfr. PEREIRA MENAUT. op.cit. p. 511.

<sup>35</sup> STC EXP. N° 00029-2004-AI/TC f.j 37.

<sup>36</sup> La Norma IV: principio de legalidad - reserva de la ley: Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria

El principio de reserva de ley en materia tributaria constituye una regla de derecho constitucional tributario universalmente adoptada por las constituciones latinoamericanas<sup>37</sup> y dado que al menos en nuestra realidad constitucional se muestra en dos manifestaciones. La primera podemos denominarla como regulatoria dado que está destinada a limitar el ejercicio de la potestad tributaria a cierto tipo de normas jurídicas como es el caso que los tributos se crean, regulan, y derogan por ley o por decretos legislativos, con la excepción de las tasas y aranceles que pueden ser tratadas por decretos supremos; mientras que la segunda manifestación responde a ser un principio constitucional tributario capaz de hacerle frente a la potestad tributaria. Ambas expresiones de la reserva de ley son válidamente aplicables al ejercicio de la potestad tributaria dado que la finalidad es evitar que la SUNAT tenga ese poder y facultad para imponer los elementos esenciales del tributo y proceder a su cobranza sin necesidad de una delimitación y seguridad propia que le otorga una ley o en el caso de delegación facultades por medio del decreto legislativo. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa<sup>38</sup>.

El Tribunal Constitucional peruano ha indicado que la reserva de ley en materia tributaria debe ser analizado desde el plano horizontal y vertical. El primero busca desentrañar los elementos del tributo o las materias que necesariamente deben venir configuradas por norma con rango de ley; mientras que en su sentido vertical debe analizarse el grado de concreción o densidad normativa – con que dichos elementos deben venir regulados en una norma con rango de ley<sup>39</sup>. Entonces, la reserva de ley, en su extensión horizontal, atiende a la delimitación del alcance dejado al reglamento, y en su sentido vertical, al contenido material que debe recoger la ley de remisión.

---

distintas a las establecidas en este Código. Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias. Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas. En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

<sup>37</sup> Véase el artículo 178 de la Constitución de Paraguay de 1992, el artículo 317 de la Constitución de Venezuela de 1999, el inciso 20 del artículo 19 de la Constitución de Chile de 1980, el artículo 301 de la Constitución del Ecuador de 2008 y el artículo 338 de la Carta Magna Colombiana de 1991.

<sup>38</sup> STC. N° 02762-2002-AA/TC. f.j. 8 del 30 de enero del 2003.

<sup>39</sup> Ibid. f.j 9.

GAMBA VALEGA sintetiza que “En cuanto al plano horizontal cabe señalar que la reserva de ley del artículo 74 no exige que absolutamente toda la materia tributaria deba venir regulada por una norma con rango de ley – lo cual, evidentemente sería utópico; por el contrario, en este plano la reserva de ley solo alcanza a la creación de nuevos tributos; mientras el plano vertical, la reserva de ley tampoco es absoluta al no exigir que las normas con rango de ley regulen las materias cubiertas de modo excesivamente riguroso, admitiendo por lo tanto a remisiones reglamentarias”<sup>40</sup>.

Otra manifestación del Tribunal Constitucional en cuanto a la reserva de ley en materia tributaria la encontramos en la STC N° 3303-2003-AA/TC que nos indica: “La reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley. El grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia”.

Sin embargo, en algunos casos, por razones técnicas, puede flexibilizarse la reserva de ley, permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser reguladas por el reglamento, siempre y cuando sea la ley que establezca los límites al Ejecutivo.

La misma postura ha sido tomada en cuenta por la jurisprudencia española al decirnos en su STC N° 185/1995 fundamento jurídico 51 y STC N° 150/2003 fundamento jurídico 31: “Por tanto, a pesar de que los elementos determinantes del tributo deban venir establecidos en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la constitución o por la propia ley, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad”<sup>41</sup>.

En la práctica, la sentencia recaída en el Expediente N° 02762-2002-AA/TC en la cual se declara fundada la acción de amparo, es muestra de un ejemplo del principio de reserva de ley, como se sabe, se cuestionaba el artículo 61 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo que permitía que a través de decreto supremo (una norma del poder ejecutivo) se modificaran las tasas, montos y bienes contenidos en los apéndices III y IV de dicha ley; es decir se establecía por una norma inferior

---

<sup>40</sup> Cfr. GAMBA VALEGA, C., “*Los Principios Tributarios en la Jurisprudencia (...)*” p. 243

<sup>41</sup> ESEVERRI MARTINEZ, E., [et al] op. cit. p. 129.

a la ley, la base imponible y la alícuota o monto fijo de dichos tributos siendo un ejemplo de desborde de competencias.

El Tribunal Constitucional señaló en su fundamento 20 de la resolución acotada que “es evidente que el artículo 61 en este extremo ha excedido los límites que derivan de la propia constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijas topes – que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además el principio de jerarquía normativa”.

Por estas consideraciones, el principio de reserva legal en materia tributaria responde a ser un principio constitucional tributario muy importante dado que le asegura al contribuyente que la administración tributaria solo exigirá el pago en recaudación de los tributos plenamente ya establecidos por la ley (norma expedida por el Parlamento en representación del pueblo en una expresión de *no taxation without representation*) o por medio de un decreto legislativo dadas sus circunstancias especiales, constituyendo una garantía de los ciudadanos para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango de ley en una expresión propia de *nullum tributum sine lege* consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado<sup>42</sup>.

**3.2.2. Principio de igualdad tributaria.** El principio de igualdad, diferente al clásico principio de no hacer diferencias donde la ley y la razón no lo permite por cuestiones raza, sexo, color, origen étnico, cultural y entre otros factores<sup>43</sup>, es de relevancia constitucional en materia tributaria como un mandato constitucional que obliga al legislador a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza en las mismas condiciones, por lo que este principio puede manifestarse como a “igual manifestación de capacidad económica, igual tributación”.

Para el tributarista BRAVO CUCCI indica que “el principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada en forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes”<sup>44</sup>. El principio

---

<sup>42</sup> STC. EXP. N° 02835-2010-AA. f.j 33 del 13 de diciembre del 2011.

<sup>43</sup> Conforme al inciso 2 del artículo 2 de la Constitución de 1993.

<sup>44</sup> Cfr. BRAVO CUCCI, J., op. cit. p. 126.

citado apunta que al momento en que se realiza una imposición de tributos, esta deba ser proporcional y razonable a la capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo, se cobrará dependiendo la riqueza existente del contribuyente<sup>45</sup>, pues establecer diferencias no justificables para cobrar tributos resulta siendo un acto arbitrario, y, por lo tanto, es un acto inválido e inconstitucional.

Podemos ejemplificar con el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría en la cual hay diferencia sobre la base imponible y los porcentajes a ser utilizados en cada caso pues varían dependiendo a los ingresos obtenidos por el trabajador dependiente, y al cual se le aplicará una retención correspondiente. Mejor dicho, a supuestos iguales, tratamientos iguales, si el trabajador percibe tal cantidad de ingresos, se le deberá tratar en el mismo régimen tributario con los demás contribuyentes, y con los mismos derechos y deberes frente al fisco.

En tal sentido, el principio de igualdad es plenamente operable y exigible en una relación jurídica tributaria entre Estado (representado por el ente gubernamental) y el deudor tributario (sea persona natural o jurídica) pues “las leyes tributarias deben ser iguales con relación a quién están en igualdad de condiciones”<sup>46</sup>. En este mismo sentido, opina DANÓS ORDÓÑEZ “El principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia este desprovista de una justificación objetiva y razonable”<sup>47</sup>.

Por último, es importante traer a colación la postura del Tribunal Constitucional al decirnos en el Exp. N° 01279-2002-AA/TC F.J 2: “El derecho de igualdad, en efecto, no sólo se proyecta prohibiendo tratamientos diferenciados, sin base objetiva y razonable, en el contenido normativo de una fuente formal del derecho, sino también en el momento de su aplicación. Ello se ha de aplicar por igual a cuantos se encuentren en una misma situación, quedando proscritas, por tanto, diferenciaciones basadas en condiciones personales o sociales de sus destinatarios, salvo que estas se encuentren estipuladas en la misma norma (...)”.

El Tribunal Constitucional ha señalado respecto que la igualdad tributaria lo siguiente, que de hecho nos permite entender que el artículo 74 de la constitución es compacto y único: “[E]l principio de igualdad tributaria (...) va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de

<sup>45</sup> STC. EXP. N° 3548-2003-AA/TC del 28 de junio del 2004

<sup>46</sup> VILLEGAS, H., op. cit. p. 272.

<sup>47</sup> DANÓS ORDÓÑEZ, J. *El régimen tributario en la Constitución*. En *Themis*, N° 29, Lima, 1994. p.138.

pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado" (f. j. 7). (...) la igualdad tributaria exige que tributen más quienes tienen más capacidad contributiva, siempre en un marco de respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes y a los demás principios constitucionales tributarios”<sup>48</sup>.

En un análisis comparado, el principio de igualdad en materia tributaria regulado en el ordenamiento español es establecido en el artículo 31 de la Constitución Española que establece en su inciso 1) Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad (...). Estos aportes son proporcionales a la capacidad contributiva que son destinados a la contribución de los gastos públicos a fin de garantizar la prestación de servicios públicos<sup>49</sup>, y también de la existencia de un estado social de derecho.

Es más, el Tribunal Constitucional español ha indicado que por medio de sus Sentencias 46/2000, FJ 6º; y ATC 245/2009, FJ 4º que «La igualdad exige de por sí un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. En el mismo sentido, se reconoce que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria».

La misma idea es DE LA MORENA MORÁN al decirnos que “El significado de igualdad dentro de la jurisprudencia del tribunal constitucional plantea distintas exigencias específicas (...). Es decir, que frente a la igualdad jurídica ante la ley por la que se impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, el art. 31.1 de la constitución española no impide en modo alguno que el legislador, a efectos fiscales, dé un trato diferente a personas cuya condición social está diferenciada por razones objetivas atinentes a las fuentes de ingresos o la cuantía de estos (ATC 230/1984, FJ 2.º), quedando por lo tanto únicamente como verdaderas desigualdades contrarias al principio de igualdad todas aquellas medidas que realmente resulten injustificadas entre situaciones de hecho prácticamente equivalentes y sin que existan juicios de razón para considerar que deberían existir distintas consecuencias jurídicas, alejándose así de uno de los rasgos esenciales de igualdad ante la ley del art. 14 CE extensamente fijados en la STC 76/1990, FJ

---

<sup>48</sup> STC EXP. N° 01414-2013-PA/TC f.j 3.3.4

<sup>49</sup> STC EXP. N° 2727-2002-AA/TC. f.j 9

9, por el cual la igualdad exige de por sí un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales (...)»<sup>50</sup>.

Podemos concluir que el principio de igualdad en materia tributaria exige que supuestos que manifiestan idéntica capacidad económica soporten la misma carga fiscal y porcentajes de tributación, y a la vez permite que se realice una diferenciación tributaria por motivos objetivos y razonables contenidos en cada régimen tributario preestablecido<sup>51</sup>.

**3.2.3. Principio de no confiscatoriedad.** Escribir de confiscatoriedad implica hacer referencia al derecho de propiedad ya que es el derecho que se ve afectado cuando la Administración Tributaria ejerce su cobranza coactiva ante el deudor tributario sin realizar un previo análisis de su capacidad contributiva. Este principio es sin duda punto clave de una serie de comentarios tanto de la doctrina tributaria como principales manifestaciones de la jurisprudencia.

El principio constitucional de no confiscatoriedad se establece como un concepto jurídico indeterminado dado que su contenido no puede ser definido en sentido abstracto y general, sino que será en la práctica que deberá ser advertido. Sin duda nos encontramos ante un principio de notable importancia en tanto representa un límite o parámetro de razonabilidad a la potestad tributaria en cuanto a la determinación y cobro de tributos sobre los sujetos obligados<sup>52</sup>.

DANÓS ORDÓÑEZ señala que “este principio protege la propiedad tanto en sentido subjetivo, previniendo que una ley tributaria pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares, como en sentido objetivo, garantizando el sistema económico y social plasmado en la constitución. Por esta razón es considerado como un principio estructural de la constitución económica que tutela el respeto del sistema fiscal de otros valores y derechos circunstanciales al modelo o sistema económico previsto en la constitución como lo es la

<sup>50</sup> Cfr. DE LA MORENA MORÁN, S., *El Principio de Igualdad y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. [En línea] ROED: Revista online de estudiantes de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid. ISSN-e 2174-1492, N° 3, 2013. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4407228> [Consultado: 15 enero del 2019].

<sup>51</sup> La Sentencia del Expediente N° 0048-2004-PI/TC realiza la distinción entre diferenciación y discriminación, por la primera se entiende que es todo trato desigual respaldado por razones objetivas y razonables conforme a la naturaleza de las cosas, mientras que la discriminación es la desigualdad por factores irrazonables y subjetivos a supuestos iguales.

<sup>52</sup> STC EXP. N° 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC f.j 42 y STC EXP N° 02302-2003-AA f. j 13

economía de mercado (artículo 58), la libertad de empresa (artículo 59), el pluralismo económico (artículo 60) y la inviolabilidad de derecho de propiedad (artículo 70)”<sup>53</sup>.

En consecuencia, el principio de no confiscatoriedad debe respetar el derecho de propiedad, pues es este el principio que se ve afectado drásticamente cuando el contribuyente debe pagar más allá de lo permitido por su capacidad económica afectando incluso la fuente de generadora de ingresos.

Determinar la confiscatoriedad no es nada fácil ni sencillo de avizorar dado no existe límites reales de confiscatoriedad y se debe analizar tasas, variables, rentas y utilidades propias de un sector de contribuyentes, y es que no existe en el ordenamiento peruano un porcentaje (%) que permita deducir cuando estemos hablando de confiscatoriedad o no<sup>54</sup>. Por eso, ROBLES MORENO señala que existe confiscatoriedad cuando el estado se apropia de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la que el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su *quantum*, desbordando la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vía la propiedad privada<sup>55</sup>.

El Tribunal Constitucional no ha sido indiferente ante el fenómeno de la confiscatoriedad dado que ha establecido criterios jurisprudenciales a fin advertir la presencia de confiscatoriedad en el caso en concreto.

- (i) Por medio del Expediente N° 2727-2002-AA/TC el Tribunal Constitucional ha señalado que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonable puede admitirse como justificado en un régimen en que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, se ha considerado a este último derecho como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica.
- (ii) La Sentencia del Expediente N° 2302-2003-AA/TC ha dicho que la aplicación de más de un tributo sobre una misma operación o situación económica no determina necesariamente la confiscatoriedad, pues en estos casos lo que deberá analizarse en sí, a

---

<sup>53</sup> Cfr. DANÓS, J., “El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano”, En *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público*. Palestra Editores, año 1, N° 11, Lima, 2006. p. 138.

<sup>54</sup> Se comparte opinión con Joaquín Azpitarte en tanto en el ordenamiento jurídico debe existir el establecimiento de un porcentaje (%) para cuando se analice si un tributo es o no confiscatorio. Véase AZPITARTE, Joaquín. *La confiscatoriedad de los impuestos. Límites reales*. Instituto Juan de Mariana IJM Actualidad, España, 23 de marzo del 2017. [En línea]. <https://www.juandemariana.org/ijm-actualidad/analisis-diario/la-confiscatoriedad-de-los-impuestos-limites-reales>. [Consultado 03 de mayo del 2019]

<sup>55</sup> Vid. ROBLES MORENO, C., *A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria*. [En línea] Blog Tributo & Dogma. Portal de Derecho Tributario. miércoles, 25 de enero del 2006. Disponible en <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html> [Consultado: 03 mayo del 2019].

consecuencia de ello, es si es que se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio.

- (iii) Para acreditar la confiscatoriedad se requiere presentar documentos suficientes que demuestren que, a consecuencia del pago del tributo, se produce una afectación real en el patrimonio del contribuyente (STC N° 2302-2003-AA/TC). Estos documentos deben demostrar una pérdida patrimonial injustificada, evitando los gastos o pérdidas injustificadas.
- (iv) El monto ínfimo de la alícuota aplicable en un tributo desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al tributo regulado en un proceso de inconstitucionalidad (Exp. N° 0004-2004-AI/TC).
- (v) La confiscatoriedad puede evaluarse no solo desde el punto de vista cuantitativo cuando excede los límites de la razonabilidad; sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente (Exp. N° 0041-2004-AI/TC)
- (vi) El carácter temporal y extraordinario de un tributo podría matizar las exigencias del principio de no confiscatoriedad (Exp. N° 2727-2002-AA/TC).

Como puede observarse, son criterios amplios, pero importantes dado que sustenta la idea que la confiscatoriedad en el ordenamiento jurídico peruano se encuentra proscrita pues se absorbe una parte sustancial de la renta afectándose la capacidad contributiva.

Para demostrar tal prohibición es necesario adjuntar los medios probatorios idóneos<sup>56</sup> y fehacientes para la acreditación de confiscatoriedad como lo es el informe económico – financiero o el peritaje contable que contribuye a verificar la existencia de confiscatoriedad<sup>57</sup>.

Si bien el Tribunal Constitucional analiza la existencia de confiscatoriedad de manera general y abstracta con relación al supuesto de la norma tributaria, también lo hace en el caso en concreto tomando en cuenta las circunstancias del contribuyente, pero a nuestro criterio sería oportuno que el máximo órgano constitucional emita una sentencia con límites exactos y numéricos de cuándo nos encontramos ante confiscatoriedad, así como generar criterios uniformes y válidos para un sinnúmero de casos.

---

<sup>56</sup> Conforme lo dispuesto la Resolución N° 08 del Expediente Judicial N° 01295-2017-0-2001-JR-CI-05 en la cual la Sala Civil de Piura solicitó al accionante la presentación de pruebas necesarias y prudentes a fin de demostrar la confiscatoriedad en términos numéricos.

<sup>57</sup> STC EXP. N° 000553-2004-PI/TC, f.j 62 y STC EXP N° 02302-2003-AA/TC f.j 19

Por conclusión, para advertir el ejercicio confiscatorio de la Administración Tributaria es necesario determinarla en el caso en concreto con criterios de razonabilidad, proporcionalidad así también con medios probatorios convincentes y reales que demuestren una afectación a la capacidad contributiva dada la confiscatoriedad del tributo.

**3.2.4. Sobre el respeto de los derechos fundamentales.** El hecho que el artículo 74 de la constitución haya establecido que la potestad tributaria debe realizarse con el debido respeto de los derechos fundamentales guarda un sentido valioso en tanto que el poder tributario no debe ser desproporcionado en cuanto a la recaudación y cobranza coactiva. Y es que el respeto de los derechos fundamentales principal pilar de esta tesis frente a las actuaciones de la cobranza coactiva de la SUNAT guarda un importante papel en todo ordenamiento jurídico y dentro de cada constitución, pero mal sería pensar que los derechos fundamentales se limitan sólo a los que la constitución ha establecido limitándonos a nuestra carta magna. Tal situación no puede ser aceptada en tiempos en dónde los tratados internacionales sobre derechos humanos y las sentencias de las cortes internacionales reconocen derechos constitucionales que se agrupan bajo la existencia del denominado bloque de constitucionalidad.

El sentido de protección del artículo 74 de la constitución para los derechos constitucionales es de valiosa importancia porque garantiza que la potestad tributaria no sea contraria a los derechos constitucionales de los contribuyentes sean estos personas naturales o jurídicas cuando la administración tributaria determine, fiscalice o cobre coactivamente por las deudas tributarias.

Asimismo, sabiendo que el Perú es un estado constitucional y social de derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 3 y 43 de la carta magna origina que los derechos constitucionales de las contribuyentes no se vean desplazados por los intereses del Fisco en cuanto la recaudación y cobranza tributaria. Y es que el Estado debe procurar la integración social y la conciliación de intereses de la sociedad con los legítimos intereses de la persona cuya defensa y respeto constituyen el fin supremo de la sociedad y estado<sup>58</sup>, lo que demuestra que los intereses económicos no pueden sobreponerse sobre los derechos de los contribuyentes<sup>59</sup>.

La presencia de los derechos fundamentales en el artículo 74 de la Constitución, se apunta que toda actuación de la Administración Tributaria – SUNAT sea proporcional, razonable y

---

<sup>58</sup> STC EXP. N° 07279-2013-AA f.j 4 de fecha 9 de diciembre del 2015.

<sup>59</sup> Cfr. HABERLE, P. "La economía es solo el instrumento para lograr otros propósitos". En: *Ius et veritas*, Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP, Lima, 2004, N° 28, p. 383.

acorde a los derechos constitucionales tanto de personas naturales como jurídicas. Por ello, cuando se realice actuación tributaria proveniente de la potestad tributaria se deberá ser cauteloso a fin de evitar vulneraciones a los derechos constitucionales que se encuentran en juego como resultan ser comúnmente el derecho de propiedad, el debido proceso, el derecho de secreto bancario, el derecho de defensa y el derecho capacidad contributiva que operan dentro del procedimiento de cobranza coactiva, en cual sí vulneran derechos, abre la puerta a que el contribuyente ejerza su defensa tanto en un proceso judicial ordinario o un proceso constitucional<sup>60</sup>. Es menester un respeto y protección de los derechos constitucionales de los contribuyentes frente a la actuación de la Potestad Tributaria. Es así como la Administración Tributaria como poder político se le exige que sus actuaciones se encuentren en concordancia con el respeto del contenido esencial de los derechos constitucionales de los contribuyentes en nuestro caso<sup>61</sup>.

Podemos definir a los derechos constitucionales como el conjunto de bienes debidos a la persona y cuyo goce o adquisición le permite alcanzar grados de perfeccionamiento y realización personal que son reconocidos expresa o implícitamente en la constitución por el reconocimiento mismo de la dignidad de las personas, asimismo, también se garantizará la defensa del contenido constitucional como aquel que brota de su esencia y que lo singulariza y diferencia de los demás derechos fundamentales de los contribuyentes<sup>62</sup>.

La Administración Tributaria (SUNAT) deberá respetar los derechos constitucionales de los contribuyentes en los diferentes y distintos procedimientos que se lleven a cabo, sea el procedimiento de fiscalización, contencioso, no contencioso o de cobranza coactiva (art. 112 del código tributario), y es que este respeto a los contribuyentes se configura como una exigencia propia de un estado constitucional de derecho.

El Tribunal Constitucional ha hecho referencia al estado social y democrático de derecho como presupuesto a la existencia y promoción de los derechos constitucionales de los contribuyentes dado que la constitución ha recogido un modelo de Estado donde la economía no constituye un fin en sí mismo, sino un instrumento para la realización de la persona, en

---

<sup>60</sup> Acabada la vía administrativa con el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, el contribuyente puede acudir a la acción contenciosa administrativa en conformidad con la Ley N° 27584 o muy bien puede acudir a un Proceso Constitucional siempre y cuando existan razones jurídicas suficientes y relevantes en conformidad con el Código Procesal Constitucional (Ley N° 28237).

<sup>61</sup> Véase para mayor profundidad en el conocimiento a CASTILLO, L. *Los derechos Constitucionales. Elementos para una teoría general*. Palestra Editores. Lima, 2007. P. 259.

<sup>62</sup> Cfr. CASTILLO, L. *Sobre la esencia del amparo. En particular sobre su excepcionalidad*. Repositorio Institucional PIRHUA de la Universidad de Piura – Facultad de Derecho, Lima, 2011. Disponible en <https://pirhua.udpe.edu.pe/handle/11042/1932>. [Consultado el 23 de mayo del 2019]

donde promueve con especial protección los derechos de propiedad, debido proceso e igualdad<sup>63</sup>, agregando la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad de los tributos.

Como hemos dicho los derechos constitucionales de los contribuyentes no sólo se encuentran contenidos en la Carta Magna, sino también en toda norma de rango constitucional sea nacional e internacional; puesto cabe advertir la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria que reconoce los derechos y obligaciones en la relación jurídica tributaria, así como permite un mejor estudio del derecho tributario.

Y es que la existencia de un bloque de derechos constitucionales de los contribuyentes tiene la virtud de tener una visión real y efectiva de las posiciones iusfundamentales de los sujetos constitucionales, y es que no se puede agotar el listado de derechos fundamentales que aparecen en el ámbito propio y en la norma fundamental, sino que lo expande con la finalidad de asegurar el más alto grado de optimización de las posiciones normativas de los sujetos constitucionales<sup>64</sup>.

Como explicaremos, el bloque de constitucionalidad de los derechos tributarios de los contribuyentes aparece como una garantía de las personas en cuanto se estructura una normativa que garantiza el pleno ejercicio de los derechos constitucionales de un sistema jurídico compacto y unido de normas constitucionales.

Finalmente, no debemos olvidar que el respeto de los derechos fundamentales constituye un fin principal y supremo<sup>65</sup> ya no sólo para la constitución, sino también para el bloque de constitucionalidad que garantiza la existencia de un estado constitucional de derecho en donde el ejercicio de la cobranza coactiva de SUNAT como expresión de la potestad tributaria no devengan en ser una actividad vulneradora de derechos constitucionales como defendemos en este modesto trabajo, sino que toda su actuación sea válidamente eficaz al respetar las exigencias debidas.

**3.3. Principios implícitos.** Es oportuno citar lo que dice el Constitucionalista PEREIRA – MENAUT al decirnos que “ninguna constitución tiene la obligación de incluir todos los principios generales del Derecho (...) ninguna norma, como tal norma, puede contener todos los principios generales del Derecho. Estos son fruto de la elaboración jurisprudencial y comentadora al enjuiciar y comentar muchos casos similares”<sup>66</sup>, sí la constitución de 1993 no

---

<sup>63</sup> Sentencia Exp. 07279-2013-PA/TC f.j 3-7.

<sup>64</sup> LONDOÑO, C. *Bloque de constitucionalidad*. Ediciones Nueva Jurídica, 1º Edición. Bogotá, 2011, p. 294

<sup>65</sup> En conformidad con el artículo 1 de la Constitución Política de 1993.

<sup>66</sup> PEREIRA MENAUT, A. “Sección III Escritos de Teoría Constitucional, Constitución, principios, valores, anexo 1 a la lección primera” En “*En defensa de la constitución*”. p. 511 a 533.

ha recogido los principios constitucionales tributarios de la constitución 1979<sup>67</sup>, ello no debe ser obstáculo para que principios constitucionales tributarios puedan ser invocados y plenamente utilizables en la práctica jurídica como son los siguientes que desarrollaremos

Cabe agregar que nuestro código tributario peruano se advierte al menos dos artículos que permiten el desarrollo de los principios tributarios como es la Norma IX sobre la aplicación supletoria de los principios del derecho y el artículo 171 del código tributario, lo que permite entender que el Derecho Tributario no es una isla jurídica, sino que se complementa con los principios constitucionales tributarios y estos forman parte del bloque de constitucionalidad tributario.

**3.3.1. Principio de capacidad contributiva.** La capacidad económica constituye el presupuesto que legitima al Estado a exigir a los ciudadanos el cumplimiento del deber de contribuir. Se exigen tributos en una sociedad porque sus integrantes realizan hechos económicos que los ponen en aptitud para soportar las cargas públicas<sup>68</sup>. Afirmamos que la capacidad contributiva se exterioriza por medio índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo y el patrimonio, que desde una óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada, por consecuencia, la manifestación de riqueza es la condición necesaria para atribuirle la exigencia de un pago de tributo para la aportación del bien común<sup>69</sup>.

La capacidad contributiva tiene dos formas de manifestación; por la capacidad absoluta, concebida como aquella aptitud abstracta para concurrir a la financiación de los gastos públicos (quién tiene capacidad económica) y, por otro, la capacidad relativa, entendida ésta como un criterio que ha de ordenar la determinación de la carga tributaria; es decir, en qué medida tiene que contribuir cada uno (una vez, determinado quién tiene capacidad económica, fijar en qué medida tiene que contribuir)<sup>70</sup>. Entonces existe una relación lógica y proporcional entre capacidad económica y carga impositiva.

Sobre su desarrollo jurisprudencial en manos del Tribunal Constitucional, tenemos como base el Expediente N° 0033-2004-AI/TC en el que el principio de capacidad contributiva es reconocido de la mano del principio de igualdad, siendo un principio para alcanzar la justicia tributaria. La capacidad contributiva ilumina a la potestad de establecer normas jurídicas en

---

<sup>67</sup> Recordemos que la Constitución peruana de 1979 reconoció los principios constitucionales tributarios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía de la recaudación, no confiscatoriedad, reserva de ley.

<sup>68</sup> ESCRIBANO, F. op cit. p. 106.

<sup>69</sup> Cfr. BRAVO CUCCI, J., op. cit. p. 133.

<sup>70</sup> ESEVERRI MARTINEZ, E. ob. cit. p. 119.

materia tributaria consistente en que sólo pueden ser objeto de imposición las circunstancias reveladoras de capacidad contributiva, es decir de hechos reveladores de riqueza puesto que permite contribuir al bien común conforme a las condiciones económicas.

Asimismo, el Tribunal Constitucional señala en la sentencia en mención que “(...) la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo (...)”<sup>71</sup>

A modo de ejemplo en nuestra jurisprudencia, el Tribunal Constitucional ha hecho referencia respecto a la capacidad contributiva con relación al impuesto a la renta en el caso del inconstitucional Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR), al decirnos que “(...) Siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de capacidad contributiva del sujeto pasivo, (...) en este caso, el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo, en el caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente”<sup>72</sup>. De lo dicho, podemos inferir que la capacidad contributiva tiene necesaria relación con los ingresos económicos y no sobre anticipos o pagos a cuenta, asimismo, aprovechamos en afirmar la afectación a la capacidad contributiva es un presupuesto para verificar la existencia de confiscatoriedad, pero siempre analizada desde el caso en concreto.

Por consecuencia, resulta muy oportuno y eficaz la determinación de la capacidad contributiva con base a manifestaciones objetivas (no presuntas) y razonables de riqueza a fin de que la Administración Tributaria (SUNAT) proceda a determinar el tributo que será pagado por el contribuyente, para lo cual se tendrá que valorar una serie de información que el contribuyente le extienda en un procedimiento de auditoría correspondiente<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> STC EXP N° 0033-2004-AI/TC f.j 12.

<sup>72</sup> Ibidem.

<sup>73</sup> Por ejemplo, en el Expediente Judicial N° 01295-2017-0-2001-JR-CI-05 se determinó la deuda tributaria del período tributario 2004-03 tanto por base presunta como por base cierta pese que el contribuyente presentó toda la información requerida; Es así como tal situación se encuentra proscrita dado que ambas bases de determinación son excluyentes en conformidad con el artículo 63 del Código Tributario.

**3.3.2. Principio de solidaridad.** En la sentencia del Expediente N° 0004-2004-AI/TC f.j 9 hace referencia al principio de solidaridad en materia tributaria en cuanto nos dice que “se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social”.

La referida sentencia hace hincapié al señalar que el principio de solidaridad es una regla de orden público que ha sido desarrollada por jurisprudencia constitucional contenida en los expedientes N° 00053-2004-PI/TC, N° 03797-2006-PA/TC y N° 06089-2006-PA/TC para una mejor revisión, pero al menos diremos que es un principio muy importante que sustenta muchas veces por qué un contribuyente debe pagar una cantidad de dinero al fisco, y justamente, es una contribución al bien común que parte de la capacidad para hacerlo.

No obstante, en una postura contraria, BRAVO CUCCI nos indica que “[L]a solidaridad es la justificación moral y ética del denominado deber de contribuir, y no una expresión de la justicia tributaria ni un principio jurídico que límite o module la potestad tributaria. Y es que hay que entender que el tributo es una excepción o límite constitucional al derecho de propiedad— modulada por los principios constitucionales y no un deber de solidaridad”<sup>74</sup>.

En nuestra postura, el principio de solidaridad en materia tributaria apunta a que las personas que tengan una riqueza y que estén habilitadas por su capacidad contributiva deben colaborar con la aportación al bien común a fin de favorecer los intereses del Estado y solventar los gastos públicos pues de esta manera al tener ingresos al fisco permiten obtener el presupuesto para el desarrollo del estado social de derecho y con ello una mejor garantía de vida a la población.

**3.3.3. Principio de justicia.** En la opinión de SANABRIA ORTIZ citando a RUBIO Y BERNALES muestra que “[S]ólo será justo si además de uniforme contempla las diferencias de las personas por un lado y las diferencias técnicas de cada tributo por el otro”<sup>75</sup>. Resulta importante la justicia como valor al momento de hacer referencia al Derecho Tributario y el

---

<sup>74</sup> BRAVO CUCCI. op. cit. p. 145.

<sup>75</sup> Cfr. SANABRIA ORTIZ, R. *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, p. 367. Citando a Rubio/Bernales. *Constitución y Sociedad Política*, p. 515.

pago de tributos dado que su trascendencia implica una prestación económica a favor del fisco<sup>76</sup>.

El jurista ULPIANO señaló como principio del derecho y aforismo jurídico que *Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi* (La justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo), dicha expresión jurídica sigue vigente en la actualidad y guarda relación con el derecho tributario, pues si tenemos en cuenta que el tributo se puede definir como una “prestación de dar” sumas de dinero a favor del fisco con la finalidad de solventar el gasto público y contribuir al bien común<sup>77</sup>, constituye una expresión de justicia legal (lo debido por el individuo a la colectividad), tal como lo señala JAVIER HERVADA al decirnos que “el bien común constituye el derecho de la colectividad ante sus componentes y, correlativamente, la deuda de éstos ante ella. Lo debido por el individuo a la colectividad es su contribución al bien común”<sup>78</sup>.

Por conclusión, el principio de justicia en materia tributaria regula las relaciones de justicia legal y posteriormente distributiva entre Estado y el deudor tributario que otorga una prestación económica (acorde a su capacidad contributiva) a favor de los fines del estado como es el sustento público para los servicios sociales u obras públicas (piénsese en la figura de obras por impuestos) o como programas educativos de SENATI o SENCICO.

**3.3.4. Principio de economía en la recaudación.** El tema de la economía en la recaudación se encuentra ligado a la forma de cómo se ejerce la cobranza de la Administración Tributaria, en el caso peruano, la SUNAT lo realiza por medio de un procedimiento de cobranza coactiva, procedimiento que se encuentra regulado entre los artículos 114 al 123 perteneciente al Título II del Libro Tercero – Procedimientos Tributarios del Código Tributario y su reglamento.

Por eso el tributarista peruano SANABRIA opina que “este principio está orientado en cuanto a los actos y procedimientos necesarios que realice la Administración Tributaria pues el cobro del tributo debe ser lo menos oneroso posible. Lo que implica una logística adecuada

---

<sup>76</sup> Resulta oportuno recordar el artículo 77 de la Constitución de 1979 regulaba expresamente este principio al establecer que “todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”, aunque el principio no se encuentra regulado expresamente, sigue estando presente en la argumentación en las sentencias del Tribunal Constitucional.

<sup>77</sup> STC EXP. N° 0033-2004-AI/TC, f.j 12.

<sup>78</sup> Vid. HERVADA., *J Introducción Crítica al Derecho Natural*. primera edición peruana, Colección Jurídica de la Universidad de Piura. Universidad de Piura, 1999. p. 80.

para una óptima recaudación tributaria, así como evitar cobranzas improcedentes o ineficaces”<sup>79</sup>.

El código Tributario hace referencia a esta característica de economía procesal cómo es muestra de la lectura del artículo 117 del Código Tributario al indicarnos que “En el procedimiento, el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”. Asimismo, en el último párrafo del mismo artículo nos dice que “Teniendo como base el costo del proceso de cobranza que establezca la Administración y por economía procesal, no se iniciarán acciones coactivas respecto de aquellas deudas que por su monto así lo considere, queda expedito el derecho de la Administración a iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva, por acumulación de dichas deudas, cuando lo estime pertinente”.

Dicho esto, y concordando con el inciso 1 del artículo 116 del Código Tributario, el ejecutor coactivo de Sunat deberá verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, pues el contribuyente ejercerá una serie de medios legales de defensa tanto administrativos y judiciales, que en el caso de tener la razón, y de demostrarse que la deuda no era exigible, el procedimiento de cobranza coactiva y con ello el principio de economía en la recaudación devendría en características de ineficacia e inutilidad.

La economía en la recaudación también debe ser tomado por la Administración Tributaria como un parámetro a evaluar antes de desplegar toda la actuación de la cobranza coactiva con un respectivo análisis de la deuda tributaria, así como la posibilidad del cobro y demás posibilidades que puedan darse en el camino evitando las acciones poco eficientes por parte de la Administración al momento de determinar y cobrar la deuda tributaria.

#### **4. Potestad tributaria y el bloque constitucional tributario.**

Llegados a este punto, podemos observar la intención de revalidar una armonía entre la potestad tributaria (expresión de poder) con base a los principios constitucionales tributarios dentro de un estado constitucional en donde se respeten los derechos de los contribuyentes frente a todo acto de cobranza coactiva irregular o inconstitucional.

Los derechos de los contribuyentes en materia tributaria como cualquier otro derecho en diferentes ramas jurídicas son exigencias debidas fundamentales que implica un respeto por parte de la Administración Tributaria en el momento de ejercer la cobranza coactiva, pero la

---

<sup>79</sup> SANABRIA. ob. cit. p. 368.

práctica demuestra que en ciertas ocasiones nos encontramos ante una cobranza que deja de lado no sólo los derechos y las garantías a favor del contribuyente reguladas por el código tributario y demás normas tributarias reglamentarias, sino que muchas veces se deja de lado la misma constitución y demás normas de rango constitucional que reconocen derechos tributarios y garantías frente a la Administración Tributaria – SUNAT.

Este conjunto de normas constitucionales que protegen derechos constitucionales se denomina bloque de constitucionalidad como aquel conjunto de normas que complementan y enriquecen a la constitución de 1993, pues nos encontraríamos en una visión limitada (y errada) si sólo pensáramos que la constitución vigente es acabada en un texto codificado, cuándo en realidad es un texto inacabado, pero dinámico a las nuevas apariciones de fenómenos de constitucionalidad.

El derecho constitucional avanza y se moderniza, pero reservando su esencia misma de origen anglosajón y de naturaleza judicialista que busca delimitar el poder con la garantía y materialización de los derechos fundamentales, los cuales no sólo son reconocidos por la ley (en versión propia del derecho continental) sino por demás fuentes jurídicas constitucionales como es la jurisprudencia, los principios, el derecho consuetudinario y la doctrina que muchas veces ha sido relegada en mundo jurídico en dónde se cree que la ley es la fuente primordial y suficiente para entender el derecho y en especial el derecho constitucional<sup>80</sup>. Estas deficiencias originan que muchas veces la Administración Tributaria – SUNAT que actúa con base a la ley (derecho positivo como es el código tributario) vulnere derechos constitucionales de los contribuyentes que ya no solamente tienen respaldo en la constitución, sino también el reconocimiento y protección en el bloque de constitucionalidad en materia tributaria, de esta forma se consolida la legitimidad, eficiencia y validez del ordenamiento jurídico nacional.

En esta situación, la SUNAT al ejercer la potestad tributaria como es la cobranza coactiva deberá prestar necesaria atención a las demás fuentes jurídicas constitucionales que complementan el artículo 74 de la constitución, al código tributario y a las demás normas reglamentarias tributarias que utiliza SUNAT para el ejercicio de una facultad especial como es la cobranza coactiva. Las actuaciones de SUNAT como son los actos de cobranza coactiva no son exentas de control y subordinación constitucional, sino que deben estar acordes a la

---

<sup>80</sup> Cfr. HAKANSSON NIETO, C. *El efecto ondulatorio de las fuentes en un Estado Constitucional de Derecho. The ondulatory effect of the sources in constitutional state of law.* Themis Revista de Derecho de la PUCP. N° 67, 2015. Lima. p. 47. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5279038>. [Consultado el 14 de agosto del 2019]

constitucionalidad del ordenamiento jurídico respectivo a fin de obtener validez, legitimidad y eficacia.

Entonces, podemos decir que las normas que regulan la potestad tributaria y la facultad de la cobranza coactiva como especial manifestación de esta, son actuaciones de poder que deben ser delimitadas por la razón y las fuentes del constitucionalismo, pues advertimos que el artículo 74 de la constitución, el código tributario e incluso el reglamento de la cobranza coactiva de SUNAT resultan siendo normas inconclusas e inacabadas que necesitan de “anexos constitucionales” de necesaria importancia como son los tratados internacionales, los principios constitucionales, la doctrina y la jurisprudencia que garanticen dos puntos importantes, por un lado una correcta actuación de cobranza coactiva de SUNAT dentro de un estado constitucional de derecho; y por otro lado la protección y reconocimiento de derechos constitucionales a nivel macro o internacional como se desarrolla en el bloque de constitucionalidad tributario.

Finalmente, la idea de una potestad tributaria constitucional es y debe ser promovida no sólo por el contribuyente que ejerce su defensa dentro de un procedimiento o proceso tributario, sino también debe ser visto por los principales organismos y órganos que deben interpretar la constitución como es el Poder Ejecutivo y sus órganos específicos como es la Sunat como Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal así como también esta noción debe ser vista y desarrollada por los jueces ordinarios del Poder Judicial y jueces constitucionales como los magistrados del Tribunal Constitucional en sus sentencias y criterios jurisprudenciales de causas tributarias.



## Capítulo 2

### El bloque de constitucionalidad en materia tributaria

#### 1. Noción de bloque de constitucionalidad.

Explicado la existencia de una potestad tributaria regulada y circunscrita en un estado constitucional de derecho, surge la oportunidad de explicar la figura del bloque de constitucionalidad para posteriormente delimitarnos a su dimensión en materia tributaria. No obstante, escapa de nuestra intención realizar un análisis detallado sobre la historia y evolución, de esta figura constitucional por lo que nos centraremos en la existencia de nuestra postura de trabajo<sup>81</sup>.

El origen de la expresión proviene de la doctrina francesa y atribuida a Loius Favoreau, quién la utilizó para explicar la Decisión D-44 del 16 de julio del 1971 emitida por el Consejo Constitucional Francés referente a la libertad de asociación. Si bien existe previas manifestaciones doctrinarias sobre el principio de constitucionalidad<sup>82</sup> y del bloque de legalidad<sup>83</sup>, estas han servido para el desarrollo del trabajo sobre el bloque de constitucionalidad que es definida por FAVOREAU como aquella expresión de *principles et règles de valeur constitutionnelle* según su estudio, desarrollo y difusión<sup>84</sup>.

Es así como la doctrina del Bloque de Constitucionalidad de origen francés aparece y se difunde en los demás países y origina un cambio de perspectiva de analizar el constitucionalismo y con ello la protección de los derechos constitucionales de un ordenamiento jurídico expansivo y proteccionista que el Perú no es ajeno a esta existencia y mejora de nuestro ordenamiento constitucional, y en especial sobre la protección de los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Antes de traer a colación a autores de reconocida trayectoria, exponemos nuestra opinión, el bloque de constitucionalidad puede definirse como “aquel conjunto de fuentes nacionales e internacionales, principios constitucionales y jurisprudencia de órganos nacionales sean judiciales (Poder Judicial) y constitucionales (Tribunal Constitucional) e internacionales (CIDH) que se adscriben y comparten naturaleza propiamente constitucional con la constitución de 1993 gracias a la existencia de cláusulas de apertura constitucional que hacen

---

<sup>81</sup> Recomendamos las siguientes lecturas de valiosa utilidad: LONDOÑO, C. *Bloque de constitucionalidad*. Ediciones Nueva Jurídica, 1º Edición. Bogotá, 2011.

<sup>82</sup> Vid. FAVOREU, L. *Le principe de constitutionnalité; essai de définition d'après la jurisprudence du Conseil constitutionnel*. Melanges Eisenmann, Cujas, 1975. P.33.

<sup>83</sup> EISENMANN, M. *Le droit administratif et le principe de légalité*, EDCE, 1957, p. 26.

<sup>84</sup> Cfr. FAVOREU, L; RUBIO, F. *El bloque de la constitucionalidad. Simposium franco-español de Derecho Constitucional*. Universidad de Sevilla. Editorial Civitas SA. Madrid.1991. pp. 19-21

una unidad misma de constitucionalidad en el reconocimiento de derechos fundamentales”. Esta existencia de constitución viva, constante y dinámica es necesaria y acorde a un estado constitucional de derecho en el cual se descarta la idea que los derechos fundamentales se limitan a lo que dice la ley, el código o la constitución, sino que su efecto expansivo se hace notable y fundamenta un sistema jurídico.

Ahora bien, desde el constitucionalismo colombiano, CÉSAR LONDOÑO nos comenta sobre esta figura al decirnos que “es una pluralidad de normas conformadas de manera sistémica por medio de los contenidos formales de la Norma Fundamental y de las reglas de derecho que se le adjuntan a través de la cláusula de inserción prevista por la misma Norma Fundamental formal constituyendo el fundamento de la legitimidad, validez y eficacia del sistema jurídico”<sup>85</sup>. Compartimos la idea de una constitución inacabada, pero a la vez abierta a nuevas manifestaciones de constitucionalidad gracias a la existencia de cláusulas de apertura constitucional de nuevos textos que comparten la misma naturaleza, jerarquía, características y finalidades que serán interpretadas de manera sistemática<sup>86</sup>.

Es así como en una definición del bloque de constitucionalidad descompuesta por estas palabras podemos decir que estamos ante un “bloque” en cuanto se refiere a un fenómeno unitario compuesto por (i) las normas de derecho constitucional formal escrito y plasmado en el articulado de la Norma Fundamental; y (ii) las normas jurídicas provenientes de otros órganos y fuentes normativas que no se encuentran situadas formalmente en el texto constitucional<sup>87</sup>. A ello podemos decir que el bloque de constitucionalidad se guía por el principio de unidad dado que la unidad no está referida sólo a las disposiciones del texto constitucional, sino más bien al conjunto de fuentes que integran la constitucionalidad de una sociedad democrática de un Estado de Derecho<sup>88</sup>.

Mientras tanto podemos decir que este bloque es “constitucional” porque las normas fundantes del sistema jurídico y aquellas que se incluyen a éste por la cláusula de inserción, se consideran como los cimientos de todos y cada uno de los contenidos normativos de los componentes infraconstitucionales del sistema adjudicándoles legitimidad, validez y existencia<sup>89</sup>. Agregaríamos que el bloque es constitucional porque su fin principal es delimitar el poder por medio de la promoción, protección y respeto de los derechos fundamentales en

---

<sup>85</sup> Vid. LONDOÑO, C. op. cit. pp. 39-47.

<sup>86</sup> Corte Constitucional, Sentencia C – 291, abril 25 de 2007, Expediente D-6476. Magistrado ponente: Manual José Cepeda Espinosa. Citando sentencia C-028 de 2006. Magistrado ponente: Humberto Sierra Porto.

<sup>87</sup> Vid. LONDOÑO, C. op. cit. p. 46.

<sup>88</sup> HAKANSSON, C. *El efecto ondulatorio de las fuentes en un Estado Constitucional de Derecho*. p. 43

<sup>89</sup> LONDOÑO, C. op. cit. p. 47.

un estado democrático de derecho, así como también acorde a un estado sujeto a un sistema constitucional interamericano<sup>90</sup>.

El jurista argentino NÉSTOR SAGÜÉS señala que el Bloque de Constitucionalidad hace referencia al conjunto de dispositivos normativos y jurisprudenciales - en algunos casos principios y valores – que han sido elevados a un plano de supremacía, fungiendo como parámetro de validez para todo acto y norma existente en un sistema jurídico determinado<sup>91</sup>. El constitucionalista argentino reconoce la importancia de la jurisprudencia como elemento importante del bloque de constitucionalidad, una postura acertada.

El jurista mexicano MARCOS DEL ROSARIO opina una visión importante del bloque de constitucional o más bien un “bloque de derechos humanos” como señala: “La definición francesa y española dista de la noción de bloque de constitucionalidad que ha permeado en el sistema interamericano, ya que ésta hace alusión a las normas que poseen un grado jerárquico supremo, por el hecho de reconocer derechos humanos en sus contenidos. Bajo la noción interamericana se puede decir que la existencia de un bloque de constitucionalidad favorece directamente a la persona, ya que amplía las alternativas para el ejercicio de los derechos humanos. Dicha ampliación se genera con la construcción de una nómina solvente de derechos humanos reconocidos no sólo en la Constitución Federal, sino en los diversos instrumentos internacionales que han sido ratificados por el Estado, jurisprudencia interamericana e internacional, así como otras disposiciones jurídicas vigentes dentro la estructura normativa. Por ende, el bloque de constitucionalidad no busca *per se* que determinadas normas estén en un mismo plano jerárquico, sino que sean los derechos humanos reconocidos en dichas normas, los factores supremos que determinen la validez de los actos dentro del sistema jurídico”<sup>92</sup>.

En un conjunto enriquecedora de citas<sup>93</sup> podemos decir que aunque el bloque de constitucionalidad no tenga un significado preciso generalmente aceptado<sup>94</sup> y se considere

---

<sup>90</sup> Véase. HAKANSSON, C. *Curso de Derecho Constitucional*. Palestra Editores, Universidad de Piura, Colección Jurídica, segunda edición, Lima. 2012. P. 450.

<sup>91</sup> Véase SAGÜÉS, N. *La interpretación judicial de la Constitución*. Buenos Aires, De Palma, 1998. p. 13.

<sup>92</sup> Cfr. DEL ROSARIO, M. *El debate en torno al bloque de constitucionalidad o de derechos humanos como parámetro de validez y prevalencia de las restricciones constitucionales*. Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional. N° 21, enero-junio 2014, pp. 323-331. Disponible en línea en <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r33165.pdf> [Consultado el 22 de mayo del 2019]

<sup>93</sup> Véase. RODRÍGUEZ MANZO, G; ARJONA ESTÉVEZ, J; FAJARDO MORALES, Z. *Bloque de constitucionalidad en México*. ReformaDH. Metodología para la enseñanza de la reforma constitucional en materia de Derechos Humanos. primera edición, 2013. Disponible en <http://www2.scjn.gob.mx/red/coordinacion/Bloque%20de%20constitucionalidad.pdf> [Consultado: 22 de mayo del 2019].

<sup>94</sup> CABO DE LA VEGA analiza la pluralidad de sentidos de la expresión bloque de constitucionalidad, identificando por lo menos cuatro significados distintos de dicha expresión. Véase CABO DE LA VEGA, A. *Nota sobre el bloque de constitucionalidad*, en jueces para la democracia, núm. 24, Madrid, 1995, disponible en

que tiene elasticidad semántica<sup>95</sup>, en términos generales podemos sostener que se trata de una categoría jurídica (un concepto)<sup>96</sup> del derecho constitucional comparado<sup>97</sup> que se refiere al conjunto de normas que tienen jerarquía constitucional en el ordenamiento jurídico<sup>98</sup> de cada país; así, el bloque de constitucionalidad parte del supuesto según el cual las normas constitucionales no son sólo aquellas que parecen expresamente en la Carta sino también aquellos principios y valores que no figuran directamente en el texto constitucional pero a los cuales la propia Constitución remite<sup>99</sup>.

Por su parte, el constitucionalista peruano LUIS CASTILLO nos comenta su postura sobre la existencia de un bloque de constitucionalidad desde la teoría de las normas directamente estatuidas y normas constitucionalmente adscritas<sup>100</sup> pues de esta manera, el derecho constitucional en un estado constitucional de derecho perteneciente al sistema interamericano de protección de derechos humanos, como es el peruano, está conformado por las normas constitucionales directamente estatuidas (Na); por las normas constitucionales adscriptas de origen nacional que provienen de la interpretación vinculante de las normas constitucionales directamente estatuidas recogidas en leyes (o decretos legislativos) de desarrollo constitucional (Nb), las que provienen de las sentencias del Tribunal Constitucional (Nc), y recogidas en sentencias de la Corte Suprema (Nd); Asimismo, está compuesto por las normas constitucionales adscritas de origen convencional: las normas convencionales directamente estatuidas (Ne), y las normas convencionales adscritas a éstas provenientes de las

---

[http://Dialnet.unirioja.es/servlet/fichero\\_articulo?codigo=2552692](http://Dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=2552692) [Consultada el 22 de mayo de 2012]. Véase también RUBIO LLORENTE, F. “Bloque de constitucionalidad (derecho constitucional)”, en Enciclopedia Jurídica Básica, t.1, Madrid, Civitas, 1995.

<sup>95</sup> Véase CARPIO MARCOS, E. *Bloque de constitucionalidad y proceso de inconstitucionalidad de las leyes*, en Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional, núm. 4, México, 2005, disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2530938> [página consultada el 22 de mayo de 2019].

<sup>96</sup> Es importante aclarar que la adopción del concepto de bloque de constitucionalidad por la doctrina y la jurisprudencia nacional es sólo una fórmula para describir una realidad jurídica subyacente, a saber: la propia Constitución eleva a rango constitucional determinadas normas y valores a los que ella misma remite, por esta razón, no es posible aceptar que el rechazo del concepto pueda llevarnos a sostener que las normas a las que la propia Constitución refiere pierden su naturaleza constitucional, pues el concepto bloque de constitucionalidad, en tanto concepto, es meramente descriptivo, no prescriptivo.

<sup>97</sup> En este sentido véase HOYOS, A. “El control judicial y el bloque de constitucionalidad en Panamá”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 75, sección de artículos, México, 1992, disponible en <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/2994/3250>. [página consultada el 5 de mayo de 2012].

<sup>98</sup> GÓNGORA MERA, M. *El bloque de constitucionalidad en Argentina y su relevancia en la lucha contra la impunidad*. Centro de Derechos Humanos de Nuremberg, 2007, disponible en [https://www.menschenrechte.org/wpcontent/uploads/2009/11/Bloque\\_Constitucionalidad\\_Argentina\\_impunidad.pdf](https://www.menschenrechte.org/wpcontent/uploads/2009/11/Bloque_Constitucionalidad_Argentina_impunidad.pdf) [página consultada el 5 de mayo de 2019].

<sup>99</sup> UPRIMNY YEPES, R. *Bloque de constitucionalidad, derechos humanos y proceso penal*, 2ª ed., Bogotá, Consejo Superior de la Judicatura-Universidad Nacional de Colombia, 2008, p. 25, disponible en <http://www.cejamericas.org/BoletinNexos/publicaciones/DialImpactodelcontroldeconvencionalidadLibroBloque deConstitucionalidadyProcesoPenal.pdf>. [consultado el 22 de mayo de 2019].

<sup>100</sup> Véase CASTILLO, L. *La Constitución del Estado Constitucional*. p. 10; y *los precedentes vinculantes del Tribunal Constitucional*. tercera edición, Ed. Gaceta Jurídica. Lima. pp. 15-42.

interpretaciones vinculantes que del derecho convencional directamente estatuido haya realizado la Corte IDH (Nf) siendo estas normas elementos que ensanchan el contenido de un bloque de constitucionalidad al compartir la misma naturaleza constitucional que es regular el contenido esencial de los derechos humanos<sup>101</sup>.

Seguidamente, el jurista uruguayo HÉCTOR BARBAGELATA nos comenta desde su concepción de un bloque de constitucionalidad de derechos humanos laborales está compuesto por todas aquellas disposiciones y principios a los que se les reconoce valor constitucional que no solamente consta en la parte dispositiva de la constitución y de su preámbulo, cuando lo tienen, sino que se suma a ellos, lo que consta o se desprende de instrumentos internacionales y aún de las doctrinas generalmente admitidas en un régimen democrático de derecho<sup>102</sup>; no obstante, ante la opinión de algunos constitucionalistas que rechazan esta idea de constitucionalidad en bloque<sup>103</sup>, confirmamos que nos encontramos ante una visión o concepto de constitucionalidad de orígenes franceses, pero con características propias de un sistema constitucional interamericano en donde los derechos humanos no se limitan en el texto constitucional de un país sino incluso en la existencia de una *ius constitutionale commune* compuesto por la Declaración Universal de Derechos Humanos y la Convención Americana de Derechos Humanos, la jurisprudencia nacional e internacional y demás tratados internacionales de derechos humanos, todo esto encausado en la figura del bloque de constitucionalidad y su concepción *pro homine*<sup>104</sup>.

Por conclusión, aunque la expresión bloque de constitucionalidad es elástica y adecuada por cada ordenamiento jurídico estatal, se comparte algo en común que es la idea de la existencia de textos fuera de la constitucional nacional como son los tratados internacionales,

<sup>101</sup> Cfr. CASTILLO CORDOVA, L. *Las fuentes productoras de Derecho Constitucional*. Ponencias presentas al XII Congreso Nacional de Derecho Constitucional. Desafíos del Constitucionalismo peruano a los 25 años de la Constitución de 1993. Universidad Privada Antenor Orrego, Trujillo, 2018. pp. 679-695.

<sup>102</sup> Véase BARBAGELATA, H. “El Bloque de Constitucionalidad de los Derechos Humanos Laborales” En: *El Trabajo y la Constitución* (Estudios en homenaje al profesor Alonso Olea) VV.AA. Ed. Ministerio de Asuntos Sociales, 2003. España.

<sup>103</sup> Cfr. GARCÍA BELAUNDE, D. *Estado y Municipio en el Perú*. Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano. 2003. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. pp. 397-416. Disponible en <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/2003/pr/pr22.pdf>. [Consultado el 23 de mayo del 2019] o véase SOSA SACIO, J. *La interpretación constitucional y la doctrina del “bloque de constitucionalidad” o de las “normas interpuestas”*. Cuadernos sobre Jurisprudencia Constitucional N° 11 – Diciembre 2016. p. 159-180

<sup>104</sup> Véase GÓNGORA MERA, M. *La difusión del bloque de constitucionalidad en la jurisprudencia latinoamericana y su potencial en la construcción del Ius Constitutionale Commune Latinoamericano*. En: *Ius Constitutionale Commune en América Latina*. Rasgos, potencialidades y desafíos. Instituto de Investigaciones Jurídicas Max Planck de Derecho Público Comparado y Derecho Internacional. 2014. pp. 301-327. Disponible en <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3655-ius-constitutionale-commune-en-america-latina-rasgos-potencialidades-y-desafios>. [Consultado el 22 de mayo del 2019]

las declaraciones de derechos, la jurisprudencia de los órganos nacionales (Poder Judicial o Tribunal Constitucional) e internacionales (CIDH) que como si una unidad constitucional se tratará, que está destinada al reconocimiento, promoción y protección de los derechos constitucionales a nivel supranacional y dentro de un estado constitucional de derecho latinoamericano que cada día da muestras de crecimiento y que reclama especial atención.

## 2. El bloque de constitucionalidad peruano.

Realizada una introducción a lo que se entiende por bloque de constitucionalidad corresponde exponer su existencia en el sistema peruano como figura de valiosa utilidad, así como un replanteamiento en nuestro ordenamiento jurídico con relación a la materia tributaria.

La recepción del bloque de constitucionalidad en Perú ha experimentado un proceso que no deja de ser sorprendente dado que evoluciona constantemente sea por los cambios jurisprudenciales o políticos que muchas veces se ve inmerso el país y muchas veces tiene consecuencias constitucionales.

La primera concepción que desarrolla el Perú sobre el Bloque proviene de la postura italiana sobre la teoría de las *normas interpuestas*, definida como norma con rango de ley ordinaria pero que, por disposición explícita de la Constitución, ata o limita a otras normas como parámetro de control constitucional; de este modo, hay normas de rango legal que tienen “valor constitucional” al ser parte del parámetro de constitucionalidad, pero carecen formalmente de jerarquía constitucional<sup>105</sup>. Muchas de estas normas están destinadas a resolver problemas de funciones y competencias de órganos internos de los estados sin dar preferencia o protección a los derechos constitucionales<sup>106</sup>, una postura que debe ser reformulada.

A nivel constitucional, con la Constitución de 1979 se tuvo la oportunidad de la existencia de un bloque de constitucionalidad al estilo francés gracias a la existencia de su articulado sobre los tratados internacionales<sup>107</sup> como fue el artículo 105 que señalaba claramente que “los preceptos contenidos en los tratados relativos a los derechos humanos, tiene jerarquía constitucional”, y que junto con los derechos innominados del artículo 4<sup>108</sup> y los textos

---

<sup>105</sup> GÓNGORA MERA, M. op. cit. p. 307

<sup>106</sup> Véase las STC EXP. N° 0004-1996-AI/TC del 03.01.1997; STC EXP. 0689-2000-AC/TC del 15.12.2000 y STC EXP. N° 0012-2001-AI/TC del 23.05.2002.

<sup>107</sup> Véase el Capítulo V desde los artículos 101 al 109 de la Constitución Política del Perú 1979.

<sup>108</sup> Art. 4 de la Constitución de 1979.- La enumeración de los derechos reconocidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza ni otros de naturaleza análoga o que derivan de la dignidad del hombre,

constitucionales regionales de la Décimo Sexta Disposición General y Transitoria<sup>109</sup> se podía desarrollar la idea que la constitución y los derechos constitucionales encuentran sustento en textos constitucionales externos; no obstante, observamos que la ruptura del constitucionalismo del golpe de estado del año 1992, la crisis política nacional, la falta de independencia y desarrollo jurisprudencial del Poder Judicial, la crisis de un Tribunal de Garantías Constitucionales, el descontento nacional y demás factores del momento originaron la imposibilidad de un desarrollo del bloque de constitucionalidad, así como la idea de una constitución abierta y flexible<sup>110</sup>.

A nivel legal, también se advertía la posibilidad de un bloque de constitucionalidad al menos en *lato sensu* equivalente al “parámetro de constitucionalidad”<sup>111</sup> con el artículo 21 de la Ley Orgánica del Tribunal de Garantías Constitucionales (Ley N°23385) en cuanto señalaba que: “para apreciar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas mencionadas en el artículo 19<sup>112</sup>, el Tribunal considerara, además de los preceptos constitucionales, las leyes que, dentro del marco constitucional, se hayan dictado para determinar la competencia de los órganos del Estado” como se observa, la teoría del bloque se sujetaba mucho a la doctrina italiana de las normas interpuestas, pero consideramos que era un punto de inicio para el desarrollo de un bloque que comprenda textos constitucionales interamericanos e internacionales en su aplicación práctica.

Con la Constitución de 1993 comienza un nuevo capítulo del constitucionalismo peruano. Si bien ya no contamos con un artículo 105 que otorga rango constitucional a los tratados

---

del principio de soberanía del pueblo, del Estado Social y Democrático de Derecho y de la forma republicana de gobierno.

<sup>109</sup> La Décimo Sexta Disposición General y Transitoria: Se ratifica constitucionalmente, en todas sus cláusulas, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, así como el Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas. Se ratifica, igualmente, la Convención Americana sobre Derechos Humanos de San José de Costa Rica, incluyendo que los artículos 45 y 62, referidos a la competencia de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

<sup>110</sup> Véase HUERTA GUERRERO, L. *La convergencia entre el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional en materia de Derechos Humanos*. Revista de Derecho de la Universidad de Piura. Vol. 7 año 2006 pp. 142-147

<sup>111</sup> Consideramos que el Bloque de Constitucionalidad tiene dos manifestaciones que conviven y son de utilidad. El *Stricto Sensu* o Bloque de Constitucionalidad con apertura a textos constitucionales internacionales sobre derechos humanos tal como venimos desarrollando y por otra parte el *Lato Sensu* por el cual comprende a todas las normas infralegales que se sujetan a la constitución y que están destinadas a la delimitación de competencias y funciones de los órganos del Estado. Esta última expresión se asemeja más a la teoría de las normas interpuesta. Ambas expresiones del bloque son válidas y puede convivir, pero al menos desde nuestra postura de tesis, desarrollamos la idea de un bloque en sentido estricto y con apertura a los textos constitucionales interamericanos e internacionales. sobre materia de derechos humanos, y en específico sobre los derechos de los contribuyentes.

<sup>112</sup> Art. 19 de la Ley N° 23385. Mediante el procedimiento de declaración de inconstitucionalidad regulado en este Título, el Tribunal garantiza la primacía de la Constitución o no, por la forma o por el fondo, las siguientes normas que sean impugnadas: 1) Las Leyes, 2) los Decretos Legislativos; 3) las Normas Regionales de carácter general y; 4) Las ordenanzas municipales.

internacionales sobre materia de derechos humanos, dicha omisión se puede reemplazar desde la IV Disposición Final y Transitoria de la Constitución y con los aportes jurisprudenciales del Tribunal Constitucional. Por otro lado, la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (Ley N° 26435) continuaba bajo la concepción de las normas interpuestas de origen italiano al decirnos en el artículo 22 lo mismo que su predecesora, “Para apreciar la constitucionalidad o la inconstitucionalidad de las normas mencionadas en el artículo 20<sup>113</sup>, el Tribunal considera, además de los preceptos constitucionales, las leyes que, dentro del marco constitucional, se hayan dictado para determinar la competencia o las atribuciones de los órganos del Estado”, deberíamos entender por las “leyes” a lo regulado en el artículo 106 de la Constitución vigente señalando que “mediante leyes orgánicas se regulan la estructura y funcionamiento de las entidades del Estado previstas en la Constitución. En tal sentido, lo regulado en el sistema peruano sería semejante al modelo español<sup>114</sup> e incluso en la semejanza a la teoría de las normas interpuestas, salvando las distancias pues el estado peruano se define como único e indivisible<sup>115</sup> a diferencia de la regulación entre Estado Central y Comunidades Autónomas españolas<sup>116</sup>.”

Posteriormente, aparecería el primer Código Procesal Constitucional para el Perú y Latinoamérica<sup>117</sup> y con ello nuevos artículos que abren la apertura a un análisis del bloque de constitucionalidad en el ordenamiento peruano. Observamos que en el título preliminar del código en mención el artículo V suscribe que los derechos constitucionales deben interpretarse en conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados sobre derechos humanos, lo que nos permitiría reafirmar la teoría de un bloque de constitucionalidad propiamente dicho así como el artículo 79 en cuanto indica que “para apreciar la validez constitucional de las normas el Tribunal Constitucional considerará, además de las normas constitucionales, las leyes que, dentro del marco constitucional, se haya dictado para determinar la competencia o las atribuciones de los órganos del Estado o el

---

<sup>113</sup> Artículo 20o.- Mediante el procedimiento de declaración de inconstitucionalidad regulado en este Título, el Tribunal garantiza la primacía de la Constitución; y declara si son constitucionales o no, por la forma o por el fondo, las siguientes normas que sean impugnadas: 1. Las Leyes; 2. Los decretos legislativos; 3. Los decretos de urgencia; 4. Los tratados internacionales que hayan requerido o no la aprobación del Congreso conforme a los artículos 56 y 57 de la Constitución; 5. Los reglamentos del Congreso; 6. Las normas regionales de carácter general; y 7. Las ordenanzas municipales.

<sup>114</sup> Recordemos que la Constitución de 1978 fue fuente inspiradora de la Constitución de la constitución peruana de 1979. La idea del bloque de constitucionalidad fue recibida en buena parte por doctrina y jurisprudencia española. a contraposición de del Sistema Colombiano, el cual es semejante al modelo francés.

<sup>115</sup> Véase el artículo 43 de la Constitución de 1993.

<sup>116</sup> Véase el artículo 137 de la Constitución Española de 1978

<sup>117</sup> CASTILLO, L. *El primer Código Procesal Constitucional Comentarios a la Ley Peruana 28237*. Repositorio Institucional PIRHUA de la Universidad de Piura. pp. 1-16. Disponible en <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2101>. [Consultado 23 de mayo del 2019].

ejercicio de los derechos fundamentales de la persona” si bien este artículo se encuentra contenido en las disposiciones generales de los procesos de acción popular e inconstitucionalidad, nos permite interpretar que el Tribunal Constitucional debe observar las normas que no sólo se limitan a la constitución sino todas aquellas leyes (usualmente normativa infralegal) que dentro del marco constitucional existan para determinar la competencia o atribuciones de los órganos del Estado (conforme la teoría de las normas interpuestas y la dimensión del bloque de constitucionalidad en sentido amplio), así como el reconocimiento de los derechos fundamentales de la persona como principal factor para la existencia de un bloque de constitucionalidad en sentido estricto y con relación a demás textos constitucionales sean internacionales (DUDH) e interamericanos (CADH), y ahora también específicamente en los derechos de los contribuyentes por ser un enfoque principal en este trabajo de tesis.

Ahora bien, corresponde tomar en cuenta la postura que tiene el Tribunal Constitucional peruano respecto a la existencia del bloque de constitucionalidad en donde observamos que ha recogido la visión de la teoría de las normas interpuestas y también la visión propia del constitucionalismo francés en cuanto protección de los derechos constitucionales<sup>118</sup>. Por ejemplo, de la primera visión, la STC N° 007-2002-AI/TC nos indica como parámetro de constitucionalidad puede comprender otras fuentes distintas de la Constitución y en concreto fuentes con rango de ley, “cabe ahora señalar que, en determinadas ocasiones, ese parámetro puede comprender a otras fuentes distintas de la Constitución y, en concreto, a determinadas fuentes con rango de ley, siempre que esa condición sea reclamada directamente por una disposición constitucional (v.g. la ley autoritativa en relación con el decreto legislativo). En tales casos, estas fuentes asumen la condición de “normas sobre la producción jurídica”, en un doble sentido; por un lado, como “normas sobre la forma de la producción jurídica”, esto es, cuando se les encarga la capacidad de condicionar el procedimiento de elaboración de otras fuentes que tienen su mismo rango; y, por otro, como “normas sobre el contenido de la normación”, es decir, cuando por encargo de la Constitución pueden limitar su contenido. Tal capacidad (de fuentes formalmente no constitucionales para integrar el parámetro), es lo que

---

<sup>118</sup> Véase. ROBLES MORENO, C. *El bloque de constitucionalidad como parámetro de control constitucional ¿Cuánto conocemos del tema y de su aplicación en materia tributaria? (Parte Final)*. Actualidad Empresarial N° 163 – Segunda Quincena de julio del 2008, pp. I-5 a I-10. Lima, 2012 Disponible en: [http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_8322\\_90606.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_8322_90606.pdf) [Consultado 01 de febrero del 2019].

en el derecho constitucional comparado se ha abordado bajo la denominación de “bloque de constitucionalidad” (así, en España) o de “normas interpuestas” (caso de Italia)”<sup>119</sup>.

La STC N° 0033-2005-PI/TC nos indica con relación al rango de las normas que forman parte del bloque de constitucionalidad que no gozan ni comparten la naturaleza constitucional de la *Lex Legum*, pues éstas actúan como normas interpuestas para advertir las infracciones indirectas a la constitución. Lo cuestionable de esta sentencia es que indica que los tratados internacionales cuentan con rango legal, postura que debe ser reconsiderada<sup>120</sup>.

La STC N° 0041-2004-AI/TC confirma la existencia del bloque de constitucionalidad en sentido amplio (parámetro de constitucionalidad) y lo asemeja con las normas interpuestas siendo una norma interpuesta las leyes orgánicas (artículo 106 de la Constitución) dado que estas regulan la estructura y funcionamiento de las entidades del Estado, pero ya hemos comentado que el bloque de constitucionalidad no puede limitarse a esta visión positivista<sup>121</sup>.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional también ha tenido luces sobre la existencia de un bloque conformado por normas con rango constitucional que permiten una mejor concepción de la promoción y protección de los derechos constitucionales para la visión de un bloque de constitucionalidad *strictu Sensu* al decirnos que “la noción de sustento constitucional directo a que hace referencia el artículo 38 del Código Procesal Constitucional no se reduce a una tutela normativa del texto constitucional formal. Alude, antes bien, a una protección de la Constitución en sentido material (*pro homine*), en el que se integra la Norma Fundamental con los tratados de derechos humanos, tanto a nivel positivo (artículo 55 de la Constitución), como a nivel interpretativo (Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución); y con las disposiciones legales que desarrollan directamente el contenido esencial de los derechos fundamentales que así lo requieran. Tales disposiciones conforman el control constitucional o bloque de constitucionalidad<sup>122</sup>.

---

<sup>119</sup> Fíjese la postura positivista de Sosa Sacio sobre el “felizmente” rechazo del Tribunal Constitucional de la doctrina francesa y de un bloque de constitucionalidad de normas con rango constitucional como son los tratados internacionales en materia de derechos humanos, una postura a la cual rechazamos en esta tesis. Cfr. SOSA SACIO, M. *La interpretación constitucional y la doctrina del “bloque de constitucionalidad” o de las “normas interpuestas”*. Cuadernos sobre Jurisprudencia Constitucional N° 11 – Diciembre 2016. p. 166.

<sup>120</sup> El mismo criterio ha sido tomado de la STC N° 0047-2004-AI/TC Fundamento Jurídico 128 y siguientes.

<sup>121</sup> Observamos que el Tribunal Constitucional ha ejemplificado normas interpuestas en la jurisprudencia peruana como son la Ley Orgánica sobre Municipalidades (STC N° 0689-2000-AC/TC); la Ley sobre Impuestos Municipales (STC N° 0053-2004-PI/TC); La Ley sobre Bases de Descentralización, la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales (STC N° 002-2005-PI/TC); La Ley Orgánica del Poder Judicial (STC N° 2483-2002-AA/TC) y la Ley Orgánica de la Superintendencia Bancaria y Seguros SBS (STC N° 0005-2005-CC/TC). Asimismo, la STC N° 0046-2004-PI/TC del 15 de febrero del 2005 manifiesta este mismo sentido en referencia a la Ley Orgánica de Municipalidades como una norma interpuesta.

<sup>122</sup> Véase la STC N° 01417-2005-PA/TC fundamento jurídico 9 Caso “Manuel Anicama Hernández”.

En la STC 0007-2007-PI/TC el tribunal constitucional abordó tres temas vinculados con la Corte IDH: i) la interpretación de los derechos fundamentales a la luz de los tratados internacionales sobre derechos humanos y las decisiones de los tribunales internacionales sobre derechos humanos como derecho interno; ii) los efectos vinculantes de las sentencias de la Corte IDH; iii) el reconocimiento de rango constitucional de los tratados de derechos humanos. Asimismo, la STC N° 05854-2005-AA/TC nos indica que “para determinar el contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales debe estar obligatoriamente interpretado de conformidad con los tratados y los convenios internacionales sobre derechos humanos ratificados por el Perú y en concordancia con las decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos constituidos según tratados de los que el Perú es parte (Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución y artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional). (...) el ejercicio interpretativo que realice todo órgano jurisdiccional del Estado (o que desempeñe funciones materialmente jurisdiccionales), para determinar el contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales, debe estar obligatoriamente informado por las disposiciones de los tratados internacionales de derechos humanos y por la interpretación de las mismas realizada por los tribunales internacionales sobre derechos humanos a través de sus decisiones. (...) de ahí que resulta manifiesto que dicha aplicación sea una interpretación de los derechos y libertades reconocidos por la Constitución de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos, los tratados sobre derechos humanos ratificados por el Estado peruano y las decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos, constituidos según tratados de los que el Perú es parte, tal como lo exigen la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución y el Artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional (CPConst)”<sup>123</sup>.

Efectivamente existe un bloque de constitucionalidad internacional<sup>124</sup> enriquecido por fuentes constitucionales como lo es la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su protocolo facultativo; el Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; la Convención Americana de Derechos Humanos y la jurisprudencia que pueda desarrollarse a partir de estos textos en forma una sola expresión de derecho constitucional peruano.

---

<sup>123</sup> Criterio igualmente recogido en la STC N° 03362.2004-AA/TC; STC N° 02876-2005-PHC/TC; STC N° 01776-2004-AA/TC y STC N° 4578-2004-AA/TC.

<sup>124</sup> Fundamento Jurídico 16 de la STC N° 01776-2004-AA/TC.

En resumen, en el ordenamiento peruano si existe un bloque de constitucionalidad, o más bien existe una dualidad de conceptos<sup>125</sup> tanto el sentido amplio que es el parámetro de constitucionalidad en donde se incluye las normas infralegales como normas interpuestas para el análisis de una acción de inconstitucionalidad o para una acción popular, o los derechos constitucionales respaldados por una acción de amparo; y por otro lado la advertencia de un bloque de constitucional en sentido estricto que está comprendido por un conjunto de fuentes constitucionales nacionales (la constitución de 1993) e internacionales (DUDH, CADH, PIDESC, PIDCP y demás tratados), principios constitucionales y jurisprudencia de órganos nacionales sean judiciales (Poder Judicial) y constitucionales (Tribunal Constitucional) e internacionales (CIDH) que se adscriben y comparten naturaleza propiamente constitucional con la constitución de 1993 gracias a la existencia de cláusulas de apertura constitucional que hacen una unidad misma de constitucionalidad en el reconocimiento de derechos fundamentales y que irradia en todo el ordenamiento jurídico. Y sobre esta postura debe replantearse la figura de un bloque de constitucionalidad superando la idea de positivismo, la desconfianza de las fuentes externas de constitucionalidad, y la falsa pérdida de la soberanía, pues sólo sobre esta figura se puede construir una figura constitucional *pro homine* y de derechos constitucionales con un sustento transcendental, y que es de utilidad en el campo tributario.

### **3. El artículo 74 y las cláusulas de apertura constitucional**

El bloque de constitucionalidad significa expansión, flexibilidad, recepción y complementariedad por la importancia de las cláusulas de apertura constitucional que facilitan el acceso e ingreso de otras formas y contenidos normativos al sistema constitucional<sup>126</sup>, surge la necesidad de establecer que se entiende por cláusula de apertura constitucional así como establecer cuáles son las cláusulas en el ordenamiento peruano con relación con el artículo 74 de la constitución por ser principal referente a la materia tributaria.

---

<sup>125</sup> En una opinión compartida con la doctrina colombiana sobre el bloque de constitucionalidad conforme a la Sentencia C-191 DE 1998 en cuanto indica que “Efectivamente, resulta posible distinguir dos sentidos del concepto del bloque de constitucionalidad. En un primer sentido de la noción, que podría denominarse bloque de constitucionalidad *Stricto Sensu*, se ha considerado que se encuentra conformado por aquellos principios y normas de valor constitucional, los que se reducen al texto de la Constitución propiamente dicha y a los tratados internacionales que consagren derechos humanos cuya limitación se encuentra prohibida durante los estados de excepción (CP artículo 93) (...) más recientemente, la Corte ha adoptado una noción *lato sensu* del bloque de constitucionalidad, según la cual aquél estaría compuesto por todas aquellas normas, de diversa jerarquía, que sirven como parámetro para llevar a cabo el control de constitucionalidad de la legislación. (...)”. Véase la Corte Constitucional De Colombia. Sentencia C-191/1998.

<sup>126</sup> Cfr. LONDOÑO AYALA, C. op. cit. p. 281.

La cláusula de inserción de normas no plasmadas en el texto constitucional – opina LONDOÑO - es un elemento del sistema fundamente básico que le proporciona su carácter abierto, facilitando la adopción de otros dispositivos normativos relevantes para la consolidación del derecho constitucional del ordenamiento jurídico. La cláusula de inserción puede representarse a través de una norma jurídica constitucional expresa o tácita, que define la posibilidad de acoplamiento de normas no previstas en la constitución, pero que resultan importantes dada su trascendencia fundacional<sup>127</sup>.

Para la existencia de un bloque de constitucionalidad es necesario la presencia de cláusulas de inserción o de apertura constitucional que no son más que los artículos claves para la apertura y recepción de nuevos textos constitucionales, dichas cláusulas o artículos están ubicados desde la misma constitución, así como también se encuentran en textos complementarios direccionados al mismo fin de unidad constitucional<sup>128</sup>.

Mal haríamos pensar que el artículo 74 de la Constitución que como hemos dicho regula la potestad tributaria dentro de un estado constitucional es un artículo acabado y suficiente para la regulación de la potestad tributaria y el reconocimiento de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Ante esta necesidad es la utilidad de las cláusulas de apertura constitucional que dan vida y efecto al bloque de constitucionalidad, pues un sistema que no cuente con remisiones a otros textos constitucionales es un sistema cerrado a nuevas perspectivas de constitucionalidad.

Las cláusulas de apertura constitucional o cláusulas de inserción pueden ser constitucionales o legales. Por cláusulas constitucionales encontramos al artículo 3 respecto a los derechos innominados<sup>129</sup> como aquellos bienes humanos debidos a la persona humana para obtener grado de perfeccionamiento y realización humana, y que se puedan encontrar el sustento en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de Derecho y de la forma republicana de gobierno convirtiéndose en un derecho constitucional implícito de protección dentro del ordenamiento. Esta cláusula nos da entender que los derechos constitucionales no sólo le limitan a lo establecido en el artículo 2, que no es una lista taxativa, sino más abierta a nuevas manifestaciones de exigencias debidas que

---

<sup>127</sup> *Ibíd.*

<sup>128</sup> Véase para mejor explicación y conocimiento sobre las cláusulas de remisión o de apertura constitucional en RODRÍGUEZ, G. [Et al]. *Bloque de constitucionalidad en México*. ReformaDH. p. 21.

<sup>129</sup> El artículo 3 de la Constitución de 1993 es expresión propia de la novena enmienda de la Carta de Estados Unidos de América de 1787 en cuanto dice que “la enumeración de derechos no es exhaustiva y que no deberá interpretarse como una negación o disminución de otros derechos que retiene el pueblo”. Dicho artículo ha inspirado a otros países de América como son los artículos 3, 33, 50, 94 de la Constitución de Argentina, el artículo 94 de la Constitución de Colombia de 1991, el artículo 13 de la Constitución de Bolivia y el artículo 50 de la Constitución Venezolana de 1961.

constituyan bien humanos a favor de la persona sean en el ámbito social, económico, cultural o político<sup>130</sup>, y porque no decirlo también en el ámbito tributario. Por su parte, el Tribunal Constitucional en la STC N° 01417-2005-AA/TC nos comenta que esta cláusula da lugar a que en nuestro ordenamiento todos los derechos fundamentales sean a su vez derechos constitucionales, en tanto es la propia constitución que la incorpora en el orden constitucional no solo a los derechos expresamente contemplados en su texto, sino a todos aquellos que, de manera implícita, se deriven de los mismos principios y valores que sirvieron de base histórica y dogmática para el reconocimiento de los derechos fundamentales. Sería oportuno que la Administración Tributaria tuviese en cuenta el valor de los derechos constitucionales más allá de lo que haya dispuesto el código tributario.

El artículo 55 de la Constitución establece escuetamente, pero con gran significancia que “los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del Derecho nacional” debemos entender que se hace referencia igualmente a los tratados internacionales sobre materia tributaria por ser un elemento formante de nuestro bloque de constitucionalidad como lo son los convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria.

No obstante, debemos advertir precisiones al respecto de este artículo dado que existe una discusión en cuanto a su jerarquía normativa, punto clave para determinar el desarrollo del bloque de constitucionalidad. Sobre este punto estuvo claro en un momento en la constitución de 1979 cuando en su artículo 105 que suscribía “Los preceptos contenidos en los tratados relativos a derechos humanos, tienen jerarquía constitucional. No pueden ser modificados sino por el procedimiento que rige para la reforma de la Constitución”, en la actualidad podemos seguir respaldando la idea que los tratados internacionales sobre derechos humanos tienen naturaleza propiamente constitucional dado que el artículo 56 establece la materia de derechos humanos como objeto del tratado con referencia a la materia de tributos y derechos de los contribuyentes; asimismo, la Cuarta Disposición Final y Transitoria nos comenta que los derechos que reconoce la Constitución deben ser interpretados a la luz de la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las materias ratificados por el Perú, lo que nos lleva a entender que los tratados internacionales tienen necesariamente reconocimiento constitucional, pensar lo contrario es un retroceso en materia constitucional<sup>131</sup> y resultado de una torpeza política<sup>132</sup>.

---

<sup>130</sup> Véase CASTILLO CÓRDOVA, L. *Justificación y significación de los derechos constitucionales implícitos*. Gaceta Constitucional N° 05 pp. 31-48.

<sup>131</sup> GATTAS, E. “Los Tratados Internacionales en las Constituciones del Perú”. En *Limitación del Poder y Estructura del Estado. Estudios sobre la parte orgánica de la Constitución*. Ed. Grijley, Lima, 2008, pp. 359 – 390.

Otra razón por la que los tratados internacionales ingresan a nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional es porque complementan el catálogo de derechos y libertades de las constituciones codificadas, conformando parte del derecho nacional, de tal modo, que los jueces también podrían invocar sus disposiciones para proteger la dignidad, la libertad, la igualdad y la participación de los ciudadanos, entre otros derechos, por eso el bloque de constitucionalidad nos indica que los tratados internacionales sobre derechos humanos también forman parte de la constitución, aunque no lo digan expresamente<sup>133</sup>. Y son estos textos constitucionales internacionales que serán el parámetro de constitucionalidad en el análisis jurídico de los tribunales y organismos internacionales que impartirán justicia una vez agotada la jurisdicción interna conforme al artículo 205 de la constitución, mostrándose así un reconocimiento indirecto a la jerarquía constitucional de los tratados sobre derechos humanos.

Adicionalmente, el profesor LUIS CASTILLO señala que “ningún tratado internacional le obliga a colocar en un determinado nivel normativo los tratados a cuyo cumplimiento se obliga. Sin embargo, no se debe perder de vista que, en relación a los derechos humanos, el derecho convencional regula lo mismo que el derecho constitucional: el contenido esencial de los derechos humanos. De esta manera el derecho constitucional y el derecho convencional conforman el contenido esencial o constitucional de un derecho humano. Esta es una razón fuerte para sostener que el derecho convencional sobre derechos humanos está llamado a conformar el nivel constitucional de un sistema jurídico nacional”<sup>134</sup>.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha comentado que el denominado derecho internacional de los derechos humanos<sup>135</sup>, posee fuerza normativa directa o aplicabilidad directa en cuanto a los derechos reconocidos por los tratados internacionales a favor de los países que suscriben y estos textos constitucionales internacionales se insertan en complementariedad con constitución nacional como si un mismo derecho se tratará. De igual forma, el tribunal señala que para determinar el contenido constitucional de los derechos fundamentales será necesario considerar y estar obligatoriamente informado por las disposiciones de los tratados internacionales de derechos humanos y por la interpretación de

---

<sup>132</sup> NOVAK, F. “Los tratados y la constitución peruana de 1993” En *Agenda Internacional*, Año I, N° 2, Lima, julio-diciembre de 1994, PUCP, pp. 71 y ss.

<sup>133</sup> Cfr. HAKANSSON, C. “La posición constitucional de los tratados de derechos humanos en la carta de 1993” En: *La Constitucionalización de los Tratados de Derechos Humanos en Perú*. Cuartas Jornadas sobre Derechos Humanos. Instituto de Derechos Humanos. Universidad de Piura – Facultad de Derecho. Palestra Editores, Lima, 2015. pp. 27-44.

<sup>134</sup> CASTILLO, L. *Las fuentes productoras de Derecho Constitucional*. Ponencias presentas al XII Congreso Nacional de Derecho Constitucional. Desafíos del constitucionalismo peruano a los 25 años de la Constitución de 1993. Universidad Privada Antenor Orrego, Trujillo, 2018. p. 690- 691.

<sup>135</sup> STC EXP. N° 1268-2001-HC/TC

la mismas realizadas por los tribunales internacionales en tanto que forman parte de una misma constitución<sup>136</sup>. Mejor dicho, el Tribunal Constitucional toma en cuenta disposiciones constitucionales complementarias para determinar mejor el derecho mismo.

Desde la doctrina mexicana respecto a la jerarquía, “el bloque de constitucionalidad busca privilegiar la primacía de los derechos humanos, en concreto, conservar la vigencia del principio *pro hominem*; en este sentido resulta inviable que se llegué a generar un conflicto entre la constitución y los tratados internacionales, ya que de la presunta jerarquía que pueda existir entre éstas no es algo que resulte trascendente en lo que hace al reconocimiento y tutela de los derechos, puesto que con independencia de dónde se encuentre reconocidos, la autoridad está obligada a aplicar el dispositivo normativo que mejor favorezca a la persona. Esto implica que, en materia de derechos humanos, la jerarquía normativa es irrelevante, pues siempre se antepone la eficacia y vigencia del principio pro-persona y no que dispositivo normativo *per se* contiene una mayor primacía”<sup>137</sup>

Por lo tanto, la constitución como los tratados internacionales que reconozcan derechos humanos constituyen una misma unidad por compartir la misma naturaleza, mejor dicho, es expresión misma de la constitución material, en la cual se puede sustentar un reconocimiento de los bienes debidos a la persona, así como también la sujeción de la potestad tributaria no sólo a las normas internas, sino también bajo los parámetros de constitucionalidad externa.

La última cláusula de apertura constitucional casi pasa por desapercibida por encontrarse al final de la constitución de 1993; sin embargo, guarda en su contenido un gran y valioso aporte constitucional para el ordenamiento peruano que a mi criterio es el sustento a la existencia del bloque de constitucionalidad peruano y que debe ser estudiado.

La Cuarta Disposición Final y Transitoria<sup>138</sup> (que no debería ser tan transitoria sino más bien permanente)<sup>139</sup> que suscribe “las normas relativas a 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”, de una interpretación literal las normas de derechos humanos no sólo

---

<sup>136</sup> STC EXP. N° 05854-2005-AA/TC

<sup>137</sup> DEL ROSARIO, M. op. cit. p. 330. [el subrayado es nuestro].

<sup>138</sup> En una visión comparada, nos percatamos que el constitucionalismo portugués lo regula en el artículo 16 de su constitución de 1976, la española en el artículo 10 de su constitución de 1978, o el artículo 93 de la constitución colombiana de 1991, lo que nos demuestra la importancia de una apertura constitucional establecida de manera expresa.

<sup>139</sup> A nuestro criterio, esta disposición constitucional debe ser revalorada y reinsertada en una mejor posición dentro de la Constitución. A modo de ejemplo, México con la Contradicción de Tesis 293/11 y su reforma constitucional abre la puerta la existencia de una realidad ya hecha, un bloque de constitucionalidad. La misma postura es compartida por Luis Alberto Huerta Guerrero, véase HUERTA GUERRERO, L. op. cit. p. 181.

se interpretan y limitan a lo dicho por el constituyente sino que será una necesidad “observar por la ventana” al ámbito internacional o interamericano para proteger, promover y complementar los derechos constitucionales.

“La Declaración Universal ha cumplido una importante función moralizadora que ha inspirado a los posteriores desarrollos normativos en materia de derechos humanos. El contenido de la declaración es suficiente para aprobar un solo tratado e incorporar la creación de un órgano supranacional para la protección de los derechos, por la vía de un protocolo facultativo suscrito por los Estados que deseen someterse a su competencia, por eso, consideremos que la Declaración Universal en vez de ser un referente para el desarrollo e interpretación judicial de los catálogos de derechos humanos en las constituciones de cada estado, ha dado lugar a un activismo normativo de la comunidad internacional para aprobar un conjunto de instrumentos a escala mundial”<sup>140</sup>.

Nos encontramos ante una regla interpretativa que debe ser tomada en estricta observancia por lo que no se puede desconocer lo dispuesto por las normas internacionales en referencia a los derechos humanos y también nos encontramos ante un artículo válidamente exigible en el caso en concreto frente al juez. Ahora bien, corresponde que se analice y se interprete en torno a la Declaración Universal de Derechos Humanos y demás tratados internacionales sobre derechos humanos reconocidos por el Tribunal Constitucional, así como también la jurisprudencia que se origine producto de los órganos internacionales como es lo es la Corte IDH como guardián último de los derechos de la Región<sup>141</sup>.

El Tribunal Constitucional señala que “el contenido constitucionalmente protegido de los derechos reconocidos por la ley fundamental no solo ha de extraerse a partir de la disposición constitucional que lo reconoce; de la interpretación de esta disposición con otras disposiciones constitucionales con las cuales pueda estar relacionada (principio de unidad de la Constitución), sino también bajo los alcances del Derecho Internacional de los Derechos Humanos. Tras el criterio de interpretación de los derechos fundamentales conforme con el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, este Tribunal tiene dicho que este último concepto no se restringe solo a los tratados internacionales en materia de derechos humanos en los que el Estado peruano sea parte (IV Disposición Final y Transitoria de la Constitución), sino que comprende también a la jurisprudencia que sobre esos instrumentos internacionales

---

<sup>140</sup> Cfr. HAKANSSON, C. *El impacto de la declaración universal de los derechos humanos en las constituciones iberoamericanas*. Repositorio Institucional PIRHUA de la Universidad de Piura. 2008, pp. 1-21. Disponible en <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/1624> [Consultado el 14 de agosto del 2019]

<sup>141</sup> STC EXP. 0218-2002-HC/TC (caso Jorge Cartagena Vargas) del 17 de abril del 2002.

se pueda haber expedido por los órganos de protección de los derechos humanos (artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional)<sup>142</sup>.

En consecuencia, la Cuarta Disposición Final y Transitoria representa una importante cláusula de apertura constitucional que no puede pasar desapercibida, sino que debe ser un punto clave para el constitucionalismo peruano. Pensamos que, en virtud de la cuarta disposición final y transitoria de la constitución, los tratados de derechos humanos que encuadren con sus supuestos - básicamente, que sean compatibles con la constitución y estén aprobados y ratificados- forman un bloque constitucional para fines hermenéuticos. De algún modo el precepto constitucional se amplía, incorporando al tratado de derechos humanos y a la jurisprudencia recaída sobre él. En este sentido, su constitucionaliza<sup>143</sup>.

A nuestra consideración, estas son las cláusulas de apertura a nivel constitucional que nos permite hablar de un bloque de constitucional peruano; no obstante, dentro del ordenamiento peruano observamos que también existen referencias a esta figura (cláusulas de apertura constitucional en normativa legal) como pasaremos a detallarla por ser de nuestro interés.

El legislador consiente de esta apertura constitucional ha indicado en el artículo V del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional (CPConst.) que “el contenido y alcances de los derechos constitucionales protegidos por los procesos regulado en el presente Código deben interpretarse de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos, los tratados sobre derechos humanos, así como de las decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos constituidos según tratados de los que el Perú es parte”. Sin duda nos encontramos ante un artículo de especial relevancia que a nuestra consideración una disposición semejante debería encontrarse en dentro de nuestra constitución. Incluso el Tribunal Constitucional suscribe al decirnos que los derechos constitucionales tienen que ser interpretados en concordancia con los tratados internacionales en los que el Perú es parte con la finalidad de evitar incompatibilidades entre éstos destacando a la Declaración Universal de Derechos Humanos y la Convención Americana de Derechos Humanos<sup>144</sup> comprendidas en el bloque de constitucionalidad<sup>145</sup>.

Artículos después nos encontramos con el artículo 79 del CPConst., el cual también comprende luces del bloque de constitucionalidad desde la concepción de un parámetro de constitucionalidad en tanto que el Tribunal Constitucional debe considerar las demás normas

---

<sup>142</sup> STC EXP. 04587-2004-AA/TC.

<sup>143</sup> Véase NEVES MUJICA, J. *La Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución y lo derechos laborales*. Revista Ius Et Veritas. PUCP. N° 19. Lima, 1999. pp. 196-201.

<sup>144</sup> STC EXP. N° 04446-2007-PA/TC f.j. 2

<sup>145</sup> STC EXP. N° 01049-2003-AA/TC f.j 8

constitucionales que se hayan dictado para determinar la competencia o atribuciones de los órganos del Estado (sentido amplio) o el ejercicio de los derechos fundamentales de la persona (sentido estricto)<sup>146</sup>, si bien este artículo se encuentra en relación al control normativo de las normas, su apreciación es muy importante y correcta para los fines que proponemos.

Desde otra rama del derecho como es el Derecho Laboral encontramos presencia de apertura constitucional como consta en el artículo IV de la Nueva Ley Procesal del Trabajo (Ley N° 29497) dice que “Los jueces laborales, bajo responsabilidad, imparten justicia con arreglo a la Constitución Política del Perú, los tratados internacionales de derechos humanos y la ley. Interpretan y aplican toda norma jurídica, incluyendo los convenios colectivos, según los principios y precedentes vinculantes, así como los precedentes vinculantes del Tribunal Constitucional y de la Corte Suprema de Justicia de la República”, cuan oportuno sería que nuestro código tributario contenga una cláusula similar por el cual los funcionarios de la SUNAT se viesan sujetos a un estricta protección y respeto de los derechos constitucionales de los contribuyentes. Es un aspecto que debería ser tomado en cuenta para posibles reformas tributarias en las cuales sólo son tomadas variables, modificaciones de porcentajes, y aspectos contables, pero muchas veces, se deja de lado temas muy importantes como la importancia de los derechos constitucionales en materia tributaria.

Desde el aspecto administrativo, encontramos expresión del bloque de constitucionalidad, siendo válidamente aplicable a la SUNAT en tanto que finalmente se desempeña como administración pública; por ello, el artículo V del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444) establece como fuentes jurídicas “las disposiciones constitucionales y los tratados y convenios internacionales incorporados al Ordenamiento Jurídico Nacional”, y estas fuentes jurídicas irradian en todo el sistema jurídico, establece una estricta relación de sujeción de las administraciones públicas con la garantía de un correcto actuar así como un apego al respeto de los derechos constitucionales. Y es que resulta hoy que las Administraciones Públicas, y en concreto la SUNAT, respete los derechos, y lo hará cuando ejerza correctamente sus funciones y competencias, cuando en la cobranza coactiva, si bien es cierto que debe cobrar una deuda plenamente exigible y válida, será necesario que todo el procedimiento se haya garantizado los derechos con sustento constitucional, pues de lo contrario, nos encontraremos ante un procedimiento plenamente inconstitucional.

---

<sup>146</sup> STC EXP. N° 0005-2005-CC/TC y STC EXP. N° 0014-2003-AI/TC.

Finalmente, la Norma III del Código Tributario suscribe que “son fuentes las disposiciones constitucionales y los Tratados Internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente”. Estos dispositivos ingresan al ordenamiento jurídico para ampliar, complementar, reforzar y mejorar la posición de los derechos fundamentales de las personas, siendo en nuestro caso los contribuyentes; por ello, con las cláusulas se abre la puerta a una constitución material, abierta, y flexible, y como concluye el constitucionalista HAKANSSON “debemos empezar a comprender que en todo lugar donde descubramos limitaciones al ejercicio del poder, ya sea un código, una sentencia, un principio, o un tratado, también hay constitución”<sup>147</sup>.

#### 4. El código tributario y su apertura constitucional

Ahora bien, explicado la existencia de un bloque de constitucionalidad en el sistema jurídico peruano, importa mirar hacia la rama jurídica del derecho tributario e indicar que igualmente existe un bloque de constitucionalidad tributario en donde se podrá reunir un conjunto de fuentes jurídicas constitucionales que sustenten los derechos de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria.

Así como hemos explicado las cláusulas de apertura constitucional, si nos detenemos en materia tributaria, observamos que el código tributario<sup>148</sup> es el especial cuerpo normativo que regula las relaciones jurídicas entre contribuyente y administración tributaria – SUNAT respecto a tributos internos y derechos arancelarios<sup>149</sup>, por lo que mal haríamos en pensar que la SUNAT sólo debe observar el código tributario, el reglamento de cobranza coactiva<sup>150</sup> y sus propias resoluciones de superintendencia<sup>151</sup> e informes<sup>152</sup> así como las resoluciones del Tribunal Fiscal<sup>153</sup> para determinar y cobrar coactivamente la deuda sin revisar o tomar en cuenta importantes fuentes constitucionales en donde se protegen y garantizan los derechos de los contribuyentes. Mejor dicho, la SUNAT en la práctica olvida que es un organismo técnico especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas<sup>154</sup> (Poder Ejecutivo) que le debe

<sup>147</sup> Cfr. HAKANSSON, C. *La posición constitucional de los tratados de derechos humanos en la Carta de 1993*. p. 44

<sup>148</sup> Conforme al Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio del 2013.

<sup>149</sup> Véase el artículo 50 del Código Tributario vigente.

<sup>150</sup> Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT publicado el 25.09.2004 y vigente a partir del 26.09.2004.

<sup>151</sup> Normas infralegales de carácter general del sector tributario emite SUNAT para sus contribuyentes.

<sup>152</sup> Documentos de desarrollo de consultas y posturas que elabora SUNAT para sus contribuyentes. Véase en la página web de SUNAT. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>

<sup>153</sup> Véase el artículo 101 del Código Tributario.

<sup>154</sup> Conforme al artículo 3 de la Ley de Fortalecimiento de SUNAT, Ley N° 29816. Véase para mejor conocimiento de los organismos técnicos especializados del Poder Ejecutivo. MORÓN URBINA, J.

especial atención a la constitucionalidad y a la defensa de los derechos constitucionales de los contribuyentes que constituye primer límite o parámetro a las Administraciones públicas<sup>155</sup>.

Dado que la relación jurídica tributaria (y en especial el procedimiento de cobranza coactiva) es regulada por el Código Tributario y al ser este una norma incompleta e inacabada, resulta necesario localizar las cláusulas de apertura constitucional a fin de ampliar, complementar y garantizar los derechos de los contribuyentes que se verán inmersos en una cobranza coactiva como manifestación de la potestad tributaria, que hemos dicho se encuentra sujeta a límites constitucionales.

**4.1. La Norma III del título preliminar.** De una lectura del Código citado, nos encontramos frente la Norma III del Título Preliminar que nos dice que las fuentes de Derecho Tributario son las siguientes<sup>156</sup>: a) las disposiciones constitucionales (una expresión de constitución material); b) los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República (con especial referencia a los derechos humanos como normativa externa); c) las leyes tributarias y normas de rango equivalente (normativa nacional que constituye el parámetro de legalidad); d) las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales (leyes que desarrollan la competencia y atribuciones de los órganos estatales para la creación de tributos conforme a lo dicho por la Constitución); e) los decretos supremos y las normas reglamentarias (expresión de la potestad tributaria del poder ejecutivo); f) la jurisprudencia (importantísima fuente jurídica que proviene de los principales órganos administrativos, judiciales e internacionales que se manifiestan sobre un caso en concreto); g) las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria (resoluciones que precisan sobre un tema en concreto como lo es el reglamento de cobranza coactiva de Sunat); y h) la doctrina jurídica (opiniones y posturas de profesionales especializados del derecho tributario constitucional). Agregamos, una fuente que no puede quedar excluida de este artículo como son los principios constitucionales tributarios dada su importancia explicada<sup>157</sup>.

---

*Preocupaciones sobre los organismos administrativos independientes dentro del Poder Ejecutivo peruano.* Revista Ius et Veritas de la Pontificia Católica Universidad del Perú. N° 43, Lima, 2011. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12063>. [Consultado el 27 de mayo del 2019]

<sup>155</sup> Observamos que el artículo III de la Ley N° 27444 constituye una finalidad el respeto de los derechos de los administrados, así como también encontramos este sentido en el artículo 86 y 87 en la misma ley acotada.

<sup>156</sup> Conforme al derecho comparado, observamos que la regulación de fuentes también sido tomada en cuenta del artículo 15 del Centro Interamericano de Administración Tributaria, el artículo 7 de la Ley General Tributaria de España – Ley N° 58/2003 y el artículo 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica – Ley N° 4755.

<sup>157</sup> Observamos que el artículo 15 del Modelo de Código Tributario del CIAT guarda una misma relación con nuestro código peruano pues dispone similarmente: Fuentes del derecho tributario. Los tributos cualesquiera que

En la práctica observamos que el Tribunal Fiscal reconoce esta apertura constitucional en la RTF N° 0654-5-2006 que señala “(...) procede a dar trámite de reclamación al escrito de apelación formulado en esta instancia, puesto que de no ser así, se estaría restringiendo el derecho de defensa de la recurrente en la instancia pertinente, de conformidad en los artículos 92, 124 y 135 del Código Tributario, así como lo preceptuado en el numeral 23 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, la misma que constituye fuente del derecho tributario, según lo previsto en el literal a) de la Norma III del Código Tributario”

La RTF N° 02404-A-2005 hace referencia sobre la jerarquía de los tratados internacionales en tanto que prevalecen sobre las normas de derecho interno cuando estas impiden el desarrollo de una situación jurídica tributaria en concreto y dando preferencia a lo suscrito por el estado peruano a nivel internacional por constituir una fuente de derecho conforme al inciso b) de la Norma III del Código Tributario<sup>158</sup>.

Incluso el Tribunal Fiscal se remite a una fuente de importancia constitucional diciendo que “no resulta oponible lo señalado por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que el Tribunal Constitucional ha señalado la validez de la exigencia del pago previo en el caso de reclamaciones contra órdenes de pago y que ello no supone vulneración al derecho de defensa”<sup>159</sup>, en referencia a la aplicación del principio *solve et repete* y lo indicado en las STC N° 3741-2004-AA /TC (Caso Salazar Yarlenque) y STC N° 4242-2006-PA/TC (Caso Alemania América Veliz)<sup>160</sup>, un caso que reclama mayores atenciones y de un estudio que escapa del objetivo de esta tesis.

Asimismo, el Tribunal Fiscal reconoce otra fuente de especial importancia como lo es la jurisprudencia, “(...) cabe señalar que de acuerdo con la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, la jurisprudencia constituye fuente de Derecho Tributario; asimismo, esta disposición no solo incluye a la jurisprudencia de observancia obligatoria regulada por el artículo 154 del citado artículo, sino a todas las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal (...)”<sup>161</sup>; sin embargo, no debe olvidarse la jurisprudencia que pueda generarse desde la

---

sean su naturaleza y carácter se regirán: a) Por las disposiciones constitucionales. b) Por las convenciones internacionales. c) Por el presente Código. d) Por las leyes propias de cada tributo. e) Por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. f) Por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de este Código y por las propias de cada tributo. g) Por las demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

<sup>158</sup> Igual sentido y dirección de la importancia de los Tratados Internacionales encontramos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01016-5-2000 del 30 de noviembre del 2000, la RTF N° 00761-1-1996 del 01 de agosto de 1996 y la RTF N° 016019-11-2014 del 05 de febrero del 2014.

<sup>159</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 05848-4-2014 de fecha 14 de mayo del 2014.

<sup>160</sup> Véase La Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 17184-3-2013 del 15 de noviembre del 2013 y Resolución del Tribunal Fiscal N° 03243-1-2018 de fecha 26 de abril del 2018.

<sup>161</sup> Véase la Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 04996-2-2012 de fecha 04 de abril del 2012.

interpretación que realice el Poder Judicial o los magistrados del Tribunal Constitucional, así como la jurisprudencia de la Corte IDH dado que representan una importante fuente que se mueve en un mundo de sentencias y casuística.

Es más, el Tribunal Fiscal toma en cuenta los criterios y decisiones del Tribunal Constitucional al momento de resolver los recursos de apelación a los contribuyentes como lo es la RTF N° 01202-2-2008 que resolvió aplicando el criterio recogido en la sentencia del proceso de inconstitucionalidad de la STC N° 008-2003-AI/TC, estableciéndolo como un precedente de observancia obligatoria respecto al artículo 4 del Decreto de Urgencia N° 140-2001 pues este atentaba contra la proporcionalidad, principios, derechos y libertades que se derivan de la cláusula de Estado Social que prevé la Constitución, y por no cumplir con lo establecido por el numeral 19) del artículo 118 de la Constitución, una muestra clara de una comunicación entre Tribunal Fiscal y Tribunal Constitucional, el primero sujeto a las decisiones que emita el segundo en el campo del derecho administrativo tributario<sup>162</sup>.

Por otra parte, cuestionamos que el Tribunal Fiscal niegue el carácter de fuente de derecho a la costumbre tributaria como suscribe tajantemente en la RTF N° 15756-9-2012, pues los usos y convenciones en el tiempo pueden generar derechos de los contribuyentes como es el caso de los INCOTERMS que se desarrolla en el derecho aduanero. En el efecto ondulatorio de las fuentes jurídicas, desde la costumbre se puede establecer derechos que incluso pueden ser más firmes que la ley conforme a una costumbre *praeter legem* (más allá de la Ley) con el paso del tiempo<sup>163</sup>. Es más, el Tribunal Constitucional reconoce dicha fuente jurídica al decirnos que “Esto significa que determinadas prácticas o usos sociales; en suma que determinados hechos son susceptibles de crear normas, de generar obligaciones (cuando menos, de exteriorizarlas), de manera que quien se aparte de los mismos puede padecer una consecuencia análoga a la que sufriría quien desconoce el mandato contenido en una prescripción legal; tales prácticas o usos reciben el nombre de costumbre o, mejor, de Derecho consuetudinario”<sup>164</sup>. Si se aceptará esta fuente, con el paso del tiempo, podríamos tener casos ejemplares de aplicación práctica, mientras tanto constituye un ideal jurídico.

---

<sup>162</sup> Véase la RTF N° 01202-2-2008 suscribe un Precedente de Observancia Obligatoria (POO): “La Declaración de inconstitucionalidad del artículo 4 del Decreto de Urgencia N° 140-2001, establecida en la sentencia recaída en el Expediente N° 008-2003-AI/TC, conlleva a la inaplicación de los numerales 2.16 y 3.15 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, modificado por las Resoluciones de Superintendencia N° 004-2003-SUNAT y N° 028-2003-SUNAT, tratándose de las infracciones previstas en los numerales 3) y 6) del artículo 174 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, cometidas y sancionadas antes que se surtiera efecto la citada sentencia, cuyas impugnaciones en sede administrativa se encuentra en trámite”.

<sup>163</sup> Cfr. HAKANSSON, C. “El efecto ondulatorio de las fuentes (...)” p. 45.

<sup>164</sup> BETEGON, J. [Et al]. Luis. *Lecciones de Teoría del Derecho*. Madrid: McGraw-Hill, 1997, p. 205.

Esto nos lleva a decir que la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario constituye una cláusula de apertura constitucional a diferentes fuentes jurídicas que forman parte del bloque de constitucionalidad tributario y que son válidamente aplicables a los casos en concreto. Sería oportuno desarrollar con mayor frecuencia la aplicación de este artículo por medio de la jurisprudencia.

**4.2. El artículo 92 del Código Tributario.** El mencionado artículo constituye una cláusula de apertura constitucional a favor de los derechos de los contribuyentes. Mal haríamos pensar que los diecisiete (17) incisos de este artículo constituyen todos los derechos de los contribuyentes agrupados con relación al derecho protegido.

Veremos que el inciso a y q) respecto “al respeto y consideración a favor del contribuyente” responde incluso al artículo 1 de nuestra constitución en cuanto protege la dignidad como valor intrínseco de la persona; el inciso b) “exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo a las normas vigentes” por el cual se protege el derecho de propiedad del contribuyente; el inciso c) respecto a la determinación que puede tener el contribuyente de regular su propias actuaciones conforme a ley; el inciso d) y h) “Interponer reclamo, apelación, demanda contenciosa administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en este código” por el cual se garantiza el derecho de defensa en sede administrativa<sup>165</sup>; el inciso e) en cuanto el “conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte” como manifestación del derecho de información; los incisos f), g), i), k), n) y o)<sup>166</sup> responden al derecho de petición consagrado en el inciso 20 del artículo 2 de la constitución; el inciso j) respecto a “la confidencialidad de la información proporcionada a la Administración” lo que se analiza desde la reserva tributaria regulada en el artículo 85 del mismo código sin olvidar que tiene alcances constitucionales<sup>167</sup>; el inciso l) responde a la facilidad del administrado así como una seguridad jurídica que debe garantizar la administración tributaria respecto al expediente respectivo custodiado por la Administración Tributaria<sup>168</sup>; el inciso m) responde a la necesidad de obtener una asesoría especializada sea contable o legal y que esta pueda ejercer actos de representación, y finalmente el inciso q) en cuanto reconoce el derecho de representación a favor de los contribuyentes dentro del procedimiento de fiscalización.

---

<sup>165</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 9968-11-2012 de fecha 21 de junio del 2012.

<sup>166</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 01212-7-2009 de fecha 10 de febrero del 2009, RTF N° 01683-3-2002 de fecha 26 de marzo del 2004; RTF N° 01036-3-2000 de fecha 13 de octubre del 2000.

<sup>167</sup> Véase el inciso 5 del artículo 2 de la Constitución de 1993 y la STC EXP. N° 06046-2013-PHD/TC del 19 de abril del 2016.

<sup>168</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 01530-1-2008 de fecha 06 de febrero del 2008.

Si bien de una lectura rápida observamos que los mencionados derechos tienen sustento legal y se encuentran regulados y complementados por la Ley N° 27444 – Ley Procedimiento Administrativo General, estos derechos son la apertura a los demás derechos que cuenta el contribuyente en el aspecto tributario. A nuestro parecer, esta lista que ha elaborado el legislador olvidó importantes derechos como el de capacidad contributiva, el de no confiscatoriedad o el abuso de la cobranza coactiva que estar mejor explicados y reconocidos a efectos de ser invocados por el contribuyente.

Ahora bien, en el portal institucional de SUNAT se reconoce la “Carta de Derechos del Contribuyente y del Usuario Aduanero”<sup>169</sup> como un instrumento para conocer fácilmente sus principales derechos de tal forma que puedan ser invocados en diferentes procedimientos ante el fisco. En cuanto a su índice, esta carta se encuentra estructurada en seis secciones denominadas i) de los derechos generales; ii) derechos en el cumplimiento de las obligaciones vinculadas a la determinación y pago de tributos; iii) derechos en el procedimiento de fiscalización; iv) derechos en el procedimiento de cobranza coactiva; v) derechos en el procedimiento contencioso tributario y vi) derechos en el procedimiento no contencioso tributario. Esta carta recoge una importante visión proteccionista de los derechos de los contribuyentes similar a la carta de los derechos de los contribuyentes del Estado Mexicano<sup>170</sup>, que muy bien por medio de una reforma tributaria puede ser inserta en el artículo 92 del código tributario, pues si comparamos, no habrá duda de que esta Carta reconoce de mejor de manera los derechos de los contribuyentes, y que debe ser promovida al conocimiento de los demás.

La sección IV de la presente carta reconoce los derechos en el procedimiento de cobranza coactiva para nuestro estudio constitucional pues bien deben ser tomados en cuenta al momento que se ejecute la cobranza coactiva, estos derechos como derechos a la igualdad y a la tributación de acuerdo con la capacidad contributiva individual (art. 14); derecho a que la tributación tenga en cuenta la protección del derecho de propiedad de manera proporcionada (art. 16); derecho a la devolución de ingresos indebidos y de ingresos excesivos con el reconocimiento y pago de intereses en favor de los contribuyentes (art. 23); derecho a la eliminación de la regla solve et repete (exigencia del pago previo del tributo) en el ordenamiento jurídico que aun la conserven (art. 30); derecho a la tutela cautelar en vía judicial (art. 35) y entre otros derechos que forman parte del artículo 92 del código tributario

---

<sup>169</sup> SUNAT: (2015) Carta de Derechos del Contribuyente y del Usuario Aduanero. <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/CartaDerechos.pdf>.

<sup>170</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente - Prodecon. *La carta de derechos del contribuyente*. Comisión de Hacienda. 2016. Disponible en <https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/6461873.PDF>

como igualmente los derechos que devengan del reglamento del procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT formándose así la existencia de un conjunto normativo en forma de bloque de derechos del contribuyente.

En esta misma línea y desarrollo, constituye un notable y ejemplar reconocimiento el aporte al constitucionalismo tributario la “Carta de los derechos del contribuyente”, un trabajo realizado por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT en cual se reconoce 142 derechos constitucionales tributarios del contribuyente frente a la Administración Tributaria en altos estándares propios de un bloque constitucional. El Perú por medio del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) es miembro del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, el cual se encuentra en la imperante necesidad que por medio de una reforma tributaria inserten estos derechos en relación al artículo 92 del código tributario, así como la explícita referencia con el artículo 74 de la Constitución; y es que esta carta es sin dudas un gran aporte al constitucionalismo tributario pues recoge la noción de un bloque con fuentes de gran importancia con son las constituciones de los países miembros, las cartas de derechos humanos y fundamentales, y la jurisprudencia sobre los derechos y libertades de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

De su lectura, se muestran pilares muy importantes como derechos relacionados con la estructura de la relación del contribuyente con la Administración Tributaria, derechos derivados de derechos fundamentales de origen constitucional, derechos y garantías en el ámbito internacional tanto en lo tributario como aduanero, una muestra de una concepción jurídica protectora que debe ser tomada en cuenta por los estados miembros, por las administraciones tributarias y finalmente el contribuyente, de ahí que sea necesaria su desarrollo y promoción como lo viene haciendo el Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Por último, para confirmar la idea que el artículo 92 del código tributario no es un artículo cerrado y acabado, en la última línea se puede leer lo siguiente: “Asimismo además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la constitución, por este código o por las leyes específicas”<sup>171</sup>, este artículo nos hace recordar al sentido del artículo 3 de nuestra constitución que constituye una cláusula de apertura constitucional a un bloque de constitucionalidad.

---

<sup>171</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 3177-7-2012 de fecha 06 de marzo del 2012.

**4.3. La septuagésima cuarta disposición final.** Casi en las últimas disposiciones del código tributario (similar al IV Disposición Transitoria y Final de la Constitución de 1993) detectamos una cláusula de apertura constitucional que abre la puerta a nuevos textos constitucionales en materia tributaria en cuanto indica que “La mención a convenios internacionales que se realiza en el Código Tributario debe entenderse referida a los tratados internacionales o a las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina”.

La septuagésima cuarta disposición final existe gracias a la promulgación del Decreto Legislativo N° 1315<sup>172</sup> cuyo objetivo es adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria<sup>173</sup>.

Ante las actuaciones indebidas por parte de los contribuyentes calificados como ocultamiento, elusión, fraude tributario, o lavado de dinero surge la necesidad de encontrar nuevas formas de determinar, recaudar y cobrar coactivamente las deudas tributarias y hacerles frente a los paraísos fiscales y es que es una necesidad de establecer relaciones de cooperación y de lazos internacionales entre administraciones tributarias de diferentes países en mundo digitalizado y globalizado. Como señala VALDEZ, “el Intercambio de información tributaria constituye una importante herramienta al servicio de las Administraciones tributarias para garantizar la recaudación y evitar el fraude y evasión fiscal, así como, también constituye un beneficio de ventajas fiscales a sus circunstancias concretas”<sup>174</sup>

En la práctica se intercambia información por medio de “Convenios para evitar la doble tributación” y también por los “Acuerdos de intercambio de información”, que son instrumentos legales que forman parte del derecho nacional conforme al artículo 55 de la Constitución; y por ende del bloque de constitucionalidad en materia tributaria. Este intercambio de información se realiza a partir de fiscalizaciones, la asistencia en el cobro de la deuda tributaria incluyendo el establecimiento de medidas cautelares y la notificación de documentos, siempre en concordancia con el respeto del derecho de secreto bancario, reserva tributaria y derecho de intimidad.

---

<sup>172</sup> Norma publicada el día 30 de diciembre del 2016 en el Diario “El Peruano”.

<sup>173</sup> Véase. Estudio Jurídico EBS ABOGADOS. *Boletín Especial Paquete Tributario. Modificaciones al Código Tributario*. Disponible en <https://www.ebsabogados.com/uploads/paquete-tributario-2017-modificaciones-al-ct-decreto-legislativo-n-1263-1311-y-1315.pdf>. Lima, 2017. p. 2012. [Consultado el 28 de mayo del 2019]

<sup>174</sup> Cfr. VALDEZ, P. *Los acuerdos de intercambio de información tributaria y su implementación en el Perú*. Revista Derecho & Sociedad N° 43. Pontificia Universidad Católica del Perú pp. 419-433. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/12587> [Consultado el 04 de junio del 2019]

Dentro del Código Tributario observamos especiales referencias que origina la septuagésima cuarta disposición final como es la Norma II del Título Preliminar en cuanto que “el código tributario rige para los administrados conforme a la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria”; el artículo 50 en cuanto competencias de la SUNAT para “prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria”; el inciso 10 del artículo 62 en su “facultad de fiscalización tratándose de la información financiera que la Sunat requiera para intercambiar información en cumplimiento a convenios internacionales”, el artículo 77 en cuanto la facultad que tiene SUNAT de imponer multas por cumplimiento de la “Asistencia Tributaria mutua”; el artículo 85 referente a la “Reserva Tributaria”, el inciso 15.3 del artículo 87 en cuanto “la presentación de las declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua”, el artículo 96 sobre “la obligación de los miembros del poder judicial, ministerio público, funcionarios públicos, notarios y demás de informar sobre la obligación tributaria por asistencia mutua tributaria”, el artículo 102-A del Código Tributario regula todo un título de “Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria” que requiere especial atención y estudio que escapa de nuestra intención de tesis. Es más, se le reconoce la facultad de cobranza coactiva conforme al artículo 102-G; la facultad de sancionar conforme al inciso 15 del artículo 177, y por consecuencia, el Tribunal Fiscal como superior jerárquico puede ser competente en la causa conforme al inciso 1 del artículo 101 del Código Peruano.

Todo esto nos lleva a darnos cuenta de que en materia tributaria no es una isla jurídica ni una rama que no pueda ser complementada por dos ramas del derecho muy importantes que es el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional a fin de facilitar la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria y en beneficios de los contribuyentes en cuanto promoción y protección de los derechos constitucionales, y todo esto gracias a las cláusulas de apertura constitucional que están contenidas en nuestro código tributario.

## **5. El bloque de constitucionalidad en materia tributaria.**

Llegados a este punto y advertida la existencia de un bloque de constitucionalidad y en especial sobre materia tributaria y con ello la expansión de los derechos constitucionales surge la pregunta de delimitar nuestro campo de estudio a fin de tomar un conocimiento cierto.

Se ha dicho que en el Perú existen dos concepciones de bloque de constitucionalidad que el Tribunal Constitucional utiliza para resolver las causas que conoce adecuándolo a la mejor solución posible para administrar justicia constitucional. El bloque de constitucionalidad en

*Latu Sensu* responde a la existencia de un bloque como “parámetro de constitucionalidad” en el cual se analizará la norma cuestionada con relación a las demás normas de rango de ley (normas interpuestas como son las leyes especiales y orgánicas) a fin de determinar la validez, eficacia y legitimidad representando en cierta forma un sentido legalista del bloque; mientras tanto, el bloque de constitucionalidad en *Stricto Sensu* responde a la existencia de un bloque de derechos humanos que encuentra complemento con textos constitucionales internacionales como son los tratados internacionales en materia de derechos humanos, en los principios constitucionales, y en la jurisprudencia de las cortes judiciales, del Tribunal Constitucional y de la Corte IDH encargado del desarrollo del control convencional. Es sobre la existencia y reconocimiento de esta segunda dimensión que desarrollamos nuestra teoría y postura.

La pregunta que cae por propio peso es ¿Cómo está conformado el bloque de constitucionalidad en materia tributario en el ordenamiento peruano que todo tributarista (sea juez, abogado o funcionario público) debe tomar en cuenta siempre al analizar en el caso concreto?, consideramos que se debe tomar en cuenta las siguientes fuentes jurídicas que influyen en el procedimiento de cobranza coactiva, así como en todo el procedimiento ante una Administración Tributaria.

**5.1. En sentido amplio.** Todo abogado tributarista, juez tributarista e incluso los funcionarios públicos de SUNAT (Ejecutor Coactivo) y del Tribunal Fiscal (Vocales) debe tomar en cuenta las siguientes fuentes jurídicas que le permita entender que la potestad tributaria se encuentra sujeta a límites constitucionales sea que nos encontremos ante un procedimiento contencioso tributario o ya en sede judicial ordinaria o constitucional.

La concepción de un bloque de constitucionalidad en sentido amplio nos lleva entender de la existencia de un parámetro de constitucionalidad en materia tributaria que será el margen dónde se evaluará la norma cuestionada con las demás fuentes jurídicas a fin de encontrar su adecuación o no con el ordenamiento jurídico en las veces que exista una controversia sea en sede administrativa como judicial. Mayormente, en estos casos nos encontraremos ante controversias respecto a normas tributarias de carácter legal como son los casos de fiscalización tributaria, procedimientos contenciosos y no contenciosos en donde se discute temas como el ITAN, devolución de saldos a favor del exportador, reconocimiento del crédito fiscal, la normalidad y causalidad de las operaciones gravadas, la imposición de multas, el reconocimiento de gastos, materia relacionada a renta gravada e impuesto general a las ventas, y demás casos ante la SUNAT. Muchas veces nos encontraremos ante normas que expide la

misma SUNAT como son las resoluciones de superintendencia, así como también las normas del Poder Ejecutivo que regulan la materia tributaria.

En consecuencia, el bloque constitucional tributario en sentido amplio está conformado por i) el Código Tributario<sup>175</sup> como principal cuerpo normativo en regulación de tributos internos y derechos arancelarios y que frecuentemente es reformado; ii) los Decretos Legislativos en materia tributaria que reforman el Código Tributario conforme al plan del Gobierno de turno<sup>176</sup>, iii) el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>177</sup>, y su respectivo reglamento<sup>178</sup> normativa que regula las rentas de capital y trabajo de fuente peruana; iv) El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo<sup>179</sup> y su respectivo reglamento<sup>180</sup> en cuanto regula la tributación sobre las operaciones de venta y servicios gravados por el valor agregado; v) las leyes especiales en materia tributaria como es la Ley N° 28424 – Ley que crea el impuesto temporal a los activos netos o la Ley N° 29173 - sobre el régimen de percepciones del impuesto general a las ventas que consisten en leyes que regulan específicos sectores de tributación y que son focos de importancia para el análisis y defensa en una relación jurídica tributaria; vi) los Decretos Supremos como normas de carácter general que regulan la actividad multisectorial o sectorial a nivel nacional<sup>181</sup> en específico sobre materia tributaria frente a los contribuyentes como lo es el Decreto Supremo N° 049-2016-EF– Modifican el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat o el Decreto Supremo N° 403-2016 – Reglamento a la Ley N° 1269 que crea el Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta; vii) las Resoluciones de Superintendencia de SUNAT que constituyen resoluciones de carácter general en materia tributaria para las actuaciones de las intendencias regionales de Sunat como lo es el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva<sup>182</sup> o la Resolución

---

<sup>175</sup> Decreto Legislativo N° 816 y el TUO Código Tributario - Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado el 22 de junio del 2013.

<sup>176</sup> Véase el Decreto Legislativo N° 1369, publicado el 02/08/2018, Decreto Legislativo N° 1380, publicado el 24/08/2018; Decreto Legislativo N° 1381, publicado el 24/08/2018; Decreto Legislativo N° 1395, publicado el 06/09/2018; Decreto Legislativo N° 1419, publicado el 13/09/2018; Decreto Legislativo N° 1420, publicado el 13/09/2018; Decreto Legislativo N° 1421, publicado el 13/09/2018; Decreto Legislativo N° 1422, publicado el 13/09/2018; Decreto Legislativo N° 1423, publicado el 13/09/2018; Decreto Legislativo N° 1424, publicado el 13/09/2018; Decreto Legislativo N° 1425, publicado el 13/09/2018; Decreto Legislativo N° 1433, publicado el 16/09/2018 pertenecientes a la reforma tributaria del año 2018-2019.

<sup>177</sup> Decreto Supremo N° 179-2004-EF publicado el 08 de diciembre del 2004 y Decreto Legislativo N° 774 se aprueba la Ley del Impuesto a la Renta

<sup>178</sup> Decreto Supremo N° 122-94-EF publicado el 21 de septiembre del 1994.

<sup>179</sup> Decreto Supremo N° 055-99-EF Publicado el 15 de abril de 1999 y Decreto Legislativo N° 821

<sup>180</sup> Decreto Supremo N° 029-94-EF publicado el 29 de marzo de 1994.

<sup>181</sup> Cfr. ABRUÑA PUYOL, A. “Lección Sexta la Organización Administrativa peruana: la Administración Gubernativa Estatal” en *Notas al Curso de Derecho Administrativo*. Universidad de Piura – Facultad de Derecho. Año 2015, p. 108

<sup>182</sup> Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT publicado el 25 de septiembre del 2004.

de Superintendencia que establece el cronograma de cumplimiento de obligaciones tributarias respecto al atraso de los registros de ventas e ingresos y compras llevados de forma electrónica del año 2019<sup>183</sup>; viii) Las Resoluciones del Tribunal Fiscal que contengan precedentes administrativos y los acuerdos de sala plena; y ix) los Informes de SUNAT que constituyen documentos detallados y especializados que responde a consultas de los contribuyentes que a la vez son posturas institucionales que deben ser tomadas por las demás intendencias y que son publicadas en la página oficial de SUNAT<sup>184</sup>, aunque no tengan carácter normativo, sirven como criterios de orientación.

Estas serían las fuentes que comprenden un bloque de constitucionalidad en sentido amplio en materia tributaria que constituye un parámetro de constitucionalidad al momento que se analice una norma en cuestión. Nos encontramos ante un conjunto dinámico y extenso de normativa peruana tributaria que se actualiza conforme a las modificatorias legislativas y cambios de postura en el ámbito tributario.

**5.2. En sentido estricto.** Hemos comentado que en sentido estricto el bloque de constitucionalidad responde a un “bloque de derechos humanos” que se encuentra conformado por los derechos que reconoce la constitución nacional, así como demás textos constitucionales que formarían parte de la denominada constitución material. Teniendo en cuenta que los derechos de los contribuyentes constituyen un límite al ejercicio de la potestad tributaria la cual debe ejercerse con razonabilidad y justicia mucho más cuando nos encontremos ante una cobranza coactiva irregular que sea susceptible de transgredir derechos constitucionales.

Este bloque constitucional tributario debe ser de especial importancia y revisión por los principales sujetos que se encuentran en una relación de cobranza coactiva como es la Administración Tributaria representada por el ejecutor coactivo, por el sujeto pasivo que es el contribuyente o responsable y por los vocales del Tribunal Fiscal en fase administrativa, así como también por el juez constitucional cuando se conozca la causa por medio de un proceso de amparo como expondremos líneas abajo.

No está demás resaltar la importancia de la figura del bloque de constitucionalidad como una herramienta útil y dinámica aplicable al caso en concreto y que aporta soluciones constitucionales justas. Una figura que es moldeable a diferentes ramas del derecho y hoy podemos advertir la existencia de un bloque en la rama tributaria que debe ser estudiado para

---

<sup>183</sup> Resolución de Superintendencia N° 306-2018/SUNAT publicada el 31 de diciembre del 2018.

<sup>184</sup> Véase la serie de informes de SUNAT en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index-Art95A.html#>

su crecimiento y desarrollo a fin de aportar una mejora en nuestro sistema de justicia frente a los contribuyentes.

A nuestra consideración el bloque de derechos constitucionales en materia tributaria en *stricto sensu* estaría conformado por las siguientes fuentes jurídicas que en cierta manera ya hemos mencionado, pero volvemos a precisar:

- (i) La Constitución de 1993, fuente que reconoce derechos constitucionales y además contiene cláusulas de apertura constitucional que permite remisiones a demás fuentes reconocedoras de derechos constitucionales. Recuérdese el artículo 3 (derechos innominados), el artículo 55 (los tratados internacionales) y la Cuarta Disposición Final Transitoria (cláusula interpretativa) que dan paso a la existencia del bloque de constitucionalidad de derechos constitucionales.
- (ii) Los tratados internacionales en materia de derechos humanos como la Declaración Universal de Derechos Humanos o la Convención Americana de Derechos Humanos, así como en materia tributaria suscrita por el estado peruano como son los “convenios para evitar la doble imposición”<sup>185</sup> y los “acuerdos de intercambio de información financiera”<sup>186</sup> suscritos por el estado peruano en donde se reconozcan derechos a favor de los contribuyentes con relación a su capacidad contributiva<sup>187</sup>. En tal sentido, tendríamos que tomar en cuenta el Convenio con Chile, el Convenio con Canadá, el Convenio con la Comunidad Andina, el Convenio con Brasil, Convenio con los Estados Unidos Mexicanos, Convenio con la República de Corea, Convenio con Suiza y el Convenio con Portugal<sup>188</sup>. Dado que estos tratados también forman parte del bloque de constitucionalidad en materia tributaria que serán de valiosa utilidad para el caso en concreto, en especial en temas de asistencia administrativa mutua en materia tributaria en la cual vincula administraciones públicas de diferentes estados.

<sup>185</sup> Los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) son tratos internacionales firmados entre Estado cuya finalidad consiste en evitar que una persona natural o jurídica residente en uno de los Estados se vea afectado por una doble imposición internacional por impuesto a la renta o impuestos al patrimonio como consecuencia de su inversión o relación comercial con otro Estado. Véase. RUIZ HUIDOBRO, A. *Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos: Una urgente necesidad. La experiencia española*. IFA Grupo Peruano. CDI's convenios para evitar doble imposición tributaria. Lima, junio, 2008.

<sup>186</sup> Véase VALDEZ, P. op. cit. pp. 419- 433.

<sup>187</sup> El artículo 56 de la constitución de 1993 nos señala que "Los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el presidente de la República, siempre que versen sobre las siguientes materias: 1. Derechos Humanos (...) También deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos (...)"

<sup>188</sup> Véase AELE. ANÁLISIS TRIBUTARIO. *Tratados Tributarios celebrados por el Perú. Convenios para evitar la doble imposición tributaria*. Revista de Análisis Tributario. Suplemento Especial. Primera edición, octubre, 2015, Lima. Disponible en <http://www.aele.com/system/files/tratados/archivos/SUPLEMENTO%20ESPECIAL%20CDI%202016.pdf> [Consultado el 19 de junio del 2019]

- (iii) Los Principios Constitucionales Tributarios que hemos descrito en el primer capítulo de esta tesis y que iluminan no sólo el ordenamiento jurídico, sino también cada resolución del tribunal fiscal y sentencia que emite el Poder Judicial y del Tribunal Constitucional en materia tributaria. Recordemos lo dicho por el Tribunal Constitucional en el Exp. N° 02689-2004-AA/TC en cuanto que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria y garantía de las personas de dicha potestad, pues de lo contrario toda actuación sería arbitraria a lo dispuesto en el artículo 74 de la constitución.
- (iv) La Jurisprudencia del Poder Judicial, del Tribunal Constitucional y de la Corte IDH sobre los derechos constitucionales con relación a los derechos de los contribuyentes. A modo de ejemplo, la STC CAS N° 4392-2013 de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema señala respecto a la interpretación integral del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta: “A nuestra consideración que el derecho objetivo no se limita a una simple referencia a la ley sino al sistema normativo en un Estado Constitucional de Derecho como el nuestro con supremacía de la norma constitucional y en el cual los poderes no son absolutos, se tiene presente que la potestad tributaria atribuida al Estado tampoco es absoluta debiendo ser ejercida con arreglo a los fines, principios, derechos y límites de las normas del bloque de constitucionalidad (...) por ello no resulta pertinente la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restrinjan derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previsto en el numeral a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta con relación al artículo 34 del código tributario (...) obligando a la interpretación de las leyes tributarias como parte del sistema en conformidad con las normas del bloque de constitucionalidad y en coherencia con los principios que orientan el ordenamiento tributario (...)”.

Asimismo, la Resolución N° 20 del Expediente N° 03100-2014-0-2001-JR-CI-01 advierte una falta de motivación en la resolución administrativa RTF N° 07897-2-2014, declarando fundada la demanda y ordena al Tribunal Fiscal se pronuncie al respecto de la prescripción de las solicitudes de devolución que le asiste al contribuyente por ser propiamente manifestación del derecho de propiedad. Y es que la obtención de una resolución motivada constituye un derecho constitucional suscrito en la STC N° 3433-2013-PA/TC “El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa pues que los órganos judiciales expresen las razones o justificaciones objetivas que la llevan a tomar una determinada decisión”.

El Tribunal Constitucional en su STC N° 01417-2005-PA/TC suscribe que “La noción de “sustento constitucional directo” a que hace referencia el artículo 38° del CPConst., no se reduce a una tutela normativa del texto constitucional formal. Alude, antes bien, a una protección de la Constitución en sentido material (pro homine), en el que se integra la Norma Fundamental con los tratados de derechos humanos, tanto a nivel positivo (artículo 55° de la Constitución), como a nivel interpretativo (Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución); y con las disposiciones legales que desarrollan directamente el contenido esencial de los derechos fundamentales que así lo requieran. Tales disposiciones conforman el denominado cánón de control constitucional o “bloque de constitucionalidad”.

Igualmente, la STC N° 03362-2004-AA/TC señala en su fundamento 9 que: “Aparte de las disposiciones normativas expresadas en el artículo 2°, inciso 7), in fine de la Constitución y en el artículo 14°.2 de la Convención Americana, se integrará como parte del bloque de constitucionalidad” Si el Tribunal Constitucional reconoce la adscripción de la Convención Americana de Derechos Humanos como norma supletoria a la constitución misma, el contribuyente podrá sustentar su protección constitucional en dispositivos internacionales a fin de obtener un mejor posición frente a la Administración Tributaria. La misma lógica mantiene la STC N° 1776-2004-AA/TC y STC N° 02876-2005-PHC/TC en cuanto requiere la necesaria apreciación de cláusulas de apertura constitucional como la Cuarta Disposición Final y el artículo V del Código Procesal Constitucional pues gracias a ellas abre la puerta a la existencia de un bloque de constitucionalidad internacional, y esta figura es válidamente aplicable como sustento jurídico en materia tributaria.

En todo sentido, en cualquier rama jurídica, como es la tributaria, el ejercicio interpretativo que se realice para determinar el contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales, debe estar obligatoriamente informado por las disposiciones de los tratados internacionales de derechos humanos y por la interpretación que realice los tribunales internacionales sobre derechos humanos a través de sus decisiones, pues estas formarán el denominado bloque de constitucionalidad de origen casuístico para nuevos y similares casos. Surge la importancia que los funcionarios públicos de la Administración Tributaria - SUNAT tomen en cuenta estos "espacios ganados" a favor de los contribuyentes señalados por el Tribunal Constitucional en los expedientes que ha resuelto en su causa. Estos criterios deben ser tomados sin duda por los funcionarios de SUNAT, lo

que reclama una capacitación constante para efectivizar la cobranza coactiva así como también respetar los derechos de los contribuyentes como desarrollaremos líneas abajo.

- (v) Finalmente, es oportuno una reforma tributaria del artículo 92 del Código Tributario con la finalidad que se incluya expresamente la “Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario” con explícita referencia del artículo 74 de la Constitución dado que desde el código tributario se puede albergar derechos a nivel constitucional y ser una principal fuente jurídica para la relación jurídica tributaria con la SUNAT. Un trabajo que debe ser desarrollado conjuntamente entre Instituto Peruano de Derecho Tributario, el Ministerio de Economía y Finanzas; y el Parlamento peruano con el propósito de una reforma tributaria constitucional pero esta vez avocada a un bloque de derechos tributarios.

## **6. Un cambio de postura en el derecho tributario.**

Expuesto el primer capítulo sobre la potestad tributaria sujeta a límites constitucionales y en especial en torno a los principios constitucionales tributarios como una fuente de valiosa importancia, así como también hemos detallado la existencia de un bloque de constitucionalidad en el ordenamiento peruano y en especial sobre su dimensión en materia tributaria en donde la Administración Tributaria reconozca y respete los derechos constitucionales de los contribuyentes sean estas personas naturales y jurídicas como exigencias debidas, surge la necesidad de replantear la idea del derecho tributario a la luz de un bloque de constitucionalidad.

En la práctica, muchas veces observamos que la Administración Tributaria se mueve alrededor de lo dispuesto por la ley, por decretos legislativos, por decretos supremos y por resoluciones de superintendencia de la misma Sunat, y prueba de ello es que el TUO código tributario peruano tiene rango de un decreto supremo como una manifestación exclusiva y propia del Poder Ejecutivo, y lo mismo sucede con la ley de impuesto general a las ventas y la ley del impuesto a la renta; es decir, la remisión y la delegación que obtienen del Poder Legislativo, muchas veces se muestra el olvido de los límites constitucionales y de los principios constitucionales contenidos en nuestra constitución. Recuérdese que toda Administración Pública se encuentra sujeta a la constitución y de ello se desprende un deber

constante de no vulnerar derechos de los contribuyentes en los diferentes procedimientos regulados por el Código Tributario<sup>189</sup>.

Sí la Administración Tributaria – SUNAT se limita a tomar en cuenta las normas mismas del Poder Ejecutivo y de las resoluciones que diga el Tribunal Fiscal, resulta evidente que se reformule un planteamiento tributario, pero esta vez, con base a la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria pues este garantiza la legitimidad, eficacia y validez de un ordenamiento jurídico en el cual los derechos de los contribuyentes constituyen un principal pilar.

Cómo el procedimiento de cobranza coactiva es una expresión importante de la potestad tributaria, representa la expresión más tensa entre Administración Tributaria y contribuyente en tanto que la primera puede desplegar toda una actuación para la cobranza coactiva de la deuda exigible sin necesidad de acudir a un juez y aunque resulte inocente la expresión “sin necesidad de un permiso o consentimiento del contribuyente”. En esta situación muchas veces por error o por solamente limitarnos a lo que dice la ley, se termina vulnerando derechos constitucionales de los contribuyentes como es el derecho de propiedad, debido proceso o capacidad contributiva.

Resulta indispensable que la Administración Tributaria no olvide los parámetros constitucionales de sus actuaciones y el respeto de los derechos constitucionales de los contribuyentes pues muy bien puede existir la concordancia entre la recaudación tributaria, la cobranza coactiva y los derechos de los contribuyentes, evitando sacrificios o limitaciones para que impere uno sobre otro. La SUNAT debe ajustar sus actuaciones a razonabilidad a fin de que no nos encontremos ante actuaciones arbitrarias sino más bien desarrollando una expresión de un Estado Democrático y Social de Derecho<sup>190</sup>.

Es intención de esta tesis, que ante un derecho tan reglamentario como es el Derecho Tributario se muestre nueva forma de apertura ya no sólo a lo que dice la constitución sino a un nuevo concepto que siempre ha estado desde su origen francés, pero ahora desde un punto de vista dinámico y garantista como es el bloque de constitucionalidad en materia tributaria, lo que resulta un avance del constitucionalismo y también del derecho tributario peruano.

---

<sup>189</sup> Cfr. VILLEGAS, C. “Las facultades discrecionales de la Administración Tributaria y el conflicto con los derechos fundamentales de la persona” en *Los derechos del contribuyente. Un enfoque constitucional*. Gaceta Jurídica, septiembre, Lima, 2016. pp. 33-67.

<sup>190</sup> STC EXP. N° 01803-2004-AA/TC.

En el siguiente capítulo explicaremos como una figura constitucional como es el bloque de constitucionalidad en materia tributaria puede aplicarse válidamente en un procedimiento de la Administración Tributaria con el fin de proteger derechos constitucionales de los contribuyentes y asimismo mostrando el efecto práctico y útil del bloque en la iluminación de la medida cautelar en un proceso de amparo para la salvación de los derechos de los contribuyentes.





## Capítulo 3

### El Procedimiento de Cobranza Coactiva Constitucional

#### 1. Noción de autotutela de la administración tributaria.

A diferencia de las deudas entre sujetos privados regulada por derecho civil, la SUNAT como administración pública cuenta con una prerrogativa denominada autotutela de la administración ejecutiva<sup>191</sup> por la que goza de facultades y de medidas coercitivas que le permiten satisfacer sus acreencias tributarias frente a sus deudores sin necesidad de acudir al poder judicial para hacerlas realidad como sucede en el ordenamiento brasileño, uruguayo o hondureño, en donde es el juez de turno que declara el embargo y su consecuente ejecución<sup>192</sup>.

El administrativista DANÓS ORDOÑEZ comenta que “el principio de autotutela administrativa – y en especial con la ejecutiva - faculta a los órganos de la administración pública para ejecutar sus propios actos utilizando la coacción directa sobre los administrados a través de los medios que prevé la legislación”<sup>193</sup>. Como señala GÓNZALES - NAVA “el procedimiento de cobranza coactiva debe desarrollarse exclusivamente en el ámbito administrativo, pues el apremio es una de la prerrogativas especiales de la Administración Tributaria y consiste en ejecutar por sí misma sus actos, desplegándose su aparato coactivo con o sin la voluntad del obligado. Es decir que, la ejecución es una manifestación clara del principio de autotutela o autodefensa ejecutiva de la Administración Tributaria, por lo que se halla exenta de la carga de solicitar a los Tribunales la ejecución de sus propias decisiones, pudiendo llevarla a cabo ella misma”<sup>194</sup>. Sin embargo, no olvidemos que dicha facultad debe ser ejercida sin arbitrariedades ni extralimitaciones que produzcan afectaciones a los derechos constitucionales de los administrados pues se debe garantizar siempre una cobranza coactiva constitucional.

Jurisprudencialmente, el Tribunal Constitucional se ha manifestado sobre esta autotutela al decirnos que “es la facultad que tienen algunas entidades de la Administración Pública para

---

<sup>191</sup> Véase STC EXP. N° 00005-2010-PA/TC f.j. 27 y STC EXP. N° 774-99-AA/TC f.j. 4. Asimismo, véase GUZMÁN, C. "El procedimiento de cobranza coactiva en el ámbito tributario" en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, Primera Edición, Lima. 2013. pp. 9-26.

<sup>192</sup> GONZÁLEZ, R. & NAVA, J., *Cobranza Coactiva ¿Y después de la deuda tributaria qué?* Jurista Editores. Primera Edición, Lima. marzo 2010. p. 70.

<sup>193</sup> DANOS ORDOÑEZ, J. *El Procedimiento de Cobranza Coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de ejecución forzosa de sus actos*. Themis. PUCP. N° 32, Lima, 1995. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11478> [Consultado el 18 de junio del 2019].

<sup>194</sup> GONZÁLEZ, R. & NAVA, J. op. cit. p. 71.

hacer cumplir sus propios actos administrativos conforme a su ley especial que le otorga dicha facultad<sup>195</sup> y con sustento en la ejecutoriedad de los actos administrativos conforme al numeral 1 del artículo 118 de la Constitución que le permiten llevar a cabo el cumplimiento de sus fines e intereses<sup>196</sup>, pero es una facultad que debe ser ejercida desde el artículo 74 de la constitución y con el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes. No olvidemos que esta autotutela ejecutiva no es extralimitada ni es una facultad no sujeta a control constitucional, se deberá tener en cuenta las disposiciones constitucionales que se encuentra en el sustento del estado constitucional de derecho y de una potestad tributaria constitucional, pues sólo así tendríamos una autotutela administrativa constitucional<sup>197</sup>.

Por su parte el procedimiento de cobranza coactiva es manifestación de una autotutela ejecutiva de la administración tributaria y también de potestad tributaria, la cual perseguirá el cobro de la deuda exigible al ejecutar una serie de actos administrativos como son las órdenes de pago, las resoluciones de ejecución coactiva y las resoluciones coactivas de embargos sobre el derecho de propiedad del deudor tributario<sup>198</sup>. Si bien, en el caso en concreto, exista deuda tributaria exigible (y deba ser pagada al fisco), ello no conlleva que el procedimiento se desnaturalice y sea una mera expresión de un “trámite técnico” por el cual se cobra sin observar parámetros constitucionales que giran alrededor de los derechos del contribuyente. Sólo ante un procedimiento de cobranza coactiva que es acorde a un debido procedimiento y que es acorde a las exigencias debidas del contribuyente, estaremos frente a una potestad proporcional de la SUNAT.

Esta necesaria vinculación a la constitución responde que el procedimiento de cobranza coactiva será legítimo si respeta “el derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3° de la Constitución Política del Perú, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos (...) Así, el debido proceso administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto - por parte de la administración pública o privada- de todos los

---

<sup>195</sup> Véase STC EXP. N° 00774-1999-AA/TC f.j. 4.

<sup>196</sup> STC EXP N° 0015-2005-PI/TC f.j. 45

<sup>197</sup> Cfr. STC EXP. N° 00005-2010-PA/TC f.j. 29.

<sup>198</sup> Cfr. GONZÁLEZ, R. & NAVA, J. op. cit. p. 75

principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución”<sup>199</sup>.

Ahora bien, existiría una clásica discusión entre un tributarista acérrimo del fisco contra el abogado constitucionalista defensor de los derechos de los contribuyentes. El primero, dirá que está dentro de sus competencias y funciones realizar todas las actuaciones necesarias para asegurar el cobro coactivo conforme al procedimiento de cobranza coactiva regulado en el código tributario y su respectivo reglamento, de ahí que emita una serie de resoluciones coactivas de embargo contra el contribuyente amparado en el principio de legalidad, mientras que el segundo abogado, en su defensa, expondrá argumentos y premisas de valor constitucional en favor de la capacidad contributiva y del derecho de propiedad del deudor tributario. Si bien es cierto que el principio de legalidad ilumina toda la actuación de la Administración Pública por medio de sus funcionarios (del ejecutor coactivo en nuestro caso), y sabiendo que no existe una contraposición de principios (sino más bien de su interpretación y pretensión), no podemos aceptar las actuaciones de SUNAT que vulneren derechos constitucionales. Y es que la potestad tributaria del Estado (y la autotutela ejecutiva y el procedimiento de cobranza coactiva) debe ejercerse principalmente acorde a la constitución – principio de constitucionalidad – y no solo de forma limitada en conformidad con la ley – principio de legalidad – dado la existencia del principio de supremacía constitucional recogido en el artículo 51 de nuestra carta magna<sup>200</sup>. Es más, en una noción propia de un bloque de constitucionalidad, es su propia naturaleza de esta figura constitucional que permita una complementariedad, por lo tanto, en la cobranza coactiva no cabe justificación para no tomar en cuenta las disposiciones constitucionales, principios constitucionales y fuentes constitucionales que permitan una mejor garantía frente al contribuyente así como también una mejor actuación con eficiencia de la Administración Tributaria, mejor dicho, un justo equilibrio en ambas partes.

Como señala GAMBA VALEGA, “debe descartarse de plano, la concepción del principio de legalidad como regla de sumisión de la Administración Tributaria únicamente a las normas infraconstitucionales-positivas ("Ley" y demás normas inferiores). Los artículos III, IV.1 y 10.1 de la LPAG son meridianamente claros en afirmar que la Administración se encuentra vinculada plenamente sin ninguna limitación - aun cuando ejercite poderes discrecionales - "al

---

<sup>199</sup> STC EXP. N° 03891-2011-AA/TC; STC EXP. N° 01858-2014-AA/TC; STC EXP. N° 04944-2011-AA/TC y STC EXP N° 03433-2013-AA/TC. Asimismo, puede verse las Resoluciones del Tribunal Fiscal RTF N° 04970 2-2003 de fecha 01 de septiembre de 2003 y RTF N° 05375-2-2003 de fecha 19 de septiembre de 2003

<sup>200</sup> Criterio amparado dentro de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en STC N° 02689-2004-AA/TC; STC N° 0050-2004-AI/TC; STC N° 0051-2004-AI/TC; STC N° 0004-2005-PI/TC; STC N° 0007-2005-PI/TC; STC N° 0009-2005-PI/TC; STC N° 0042-2004-AI/TC

ordenamiento constitucional y jurídico en general”<sup>201</sup>. Ello conlleva que la Administración Pública se encuentre subordinada con carácter plenario al sistema de valores, derechos y bienes constitucionales, no olvidemos que no existe existencia de zonas exentas de control constitucional<sup>202</sup>.

Esto significa que el Ejecutor Coactivo como representante de la Administración Pública tiene como herramienta el principio de legalidad para realizar la cobranza coactiva, pero también cuenta con el principio de constitucionalidad, principios que no puede oponerse dado que ambos aportan al desarrollo de un estado constitucional de derecho. No se trata de solo emitir resoluciones coactivas de embargo cobrándole al deudor, porque tal forma de actuar demostrará la poca profesionalidad del ejecutor coactivo al no tomar en cuenta los espacios ya ganados por el contribuyente y que el Tribunal Constitucional ha desarrollado en sus sentencias como es la notificación conjunta de resolución de ejecución coactiva y la orden de pago, la razonabilidad de las medidas cautelares del fisco, el derecho de intimidad del contribuyente, el debido proceso y demás casos que puedan darse con el avance de la jurisprudencia constitucional tributaria.

Como bien señala el Tribunal Constitucional, la facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que puedan verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva<sup>203</sup>, manifestación propia del artículo 74 de la Constitución.

No debemos olvidar que la autotutela de la administración no puede justificar toda acción con la intención de garantizar el fin recaudador en beneficio del bien común, gasto público o interés social, pues el verdadero fin está recogido en el artículo 1 de la constitución de 1993 que es la persona con sus derechos constitucionales, el contribuyente en materia tributaria. El Estado tiene derecho a cobrar, pero no más ni tampoco menos, y el contribuyente está obligado a pagar lo que debe pagar y no más, bajo ningún concepto justificamos a los deudores tributarios que le deben al fisco, si se debe, se debe pagar, pero se debe replantear o eliminar la excusa que en razón del interés público se puede perjudicar los derechos

---

<sup>201</sup> GAMBA, C. "La función del ejecutor coactivo en el Estado Constitucional de Derecho. A propósito del Acuerdo de Sala Plena 2010-17 de 2 de diciembre de 2010" en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, primera edición, Lima, 2013. p. 68

<sup>202</sup> STC EXP. N° 007-2007-AI/TC f.j. 22.

<sup>203</sup> STC EXP. N° 0015-2005-PI/TC f.j. 46.

constitucionales; sino más bien se debe promover una cobranza coactiva con manifestación de razonabilidad, equidad y proporcionalidad que garantice el principio de justicia<sup>204</sup>.

En resumen, el procedimiento de cobranza coactiva es la regulación y la expresión del ejercicio de la autotutela ejecutiva de la Administración, por el cual el Fisco realiza una serie de actos destinados a cobrar una deuda exigible conforme a las disposiciones contenidas en la ley especial de la materia, pero necesariamente debe guardar respeto a los contenidos de la constitución, así como el respeto a los derechos constitucionales de los contribuyentes, mejor dicho es necesario una cobranza coactiva constitucional.

## 2. Las Partes Intervinientes.

Es necesario mencionar las partes que intervienen en un procedimiento de cobranza coactiva regulado por el Código Tributario a fin de conocer las condiciones en las que se encuentra cada sujeto en cuanto a sus derechos y obligaciones, y de los actos procedimentales que se realicen.

**2.1. La administración tributaria<sup>205</sup>.** En conformidad con el artículo 4 del Código Tributario el “acreedor tributario” es aquel en favor del cual se debe realizar la prestación tributaria siendo el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

El Código Tributario establece en su artículo 50<sup>206</sup> y 52<sup>207</sup> que tanto los Gobiernos Locales como la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), son los órganos competentes para la administración de tributos delegados por la potestad tributaria, asimismo el artículo 54 del mismo cuerpo legal indica una negación expresa de delegación dado que ninguna otra autoridad, organismo, ni institución, distinto a los señalados en los artículos precedentes, podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos bajo responsabilidad.

---

<sup>204</sup> Cfr. VILLEGAS, C. op. cit. p. 44.

<sup>205</sup> Cabe hacer la precisión que en cuanto hablemos de Administración Tributaria, Fisco, Estado, o Hacienda nos estaremos refiriendo a la SUNAT, así como su procedimiento de cobranza coactiva regulado por el código tributario.

<sup>206</sup> Artículo 50°. - Competencia de la Sunat. La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios, así como para la realización de las actuaciones y procedimientos que corresponda llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria

<sup>207</sup> Artículo 52°. - Competencia de los Gobiernos Locales. Los Gobiernos Locales administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean éstas últimas, derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la Ley les asigne.

Para el caso de los Gobiernos Locales, estos ejercen su potestad tributaria por medio de organismos públicos descentralizados para la administración de tributos como es el caso del Servicio de Administración Tributaria (SAT) en el cual administra la recaudación tributaria local como son los tributos de impuesto predial, arbitrios municipales, impuesto vehicular, o el impuesto a la alcabala<sup>208</sup>.

Mientras que para la administración de tributos internos y de derechos arancelarios, (que es la administración tributaria que nos importa para esta tesis) el órgano competente es la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)<sup>209</sup>, entendiéndose como un organismo técnico especializado, adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, contando con personería jurídica de derecho público con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa.

Conforme a sus normas que regulan sus funciones y competencias, la SUNAT se organiza por medio de Intendencias Regionales a fin de cumplir con sus fines señalados, así como también ofrecerle una cercanía local al contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Recordemos que la presente tesis tiene por estudio la suspensión de la cobranza coactiva a las luces del bloque de constitucionalidad, por lo que se estará refiriendo siempre al procedimiento de cobranza coactiva iniciada por SUNAT, siendo una situación diferente la cobranza coactiva de los gobiernos locales regulada por la Ley N° 26979.

Finalmente, cuando se ejerce un Procedimiento de Cobranza Coactiva por parte de SUNAT, surgen dos funcionarios públicos de importante tarea de recuperar las acreencias tributarias y defensores de los intereses del fisco, nos referimos al Ejecutor Coactivo y al Auxiliar Coactivo de la SUNAT, funcionarios que se encuentran sometidos no sólo a las disposiciones de la SUNAT y de disposiciones nacionales, sino que también su actuación se encuentra sometida a la constitucionalidad.

**2.2. El ejecutor coactivo<sup>210</sup>.** Es el funcionario público designado por Resolución de Superintendencia publicada en el Diario Oficial "El Peruano" para el desarrollo de sus

---

<sup>208</sup> Conforme al artículo 6 de la Ley de Tributación Municipal - Decreto Supremo N.º 156-2004-EF, y en conformidad con el artículo 70 de la Ley Orgánica de Municipalidades – Ley N° 27972.

<sup>209</sup> Conforme a su Ley de creación N° 24829; Ley General aprobada por Decreto Legislativo N° 501 y la Ley N° 29816, ley de fortalecimiento de la SUNAT.

<sup>210</sup> A modo de comparación, los ejecutores coactivos tienen otras denominaciones. En Colombia se les conoce como Funcionario de Cobranza; en Ecuador como Funcionario Ejecutor; en España como Jefes de las Dependencias y Unidades de Recaudación. Todos estos cumplen con la tarea encomendada de cobrar la deuda exigible a favor del Estado.

funciones dentro de una Intendencia Regional<sup>211</sup>, asimismo es la parte activa que dirige el procedimiento de cobranza coactiva contra el deudor tributario a fin de tutelar los intereses de la Administración Tributaria.

El tributarista ALVA MATTEUCCI opina que “El ejecutor coactivo constituye un funcionario de la Administración Pública y que tiene dentro de sus funciones el poder recuperar la deuda tributaria a cargo del contribuyente que no cumplió con sus obligaciones tributarias, las cuales no fueron canceladas a tiempo mediando requerimiento de pago para ello. Se entiende que mientras la deuda no traspase el límite señalado anteriormente ésta no podrá ser exigible de manera forzosa”<sup>212</sup>. Agrega GAMBA VALEGA, “el ejecutor coactivo es el responsable de los actos que se emiten al interior del procedimiento de cobranza coactiva, debiendo compatibilizar al mismo tiempo, los derechos de los ciudadanos-contribuyentes ejecutados y las acciones de coerción de la deuda tributaria”<sup>213</sup>.

El Tribunal Constitución también se ha manifestado en la Sentencia N° 0015-2005-PI/TC f.j. 36 sobre el ejecutor coactivo al indicar que el criterio del ejecutor coactivo es muy importante y relevante, pues debe obrar con prudencia, así como rápidamente y con un sentido realista. Estos criterios no están establecidos en la ley, sin embargo, el ejecutor coactivo no debe ir más allá de ciertos límites que impone la constitución, como el respeto al derecho de propiedad, al debido proceso o a la tutela procesal efectiva, Si bien debe actuar conforme al principio de legalidad, este también debe actuar conforme al principio de constitucionalidad.

Legislativamente, el artículo 114 del Código Tributario señala que la cobranza coactiva de las deudas tributarias es una facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del ejecutor coactivo, quién actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los auxiliares coactivos, asimismo nos señala los requisitos necesarios para la postulación del cargo de Ejecutor Coactivo de SUNAT<sup>214</sup>.

---

<sup>211</sup> Véase Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos N° 013-2018-SUNAT/700000 del 06 de marzo del 2018 y la Resolución de Superintendencia N° 188-2003 del 18 de octubre del 2003.

<sup>212</sup> ALVA, M., *¿Conoce cuáles son las facultades del Ejecutor Coactivo para la recuperación de deudas tributarias?* En Blog de Mario Alva Matteuci. Artículos vinculados con el Derecho Tributario. Disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/03/05/conoce-cu-les-son-las-facultades-del-ejecutor-coactivo-para-la-recuperaci-n-de-deudas-tributarias/>. [Consultado el 29 de marzo del 2019]

<sup>213</sup> GAMBA, C. "La función del ejecutor coactivo en el Estado Constitucional de Derecho. A propósito del Acuerdo de Sala Plena 2010-17 de 2 de diciembre de 2010". p. 71

<sup>214</sup> El artículo 114 del Código Tributario señala los requisitos la postulación del cargo de Ejecutor Coactivo siendo los siguientes: a) Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles; b) Tener título de abogado expedido o revalidado conforme a ley; c) No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso; d) No haber sido destituido de la carrera judicial o del Ministerio Público o de la Administración Pública o de empresas estatales por medidas disciplinarias, ni de la actividad privada por causa o falta grave laboral;

Sobre sus facultades y competencias, el artículo 116 del Código Tributario le faculta una serie de acciones de coerción para el cobro de deudas exigibles siendo las más importantes: (i) El verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva; (ii) ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares reguladas para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de la cobranza; (iii) suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva o declarar de oficio o a petición de parte la nulidad de la resolución de ejecución coactiva si contravino alguna disposición normativa y demás facultades plenamente reguladas<sup>215</sup>.

Toda actuación realizada del ejecutor coactivo se encuentra regulada en el Código Tributario y en el reglamento de cobranza coactiva, que si bien está sujeta a su discreción, dicha actuaciones deben ser necesariamente sujetas a la razonabilidad (por ejemplo el inciso 9 del artículo 116 del código tributario) así como a una motivación suficiente y coherente que le permita al deudor tributario poder ejercer su defensa ante el fisco.

---

e) Tener conocimiento y experiencia en derecho administrativo y/o tributario; f) Ser funcionario de la Administración Tributaria; y, g) No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

<sup>215</sup> El artículo 116 del Código Tributario regula las facultades del Ejecutor Coactivo como director y funcionario a cargo del Procedimiento de Cobranza Coactiva siendo las siguientes:

1. Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva.
2. Ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares a que se refiere el Artículo 118°. De oficio, el Ejecutor Coactivo dejará sin efecto las medidas cautelares que se hubieren trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria materia de cobranza, así como las costas y gastos incurridos en el procedimiento de cobranza coactiva, cuando corresponda.
3. Dictar cualquier otra disposición destinada a cautelar el pago de la deuda tributaria, tales como comunicaciones, publicaciones y requerimientos de información de los deudores, a las entidades públicas o privadas, bajo responsabilidad de las mismas.
4. Ejecutar las garantías otorgadas en favor de la Administración por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al procedimiento convenido o, en su defecto, al que establezca la ley de la materia
5. Suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme a lo dispuesto en el Artículo 119°.
6. Disponer en el lugar que considere conveniente, luego de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la colocación de carteles, afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares que se hubieren adoptado, debiendo permanecer colocados durante el plazo en el que se aplique la medida cautelar, bajo responsabilidad del ejecutado.
7. Dar fe de los actos en los que interviene en el ejercicio de sus funciones.
8. Disponer la devolución de los bienes embargados, cuando el Tribunal Fiscal lo establezca, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 8) del Artículo 101, así como en los casos que corresponda de acuerdo a ley.
9. Declarar de oficio o a petición de parte, la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva de incumplir ésta con los requisitos señalados en el Artículo 117, así como la nulidad del remate, en los casos en que no cumpla los requisitos que se establezcan en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. En caso del remate, la nulidad deberá ser presentada por el deudor tributario dentro del tercer día hábil de realizado el remate.
10. Dejar sin efecto toda carga o gravamen que pese sobre los bienes que hayan sido transferidos en el acto de remate, excepto la anotación de la demanda.
11. Admitir y resolver la Intervención Excluyente de Propiedad.
12. Ordenar, en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, el remate de los bienes embargados.
13. Ordenar las medidas cautelares previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva previstas en los Artículos 56° al 58° y excepcionalmente, de acuerdo a lo señalado en los citados artículos, disponer el remate de los bienes perecederos.
14. Requerir al tercero la información que acredite la veracidad de la existencia o no de créditos pendientes de pago al deudor tributario

Es una situación particular que tras el Acuerdo de Sala del Tribunal Fiscal 2010-17 del 13 de diciembre del 2010, el ejecutor coactivo sólo se limite a verificar la correcta o no notificación de la orden de pago en la cobranza coactiva conforme al artículo 104 del código tributario, cuando el mismo código en el inciso 1 y 5 del artículo 116 le otorgue la facultad de verificar la exigibilidad de la deuda tributaria, y la facultad de suspender la cobranza coactiva cuando exista circunstancias que evidencian que la cobranza es improcedente con relación al inciso 3 del literal a) del artículo 119 y artículo 136 del código tributario. Por eso GAMBVA VARELA señala que se le exige dentro de un estado constitucional de derecho al referido funcionario (ejecutor coactivo) es que evalúe al menos, si la deuda tributaria que someterá a ejecución (contenida en una orden de pago), cumple con las condiciones de certeza exigidas por el Tribunal Constitucional y Tribunal Fiscal (obviamente, antes del Acuerdo), lo que debe ser sometido a control por parte del Tribunal Fiscal, control que, por lo demás, efectuaba con total naturalidad antes de la emisión del acuerdo. No obstante, debemos aclarar dos cosas muy diferentes, una cosa es evaluar si la orden de pago cumple las condiciones de certeza necesarias para su ejecución inmediata - lo que corresponde ser controlado mediante el Procedimiento de Queja, y otra, evaluar la legalidad de las órdenes de pago, lo que corresponde ser controlado mediante el procedimiento contencioso tributario, sin embargo este acuerdo de sala limita la posibilidad que sea revisado por el Tribunal Fiscal vía queja<sup>216</sup>, un punto que reclama mayor profundidad y atención de investigación.

El Ejecutor Coactivo al momento exigir el pago de una deuda tributaria y al ejecutar los embargos debe respetar los derechos constitucionales de los deudores tributarios (un debido procedimiento) que tal ejercicio de la cobranza pueda afectar. Si el ejecutor coactivo no verifica correcta y sistemáticamente la exigibilidad de la deuda tributaria e inicia un procedimiento de cobranza coactiva, y no toma en cuenta la jurisprudencia constitucional y fiscal sobre cobranza coactiva (por ejemplo la razonabilidad de los embargos del expediente N° 2044-2009-PA/TC) estará lesionando el derecho de propiedad, el debido procedimiento, el principio de economía en la recaudación y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues coercitivamente estará exigiendo el pago de una prestación económica a favor del Fisco sin causa jurídica que lo habilite o de manera desproporcionada.

Dado que el ejecutor coactivo representa un papel muy importante dentro de la cobranza coactiva, es necesario que constantemente se encuentre capacitado sobre la jurisprudencia constitucional y fiscal en cuanto se refiere a la cobranza coactiva en beneficio de los derechos

---

<sup>216</sup> GAMBVA, C. "La función del ejecutor coactivo en el Estado Constitucional de Derecho. A propósito del Acuerdo de Sala Plena 2010-17 de 2 de diciembre de 2010". p. 82 y 83.

de los contribuyentes, y por otro lado, se debe contar con nociones de las figuras de los embargos, naturaleza de los contratos privados y públicos, el giro del negocio del contribuyente o los principales problemas que pasan las empresas pues su actuar siempre debe ser eficiente y encontrarse dentro de los márgenes legales y constitucionales para garantizar una cobranza tributaria que finalmente está destinada al sustento del gasto público y bien común, lo que incluye al mismo contribuyente ejecutado. O mejor dicho, tanto los intereses de la administración tributaria como del contribuyente deudor pueden coexistir armónicamente.

**2.3. El auxiliar coactivo.** Conjuntamente al trabajo que realiza el ejecutor coactivo, se encuentra la participación del auxiliar coactivo cuyo trabajo es “auxiliar” y prestar apoyo en las actividades y actuaciones necesarias para la ejecución de la cobranza coactiva, así como cumplir con cualquier encargo dictado por la Administración Tributaria.

El artículo 114 del Código Tributario indica los requisitos necesarios para realizar la función de Auxiliar Coactivo<sup>217</sup>, y el artículo 116 del Código Tributario indica respecto a sus funciones y competencias la de colaborar con el ejecutor coactivo en las diligencias encargadas.

Los Auxiliares Coactivos tiene como función colaborar con el ejecutor coactivo, para tal efecto, podrán ejercer las facultades de colocar carteles, afiches u otros similares alusivos a las medidas cautelares que se hubieran adoptado y dar fe de los actos en los que interviene en el ejercicio de sus funciones. En la práctica, el Auxiliar Coactivo muchas veces tiene mayor cercanía y contacto con el contribuyente ejecutado, por ello se encuentra en la posibilidad de conocer la situación jurídica y tomar nota de ello para comunicárselo al ejecutor coactivo competente.

---

<sup>217</sup> El artículo 114 del Código Tributario indica los requisitos necesarios para desempeñar el cargo de Auxiliar Coactivo siendo los siguientes:

- a) Ser ciudadano en ejercicio y estar en pleno goce de sus derechos civiles;
- b) Acreditar como mínimo el grado de Bachiller en las especialidades tales como Derecho, Contabilidad, Economía o Administración;
- c) No haber sido condenado ni hallarse procesado por delito doloso;
- d) No haber sido destituido de la carrera judicial o del Ministerio Público o de la Administración Pública o de empresas estatales por medidas disciplinarias, ni de la actividad privada por causa o falta grave laboral;
- e) Tener conocimiento y experiencia en derecho administrativo y/o tributario;
- f) No tener vínculo de parentesco con el Ejecutor, hasta el cuarto grado de consanguinidad y/o segundo de afinidad; g) Ser funcionario de la Administración Tributaria; y
- h) No tener ninguna otra incompatibilidad señalada por ley.

**2.4. El deudor ejecutado.** Es la contraparte del acreedor tributario, es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria coactiva, el sujeto que le debe tributos al Fisco y que tendrá que pagarlos en el procedimiento de cobranza coactiva, siempre y cuando este procedimiento se haya realizado correctamente con el principio de legalidad y constitucionalidad.

Cabe hacer una sutil diferenciación, en la relación sustancial tributaria el sujeto pasivo es el deudor tributario el cual puede ser contribuyente o responsable respecto al hecho generador de la obligación tributaria conforme al artículo 7, 8 y 9 del código tributario, mientras la situación es diferente en la cobranza coactiva, pues el sujeto pasivo es el deudor ejecutado, el sujeto que ha recibido la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva y la orden de pago respectiva conforme al artículo 117 del código tributario.

Identificado el deudor ejecutado le corresponderá participar dentro del procedimiento de cobranza coactiva con los derechos y obligaciones respectivas frente a la Administración Tributaria y el ejercicio de su defensa sea administrativa o judicial.

**2.5. Los terceros intervinientes.** Cuando se desarrolla un procedimiento de cobranza coactiva no sólo el deudor ejecutado se ve afectado por las acciones que inicia SUNAT, sino que también existen terceros que ven comprometidos sus intereses y derechos. Estos terceros son ajenos a cualquier relación jurídica tributaria sustancial o coactiva; sin embargo, si existe una relación jurídica con el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria coactiva, para que tengan un interés en el desarrollo de la cobranza coactiva que habilite su intervención con el interés por obrar suficiente<sup>218</sup>.

Piénsese cuando la SUNAT instaura una medida cautelar de embargo en forma de depósito sin extracción por medio de una resolución coactiva<sup>219</sup> (y que luego la modificará a una con extracción) sobre bienes que se encuentran en el establecimiento del deudor ejecutado, el ejecutor coactivo pensará (si es que realiza un embargo sin la debida diligencia) que los bienes que se encuentran en el almacén son propiedad del deudor ejecutado, sin embargo al tomar conocimiento el verdadero propietario de los bienes, este podrá ejercer su defensa legal a fin de proteger sus intereses como la interposición de la intervención excluyente de propiedad<sup>220</sup>; en consecuencia, dicha resolución coactiva que ordena el embargo será nula y se tendrá como no puesta. De ahí que resulte necesaria una diligencia del

---

<sup>218</sup> Piénsese la relación jurídica civil existente entre el deudor tributario poseedor de bienes muebles en virtud de un contrato de arrendamiento con el propietario de estos, y que justamente sobre estos bienes haya recaído una resolución coactiva de embargo, o que el ejecutor coactivo haya notificado por error a la resolución de ejecución coactiva a la empresa consorciada.

<sup>219</sup> Conforme al inciso 2 del artículo 118 del Código Tributario.

<sup>220</sup> Conforme al artículo 120 del Código Tributario y el artículo 23 del reglamento de cobranza coactiva.

ejecutor coactivo para evitar estas contingencias y perjuicio a terceros. No escapa la responsabilidad que el deudor ejecutado curse comunicación al propietario de los bienes y a la misma SUNAT.

Otro sujeto interviniente usualmente son los bancos comerciales que obedecen a lo dispuesto por la resolución coactiva que contiene un embargo en forma de retención bancaria ordenada por la SUNAT conforme al artículo 118 del código tributario y el artículo 20 del reglamento respectivo. Esta retención recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor ejecutado sea titular, que se encuentre en poder de terceros. Este tercero, el banco competente, se encuentra obligado a poner en conocimiento de la SUNAT la retención o la imposibilidad de ésta en el plazo máximo de cinco (5) días de notificada la resolución, bajo pena de incurrir en la infracción tributaria.

En tal sentido, observamos que existe terceros interviene dentro de la cobranza coactiva que cuentan con derechos y obligaciones frente a la SUNAT como frente al deudor ejecutado, derechos que deben ser igualmente respetados.

**2.6. El tribunal fiscal.** El tribunal fiscal es un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) que depende administrativamente del Ministro, con autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas. El Tribunal Fiscal constituye la última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria y aduanera. Es competente para resolver oportunamente las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias<sup>221</sup>.

Conforme al inciso 1 del artículo 53 del código tributario, el Tribunal Fiscal es el órgano resolutor de las controversias suscitadas entre el contribuyente y la SUNAT respecto a recursos administrativos como quejas tributarias que se presenten.

Conforme al artículo 38° de la Ley de Orgánica del Ministerio de Economía y Finanzas contenido en el Decreto Legislativo N°183, el Tribunal Fiscal resuelve en última instancia administrativa las reclamaciones sobre acotación o cobro de tributos, con excepción de los derechos aduaneros, asimismo, tiene facultad para proponer las medidas legales o reglamentarias que juzgue necesarias.

El Tribunal Fiscal constituye la última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria y aduanera con autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas. Es

---

<sup>221</sup> Véase la definición de su propia página web en <https://www.mef.gob.pe/es/informacion-institucional/ique-es>

competente para resolver oportunamente las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias sobre apelaciones interpuestas contra órdenes de pago, resoluciones de determinación, resoluciones multa, y otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria. Por consiguiente, las apelaciones y quejas que interponga el deudor tributario como expresión de su defensa legal serán atendidas por el Tribunal Fiscal como órgano de grado el cuál debe resolver lo pronto posible dado que el procedimiento de cobranza coactiva no puede ser un procedimiento que se extienda más allá de lo razonable como derecho constitucional se trata<sup>222</sup>.

El Tribunal Fiscal se encuentra organizado por doce salas especializadas en materia tributaria y aduanera que son competentes para conocer las controversias, así como la defensa planteada por el deudor tributario, además se encuentra la Presidencia del Tribunal Fiscal integradas por un Vocal Presidente conjuntamente con la Sala Plena del Tribunal Fiscal compuesta por todos los vocales de las salas<sup>223</sup> que al juntarse pueden emitir criterios con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria en sede administrativa en conformidad con el artículo 154 del Código Tributario. Estas resoluciones del tribunal fiscal forman parte del bloque de constitucionalidad en sentido amplio como lo hemos señalado.

El tributarista peruano BRAVO CUCCI señala algo muy importante al decirnos que “(...) el Tribunal Fiscal actúa como un órgano dirimente en los asuntos contenciosos o de incertidumbre jurídica que se suscitan entre los administrados y la Administración Tributaria (...) los vocales y demás funcionarios del Tribunal Fiscal deberían gozar de la más absoluta imparcialidad, a los efectos de resolver los casos planteados con independencia en el ejercicio de sus funciones, aplicando las atribuciones consagradas en su artículo 74, así como el código tributario y demás leyes y reglamentos en materia tributaria”<sup>224</sup>. No está demás decir que el Tribunal Fiscal debe emitir sus resoluciones en conformidad con los criterios jurisprudenciales provenientes del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, así como evitar un desconocimiento de los derechos constitucionales en materia tributaria a fin de efectivizar su labor.

Por lo tanto, el Tribunal Fiscal como órgano jerárquico debe resolver las causas tributarias con imparcialidad y con sustento constitucional (y en relación al bloque de constitucionalidad), pues deberá observar si en el caso en concreto, desde los argumentos y de las pruebas aportadas por el contribuyente la cobranza coactiva iniciada por SUNAT es válida

---

<sup>222</sup> Véase STC EXP. N° 04532-2013-AA/TC en cuanto el plazo razonable como derecho constitucional a favor del administrado. Asimismo, el artículo 150 del Código Tributario señala un plazo máximo de doce (12) meses a partir de los ingresos de los actuados.

<sup>223</sup> Véase el artículo 98 del Código Tributario.

<sup>224</sup> Cfr. BRAVO CUCCI, J. Código Tributario. Doctrina y Comentarios. Instituto Pacífico. 4° Edición actualizada y aumentada. Vol. I. 2016. Lima. p. 759-760.

o más bien manifiestamente vulneradora de derechos constitucionales, debiendo en todo caso, ordenar la suspensión o conclusión del procedimiento de la cobranza coactiva inmediatamente. .

### **3. El procedimiento de cobranza coactiva de Sunat**

Conforme con el artículo 112 del código tributario, el procedimiento de cobranza coactiva es la vía por la cual la SUNAT ejerce la autotutela ejecutiva de la administración pública sobre el patrimonio del deudor ejecutado a fin de garantizar la deuda tributaria exigible coactivamente.

No está demás decir que la cobranza coactiva de SUNAT muchas veces resulta ser toda una odisea para el deudor ejecutado en tanto que le será cobrado coactivamente la deuda tributaria originando toda una serie de contingencias que influyen notablemente en la contabilidad y situación jurídica del contribuyente.

Ante esta situación, el contribuyente acude a la asesoría legal para su defensa respectiva, siendo necesario que los abogados que se encarguen del caso tengan el conocimiento suficiente respecto a la materia tributaria, procesal y constitucional a fin la defensa de los derechos de los contribuyentes. Es sabido que los casos de cobranza coactiva reclaman un alto grado de conocimiento y profesionalismo en la asesoría jurídica pues estaremos ante una defensa constante frente al fisco cuya única intención es cobrarse lo que se le debe.

De ahí que sea indispensable que el procedimiento de cobranza coactiva sea un procedimiento propiamente constitucional en cuanto a la no vulneración de los derechos constitucionales de los contribuyentes que se verán muchas veces en juego ante cada actuación de la administración tributaria como son las medidas de embargo que se dictan casi a diario contra la esfera patrimonial del contribuyente.

Ante las circunstancias muchas veces legales (el código tributario y el reglamento de cobranza coactiva) que ciertamente es el punto de partida y es correcto, sería bueno y aconsejable que el sustento constitucional se encuentre presente dentro de la cobranza coactiva con la intención de iluminar, complementar y sustentar las actuaciones del ejecutor coactivo y la misma cobranza coactiva. Se debe llegar a un punto medio y razonable entre las facultades del ejecutor coactivo que realiza un arduo trabajo en representación de la SUNAT y del estado mismo con los derechos de los contribuyentes a los cuales se le garantiza un debido procedimiento, y es que volvemos a reiterar la idea que si efectivamente se le debe al fisco, se debe pagar porque de esta manera se contribuye al desarrollo de un estado social pues estos tributos están destinados al sustento del gasto público con relación al principio de

solidaridad y justicia que hemos comentado. Y es que toda actuación dilatoria para no pagar tributos que ya son exigibles coactivamente no es respaldada ni por el código tributario ni por la constitución, de ahí que no proceda la medida cautelar en un proceso de amparo por no contener esa afectación al contenido constitucional alegado.

Compartimos la opinión de CATAÑO FLORÍAN en cuanto señala que el procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT (como todo procedimiento) debe contar con las garantías de un debido procedimiento merecer una decisión motivada y oportuna fundada en los hechos y en el derecho, de un respeto y consideración al contribuyente pues de esta manera se obtiene un servicio eficiente. El enfoque actual es otro, aunque la razón de ser de la Administración Tributaria sigue siendo la recaudación de impuestos, la incorporación del factor contribuyente en el proceso como algo más que un simple espectador que pasivamente y en silencio contempla a la intervención del Estado sobre su patrimonio por necesidad pública, para ser considerado un sujeto de derecho, con exigencias, garantías y ciertos niveles de participación en los procesos<sup>225</sup>.

Ahora bien, importa decir que el procedimiento de cobranza coactiva es el desarrollo de la autotutela ejecutiva de la administración pública que es posterior a un procedimiento contencioso tributario finalizado con una notificación de la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa. Como se encuentra regulado en nuestro ordenamiento tributario, luego de la fiscalización tributaria, al contribuyente se le notifica de las resoluciones de determinación y si existen infracciones, de las respectivas resoluciones multas correspondiéndole a este ejercer su derecho de defensa al interponer el recurso de reclamación y posteriormente del recurso de apelación si fuese oportuno. Una vez que el Tribunal Fiscal se pronuncia al respecto (en este caso desfavorablemente al contribuyente) es el momento en que SUNAT ejerce su facultad de cobranza coactiva iniciándose todo un procedimiento independiente, pero vinculado. Entonces, el contribuyente tiene dos vías, por un lado, tiene la resolución del tribunal fiscal del procedimiento contencioso tributario que es susceptible de ser cuestionado en un proceso contencioso administrativo en dónde se discute el fondo de la deuda tributaria; y por otro lado, tiene un procedimiento de cobranza coactiva en el cual debe ejercer su defensa tanto con recursos administrativos y con el uso del remedio de la queja tributaria. La defensa dependerá del caso concreto, pero la resolución que se obtenga del Tribunal Fiscal respecto a la cobranza coactiva es una resolución que puede ser cuestionada

---

<sup>225</sup> CATAÑO, F. "El rediseño del proceso tributario de cobranza como conjunto de garantías de los derechos del contribuyente" en *El Procedimiento de Cobranza Coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, primera edición, Lima, 2013. p.262.

en un proceso de amparo y su respectiva medida cautelar concedida para la suspensión de la cobranza coactiva por afectar contenidos esenciales de los derechos constitucionales de la forma como se lleva a cabo la cobranza, más no corresponde el análisis del fondo de asunto y mucho menos si hay carácter litigioso. Importa tener muy bien entendido los puntos de la controversia pues como hemos dicho, si se le debe al fisco, lo mejor que puede hacer el contribuyente es pagar sus deudas, de ahí que resulte muchas veces improcedentes los amparos por carecer de trascendencia constitucional y ser una herramienta mal usada para dilatar la cobranza coactiva, pero esto un punto aparte.

Por consiguiente, debemos dejar de pensar tanto en un procedimiento de cobranza coactiva estrictamente legal (que es el punto de partida) para dar paso a un procedimiento de cobranza coactiva constitucional con un alto grado de efectividad por parte del fisco, de modernidad, razonabilidad y proporcionalidad, y también de respeto a los derechos constitucionales que no sólo se encuentran en el código tributario, sino en la constitución, y también en la promoción de la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria. Como hemos dicho, es posible la existencia de una armonía de intereses tanto del fisco como del contribuyente.

**3.1. Una necesaria complementariedad constitucional.** El procedimiento de cobranza coactiva se encuentra regulado entre los artículos 114 al 123 del código tributario así como en el reglamento del procedimiento de cobranza coactiva – resolución de superintendencia N° 216-2004/SUNAT, dichas disposiciones regula el *iter* procedimental que realiza la Administración Tributaria para ejercer la cobranza coactiva de una deuda exigible ante un deudor ejecutado.

Si bien existe una regulación especial en materia tributaria para el ejercicio de la cobranza coactiva, dicha regulación no puede cerrarse frente a criterios jurisprudenciales que se han pronunciado respecto a la interpretación de las normas referentes a la cobranza coactiva, así como la jurisprudencia que se haya generado e interpretado a favor de los derechos constitucionales de los contribuyentes. Y es que es válido (y necesario) tener en cuenta esas interpretaciones que ha hecho el poder judicial y el tribunal constitucional que se configuran como "normas adscritas" producto de una interpretación que debe ser seguida por la Administración Tributaria (y en concreto del ejecutor coactivo) para evitar situaciones a las cuales ya se ha resuelto en un determinado sentido, de este modo se evitará manifiestas vulneraciones constitucionales a los contribuyentes y de paso se efectivizará la actuaciones en la cobranza coactiva de la administración.

En consecuencia si bien es cierto que el ejecutor coactivo debe realizar todas las actuaciones necesarias para ejercer la cobranza coactiva eficaz y se encuentre amparado bajo el principio de legalidad así como también por la misma función del trabajo de ejecutor coactivo, debe recordar que el procedimiento de cobranza coactiva es expresión de autotutela ejecutiva de la administración tributaria, y que esta misma es expresión de la potestad tributaria, y como potestad tributaria se encuentra sujeto a control constitucional para la garantía del respeto de los derechos constitucionales como hemos indicado en el capítulo primero. Es correcto que el ejecutor coactivo imponga las medidas de embargo contra el deudor ejecutado porque la misma ley le otorga esa facultad de discrecionalidad para asegurar el cobro de la deuda, pero también es cierto que su actuar debe ser proporcional y razonable para garantizar un debido procedimiento al contribuyente. Mejor dicho, las interpretaciones que haga el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial respecto a la cobranza coactiva y a los derechos de los contribuyentes constituyen criterios que deben ser estudiados por el ejecutor coactivo al momento de realizar su labor, de ahí que proponemos la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria en sentido estricto y amplio que permita constitucionalizar la cobranza coactiva a favor de las partes intervinientes.

Asimismo recordemos que la Norma III del código tributario resulta ser un artículo de apertura a las fuentes del derecho que las partes del procedimiento coactivo deben valorar para cada actuación que realice<sup>226</sup>. En este sentido, estaremos ante un procedimiento de cobranza coactivo cuando se respete los derechos y garantías de los deudores tributarios, no sólo con base a lo que diga el código tributario, sino en respaldo y en complementariedad necesaria con las disposiciones constitucionales integradas en un bloque de constitucionalidad en materia tributaria como ya hemos explicado.

En Derecho comparado respecto a la Norma III de nuestro código tributario, tanto el Modelo de Código Tributario para América Latina<sup>227</sup>, el Código del Centro Interamericano de Administración Tributaria<sup>228</sup>, La Ley General Tributaria de España – Ley N° 58/2003<sup>229</sup>, y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica – Ley N° 4755<sup>230</sup> hace referencia a dos importantes fuentes que son tomadas en cuenta en tanto son las disposiciones

---

<sup>226</sup> La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario bien puede asemejarse al artículo 3 de la Constitución Política de 1993 al indicar que los derechos constitucionales no se limitan en un artículo taxativo. Constituye de igual forma una cláusula de apertura constitucional como hemos dicho.

<sup>227</sup> Conforme al artículo 2 del Modelo de Código Tributario para América Latina.

<sup>228</sup> Conforme al artículo 15 del Código Tributario CIAT.

<sup>229</sup> Conforme a su artículo 7 de la Ley N° 58/2003

<sup>230</sup> Conforme a su artículo 2 de la Ley ° 4755.

constitucionales y los tratados internacionales<sup>231</sup>, pues éstos iluminarán los contenidos y los lineamientos a ser desarrollados en materia tributaria que conforman el bloque de constitucionalidad<sup>232</sup>.

Todas estas fuentes del derecho forman parte de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria que el ejecutor coactivo, el vocal del tribunal fiscal, el juez, el abogado, el magistrado del Tribunal Constitucional y todo operador jurídico no puede obviar, en tanto que la cobranza coactiva como expresión de potestad tributaria se encuentra sometida a la razón constitucional, de esta forma se respeta los intereses del fisco, así como los derechos de los contribuyentes.

Esta necesaria, pero enriquecedora complementariedad constitucional apunta que el ejecutor coactivo tome en cuentas disposiciones fuera del código tributario, más allá de lo dicho por el Tribunal Fiscal, a fin de garantizar una cobranza coactiva en la cual el derecho de propiedad, capacidad contributiva y el debido proceso se encuentren tutelados en un conjunto de textos constitucionales y realista denominado bloque de constitucionalidad<sup>233</sup>.

En suma, los artículos 114 al 123 si bien regulan el Procedimiento de Cobranza Coactiva que realizará el Ejecutor Coactivo, se deberá complementar interpretativamente con el bloque de constitucionalidad pues de esta forman se garantizará la protección de los derechos constitucionales que suelen ser afectados si no se valoran las circunstancias de la cobranza, así como que también sería recomendable que el Tribunal Fiscal deba prestar especial importancia y atención a esta figura del constitucionalismo al momento que resuelva los causas tributarias.

**3.2. El desarrollo del procedimiento de cobranza coactiva de Sunat.** Los mismos funcionarios del fisco, CARRASCO-TORRES exponen que “El procedimiento de cobranza coactiva es el conjunto de acciones que realiza SUNAT para cobrar coercitivamente una deuda tributaria. Este procedimiento se caracteriza por ser compulsivo y ordinariamente va acompañada de medidas cautelares de embargo de bienes en sus distintas formas”<sup>234</sup>. Si

---

<sup>231</sup> Véase la RTF N° 02404-A-2005; RTF N° 1016-5-2000; RTF N° 716-1-1996.

<sup>232</sup> Incluso en el ordenamiento constitucional colombiano hace plena referencia directa al bloque de constitucionalidad como una fuente de derecho tributario. Cfr. Ana María Torres Acevedo. *Nociones básicas de la Tributación en Colombia*. Repositorio Digital Institucional CES. Biblioteca Fundadores. Universidad CES. Publicado 10-08-2017. pp. 1-6. Disponible en <http://bdigital.ces.edu.co:8080/repositorio/handle/10946/4696>. [Consultado el 30 de enero del 2019]

<sup>233</sup> Cfr. HAKANSSON NIETO. C. *El Constitucionalismo frente a las constituciones modernas. Estudio Introductorio*. p. 26 En PEREIRA MENAUT. “En Defensa de la Constitución”. Palestra Editores. Lima, 2011. pp. 647.

<sup>234</sup> CARRASCO, L. & TORRES, G. *Infracciones, sanciones y procedimientos tributarios*. Centro de Investigación Jurídico Contable. Lima, 1999. p. 112.

tenemos en nuestras manos un código tributario, lo abrimos y veremos que entre los artículos 114 al 123 se encuentra el procedimiento de cobranza coactiva, no está más decir que es un articulado pequeño; por lo tanto, surge su necesaria complementariedad como hemos indicado.

Corresponde indicar como se encuentra estructurado brevemente nuestro procedimiento de cobranza coactiva, veremos que el artículo 114° del código tributario regula a la cobranza coactiva como facultad de la Administración Tributaria como una manifestación de autotutela ejecutiva, así como menciona a los funcionarios públicos como es el ejecutor coactivo y auxiliar coactivo; el artículo 115° regula los criterios de la exigibilidad de la deuda tributaria para dar inicio a una cobranza coactiva, recordemos que toda cobranza coactiva debe ser sobre una deuda cierta y exigible, de ahí que muchas veces la defensa del contribuyente se centre a desacreditar esta calidad; el artículo 116° regula las facultades funcionales del ejecutor coactivo y del auxiliar coactivo, en ellas destacamos el verificar la exigibilidad de la deuda tributaria y la facultad de suspender la cobranza coactiva por ser pertinente; el artículo 117° regula propiamente el procedimiento coactivo con la notificación de la resolución de ejecución coactiva (REC) al deudor tributario con estricta formalidad, de ahí que el contribuyente se centre en acreditar una indebida notificación o la falta de requisitos de formalidad para que el procedimiento de cobranza coactiva sea declarado nulo; el artículo 118° regula las medidas cautelares que el ejecutor coactivo puede dictar a fin de garantizar la deuda a favor del fisco, pero debemos resaltar que las medidas coactivas deben ser siempre proporcionales y razonables, no cabe la posibilidad que el fisco cobre coactivamente a toda costa con el sustento de su facultad coercitiva, no olvidemos que el contribuyente cuenta con derechos constitucionales; el artículo 119° regula una importante salida a favor del contribuyente puesto que este puede ampararse para solicitar la suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, punto que es clave en esta tesis dado que abordaremos en líneas abajo la causal de suspensión de la cobranza coactiva por medio de una medida cautelar en un proceso de amparo con inspiración del bloque de constitucionalidad; el artículo 120° regula la intervención excluyente de propiedad para todo tercero que encuentre una afectación a sus derechos de propiedad producto de una cobranza coactiva al deudor tributario; el 121° regula la tasación y remate de los bienes embargados de la cobranza; el 121-A regula la situación al abandono de bienes muebles embargados; el 122° regula el Recurso de Apelación contra la cobranza coactiva una vez concluido el procedimiento de cobranza coactiva ante la Corte Superior de Justicia respectiva sin que esta evalué el análisis de fondo del asunto, un artículo sumamente criticado dado que el deudor tributario tendría

que esperar hasta al final del procedimiento de cobranza coactiva para recién acudir al Poder Judicial para proteger sus derechos constitucionales ya afectados y vulnerados, la pregunta es, ¿existe una salida constitucional más propicia para estos caso? La respuesta es afirmativa; el amparo tributario y la respectiva medida cautelar; finalmente, el artículo 123° regula la posibilidad que el ejecutor coactivo cuente con apoyo de autoridades policiales y administrativas para el concretizar la cobranza coactiva, de manera inmediata y sin costo alguno. Cabe precisar que estas disposiciones del código tributario se complementan con el reglamento de cobranza coactiva - Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT.

Importa ampliar el artículo 117 del Código Tributario dado que es la disposición que se centra en el inicio de la cobranza coactiva. Una vez que el ejecutor coactivo notifica la orden de pago sobre una deuda exigible coactivamente al contribuyente conforme al artículo 104 del código tributario<sup>235</sup>, consiguientemente se procede a emitir y notificar de una Resolución de Ejecución Coactiva (REC) que es un mandato de cancelación de las órdenes de pago o resoluciones en cobranza dentro del plazo de siete (7) días hábiles bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares (art. 118 CT) y posteriormente realizar la ejecución forzada de las mismas. Esta Resolución de Ejecución Coactiva (REC) debe contener necesariamente los siguientes datos: i) el nombre del deudor coactivo; ii) el número de orden de pago o de resolución; iii) la cuantía del tributo o multa, según corresponda así con los intereses y el monto total de la deuda; iv) el tributo o multa y período tributario, dado que ante toda ausencia de datos necesarios para iniciar la cobranza coactiva se puede interponer un remedio de queja<sup>236</sup> logrando la nulidad de la cobranza coactiva, aunque ello no indique no se le siga debiendo al fisco. Una vez instaurado el procedimiento de cobranza coactiva, el ejecutor desarrollara su trabajo emitiendo resoluciones coactivas (RC) para todo tipo de actuación procedimental como actos de comunicación, respuesta al contribuyente y de las actuaciones de cobranza como son las resoluciones coactivas de embargo.

La postulación del procedimiento de cobranza coactiva debe respetar todas y cada una de las formalidades planteadas por el código tributario dado que el contribuyente puede ejercer su defensa por medio de “quejas tributarias” con la pretensión de nulidad de lo actuado. Tal postura es recogida en la RTF N° 04932-Q-2015 y RTF N° 01339-Q-2016 al decirnos el cumplimiento de las formalidades del artículo 117 código tributario genera que se tenga por

---

<sup>235</sup> Véase la Resolución de Superintendencia N° 221-2015-SUNAT en cuanto al tema de las notificaciones de las resoluciones de ejecución coactiva (REC), órdenes de pago (OP), resoluciones coactivas (RC) o resoluciones multa (RM).

<sup>236</sup> Véase la Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 04932-Q-2015; RTF N° 02769-Q-2015 y RTF N° 03057-Q-2014 en cuanto que el contribuyente puede quejar toda actuación contraria al procedimiento establecido.

válido el inicio del procedimiento de cobranza coactiva luego de la notificación válida de la resolución de ejecución coactiva, y en contraposición a la ausencia de dicho cumplimiento, deviene en ser un procedimiento nulo conforme a la RTF N° 03057-Q-2014 y RTF N° 01814-Q-2015.

Asimismo el contribuyente conforme con el artículo 135 puede reclamar la orden de pago pues artículos 119 y 136, nos indica que “excepcionalmente, tratándose de órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago”. Véase los supuestos de "circunstancias que evidencian que la cobranza resulta improcedente" en el apartado del recurso de reclamación.

Posteriormente a la Resolución de Intendencia que resuelve el recurso de reclamación, se puede acudir al “Recurso de Apelación” contra el Tribunal Fiscal como órgano jerárquico, la decisión que emita por medio de una Resolución del Tribunal Fiscal (RTF), agota la vía administrativa<sup>237</sup>, dando la posibilidad al contribuyente de acudir a la vía ordinaria o al proceso de amparo por ser la vía satisfactoria a sus intereses dado que en cuanto a esta última vía, el código tributario regula el numeral 1 del inciso a) del artículo 119, la causal de suspensión de la cobranza coactiva por medio de una medida cautelar en un proceso de amparo<sup>238</sup>.

Reiteramos nuestra postura, al decir que el ejecutor coactivo no debe limitarse a lo que está establecido en el código tributario dado que una visión no complementaria o reducida podría afectar derechos constitucionales de los contribuyentes que se encuentran en juego en búsqueda de la cobranza coactiva y de los intereses del Fisco. Los derechos constitucionales que suelen ser afectados mayormente en la práctica es el derecho de propiedad, el debido procedimiento, el derecho de defensa, el derecho de prescripción tributaria a favor del contribuyente, y el derecho de capacidad contributiva; por ello resulta muchas veces necesario que la cobranza coactiva se suspenda en conformidad con el proceso de amparo y su medida cautelar que dicta tal orden al ejecutor coactivo a fin de garantizar un debido procedimiento conforme a ley. Un caso usual y práctico en donde se debió suspender la cobranza sucedió cuando el ejecutor coactivo inició un procedimiento de cobranza coactiva sobre un período tributario que tiene vinculación con el período tributario que es objeto de análisis de un recurso de apelación que no ha sido resuelto dentro del plazo legal; la decisión que emita el Tribunal Fiscal influye decididamente en el expediente de cobranza coactiva, siendo necesario

---

<sup>237</sup> Conforme al Artículo 157 del Código Tributario.

<sup>238</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 13989-3-2009 de fecha 30 de diciembre del 2012.

y razonable que no se cobre coactivamente hasta tener la certeza de una deuda exigible del procedimiento contencioso tributario vinculado<sup>239</sup>.

En resumen, el ejecutor coactivo debe desempeñar un trabajo sumamente cuidadoso cuando ejerza la cobranza coactiva como expresión de autotutela ejecutiva con relación a los derechos constitucionales de los contribuyentes, pues bajo ninguna excusa puede justificarse el cobro de los tributos adeudados en un procedimiento irregular y transgresor de derechos. Es menester volver la mirada al procedimiento del fisco y ajustarlo a proporcionalidad y exigencias de justicia a fin de que no devenga en una forma arbitraria, sino de actuación constitucional.

**3.3. La cobranza coactiva de una deuda exigible.** El artículo 115 del Código Tributario regula la existencia de las deudas exigibles en cobranza coactiva que habilitan al Ejecutor Coactivo a emitir Resoluciones Coactivas (RC) y medidas cautelares de embargo con intención de cobro a favor del Fisco.

La cobranza coactiva tiene dos presupuestos: material y formal. Por el primero, pretenden que sólo se puedan ejecutar coactivamente las deudas tributarias ciertas, aquellas que no están en conflicto porque se ha superado la etapa de conflicto o discusión con la Administración o aquellas que provienen de la propia declaración de los contribuyentes. En este sentido, solo pueden cobrarse coactivamente las deudas tributarias ciertas, exigibles y líquidas, aquellas respecto de las cuales se ha establecido con certeza su existencia (an) y cuantía (quantum). Mientras por el segundo presupuesto, consiste en la expedición del título ejecutivo correspondiente, esto es la resolución de ejecución coactiva que consiste en la intimidación de pago de la deuda tributaria bajo amenaza de adopción de medidas cautelares si no se atienden ese requerimiento en el plazo de 7 días hábiles<sup>240</sup>.

Es así como para que una deuda sea exigible conforme al código tributario, debe cumplirse con dos condiciones necesarias, que la deuda haya sido correctamente notificada conforme al artículo 104 del código tributario<sup>241</sup> al deudor tributario, y que este no haya

---

<sup>239</sup> Nos referimos al Expediente N° 9333-2017 de fecha de ingreso 24 de julio del 2017 que la fecha de hoy (25 de septiembre del 2019) se ha sesionado emitiendo la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08259-5-2019, resolución que aún no es notificada al contribuyente. Indicamos que el Tribunal Fiscal ni la SUNAT admitieron la acumulación de los expedientes tributarios, complicando la situación del contribuyente.

<sup>240</sup> BRAVO CUCCI, J. [Et al]. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Instituto Pacífico. 4° Edición actualizada y aumentada. p. 901-902.

<sup>241</sup> Véase la RTF N° 07655-9-2012; RTF N° 21658-5-2001 y RTF N° 01609-9-2011.

reclamado dentro del plazo legal ante la Administración Tributaria<sup>242</sup>. Mejor dicho, una deuda notificada y no reclamada es una deuda exigible en un Procedimiento de Cobranza Coactiva.

El profesor DANÓS apunta que “Sólo procede la ejecución de aquella deuda cuya existencia está ampara por un acto administrativo válido que determine el importe de lo debido y que haya sido debidamente puesto en conocimiento del particular para darle la posibilidad de proceder al pago voluntario de la deuda o, en caso de disconformidad, para permitirle la impugnación de la legalidad de dicho acto”<sup>243</sup>.

Asimismo, señala JORGE SARMIENTO, “la deuda exigible es el punto de partida y sustento del procedimiento de cobranza coactiva de la deuda tributaria de la Administración; asimismo, es punto de llegada del procedimiento, pues la culminación de éste ocurre con la cobranza coactiva exigible, en suma, sin deuda exigible no hay procedimiento de cobranza. En consecuencia, la falta de exigibilidad constituye una grave amenaza al debido procedimiento”<sup>244</sup>.

El artículo 115 del Código Tributario ha regulado supuestos de deudas exigibles que son las siguientes: a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento. b) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 137°; c) La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la Carta Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146°, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal; d) La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley; e) Las costas y los gastos en que la Administración hubiera incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.

---

<sup>242</sup> Véase la RTF N° 05464-4-2007.

<sup>243</sup> DANÓS, J. *El Procedimiento de Cobranza Coactiva como manifestación de la potestad de la administración pública de ejecución forzosa de sus actos*. En Themis, N° 32, PUCP. Lima, 1995.p. 48.

<sup>244</sup> SARMIENTO, J. "La deuda exigible en cobranza coactiva como garantía del debido procedimiento" en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los Administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, primera edición, Lima, 2013, pp. 170-171.

También es deuda exigible coactivamente, los gastos incurridos en las medidas cautelares previas trabadas al amparo de lo dispuesto en los Artículos 56° al 58° siempre que se hubiera iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 117°, respecto de la deuda tributaria comprendida en las mencionadas medidas. Para el cobro de las costas se requiere que éstas se encuentren fijadas en el arancel de costas del procedimiento de cobranza coactiva que apruebe la administración tributaria; mientras que para el cobro de los gastos se requiere que éstos se encuentren sustentados con la documentación correspondiente. Cualquier pago indebido o en exceso de ambos conceptos será devuelto por la Administración Tributaria (Artículo 38 del Código Tributario)<sup>245</sup>.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la RTF N° 01310-Q-2015 nos dice que “no es deuda exigible coactivamente la establecida por resolución de intendencia que resolvió la reclamación interpuesta contra los valores materia de cobranza, cuya apelación se encuentra en trámite ante el Tribunal Fiscal”. Mientras que exista un recurso administrativo pendiente de resolución, el ejecutor coactivo no puede proseguir con la cobranza coactiva, tal accionar sería ilegal e inconstitucional, debiendo dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva y levantar los embargos trabados según las Resoluciones N° 10499-3-2008 y N° 08879-4-2009.

Mientras que el tema de las órdenes de pago, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01308-Q-2016 nos indica que “tratándose de una orden de pago, basta su debida notificación para que la deuda que contiene tenga el carácter exigible coactivamente y, en consecuencia, toda vez que las diligencias de notificación de las órdenes de pago N° 021-001-0370040 a 021-001-0370043 se encuentran arregladas a ley, la deuda contenida en los citados valores, tenían el carácter de exigible en los términos previstos por el inciso d) del artículo 115 del Código Tributario, por lo que la Administración se encontraba facultada para iniciar el procedimiento de cobranza coactiva conforme a la REC N° 021-006-0155392”. Cuando existan circunstancias de improcedencia de la cobranza coactiva, el contribuyente puede ejercer el recurso de reclamación ante la SUNAT con la intención que deje sin efecto tal acto de la administración.

Resulta importante hacer una diferenciación en cuanto a la impugnación que realice el contribuyente, dado que existe una excepción cuestionable en cuanto a la defensa del

---

<sup>245</sup> Véase la RTF N° 10499-3-2008 y RTF N° 08879-4-2009 respecto a la devolución de montos cobrados creyéndose deudas exigibles.

contribuyente<sup>246</sup>, la RTF N° 05464-4-2007 de observancia obligatoria señala que “procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación haya sido declarada inadmisibile, aun cuando el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación conforme a la Ley”, el Tribunal Fiscal entiende que constituye una deuda exigible la notificación de una Orden de Pago sin necesidad que se interponga recursos impugnativos<sup>247</sup>; sin embargo, tomar una postura estricta al *solve et repete*<sup>248</sup>, significa un riesgo de afectación al derecho de defensa del contribuyente mucho más cuando el artículo 136 del Código Tributario indica que se suspenderá la cobranza coactiva cuando desde el caso en concreto existan circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza coactiva. Un tema muy cuestionado en la práctica jurídica por los abogados de los contribuyentes frente a la SUNAT, porque no se accede a una revisión sino se ha pagado la deuda que justamente se está cuestionando para no pagar, un tema que escapa de los alcances de esta tesis por requerir mayor dedicación.

Por lo escrito, una deuda es exigible en materia tributaria cuando se ha notificado correctamente, y cuando el deudor no haya ejercido su derecho de defensa con la intención de cuestionar la validez de la deuda exigible, tanto que la SUNAT y el Tribunal Fiscal deben evaluar los argumentos de defensa a fin corroborar que la deuda se encuentra conforme a ley y conforme a un derecho de acreencia tributaria.

#### **4. Las medidas cautelares de Sunat.**

El Ejecutor Coactivo tiene la posibilidad de interponer y de ejecutar medidas cautelares destinadas a la cobranza de la deuda exigible a favor de la Administración Tributaria. Las medidas cautelares de la Administración Tributaria constituyen un medio para asegurar el efectivo cumplimiento de la cobranza coactiva contra el deudor tributario<sup>249</sup>, por lo que estas medidas cautelares deberán ser razonables y proporcionables en su ejecución<sup>250</sup>.

El Tribunal Constitucional ha señalado que las medidas cautelares dictadas por la SUNAT deben ajustarse necesariamente a los presupuestos procesales a fin de justificar su imposición,

---

<sup>246</sup> La RTF N° 05848-8-2014 emitida el 14 de mayo del 2014 ha señalado que no resulta oponible lo señalado por la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, toda vez que el Tribunal Constitucional ha señalado la validez de la exigencia del pago previo en el caso de reclamaciones contra órdenes de pago, y que ello no supone vulneración al derecho de defensa. Sin embargo, tal situación debe analizarse en el caso en concreto dado que puede existir circunstancias que demuestran lo contrario, mejor dicho, que la deuda es improcedente.

<sup>247</sup> Conforme a la RTF N° 04786-Q-2014 y la RTF N° 00009-Q-2015.

<sup>248</sup> La RTF N° 05959-11-2014 emitida el 16.05.2014 indica que es necesario la cancelación de la Orden de Pago para evaluar los argumentos de defensa del contribuyente, dado que la sola notificación de la Orden de Pago hace que sea una deuda exigible a diferencias a de las otras formas establecidas por el Código Tributario en su artículo 115.

<sup>249</sup> STC EXP. N° 01943-2009-PA/TC f.j. 12.

<sup>250</sup> Conforme a la RTF N° 00093-1-2011 de fecha 05 de enero del 2011.

en tal sentido, toda medida cautelar impuesta por el ejecutor coactivo debe necesariamente ser expuesta con base a la i) Verosimilitud del Derecho, en tanto que debe acreditarse la apariencia del derecho invocado, en el caso de la Administración Tributaria, significa que el proceso de determinación de deuda tributaria debe denotar una apariencia de deuda debidamente determinada, existiendo un alto grado de probabilidad de que la resolución definitiva que se diera en la vía administrativa confirme la deuda determinada en la fiscalización. La certeza se dará en la resolución final del Tribunal Fiscal, en segunda instancia administrativa, cuando la deuda sea impugnada y si no es impugnada cuando pase a una etapa de cobranza coactiva conforme al artículo 118 del Código Tributario; ii) el Peligro en la Demora pues en el caso de las deudas tributarias determinadas en una fiscalización, podrán estar contenidas en resoluciones de determinación, así como las resoluciones multas por las infracciones detectadas. Estos documentos son susceptibles de ser impugnados a través del recurso de reclamación y apelación, pero sucede que muchas veces, estos recursos no son resueltos dentro del plazo legal que adicionalmente a las intenciones dilatorias del contribuyente de no querer pagar lo que debe, se corre el riesgo de una demora de la resolución definitiva ocasione un daño en el proceso de recaudación o ingreso al tesoro público del pago de dicha deuda tributaria, lo cual haría ineficiente e ineficaz el procedimiento de determinación y pago de la deuda tributaria<sup>251</sup>, y finalmente toda medida cautelar como acto administrativo de la SUNAT debe ser iii) proporcional de la medida impuesta contra el contribuyente, lo que reclama razonabilidad de la Administración para lograr el fin recaudatorio<sup>252</sup>.

Asimismo, la imposición de medidas cautelares solo es justificable si se dictan dentro del marco constitucional y el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes<sup>253</sup>; en consecuencia, toda medida cautelar desproporcionada a sus fines, que es el aseguramiento de la cobranza coactiva, pero también el respeto los derechos constitucionales devienen en indefectible nulidad.

Resaltamos tres casos importantes en cuanto imposición de medidas cautelares en un procedimiento de cobranza coactiva desproporcional. El primer caso, en cuanto que el Tribunal Constitucional ha señalado que no es válido que se mantengan el embargo en forma de retención en todas las cuentas bancarias del deudor por la misma suma adeudada, a pesar

---

<sup>251</sup> NAVAS, J. “Aspectos jurídicos de la medida cautelar en materia tributaria” en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas, Palestra Editores, primera edición, Lima, 2013, pp. 194-195.

<sup>252</sup> Véase STC N° 0015-2005-PI/TC y STC N° 02044-2009-AA/TC.

<sup>253</sup> Véase STC N° 02044-2009-PA/TC f.j. 3 al 8.

de que la deuda se encuentre asegurada con el embargo en sólo una de ellas, por lo que en conformidad con el inciso 2 del artículo 116 del Código Tributario, el ejecutor coactivo deberá dejar sin efecto las medidas cautelares que hubiera trabado en la parte excesiva<sup>254</sup>. Un segundo caso de medida cautelar del fisco manifiestamente desproporcional sucede cuando se ejecuta una medida cautelar de retención que recae sobre la remuneración del trabajador y persona natural, y es que la medida cautelar de Sunat no puede recaer sobre la totalidad de los ingresos remunerativos dado que la remuneración tiene por finalidad el sustento personal y familiar además que existe un límite legal para estos casos como lo regula el artículo 648 del Código Procesal Civil<sup>255</sup>; finalmente, un tercer caso, es que la Sunat se encuentra obligada a demostrar un cálculo vigente de la deuda tributaria para evitar que el conjunto de medidas triplique o cuadriplique dicho monto<sup>256</sup>. No olvidemos que las medidas de Sunat afectan severamente la esfera del contribuyente con relación a su derecho de propiedad, por lo que en el caso que nos encontremos ante una cobranza coactiva declarada indebida o inconstitucional se deberá restituir los montos cobrados de manera inmediata<sup>257</sup> tal como lo suscribe el inciso 8 del artículo 116 del código tributario.

Ahora bien, nuestro Código Tributario ha diferenciado las medidas cautelares de SUNAT por el momento que se pueden ejecutar, antes o después de iniciada la cobranza coactiva contra el contribuyente, por lo que hablaremos un poco de ellas:

**4.1. Las medidas cautelares previas.** Constituyen una facultad de la Administración Tributaria que debe ser ejercida conforme a ley, a los derechos y principios constitucionales, son medidas que son previas al procedimiento de cobranza coactiva cuya finalidad es cautelar y asegurar el pago de la deuda tributaria una vez que esta sea firme y exigible, lo cual difiere de los embargos en el procedimiento de cobranza coactiva que tienen un efecto definitivo. Las medidas cautelares previas tienen un carácter excepcional tanto cuando proceden por el comportamiento del deudor tributario que permitan presumir la infructuosidad del recaudo tributario. Asimismo, son resoluciones que deben encontrarse debidamente motivadas, que

---

<sup>254</sup> Cfr. STC. EXP. N° 02044-2009-AA/TC, fundamento jurídico N° 11 en conformidad con el inciso 2 del artículo 116 del código tributario en cuanto dispone "(...) dejar sin efecto las medidas cautelares que se hubieran trabado, en la parte que superen el monto necesario para cautelar el pago de la deuda tributaria (...)". Asimismo, el inciso 1 del artículo 16 del reglamento de cobranza coactiva indica que "Podrán trabarse medidas cautelares concurrentes, bajo responsabilidad del Ejecutor de dejar sin efecto, de oficio, aquellas que superen el monto necesario para garantizar el pago de la deuda tributaria, costas y gastos.

<sup>255</sup> STC 00691-2004-AA/TC, f.j. 5 a 7; STC 01780-2009-PA/TC, f.j 7 a 10 y la Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 015187-3-2010.

<sup>256</sup> STC. EXP. N° 00005-2010-PA/TC.

<sup>257</sup> Véase el Informe N° 227-2001-SUNAT/K00000 y el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 2008-28 de fecha 26 de agosto del 2008.

sean proporcionales al fin buscado y susceptibles de ser levantadas cuando desaparezcan las causas que justificaron su adopción, inclusive cuando no haya sido pagada la deuda tributaria<sup>258</sup>.

Las medidas cautelares previas se encuentran reguladas entre los artículos 56 al 58 del Código Tributario y se dictan cuando de las circunstancias jurídicas tributarias y del comportamiento del deudor tributario ejecutado se evidencia que la cobranza coactiva devendrá en infructuosa o improcedente dejando sin satisfacer los intereses del Fisco<sup>259</sup>. Su regulación también se encuentra dentro del artículo 15 del Reglamento de Cobranza Coactiva - Resolución de Superintendencia N° 216- 2004/Sunat.

Es así que presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos que reduzcan total o parcialmente la base imponible<sup>260</sup>; ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas o gastos total o parcialmente falsos<sup>261</sup>; destruir u ocultar total o parcial los libros o registros exigidos por las normas tributarias<sup>262</sup> así como otros actos de engaño y de evasión tributaria por parte del deudor tributario<sup>263</sup>, genera la consecuencia que se interpongan medidas cautelares previas que serán ejecutadas una vez que se inicie el procedimiento de cobranza coactiva a fin de salvaguardar los intereses del fisco<sup>264</sup>. Debemos indicar que la carga probatoria de demostrar actos u omisiones de evasión tributaria recae sobre la SUNAT, pues de lo contrario las medidas cautelares previas no tendrían validez<sup>265</sup>.

El artículo 57 del código tributario advierte de las medidas cautelares previas que recaen sobre deudas exigibles y no exigibles coactivamente. Precisamos que estas medidas cautelares son susceptibles de caducidad si es que no se inicia un procedimiento de cobranza coactiva como también son susceptibles de ser levantadas si el contribuyente ofrece una carta fianza bancaria o financiera que cubra el monto por el cual se trabó la medida por el período de doce (12) meses, o si el contribuyente obtiene una resolución favorable que se ordene el levantamiento respectivo.

---

<sup>258</sup> Cfr. MEJÍA, M. "Los derechos de los administrados y las medidas cautelares previas" en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, primera edición, Lima, 2013. p. 221-223.

<sup>259</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 12252-1-2012 del 24 de julio del 2012.

<sup>260</sup> Inciso a) del artículo 56 del Código Tributario.

<sup>261</sup> Inciso b) del artículo 56 del Código Tributario.

<sup>262</sup> Inciso d) del artículo 56 del Código Tributario.

<sup>263</sup> El artículo 56 del Código Tributario regula doce (12) supuestos que constituyen actuaciones y omisiones del contribuyente que generan condiciones que la cobranza coactiva y el recaudo tributario sean infructuosos.

<sup>264</sup> Conforme al antepenúltimo párrafo del artículo 56 del Código Tributario; Véase la Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 344-4-1997 y RTF N° 593-2-1998.

<sup>265</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 01992-3-2003 y la RTF N° 00371-Q-2018.

Como indica el Tribunal Constitucional, "la existencia de las medidas cautelares previas no implica que se vaya a ejecutar el embargo, el que resulta inexigible mientras se transita por la vía administrativa. Además, se debe tener en consideración que la recurrente cuenta con la posibilidad de solicitar el levantamiento de la medida si otorga carta fianza bancaria o financiera o alguna otra garantía que, a criterio de la Administración, sea suficiente para garantizar el monto por el cual se trabó la medida, conforme a lo establecido"<sup>266</sup>.

En cuanto a su cuestionamiento, el contribuyente puede utilizar el remedio de la queja tributaria para desvirtuar los comportamientos que sustenten la imposición de una medida cautelar previa, la formalidad de como se ha llevado a cabo y la falta de motivación como todo acto administrativo de la SUNAT.

**4.2. Las medidas cautelares propiamente.** El artículo 118 del Código Tributario regula la posibilidad que el Ejecutor Coactivo interponga medidas cautelares destinadas a la cobranza de la deuda exigible transcurridos los siete (7) días hábiles de notificada la Resolución de Ejecución Coactiva (REC) y sin que exista pago o el aseguramiento de pago, y sin que haya interpuesto recurso impugnativo.

Si bien las medidas cautelares notificadas surgirán sus efectos desde el momento de su recepción y señalará cualesquiera de los bienes y/o derechos del deudor tributario, aun cuando se encuentre en poder de tercero, resultaría una afectación a la propiedad, si el ejecutor coactivo desconoce ciertos acuerdos contractuales existentes entre el propietario y el poseedor de los bienes, tal caso requiere un estudio de las consecuencias no sólo para no afectar el derecho de propiedad, sino para que la cobranza sea fructífera, evitando el desgaste de recursos del estado.

El Ejecutor Coactivo puede ordenar, sin orden de prelación y a su discrecionalidad, cualquiera de las siguientes medidas de embargo: i) En forma de Intervención; ii) de Depósito, iii) de Inscripción, y iv) de Retención. Se indica que estas medidas a diferencia de las medidas previas, no se encuentran sujetas a caducidad<sup>267</sup>, siendo notificadas tanto física como virtualmente por medio de la Clave Sol (Sunat Operaciones en Línea)<sup>268</sup>.

---

<sup>266</sup> STC N° 9547-2006-PA/TC.

<sup>267</sup> Cfr. Inciso c) del artículo 118 del Código Tributario y la RTF N° 01170-3-2000 emitida el 21 de noviembre del 2000.

<sup>268</sup> En conformidad con el artículo 104 del Código Tributario que regula la formalidad y validez de las notificaciones de actos administrativos tributarios. De ahí que sea una urgente necesidad revisar constantemente la clave sol del contribuyente para el conocimiento de las medidas cautelares dado que no se puede alegar desconocimiento.

Jurisprudencialmente encontramos principales pronunciamientos respecto a las medidas cautelares de Sunat. Respecto al embargo en forma de intervención en información, la RTF N° 0225-Q-2015 ha señalado que para que se considere válido este embargo la Administración debe de demostrar que la persona con la cual se entendió dicho embargo tenga la calidad de representante legal, gerente, administrador, dependiente o persona encargada del establecimiento, empresa o negocio donde se llevó a cabo la medida.

Respecto al embargo en forma de depósito con o sin extracción, la RTF N° 00343-Q-2016 señala que para que proceda a trabar un embargo en forma de depósito con extracción en forma directa, la Administración deberá acreditar que dicha medida no afecta aisladamente el proceso de producción o de comercio de los bienes de la quejosa. Piénsese cuando la Sunat embarga el horno del panadero, una afectación a la fuente del contribuyente o cuando pretende embargar la maquinaria de construcción del constructor<sup>269</sup>. Sobre este tipo de embargo, importa tener una correcta y real acta de embargo de los bienes depositados, plenamente identificados, y a nuestra consideración debe ser una condición necesaria que ejecutor coactivo cuente con la opinión profesional de un perito, mucho más cuando pretenda embargar bienes de alta especialización con relación a la cuantía del embargo.

Respecto al embargo en forma de inscripción, la RTF N° 00991-Q-2016 suscribe que no es requisito para trabar un embargo en forma de inscripción que previamente se haya realizado la tasación del bien debido que es una discrecionalidad del ejecutor coactivo, aunque muchas esta misma discrecionalidad sea constantemente cuestionada por la defensa del contribuyente.

Y respecto al embargo en forma de retención en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros, la RTF N° 00659-Q-2014 suscribe que el quejoso deberá acreditar que las medidas de embargo en forma de retención a terceros afecten su liquidez para poder cumplir con sus obligaciones, en este caso el quejoso indicaba que el monto estipulado en la medida cautelar representaba el 80% del total de sus ventas, lo cual, lo dejaba sin liquidez a efectos de cumplir con sus obligaciones principales como era el pago de remuneraciones a sus trabajadores. Ante estos supuestos, debe acreditarse con la documentación necesaria y fehaciente para que la medida cautelar sea reajustada a proporcionalidad. No está demás recordar el artículo 6 del código

---

<sup>269</sup> Véase la Resolución Coactiva N° 0210070279250 del 29 de mayo del 2018 perteneciente al expediente coactivo N° 0210060172930 y la Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 02460-Q-2018.

tributario respecto a la prelación de deudas tributarias después de las deudas laborales y que los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento.

Similar situación de arbitrariedad y nulidad consistiría si el fisco pretende ejecutar un embargo de retención sobre la remuneración del quejoso en la medida que sobrepase el exceso del límite legal permitido, a que se refiere el numeral 6 del artículo 648 del Código Procesal Civil. En ese sentido, corresponde declarar fundada la queja presentada, a efecto que ésta verifique si el embargo trabado a la quejosa en virtud de la citada resolución coactiva excede o no los límites legales permitidos y proceder a devolver el exceso retenido, de corresponder<sup>270</sup>.

A fin de evitar estas extralimitaciones, surge la necesidad de su complementariedad con el Código Procesal Civil<sup>271</sup> en cuanto a las medidas cautelares y con los postulados constitucionales que orientan el ejercicio de la cobranza coactiva con relación a la Norma IX del título preliminar del código tributario.

Es indispensable que el ejecutor coactivo realice sus actuaciones de forma razonable y proporcional a fin de evitar perjuicios en la propiedad del ejecutado, mucho más si la exigibilidad y certeza de la deuda tributaria se discute en un procedimiento contencioso tributario en la que se espera una respuesta por parte del Tribunal Fiscal<sup>272</sup>, o posiblemente por la interposición de un proceso de amparo a fin de suspender la cobranza coactiva frente a una efectiva vulneración de derechos constitucionales<sup>273</sup>, de ahí que el Tribunal Constitucional en el STC N° 02044-2009-AA/TC haya establecido que es indispensable que el ejecutor coactivo evalúe los presupuestos de toda medida cautelar como es la verosimilitud del derecho (*fumus bonos iuris*), peligro en la demora (*periculum in mora*) y proporcionalidad para lograr un equilibrio entre el interés fiscal y los derechos fundamentales, no olvidemos que la imposición de medidas cautelares de Sunat son expresiones de la potestad tributaria, de la autotutela ejecutiva, y como manifestación de poder, siempre está sujeto a control constitucional.

---

<sup>270</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 01231-Q-2016 de fecha 06 de abril del 2016.

<sup>271</sup> En cuanto a lo que resulte aplicable y no se desnaturalice el Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT, es válidamente aplicable la regulación del Proceso Cautelar (Artículos 608 al 687) del Código Procesal Civil.

<sup>272</sup> A modo de ejemplo, el Expediente N° 13967-2017, el Tribunal Fiscal aún no ha resuelto la apelación ingresada el 06 noviembre del 2017, pese a que plazo legal de doce (12) meses ha sido superado ampliamente, lo que demuestra una afectación al plazo razonable suscrito por el Tribunal Constitucional en la STC N° 04532-2013-AA/TC.

<sup>273</sup> Véase. Expediente Judicial N° 09887-2018-0-1801-JR-CA-11, proceso en dónde se discute la afectación constitucional de una cobranza coactiva irregular.

## **5. Las defensas del deudor ejecutado como vías previas al proceso de amparo**

Ante la instauración del procedimiento de cobranza coactiva iniciado por SUNAT, el deudor tributario se encontrará ante una situación indeseable dado que las actuaciones del fisco generan más que un dolor de cabeza y de preocupación constante porque es un cambio brusco en la situación contable jurídica. Asimismo, llega el momento que debe acudir a los despachos jurídicos para la defensa de los intereses jurídicamente razonables y porque no decir la verdad, en otros casos más bien para dilatar y obstaculizar la cobranza de SUNAT porque una cosa es deberle al fisco y otra situación es la indebida cobranza coactiva.

El abogado del contribuyente puede ejercer la defensa tanto en sede administrativa como judicial. Ante la Administración tributaria se puede ejercer el recurso de reclamación, ante el Tribunal Fiscal se puede ejercer el recurso de apelación, así como el procedimiento de queja tributaria, ante la Corte Superior del distrito judicial respectivo se puede ejercer el recurso de apelación, y finalmente ante el juez constitucional se puede ejercer una acción de amparo. Todas estas defensas están destinadas a desacreditar la cobranza coactiva y la vulneración de derechos constitucionales a fin de lograr la suspensión o conclusión.

**5.1. Causales de suspensión de la cobranza coactiva.** Conforme al artículo 119 del código tributario nos damos cuenta que las causales de suspensión de la cobranza coactiva son taxativas por las cuales el deudor ejecutado que pretenda la suspensión deberá sustentar las razones que lo amparen.

La disposición legal indica “Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo quien deberá actuar conforme con lo siguiente: a) El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva en los casos siguientes: 1. Cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional. 2. Cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente. 3. Excepcionalmente, tratándose de Órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115<sup>o</sup>”

Tal como se encuentra redactado el presente artículo que regula supuestos de suspensión, se establece por el principio de legalidad que el ejecutor coactivo sólo se encuentra habilitado a suspender la cobranza coactiva cuando el contribuyente al ejercer su defensa legal administrativa o constitucional le demuestre la incurrancia de tales supuestos. No obstante, es de nuestro interés el desarrollo de la suspensión de la cobranza coactiva por la concesión de una medida cautelar en un proceso de amparo por afectar derechos constitucionales en cuanto al procedimiento desarrollado, derechos que no sólo encuentran sustento en la constitución, sino también en la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria.

**5.2. El recurso de reclamación.** Este recurso constituye la primera defensa del contribuyente oponible a la Administración Tributaria – SUNAT a fin de que se suspenda o concluya el procedimiento de cobranza coactiva por medio de causales específicas, así como por la fuerza de sus argumentos expuestos.

El Recurso de Reclamación se encuentra regulado entre los artículos 132 al 142 del Código Tributario en la cual podemos reclamar las resoluciones de determinación (RD), órdenes de pago (OP) y resoluciones multa (RM) dentro de los veinte (20) días hábiles posteriores a la notificación, pudiendo el contribuyente reclamar de manera conjunta los actos administrativos de Sunat que tengan conexidad a fin de evitar recursos individuales conforme al artículo 139 del código tributario.

En conformidad con el artículo 136 del código para la interposición de un Recurso de Reclamación no es necesario el pago de la deuda tributaria en cuanto se trate de reclamaciones contra resoluciones de determinación y resoluciones multa<sup>274</sup>; sin embargo, la situación jurídica es diferente cuando se pretende la reclamación de una orden de pago cursada por un procedimiento de cobranza coactiva pues la Administración exige el pago previo de la deuda tributaria para su admisibilidad y posterior resolución. Es decir, condiciona la interposición del recurso de reclamación a la regla *solve et repete* (paga y luego reclama) que a nuestra consideración resulta ser una vulneración a los derechos constitucionales como el derecho de defensa y el debido procedimiento dado que ni siquiera se admite a trámite el recurso de reclamación para que se evalué los argumentos alegados, mejor dicho, es una “crónica de una inadmisibilidad anunciada”<sup>275</sup>. Y es que hay un factor muy complicado, que mientras en la resolución de determinación, la deuda tributaria es determinada por el fisco; en la orden de pago, es el mismo contribuyente que declara que le debe al fisco, de ahí que la

---

<sup>274</sup> SARMIENTO, J. op. cit. p. 174.

<sup>275</sup> Parafraseando el título de la espléndida obra de Gabriel García Márquez “Crónica de una muerte anunciada”

deuda en teoría sea cierta y exigible, aunque ello no indica que sea correcto pues es necesario una posterior fiscalización por parte de SUNAT.

La situación se agrava cuando el Tribunal Fiscal por medio de la RTF N° 15607-5-2010 suscribe que "No procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario" entonces si se descarta la queja como defensa, sólo queda el recurso de reclamación, pero para se acepte y se tenga al menos una evaluación, inevitablemente se tendrá que pagar la deuda que justamente se cuestiona. Mejor dicho, el panorama es totalmente desfavorable para el contribuyente, pero también abre la puerta y sustenta la necesidad de la interposición de amparo por ser una vía de salvación.

El Tribunal Constitucional ha señalado que el *solve et repete* es desproporcionado si condiciona el pago de la obligación tributaria para acceder a la justicia de un tribunal como derecho constitucional<sup>276</sup>, pues es justamente el motivo por el cual se discute la determinación de la deuda tributaria a pagar o no, así como también se debe analizar la situación económica real del contribuyente<sup>277</sup>, pues no es lo mismo pagar para que él tiene recursos económicos como son las grandes empresas a diferencia de la persona natural que depende de sus ingresos de trabajo diario, un sentido de equidad resulta necesario para dar expresión misma del principio de solidaridad y bien común.

A nuestra consideración, sería correcto que el recurso de reclamación contra la orden de pago sea admitido sin necesidad del pago previo, porque es una defensa del contribuyente frente a la administración tributaria que justamente le cobra. Es el momento que la SUNAT debe analizar el caso, coordinar dentro de sus áreas de trabajo, de analizar las circunstancias, el giro de negocio del contribuyente, los hechos y posibilidades de la continuación o suspensión de la cobranza coactiva.

La Administración Tributaria debe resolver el recurso de reclamación contra la orden de pago dentro de los nueve (9) meses posteriores a su interposición, resulta necesario que la SUNAT se manifieste lo más pronto posible a fin de evitar la continuación del procedimiento de cobranza coactiva. Cabe señalar que existe la suspensión del procedimiento de la cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declare inadmisibile dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo.

---

<sup>276</sup> Sentencia Exp. N° 03741-2004-AA/TC.

<sup>277</sup> Sentencia Exp. N° 03548-2003-AA/TC

Ahora bien, el artículo 136 del código tributario nos comenta que excepcionalmente tratándose de órdenes de pago no es necesario el pago previo conforme al numeral 3 del inciso a) del artículo 119, este artículo nos comenta la suspensión de la cobranza coactiva cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago<sup>278</sup>, pero ¿cuál serían esas circunstancias de improcedencia?, la práctica ha recopilado los siguientes casos: i) Se ha efectuado una rectificatoria de una declaración original determinando una menor obligación, sin embargo la Administración Tributaria ha emitido la orden de pago respecto de la declaración jurada original<sup>279</sup>; ii) La deuda que se pretende cobrar se encuentra prescrita<sup>280</sup>; iii) La orden de pago no puede sustentarse en una determinación de la deuda tributaria que no fue efectuada por el contribuyente; iv) La orden de pago no se sustenta en una declaración jurada presentada por el contribuyente por el uso de formularios físicos<sup>281</sup>; v) La deuda tributaria ha sido acogida a un fraccionamiento por parte del contribuyente<sup>282</sup>; vi) El contribuyente mantiene un crédito a favor susceptible de ser compensado con el monto de la deuda tributaria<sup>283</sup> y vii) El contribuyente discute con la Administración Tributaria la validez de la notificación de la Orden de Pago<sup>284</sup>.

En la RTF N° 01189-Q-2013 ha dicho que procede la suspensión temporal del procedimiento de cobranza de la deuda contenida en las órdenes de pago, al haberse admitido a trámite el recurso de reclamación interpuesto contra dichos valores y estar aún pendiente, lo que demuestra que no se puede cobrar coactivamente una deuda sin antes tener una resolución que lo ampare. La RTF N° 02089-1-2015 suscribió que la denuncia penal por indebida tramitación de Clave Sol efectuada por un tercero ajeno al contribuyente, al cual se le ha notificado una orden de pago que contiene deuda tributaria que éste alega no haber generado, constituye una circunstancia que evidencia que la cobranza podría devenir en improcedente, por lo cual el recurso de reclamación interpuesto contra la aludida orden de pago, deberá

---

<sup>278</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 00333 Q-2016.

<sup>279</sup> Véase el Informe N° 302-2005-SUNAT/2B0000, de fecha 09 de diciembre de 2005

<sup>280</sup> Conforme a lo regulado en el artículo 43 y siguientes.

<sup>281</sup> Véase el artículo 88 del Código Tributario.

<sup>282</sup> Véase el artículo 36 del Código Tributario.

<sup>283</sup> Véase el artículo 40 del Código Tributario.

<sup>284</sup> Véase. ALVA, M. *¿Se puede reclamar una orden de pago sin pagar la deuda tributaria?: Cuándo una cobranza podría ser manifiestamente improcedente*. Blog de Mario Alva Matteucci. Artículos vinculados con el Derecho Tributario. Disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/11/26/se-puede-reclamar-una-orden-de-pago-sin-pagar-la-deuda-tributaria-cuando-una-cobranza-podria-ser-manifiestamente-improcedente/> [Consultado el 07 de agosto del 2019]

admitirse a trámite sin el requisito del pago previo de la deuda, siempre y cuando se interponga dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago.

En consecuencia, el recurso de reclamación contra órdenes de pago será excepcionalmente efectivo cuando se pueda demostrar las circunstancias que evidencian que la cobranza es improcedente en conformidad con el numeral 1 del inciso a) artículo 119 y 136 del código tributario, mejor dicho que el contribuyente tenga razón y no sea una acción dilatoria de este; de lo contrario, la SUNAT exigirá el pago previo para analizar la causa, declarándose inadmisibles el recurso y prosiguiéndose a la cobranza coactiva.

**5.3. El recurso de apelación.** La SUNAT resuelve el recurso de reclamación por medio de la resolución de intendencia, acto administrativo que es objeto de revisión por el Tribunal Fiscal si es que el contribuyente interpone el recurso de apelación dentro del plazo legal, de esta manera se continua el procedimiento tributario hasta obtener una resolución que agota la vía administrativa.

Su regulación se encuentra contenida desde el artículo 143 al 154 del Código Tributario en los cuales se indica que la apelación se interponerse dentro del plazo de quince (15) días hábiles desde la notificación de la resolución de intendencia de Sunat mediante un escrito fundamentado. El apelante debe afiliarse al sistema de buzón electrónico del Tribunal Fiscal para la notificación de la resolución respectiva. No se podrá discutir aspectos que no se impugnaron al reclamar a no ser que no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación; por lo tanto, corresponde al Tribunal Fiscal analizar el desarrollo del procedimiento de cobranza coactiva y así como también los argumentos que alegue el contribuyente a fin que la cobranza coactiva sea declarada nula, suspendida o concluida si es que existe razones jurídicamente válidas.

En materia probatoria, en principio, no se puede analizar argumentos que no fueron alegados en el Recurso de Reclamación, así como tampoco las pruebas ofrecidas extemporáneamente, a excepción que el contribuyente demuestre que no fue por su negligencia como se observa de la lectura de los artículos 147 y 148 del Código Tributario. En un procedimiento de cobranza coactiva se puede adjuntar las nuevas resoluciones coactivas que haya emitido SUNAT en la que ordena en mayoría de sus veces, son embargos en contra del contribuyente.

La Sala del Tribunal Fiscal que conozca del recurso de apelación tiene el plazo de doce (12) meses para resolver si la cobranza coactiva es procedente o irregular, en caso excedan de

dicho plazo corresponde la interposición de escritos de celeridad administrativa, así como la interposición de una Queja<sup>285</sup>. En esta instancia es oportuno solicitar el uso de la palabra para expresar el informe oral respectivo ante la Sala del Tribunal Fiscal, y teniendo el plazo máximo de (3) días posteriores al informe oral para presentar alegatos escritos si son pertinentes. Corresponde al abogado designado desarrollar y explicar de manera clara y evidente la afectación al contribuyente por la cobranza coactiva.

Cuando el Tribunal Fiscal emite una Resolución (conocidas en la práctica como RTF) agota la vía administrativa. En dicha resolución, el máximo órgano de sede administrativa debe constatar la existencia de vicios de nulidad, y si tiene a disposición los elementos necesarios, surge la obligación de pronunciarse sobre la procedibilidad y la validez de la cobranza coactiva, y lo más importante, es la salvaguardia de los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Es necesario que Tribunal Fiscal debe entrar al fondo del asunto y evalué los argumentos que el contribuyente alega, resolver no sólo en base a lo que diga la norma tributaria, sino también en conformidad con las disposiciones y los principios constitucionales tributarios como límites a la cobranza coactiva de SUNAT, por ello surge la necesidad de un planteamiento de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria como una forma de pensar diferente a la tan clásica forma legalista que tiene la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal para cobrar la deuda tributaria sin ningún parámetro de constitucionalidad. De ahí que el artículo 102 del código tributario haya indicado que el Tribunal Fiscal al resolver sus causas deberá aplicar la norma de mayor jerarquía.

Por último, agotada la vía administrativa, el contribuyente puede interponer una acción contenciosa administrativa<sup>286</sup>, pero consideramos que para el caso de la cobranza coactiva es recomendable acudir a las acciones constitucionales como es la acción de amparo en tanto que hay que tener cuidado en no caer en el supuesto del inciso 3 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional de improcedencia que suscribe “El agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto de su derecho constitucional”, y porque el artículo 157 advierte que la presentación de la demanda contenciosa administrativa no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria y mucho más cuando el inciso 1 del numeral a) del artículo 119 del Código Tributario regula la posibilidad de suspender la cobranza coactiva cuando existe vulneración a derechos constitucionales que no sólo tendrán sustento en la ley, ni en la constitución sino también en

---

<sup>285</sup> Conforme al último párrafo del artículo 144 del Código Tributario.

<sup>286</sup> Conforme al artículo 148 de la Constitución de 1993 y artículo 157 del código tributario.

la fuerza y legitimidad que garantiza y ofrece un bloque de constitucionalidad en materia tributaria.

**5.4. La queja tributaria.** De conformidad con el artículo 155 del código tributario la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código, en la ley general de aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal<sup>287</sup>.

El Tribunal Fiscal se ha pronunciado al respecto en la RTF N° 4187-3-2004 al decirnos que la queja constituye “un remedio procesal ante la afectación o posible vulneración de derechos o intereses del deudor tributario, por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídico-tributaria permite corregir las actuaciones y reencausar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes”<sup>288</sup>. El contribuyente puede interponer quejas siempre y cuando exista y demuestre los vicios e irregularidades<sup>289</sup> durante el procedimiento de cobranza coactiva vigente conforme lo ha señalado la RTF N° 01380-1-2006, las que deberán resolverse en plazo sumárisimo de veinte (20) días hábiles como plazo legal.

La queja al constituirse como un remedio no corresponde ser utilizado como un recurso administrativo, pues la interposición de una queja no está destinada al análisis del fondo del asunto y de los actos emitidos por la Administración en un procedimiento contencioso tributario, toda vez que la RTF N° 00802-Q -2017 ha dicho que “la queja no es la vía para cuestionar aspectos de fondo ni las resoluciones formalmente emitidas por la Administración Tributaria, sino el recurso de apelación” lo que permite entender porque en la presentación de una queja no existe informe oral ante los vocales de la Sala del Tribunal Fiscal.

La valiosa utilidad de las quejas en la práctica demuestra que son utilizadas para cuestionar la eficacia y validez del procedimiento de cobranza coactiva<sup>290</sup>, para cuestionar la prescripción de la deuda sometida a cobranza coactiva pendiente<sup>291</sup>, para acreditar la existencia de un procedimiento contencioso tributario<sup>292</sup>, para cuestionar la notificación conjunta de órdenes de pago con resoluciones de ejecución coactiva<sup>293</sup> o la devolución del

---

<sup>287</sup> Cfr. ODAR. B & CAMACHO, C. op. cit. p. 183.

<sup>288</sup> Respaldo por el Acuerdo de Sala Plena N° 2005-15

<sup>289</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 06561-1-2007, RTF N° 06562-1-2007.

<sup>290</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 01380-1-2006

<sup>291</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 01194-1-2006

<sup>292</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 01463-3-2010 y RTF N° 016648-10-2011.

<sup>293</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 04488-5-2007

importe embargado cuando la cobranza coactiva es indebida<sup>294</sup>, y es que la queja constituye una principal defensa del contribuyente para sus intereses patrimoniales frente a una cobranza coactiva. Asimismo, en la RTF N° 15607-5-2010 ha señalado que la queja está dirigida a encauzar la actuación de la SUNAT que afecte o pueda afectar en forma indebida los derechos de los deudores tributarios cuando estos no tengan otra vía para corregir la actuación de esta, no siendo la vía para cuestionar los actos emitidos que son susceptibles de serlo a través del procedimiento contencioso tributario regulado como ha sido previsto para el caso de la nulidad de los valores que emita la Administración, lo que garantiza al contribuyente que la queja es una principal defensa y que esta debe desarrollarse de manera sumarísima.

Un punto importante es que la interposición de la queja equivale al “agotamiento de las vías previas” en el procedimiento de cobranza coactiva tal como lo ha indicado el Tribunal Constitucional en las sentencias EXP. N° 00005-2010-PA/TC f.j. 8-15 y EXP N° 02848-2009-PA/TC f.j. 5, pues si nos encontramos ante una situación crítica en la cual la SUNAT emite medidas cautelares de embargo que recaen en la esfera de propiedad del contribuyente, se necesita defensas idóneas y urgentes que otorguen garantía a los derechos constitucionales. Nuestro código tributario contempla el recurso de reclamación y apelación, pero dichos recursos se resolverán en plazos extensos<sup>295</sup>, es por ello que para acudir al amparo tributario basta agotar la vía previa con la interposición de la queja tributaria ante el Tribunal Fiscal, en tanto este tribunal deberá evaluar si las actuaciones del ejecutor coactivo son conformes al código tributario, a la ley de la materia y la constitucionalidad<sup>296</sup>.

En consecuencia, el contribuyente estaría cumpliendo con el artículo 45 del CPConst. con la interposición de una queja y la obtención de una resolución del tribunal fiscal (pero que no garantice sus derechos fundamentales), e incluso, se podría sustentar la interposición directa de un amparo y su respectiva solicitud de medida cautelar al juez constitucional dado que el inciso 2 del artículo 46 del código en mención se establece la excepción de agotar vía cuando la agresión pudiera convertirse en irreparable; piénsese en el caso de una medida de embargo en forma de retención bancaria por montos indebidos a una persona natural de tercera edad o

---

<sup>294</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 10499-3-2008 y RTF N° 08879-4-2009

<sup>295</sup> El recurso de reclamación tiene un plazo máximo de nueve (9) meses conforme al artículo 142; mientras que el artículo 150 del Código Tributario establece que, en etapa de apelación, el Tribunal Fiscal tiene un plazo de doce (12) meses para resolver; sin embargo, en la práctica, dada la carga procedimental existente y la realidad práctica, los plazos se extiende mucho más de lo debido a un plazo razonable. Sin duda una circunstancia que constituye una excepción al agotamiento de las vías previas conforme al inciso 4 del artículo 46 del Código Procesal Constitucional, lo que respalda la posibilidad de acudir a un proceso constitucional de amparo para obtener una defensa de los derechos de los contribuyentes.

<sup>296</sup> Cfr. STC EXP. N° 00005-2010-PA/TC Fundamento Jurídicos 10, 12, 13 y 14, los mismos que constituyen Doctrina Jurisprudencial Vinculante.

sobre una persona jurídica que pasa por una crisis financiera y presupuestal que devenga en la quiebra por las actuaciones irregulares de Sunat.

En resumen, cuando se pretenda cuestionar la cobranza coactiva del ejecutor para que esta sea declarada nula parcial o totalmente será aconsejable la interposición de la queja toda vez que es una defensa sumarásimas e idónea para que el Tribunal Fiscal resuelva y ordené a la SUNAT actué de tal manera por medio de las resoluciones de cumplimiento, pero el hecho que se declaró nula la cobranza coactiva no indica que no exista una deuda tributaria que se deba pagar al fisco. Como hemos dicho, una cosa es una cobranza desproporcional e indebida por su forma y realización, y otra muy diferente es deberle al fisco, salvo se obtenga una resolución que diga lo contrario en el procedimiento contencioso tributario o en el proceso judicial<sup>297</sup>.

**5.5. El recurso de apelación judicial.** El artículo 122 del código tributario regula que sólo después de terminado el procedimiento cobranza coactiva, el ejecutado podrá interponer el Recurso de Apelación ante la Corte Superior dentro de un plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la resolución que pone fin al procedimiento de cobranza coactiva; sin embargo, la interposición de este recurso no implica que se va a analizar el fondo del asunto o de la procedencia de la cobranza coactiva, pue solo determinará si la cobranza coactiva se desarrolló conforme a ley<sup>298</sup>. Se añade que ninguna acción ni recurso podrá contrariar estas disposiciones ni aplicarse tampoco contra el procedimiento de cobranza coactiva el artículo 13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>299</sup>.

Este proceso judicial – señala BRAVO CUCCI - es un proceso de control de mera legalidad del procedimiento de cobranza coactiva, pero su eficacia es limitada y su uso es infrecuente, porque requiere la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva<sup>300</sup>. Podemos decir que es la última defensa del contribuyente de ejercer dicho recurso cuando la Administración haya culminado su cobranza, aunque en la práctica no se garantice un correcto análisis y aplicación dado que el interés del Fisco ya se encuentra satisfecho, siendo

---

<sup>297</sup> Cfr. EXP. N° 03700-2013-PA/TC de fecha 28 de abril del 2014.

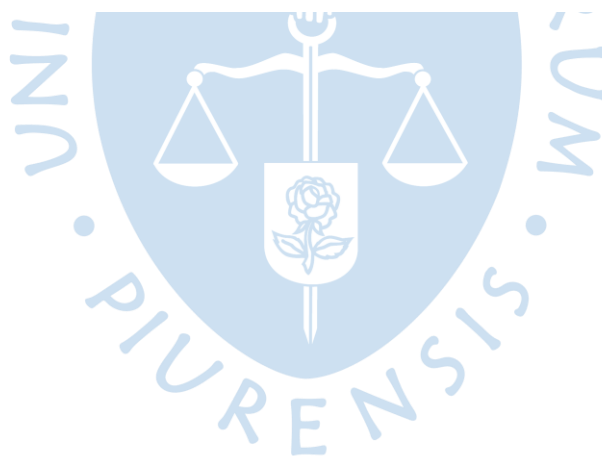
<sup>298</sup> Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 01445-Q-2013.

<sup>299</sup> Suspensión del procedimiento administrativo Artículo 13°.- Cuando en un procedimiento administrativo surja una cuestión contenciosa, que requiera de un pronunciamiento previo, sin el cual no puede ser resuelto el asunto que se tramita ante la administración pública, se suspende aquel por la autoridad que conoce del mismo, a fin de que el Poder Judicial declare el derecho que defina el litigio. Si la autoridad administrativa se niega a suspender el procedimiento, los interesados pueden interponer la demanda pertinente ante el Poder Judicial. Si la conducta de la autoridad administrativa provoca conflicto, éste se resuelve aplicando las reglas procesales de determinación de competencia, en cada caso.

<sup>300</sup> Cfr. BRAVO, J. *Código Tributario. Doctrina y Comentarios.* p. 972.

más bien oportuno agotar las defensas mencionadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva como es el recurso de reclamación, apelación, queja y la interposición del amparo. Con respecto a este último, el código procesal constitucional en su inciso 5 del artículo 5 suscribe una improcedencia de los procesos constitucionales cuando a la presentación de la demanda ha cesado la amenaza o violación de un derecho constitucional o se ha convertido en irreparable, entonces, ¿Qué sentido y utilidad tendría esperar hasta que el procedimiento de cobranza coactiva culmine cuando en su pleno desarrollo se afecta derechos constitucionales?, de ahí que se proponga un revaloración del amparo tributario en temas de cobranza coactiva, una opción eficaz para el contribuyente.

Por consecuencia, compartiendo la idea la tributarista BAHAMONDE el recurso de apelación ante la Corte Superior del distrito judicial respectivo no es una defensa oportuna de derechos del contribuyente toda vez que concluido el procedimiento de cobranza coactiva es recién que se va a analizar si únicamente se ha cumplido el procedimiento conforme a ley, pero no se tendrá en cuenta las afectaciones que haya incurrido SUNAT<sup>301</sup>, ni la restitución de los montos cobrados, sin dejar de lado que tal vez para este momento, el derecho sea irreparable por el tiempo transcurrido<sup>302</sup>.



---

<sup>301</sup> Véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20904-1-2012-JOO.

<sup>302</sup> Cfr. BAHAMONDE, M. *¿Procede el proceso de amparo para cuestionar el procedimiento de cobranza coactiva de Sunat?* Blog personal de la abogada tributarista. Mery Bahamonde Quinteros. Artículo publicado el 20 de noviembre del 2014. disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/merybahamonde/2014/11/20/procede-el-proceso-de-amparo-para-cuestionar-el-procedimiento-de-cobranza-coactiva-de-sunat/> [Consultado el 3 de junio de 2019]



## **Capítulo 4**

### **La Solución Constitucional**

Llegado a este apartado de esta modesta tesis, es menester aterrizar las ideas y las figuras que hemos explicado, rescatar la idea del bloque de constitucionalidad no sólo como una buena intención del constitucionalismo, sino como una realidad práctica, utilizable y real en un caso muy concreto como es en el procedimiento de cobranza coactiva. Por lo tanto, explicaremos como el bloque de constitucionalidad en materia tributaria es el sustento de una medida cautelar en un proceso de amparo destinado a suspender y hasta concluir una cobranza coactiva manifiestamente inconstitucional.

#### **1. La suspensión de la cobranza coactiva de Sunat.**

Un procedimiento de cobranza coactiva constitucional puede concluirse cumpliendo los fines de la cobranza y con ello los intereses del Fisco sin la necesidad de afectar los derechos de los contribuyentes; o puede ser más bien, por el contrario, un procedimiento infructuoso al no poder cobrar las acreencias que el deudor tributario le adeuda, y además afectar los derechos del contribuyente.

Cuando nos encontremos ante una cobranza coactiva vulneradora de derechos constitucionales cabe la posibilidad que sea suspendida conforme lo regula el artículo 119 del código tributario, y una forma de suspensión tiene alcance constitucional en tanto que se puede suspender la cobranza coactiva cuando en un proceso de amparo se obtenga una medida cautelar que lo ordene. Si se da este supuesto, el ejecutor coactivo debe emitir una resolución coactiva en donde conste la suspensión de la cobranza coactiva y el levantamiento de las medidas cautelares de embargo que se haya realizado. En caso el ejecutor no lo haga, tal actuación es susceptible de una queja funcional, así como cursar comunicación al juez del proceso para su respectivo conocimiento.

Estamos ante un supuesto de suspensión de la cobranza coactiva por una causal (que a diferencia de las demás que son legales o procedimentales) propiamente constitucional, en el cual la suspensión de la cobranza coactiva responde a la defensa de los derechos constitucionales que se han visto vulnerados y/o afectados por el ejercicio de la cobranza coactiva como expresión de la autotutela ejecutiva de la potestad tributaria.

Cuando el contribuyente considere que se han visto afectados sus derechos constitucionales por las resoluciones coactivas emitidas por el ejecutor coactivo, corresponde que se interponga en su defensa la acción de amparo y de una medida cautelar que, al ser

evaluada por el juez constitucional, se ordene la suspensión de la cobranza coactiva, se analice el caso dentro del proceso, y se decida finalmente reanudar sí se declara infundada la acción de amparo o concluir la cobranza si existe razones jurídicamente válidas, dependerá siempre del caso concreto.

En la práctica, los derechos constitucionales usualmente vulnerados por medio de los actos del ejecutor coactivo corresponde al derecho de propiedad, el debido proceso, el derecho de defensa y el derecho de capacidad contributiva en consecuencia de las actuaciones que se desarrollen dentro del procedimiento de cobranza coactiva; piénsese por ejemplo, cuando el Ejecutor Coactivo emite resoluciones coactivas de embargo en forma de depósito con extracción sobre bienes cuya valorización exceden la deuda exigible (mucho más si afecta el proceso de producción o de comercio)<sup>303</sup>; o la continuidad de la cobranza sin esperar la emisión de la resolución del tribunal fiscal sobre el período tributario y reparos que inciden justamente en la cobranza coactiva siendo una deuda inexigible.

Un caso ejemplar en donde debía aplicarse la suspensión de la cobranza coactiva por medio de una medida cautelar en un proceso de amparo sucedió en el Expediente Judicial N° 09887-2018-0-1801-JR-CI-11, los hechos del caso respondían que BYLL Construcciones Generales SRL había impugnado la orden de pago del período tributario 2017-06 por medio de un recurso de reclamación<sup>304</sup> por la razón que consideraba que no era una deuda exigible en tanto que aún no se habría resuelto el procedimiento contencioso tributario en donde se cuestiona la determinación de la deuda tributaria de un período tributario vinculado; SUNAT requirió el cancelación de la orden de pago para que se evaluara los argumentos de defensa (*solve et repete*); sin embargo, por razones económicas y financieras del deudor, la orden de pago no se canceló pues existía circunstancias que evidenciaban que la cobranza coactiva era improcedente<sup>305</sup>; por consecuencia, la administración declaró inadmisibile el recurso de reclamación. El contribuyente procedió a interponer el recurso de apelación, pero Tribunal Fiscal, con relación a la RTF N° 05464-4-2007<sup>306</sup> confirmó la postura de SUNAT en cuanto la Orden de Pago estaba correctamente notificada, lo que quedó claro es que en ningún momento se analizaron los hechos y argumentos de defensa ni las circunstancias que

---

<sup>303</sup> Véase la Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 00343-Q-2016.

<sup>304</sup> Véase la RTF N° 04786-Q-2014; RTF N° 03243-1-2018; RTF N° 01982-3-2012 y RTF N° 04786-Q-2014.

<sup>305</sup> Conforme al segundo párrafo del artículo 136 del Código Tributario en relación con el numeral 3 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario. La circunstancia de improcedencia se indica que existe una apelación que aún no es resuelta por el tribunal fiscal, la decisión sea positiva o negativa influye en la cobranza coactiva dado por tratarse de los mismos hechos y argumentos del contribuyente sobre los períodos tributarios 2012 y 2017.

<sup>306</sup> El criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 05464-4-2007: “Procede la cobranza coactiva de una orden pago cuya reclamación ha sido declarada inadmisibile por la Administración, aun cuando el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley”.

evidenciaban que la cobranza coactiva era improcedente<sup>307</sup>, y es que no se tuvo en cuenta que existía un procedimiento contencioso tributario en sede Tribunal Fiscal que aún no se resolvía, que consistían en los mismos hechos y argumentos entre los períodos tributarios con el principio de devengo y cuya posible resolución influye radicalmente la determinación y exigibilidad de la deuda por los períodos tributarios.

Ahora bien, en conformidad con la STC N° 03700-2013-PA/TC, si el procedimiento de fiscalización y en consecuencia el procedimiento de la determinación de la deuda contiene errores y arbitrariedades, se debe declarar nulo y en consecuencia también es nulo el procedimiento de cobranza coactiva, de lo contrario, tendríamos el cobro de la deuda tributaria a costa del contribuyente y sin esperar una Resolución del Tribunal Fiscal que agote la vía administrativa. Incluso es perjudicial para el fisco en tanto si existe una resolución del tribunal fiscal favorable al contribuyente, se deberá restituir los montos embargados dentro del plazo de diez (10) días hábiles en conformidad con la RTF N° 08879-4-2009, mejor dicho, “cobrar para devolver”.

Continuando con nuestro caso, una vez acabada la vía administrativa en cuanto a la orden de pago como sustento del procedimiento de cobranza coactiva, el ejecutor coactivo giró una serie de resoluciones coactivas de embargo<sup>308</sup> que perjudicaban severamente el derecho de propiedad sin que se haya evaluado la defensa del contribuyente. ¿Qué salida le quedaba le contribuyente?, se descartaba la acción contenciosa administrativa en tanto el artículo 157 es sumamente claro que “la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria”, sin olvidar que un proceso contencioso dura aproximadamente cuatro 4 años en Perú; por ende, la salida más oportuna era una acción de amparo con su respectiva medida cautelar.

Nos encontramos ante una situación en la que la defensa del contribuyente no ha sido evaluada por la omisión de un cumplimiento estrictamente formal y oneroso, la cobranza coactiva continuara con las medidas que disponga el ejecutor, tal situación de perjuicio económico produce por consecuencia la vulneración del derecho de propiedad y debido

---

<sup>307</sup> Agregando la premisa lógica que el contribuyente no cancelará una deuda que justamente esta impugnando; caso contrario, el pagar la deuda que se exige en cobranza coactiva constituye en cierta forma es una confirmación de lo que indica la Administración Tributaria.

<sup>308</sup> Resolución Coactiva N° 0210070270951 de fecha 03 de enero del 2018 por la cual se impone una medida de embargo en forma de retención por la suma de S/ 159,463.00 Soles; la Resolución Coactiva N° 0210070270918 del 02 de enero del 2018 en cual se impone la medida cautelar de embargo en forma de retención por la suma de S/ 29,578.00 Soles; la Resolución Coactiva N° 0210070279250 de fecha 29 de mayo del 2018 en la cual SUNAT interpone una medida cautelar en forma de depósito sin extracción por la suma de S/ 193,236 Soles, dicha medida varió a ser una medida cautelar en forma de depósito con extracción conforme a la Resolución Coactiva N° 0210070283869 de fecha 09 de agosto del 2018.

procedimiento, abriendo las puertas a la interposición de un proceso de amparo por ser la vía idónea y satisfactoria para frenar dichos actos de poder que devengan en arbitrarios. No obstante, advertimos que la Acción de Amparo debe realmente hacer frente a una afectación constitucional, y no ser debe tomado como un recurso ordinario con fines dilatorias de la cobranza coactiva, pues tal supuesto, no es amparable. Si se le debe al fisco, no hay mejor salida que pagarlo o correr el riesgo que prescriba.

Otro ejemplo casuístico de suspensión de la cobranza coactiva ocurrió en la emisión de la RTF N° 013989-3-2009 por la cual declaro fundada la queja contra las actuaciones de SUNAT de girar resoluciones coactivas pese que existía paralelamente una medida cautelar en un proceso constitucional de amparo que ordenaba la suspensión de la cobranza coactiva mientras se emitiera una resolución definitiva sobre el fondo del expediente principal, es por ello que con el contribuyente adjunta la Resolución N° 01 del 20 de julio del 2009 emitida por el Tercer Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima (Expediente Judicial N° 15027-2009-80-1801-JR-CI-03) como medio probatorio, obteniendo una resolución favorable que ordena y declara inválidas e ineficaces las resoluciones coactivas de SUNAT.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional también se ha manifestado sobre la suspensión de la cobranza coactiva solicitada por el Contribuyente cuando existe una vulneración de derechos constitucionales, por lo que “al suspenderse la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva se evita que la Administración ejecute el patrimonio del administrado, situación que garantiza la efectividad de las decisiones del Poder Judicial”<sup>309</sup>, y es que si la Administración ejecuta y llega a cobrarse la deuda tributaria imputada al deudor y no se evalúa la defensa del contribuyente oportunamente o no espera la emisión de una resolución firme<sup>310</sup>, la afectación al derecho de propiedad será irreparable si los efectos y consecuencias han generado un perjuicio que aun así devolviendo lo embargado, el daño es irreparable, piénsese por ejemplo, el embargo de sumas cuantiosas a una empresa que quebrará por la afectación a su capacidad contributiva<sup>311</sup>, o que el deudor tributario sea una persona natural de

---

<sup>309</sup> STC N° 00015-2005-PI-TC, Fundamento Jurídico 19

<sup>310</sup> Es el caso cuando el Tribunal Fiscal emite muchos años después una resolución favorable al contribuyente lo que originaría un derecho de devolución de lo embargado al contribuyente, pero el derecho constitucional ya se afectó e incluso pudo haber originado graves y serios problemas como la quiebra de una empresa, préstamos bancarios o su modificación de estructura societaria entre otros efectos que produce una cobranza coactiva irregular.

<sup>311</sup> Expediente Judicial N° 01295-2017-0-2001-JR-CI-05, proceso que actualmente se encuentra en el Tribunal Constitucional gracias el recurso de agravio constitucional en el Expediente N° 00529-2019-PA/TC y del que se espera una pronta resolución.

mayor edad y fallezca<sup>312</sup>, tales supuestos deben ser valorados para garantizar los derechos como el fin constitucional y no más bien el recaudo tributario.

Es por este valor trascendental que la cobranza coactiva debe ser suspendida, siendo que la medida cautelar en un proceso de amparo resulta siendo la vía satisfactoria para la defensa de los constitucionales frente a una exhaustiva cobranza coactiva; asimismo, como señala GONZALES – NAVA que “si en este escenario existieran medidas de embargo trabadas corresponde su inmediato levantamiento a efectos de no perjudicar de manera indebida al deudor tributario, ya que si bien la norma determina un plazo para la notificación de la inafectación de los bienes embargados puede contravenir la operatividad, los derechos y los bienes del deudor tributario, lo cual genera un perjuicio económico y de imagen al administrado”<sup>313</sup>.

La suspensión de la cobranza coactiva se da por razones objetivas que ponen en tela de juicio la deuda exigible, asimismo porque resulta oportuno e idóneo que se revuelvan las incidencias y se decida si se continúa o no el procedimiento de cobranza coactiva generando así la seguridad jurídica pertinente en el administrado, pues la Administración Tributaria habrá hecho una revisión de los argumentos del contribuyente, de la deuda exigible y de las circunstancias jurídicas tributarias.

Por otro lado, el juez constitucional que conozca la causa judicial deberá contar con conocimientos propios del derecho tributario que le permitan entender las circunstancias tributarias – contables<sup>314</sup> que le servirán para sustentar la resolución judicial sea otorgando o denegando la medida cautelar solicitada por el contribuyente que alega la afectación constitucional de derechos de propiedad, debido procedimiento y capacidad contributiva, derechos que no tiene sustento solamente en la constitución, sino también en la misma existencia del bloque de constitucionalidad como proponemos.

Por todo esto, resulta importante analizar y estudiar la suspensión de la cobranza coactiva cuando se afecta a los derechos constitucionales cuyo sustento no sólo lo encuentra en el código tributario, ni en la ley, sino que se debe mirar más allá de las fronteras de normas legales contables tributarias y empezar a analizar el derecho constitucional como pilar principal de la cobranza coactiva expresión de la potestad tributaria.

---

<sup>312</sup> Expediente Judicial N° 02293-2017-0-2001-JR-CI-04 en donde el demandante es una persona de 74 años de edad que discute la validez de la cobranza coactiva de SUNAT.

<sup>313</sup> GONZÁLEZ, R. & NAVA, J., op. cit. p.108.

<sup>314</sup> Es cierto que el Derecho Tributario se encuentra estrictamente relacionado con la Contabilidad, pues todo procedimiento contencioso tributario inicia a partir de una fiscalización de SUNAT, así como una auditoría en donde la Contabilidad juega un papel importante. Ante estas situaciones es recomendable que existan jueces con especialidad en materia contenciosa administrativa, y mucho mejor en temas tributarios dado que al menos en la ciudad de Piura son los jueces civiles que se encargan de analizar complejos casos tributarios contra la SUNAT.

## 2. El amparo tributario

Si leemos el artículo 119 del código tributario nos damos cuenta de que existe causales de suspensión y conclusión de la cobranza coactiva propiamente administrativas y tributarias, pero también regula un supuesto constitucional que es la interposición de un amparo tributario con una medida cautelar frente al juez constitucional. Esta garantía constitucional protege derechos constitucionales en materia tributaria contra el hecho u omisión por parte del ejecutor coactivo. Creemos que el amparo tributario es muchas veces la solución que necesita el contribuyente dentro de la cobranza coactiva, mostrándose así la importancia de la constitucionalización del proceso de cobranza coactiva, así como de la discrecionalidad de la Administración Pública para este caso. El amparo tributario es la vía necesaria para estos y llama a ser estudiada y a ser tenida en cuenta por parte de los involucrados.

**2.1. Noción de un amparo tributario.** Si desde la defensa ejercida por el contribuyente en sede administrativa no se obtuviese respuesta favorable y razonable a sus pretensiones de nulidad, suspensión o conclusión de la cobranza coactiva, existe la acción de amparo como una única vía satisfactoria en defensa de derechos constitucionales (dimensión subjetiva) en una efectiva vigencia de un estado constitucional de derecho (dimensión objetiva)<sup>315</sup>; siempre y cuando se utilice para tal fin constitucional y no como un mero recurso con intenciones dilatorias de cobranza coactiva<sup>316</sup>.

El amparo como garantía constitucional se encuentra regulada en el inciso 2 del artículo 200 de nuestra Constitución, por la cual “procede contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los demás derechos reconocidos por la constitución”; delimitando nuestro campo de estudio a la figura del amparo tributario, por el “hecho u omisión” nos referimos a las actuaciones y actos que realice el ejecutor coactivo dentro del procedimiento de cobranza coactiva y posteriormente pueden ser avalados por el Tribunal Fiscal cuando resuelve conforme a su competencia, mientras que los derechos que son vulnerados serán los derechos (exigencias humanas debidas) reconocidos

---

<sup>315</sup> Conforme a los fines predestinados de los procesos constitucionales indicados en el artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional vigente. Igualmente, véase CASTILLO, L. *Sobre la esencia del amparo. En particular sobre su excepcionalidad*. Repositorio Institucional Pirhua de la Universidad de Piura, Lima, 2011. p. 3. Disponible en <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/1932> [Consultado el 14 de abril del 2019]

<sup>316</sup> Cfr. VILLALOBOS, S. “Reglas y Fundamentos de los recursos impugnativos en el procedimiento contencioso – tributario: ¿Es factible un proceso de amparo contra una resolución del Tribunal Fiscal?” En: *Derecho Procesal Tributario, Planificación Fiscal y Penal Tributario*. Instituto Legales. Legales Ediciones. Lima, 2018. p. 252.

por la constitución, y también los que son reconocidos gracias a la apertura constitucional que garantiza el bloque de constitucionalidad del cual defendemos.

Entonces, cuándo nos encontramos ante actuaciones de cobranza coactiva que son vulneradoras de derechos constitucionales cabe la posibilidad que una garantía constitucional sea la salida en materia tributaria, una salida que muchas veces no ha sido tomado en cuenta en su importante valor, mucho más cuando en el código tributario regula esta posibilidad en el numeral 1 del inciso a) del artículo 119 que suscribe la suspensión de la cobranza coactiva “cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Constitucional”. explicaremos la figura de la medida cautelar líneas abajo, correspondiendo resaltar la importancia del amparo tributario que a nuestra consideración resulta una defensa eficaz e idónea del contribuyente cuando se encuentra frente a una arbitraria cobranza coactiva. Recordemos que el amparo tributario debe garantizar la defensa de los derechos constitucionales y no ser una acción dilatoria del contribuyente para no pagar tributos, de ahí que la acción de amparo sea declarada inadmisibles o improcedente.

Como es sabido, la acción de amparo como garantía constitucional y como proceso constitucional<sup>317</sup> constituye la defensa constitucional del contribuyente cuando la cobranza coactiva se configura como un auténtico acto de arbitrariedad de la potestad tributaria por cobrar de una manera irrazonable lo adeudado al fisco<sup>318</sup>, con la finalidad que se reponga las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación<sup>319</sup>, y este es antes que se surja efectos el acto transgresor de SUNAT, entonces nos queda decir que la resolución de amparo salvaguarda los derechos constitucionales de los contribuyentes por su naturaleza reparatoria o reparadora<sup>320</sup>.

La acción de amparo debe ser un instrumento que actué a la luz del bloque de constitucionalidad en cuanto al reconocimiento, protección y desarrollo de los derechos constitucionales. Si nos fijamos el artículo 37 CPConst., indica que el amparo procede en

---

<sup>317</sup> La Primera Disposición Final del Código Procesal Constitucional peruano nos da entender que es posible el uso indistinto de Acción de Amparo, Proceso de Amparo, y Garantía Constitucional de Amparo haciendo referencia a la misma realidad.

<sup>318</sup> RTF N° 10072-3-2011 emitida el 14 de junio del 2011.

<sup>319</sup> Conforme al artículo 1 del Código Procesal Constitucional, el acto anterior que se realice la vulneración a los derechos constitucionales en la cobranza coactiva, tendríamos que regresar al estado del contribuyente antes que se notifique la Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva, o antes que se ejecuten las Resoluciones Coactivas de embargo, depende del acto agresivo que se especifique en la redacción de la demanda de amparo.

<sup>320</sup> Cfr. ETO CRUZ, G. *Tratado del Proceso Constitucional de Amparo*. Gaceta Jurídica. Tomo I. Primera edición. 2013, Lima. p. 165. En este mismo sentido, el artículo 1 del Código Procesal Constitucional regula la finalidad de los procesos el proteger los derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional. Asimismo, véase STC EXP. N° 00502-2012-PA/TC Fundamento Jurídico 4.

defensa de los demás derechos que la constitución reconoce lo que nos indica que la lista no es taxativa sino más bien es una apertura al desarrollo de los derechos constitucionales bajo la idea y concepción de un bloque de constitucionalidad (y de derechos tributarios).

Jurisprudencialmente, la STC N° 0008-2003-AI/TC F.J 32 y N° 0895-2001-AA/TC F.J 5 nos comenta sobre la tan mencionada teoría de los derechos innominados o *numerus apertus* con relación al artículo 3 de la constitución; la STC N° 2273-2005-PHC/TC F.J 5 nos recuerda que el sustento constitucional de los derechos recaen sobre la dignidad humana como especial y principal valor de la persona que constituye un fin supremo del estado y la STC N° 02349-2005-PA/TC F.J 7, nos recuerda que la interpretación de los derechos no se agota en la constitución, sino que se expande en los textos constitucionales internacionales que han sido suscritos por el Estado Peruano como la Declaración Universal de Derechos Humanos y la Convención Americana de Derechos Humanos así como también la importancia de los principios constitucionales que irradian nuestro ordenamiento constitucional.

Este conjunto de fuentes constitucionales o bloque de constitucionalidad se canalizan por medio de una acción y/o proceso como es el amparo tributario en donde el afectado busca la tutela jurisdiccional a sus derechos e intereses en materia tributaria frente a la potestad de la Administración Tributaria manifiestamente desproporcionada y cuyo sustento jurídico lo encuentra en toda norma que tenga sustento constitucional.

**2.2. La vía previa del amparo tributario.** Sabiendo que las vías previas postergan la presentación de una demanda de amparo con base a razones justificantes en el cual dentro de un procedimiento administrativo como es el procedimiento tributario, el afectado de los derechos constitucionales puede obtener su garantía y salvación para no acudir directamente al amparo; en tal caso, sólo cuando la vía previa sea idónea para dicha protección constitucional, se estará en la obligación del agotamiento de las vías previas.

Las vías previas son aquellos procedimientos cuyo trámite debe ser realizado con anterioridad a la promoción de una demanda judicial por el cual el agraviado debe transitar a fin de obtener una solución oportuna y directa<sup>321</sup>. Este tipo de requisito procesal supone la demostración del interés del titular del derecho vulnerado frente a la posibilidad de acceder a su pretensión por los causes procedimentales, regulados por el legislador específicamente para el cuestionamiento de dichas resoluciones, de tal manera se demuestra no sólo el interés para

---

<sup>321</sup> Véase ETO CRUZ, G. op. cit. pp. 221-238.

obrar del demandante, sino también la posible negatividad del ente administrativo de reconocer un derecho constitucional que no está siendo respetado.

El administrativista MORÓN URBINA señala que la Administración debe tener la posibilidad de revisar sus propios actos, subsanar errores y promover su autocontrol jerárquico de lo actuado por sus instancias inferiores, reforzar la presunción de legitimidad de los actos administrativos, para que no lleguen a cuestionamiento judicial, actos irreflexivos o inmaduros; y limitar la promoción de acciones judiciales precipitadas contra el Estado como carga procesal<sup>322</sup>.

Pero ello no indica que exista una obligación *sine qua non* por el cual si no acude a las vías previas se entiende rechazada nuestra acción de amparo, mucho más cuando el artículo 45 establece que, en duda sobre el agotamiento de las vías, se preferirá dar trámite a la demanda; e incluso el artículo 46 regula supuestos de excepción que se encuentran razonablemente justificados por el cual el contribuyente puede ampararse a fin que se instaure el proceso.

En materia tributaria, debemos observar cuáles serían las vías previas que el contribuyente debe acudir para que el juez constitucional no rechacé liminarmente la demanda. De la lectura del código tributario, tendremos como primera vía al Procedimiento Contencioso Tributario en el cual el contribuyente puede interponer el recurso de reclamación y posteriormente el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el cual se obtendrá una resolución que agota la vía administrativa sobre un caso de cobranza coactiva (Numeral 3, inc. a, art. 119 CT), este procedimiento que debe durar a lo mucho dentro de un plazo excepcional de 12 meses dada la urgencia del caso. La resolución que agote la vía será una resolución que se manifieste sobre la procedibilidad o no de la cobranza coactiva, de los argumentos del contribuyente y siempre en una actuación conforme a la legalidad y constitucionalidad. En este caso el contribuyente podrá cuestionar la determinación de la deuda tributaria y la validez de la cobranza coactiva pudiendo obtener una resolución que ponga fin a la cobranza coactiva sea porque se están afectando derechos constitucionales: debido procedimiento o derecho de propiedad, o porque existe circunstancias que evidencian que la cobranza es manifiestamente improcedente. No obstante, como hemos indicado, una cosa es la forma indebida de cobranza coactiva que genera una vulneración a los derechos constitucionales, y otra muy diferente es lo que efectivamente se le debe al fisco, bajo ningún concepto, se justifica el no pago de una deuda cierta.

---

<sup>322</sup> Cfr. MORON URBINA. J. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Ley N° 27444.* Gaceta Jurídica, Lima, 2004. P. 578.

El segunda vía previa, mucho más expeditiva y sumarásimas es la queja tributaria, resulta a nuestro criterio a una vía oportuna para agotar la vía administrativa tributaria y acudir al proceso de amparo en caso no se haya resguardado el derecho constitucional alegado dado que en veinte (20) días hábiles se resuelve la queja por parte del Tribunal Fiscal, siendo una posibilidad el declarar la nulidad de la cobranza coactiva por ser contradictoria a la ley y a la constitucionalidad. Asimismo, no olvidemos que el Tribunal Constitucional ha dicho que EXP. N° 00005-2010-PA/TC F.J 8-15 y EXP N° 02848-2009-PA/TC F.J 5 que la queja agota la vía administrativa tributaria. Si la queja sale fundada, se podrá suspender o concluir la cobranza coactiva, pero ello no indica que no se siga debiendo al fisco, en todo caso, se cuestionará la forma como se ejerce la cobranza coactiva, salvo que en el proceso contencioso administrativo se obtenga una resolución judicial que sea favorable al contribuyente.

Tanto la opción de los recursos impugnativos (reclamación y apelación) como la defensa de la queja tributaria resultan siendo dos vías para el agotamiento de la vía administrativa en materia tributaria dándole la posibilidad a la SUNAT y al Tribunal Fiscal se pronuncien sobre la cobranza coactiva contra el contribuyente a fin de resarcir los actos transgresores.

No obstante, estas vías previas en materia tributaria en ningún momento pueden convertirse en obstáculos para el acceso a la acción de amparo si existe una afectación manifiesta y no litigiosa al contenido constitucional de los derechos constitucionales<sup>323</sup> mejor dicho si la interposición del recurso de reclamo, apelación o queja tributaria dentro del plazo legal se convierten en vías ineficaces y no idóneas para la tutela del derecho alegado, mucho más cuando el Código Constitucional regula dos supuestos en dónde se puede excepcionar el agotamiento como es el inciso 1 del artículo 46 en cuanto se puede excepcionar del agotamiento de las vías previas si una resolución que no sea la última en la vía administrativa es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida dado que la Administración está recortando la oportunidad al administrado para cuestionar la decisión adoptada, hecho que transforma la posible afectación en un supuesto lesivo manifiesto, mientras que la consecuencia de la concretización de la lesión produce una especie de definitividad de la decisión que hace posible cuestionarla en sede judicial<sup>324</sup>, piénsese cuando la SUNAT continúa con las medidas cautelares de embargo contra el contribuyente pese que este no ha ejercido su derecho de defensa en un recurso de apelación o este recurso no ha sido resuelto por el Tribunal Fiscal dentro del plazo legal; por otro lado, el inciso 2 del artículo 46 se refiere a la irreparabilidad total que se presenta cuando los efectos del acto reclamado como

---

<sup>323</sup> Véase. CASTILLO, L. *Sobre la esencia del amparo (...)* p. 59

<sup>324</sup> ETO CRUZ, G. op. cit. p. 231.

transgresor de un derecho fundamental, no pueden ser retrotraídos en el tiempo por imposibilidad material o jurídica, tornándose en ilusoria la resolución definitiva que emita el juez pues no será posible el ejercicio del derecho, esta excepción de agotamiento de la vía debe ser analizado siempre en el caso concreto<sup>325</sup>, pues de esta forma el juez constitucional puede entrar al fondo del asunto y emitir una respuesta sobre las pretensiones dándose la posibilidad de salvaguardar el derecho constitucional alegado.

En este sentido, podemos decir que el contribuyente tiene al menos dos formas de agotar la vía administrativa tributaria, por una parte, puede encaminarse bajo el procedimiento contencioso tributario en el cual deberá interponer un recurso de reclamación y esperar una respuesta contenida en una Resolución de Superintendencia, y por consiguiente proceder apelarla ante el Tribunal Fiscal si fuese necesario; o en palabras de VERGARA GOTELLI<sup>326</sup> existe una vía previa a que la que debió recurrir la demandante a efectos de cuestionar los presuntos actos irregulares en un procedimiento de cobranza coactiva pues la queja tributaria constituye una vía previa al proceso constitucional de amparo mucho más expeditiva y urgente.

El Tribunal Constitucional en su STC N° 0867-2013-PA/TC F.J 6 y 7 nos afirma que en el amparo tributario se puede agotar la vía administrativa tanto por un procedimiento contencioso tributario como por la interposición de la queja tributaria, incluso indica que en el caso de la cobranza coactiva no es exigible un agotamiento de las vías previas, entendemos por el carácter de urgencia y gravedad en la afectación en el contribuyente. Es más, resaltamos la opinión del magistrado MIRANDA CANALES que suscribe “soy de la opinión (...) que el procedimiento contencioso tributario no se constituye como vía previa para efectos del procedimiento de cobranza coactiva, puesto que la naturaleza de este último (art. 124) no se condice con la de la etapa coactiva (art. 114 del Código Tributario). Más bien, lo que si se ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es que mediante el recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código en mención como única vía previa para los casos de ejecución coactiva”<sup>327</sup>.

En resumen, es mucho más eficiente la interposición de la queja tributaria cuando el ejecutor coactivo contradice por medio de sus actos administrativos (resoluciones coactivas) a las disposiciones contenidas en el código tributario y en la constitución. La queja constituye una vía previa exigible y razonable, así como también por su naturaleza urgente y expeditiva a

---

<sup>325</sup> Cfr. STC EXP. N° 00091-2005-AA/TC.

<sup>326</sup> Véase el Voto Singular del Magistrado Vergara Gotelli en la STC EXP. N° 00005-2010-PA/TC.

<sup>327</sup> Véase el Voto Singular del Magistrado Miranda Canales en la STC EXP. N° 00867-2013-PA/TC.

diferencia del procedimiento contencioso tributario (recurso de reclamación y apelación); no obstante, dependerá de las razones y circunstancias que caractericen siempre al caso en concreto para acudir a la vía previa más eficiente a la tutela de los derechos constitucionales.

**2.3. El amparo tributario excepcional por subsidiaridad.** Acabada la vía administrativa tributaria con la emisión de una resolución administrativa que no garantiza una salvación de los derechos tributarios, resulta necesario acudir a una vía judicial. En nuestro ordenamiento jurídico se indica que la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa dándole la posibilidad que el contribuyente interponga la acción contenciosa administrativa, pero surge la pregunta, ¿nos encontramos ante una vía satisfactoria para la salvación del derecho constitucional alegado?, nuestra respuesta es que en el caso que el contribuyente haya obtenido una resolución contraria a sus intereses y se continúe con una cobranza coactiva manifiestamente irregular, la vía que deberá acudir es la acción de amparo pues es una vía sumarísima, eficaz y cuya finalidad es la protección de los derechos constitucionales de manera urgente (en el amparo discuto la forma inconstitucional como se me está cobrando por eso se pide la suspensión) a diferencia de la acción contenciosa administrativa pues esta vía está destinada a cuestionar la determinación de la deuda tributaria producto de un procedimiento de fiscalización de la administración tributaria (en este proceso cuestiono la cantidad adeudada, el fondo del asunto). (Cfr. 00867-2013-PA/TC, 03417-2011-AA/TC; 00611-2009-AA/TC; 2612-2008-AA/TC; 5920-2008-AA/TC; 4921-2007-AA/TC y 2879-2012-AA/TC).

Si el contribuyente opta por acudir a un proceso contencioso administrativo deberá evaluar si esta acción constituye una vía igualmente satisfactoria al amparo tributario para la salvación de sus derechos constitucionales, así como demostrar una cobranza coactiva ilegal e inconstitucional. A nuestro criterio, la acción contenciosa administrativa no representa una vía urgente, celer y eficaz para el propósito buscado dado por cuatro razones prácticas: la primera, el proceso contencioso administrativo está destinado a discutir la determinación de la deuda tributaria que proviene de una fiscalización por parte de SUNAT, para esto se requiere de una gran actuación de medios probatorios como son los informes contables, los informes periciales, las tasaciones, contratos, facturas, boletas, libros contables y demás actuaciones litigiosas, de ahí que se solicite la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal que ampara la Resolución de Intendencia de SUNAT. Si se quiere suspender la cobranza coactiva por considerar inconstitucional, debe acudirse al amparo dado que como proceso constitucional se

observará si se ha vulnerado o no los derechos constitucionales en conformidad con el numeral 1 del inciso a) del artículo 119 del código tributario.

La segunda razón práctica, responde a si observamos las pretensiones de los procesos ordinario o urgente nos daremos cuenta que no existe una pretensión destinada a la “suspensión de la cobranza coactiva cuando afecte derechos constitucionales de los contribuyentes”<sup>328</sup>, es más, si leemos el artículo 3 de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo - Ley N° 27584 nos encontraríamos ante una justificación para acudir al proceso constitucional pues este artículo suscribe que “Las actuaciones de la administración pública sólo pueden ser impugnadas en el proceso contencioso administrativo, salvo los casos en que se pueda recurrir a los procesos constitucionales” de ahí que sea preferente acudir al proceso constitucional de amparo. La tercera razón práctica, responde a una cuestión de tiempo, un proceso contencioso administrativo tiene una duración probable de cinco (5) años para una sentencia de sala<sup>329</sup>, aunque esperamos que con la eliminación del dictamen fiscal<sup>330</sup> sea un impulso procesal favorable sin que signifique la configuración como una vía igualmente satisfactoria dado que se deben analizar mayores factores<sup>331</sup> que explicaremos; mientras que en un proceso de amparo dada su estructura y plazos debe durar dos (2) años para una sentencia de sala, y si es necesario acudir a un recurso de agravio constitucional. Esto nos lleva a entender que este tiempo es imprescindible para el contribuyente el obtener una resolución judicial célere y urgente frente a los constantes embargos que ejecuta SUNAT contrarios al derecho de propiedad.

Y la cuarta razón, responde a las pruebas aportadas, en un proceso contencioso administrativo se aportará medios probatorios destinados a cuestionar la determinación de la deuda tributaria lo que requiere un estudio y análisis minucioso dado el carácter litigioso (se

<sup>328</sup> Artículo 5 de la Ley N° 27584 señala que el “En el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener lo siguiente: 1. La declaración de nulidad, total o parcial o ineficacia de actos administrativos. 2. El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines. 3. La declaración de contraria a derecho y el cese de una actuación material que no se sustente en acto administrativo. 4. Se ordene a la administración pública la realización de una determinada actuación a la que se encuentre obligada por mandato de la ley o en virtud de acto administrativo firme; 5. La indemnización por el daño causado con alguna actuación impugnada, conforme al artículo 238 de la Ley N° 27444, siempre y cuando se plantee acumulativamente a alguna de las pretensiones anteriores.

<sup>329</sup> Véase por ejemplo el Exp. N° 01683-2015-0-2001-JR-CI-04; Exp. N° 00597-2018-0-2001-JR-CI-05 o Exp. N° 02293-2017-0-2001-JR-CI-04.

<sup>330</sup> Ley N° 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. Publicada en el Diario el Peruano el día 13 de febrero del 2019.

<sup>331</sup> Véase. PINILLOS, A. & ZEGARRA, F. *¿Qué hay detrás de la eliminación del dictamen fiscal en los procesos contenciosos administrativos?* Portal La Ley, el ángulo legal de la noticia. Martes, 12 de marzo del 2019. Disponible en <https://laley.pe/art/7447/que-hay-detras-de-la-eliminacion-del-dictamen-fiscal-en-los-procesos-contenciosos-administrativos>. [Consultado el 10 de junio del 2019].

discute cuestiones legales), mientras que, en un proceso de amparo, sólo cabe las pruebas de actuación inmediata a la demostración de la vulneración evidente y manifiesta del contenido constitucional alegado por el contribuyente en el caso concreto. Demostrar que la cobranza coactiva es contradictoria a lo dicho por el código tributario, a la constitución y a la teoría del bloque de constitucionalidad en materia tributaria.

Estas razones expuestas se deben complementar con lo indicado por el Tribunal Constitucional en el Precedente Elgo Ríos Nuñez (STC N° 02383-2013-PA/TC) en cuanto indica que existe dos perspectivas para entender cuándo una vía puede ser considerada igualmente satisfactoria. La perspectiva objetiva, alude a la (i) la estructura del proceso sea idónea para la tutela del derecho y (ii) la resolución que fuera emitir podría brindar la tutela adecuada e idónea al accionante; mientras que la perspectiva subjetiva, cuando (i) no exista un riesgo de que se produzca la irreparabilidad los derechos cuestionados (urgencia como amenaza de irreparabilidad) y (ii) que no exista necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de la consecuencia (urgencia por la magnitud del bien involucrado o del daño). Dependerá de como se argumente en la acción de amparo.

Trayendo a colación a nuestro amparo tributario contra la cobranza coactiva, diremos que es la vía constitucionalmente idónea para la protección de los derechos constitucionales cuando no existe vías específicas igualmente satisfactorias<sup>332</sup>. El amparo tributario es de naturaleza judicial dentro de un proceso que es constitucional frente a un juez de especialidad constitucional; el amparo tributario constituye una vía específica para la protección de los derechos fundamentales de forma efectiva y sumaria, y finalmente la vía debe ser igualmente satisfactoria si se logra la protección del derecho agredido en cuanto a su dimensión subjetiva (el derecho fundamental en cuestión) y su dimensión objetiva (ordenamiento constitucional).

Recordemos que las vías procedimentales de proceso ordinario o urgente perteneciente al proceso contencioso administrativo no constituyen las vías judiciales satisfactorias dado que no garantizan una protección eficaz al contenido esencial de los derechos constitucionales de los contribuyentes sujetos a una cobranza coactiva irregular. En el procedimiento de cobranza coactiva difícilmente se discutirá la certeza o no de la deuda tributaria dado que ya se habrá determinado en el procedimiento de fiscalización y posteriormente confirmada en el procedimiento contencioso tributario (si se debe tributos hay que pagarlos), es por ello, que en un amparo tributario como vía satisfactoria contra la cobranza coactiva se discutirá la forma

---

<sup>332</sup> El constitucionalista Castillo Córdova señala un enunciado deóntico en referencia al amparo: “está prohibido el amparo cuando existan vías específicas igualmente satisfactorias” Véase CASTILLO, L. *Sobre la esencia del amparo (...)* p. 68.

como la Administración Tributaria ejecuta su autotutela ejecutiva que conlleve a la vulneración de los derechos constitucionales de los contribuyentes como es el derecho de propiedad, el debido proceso, la reserva tributaria, o la capacidad contributiva de manera tal que la efectividad y urgencia del amparo produzca la salvación del derecho como la defensa legal oportuna y viable.

En consecuencia, sólo desde el caso concreto y bajo una argumentación suficiente se debe postular una acción de amparo tributario excepcional por subsidiaridad siempre que exista una agresión manifiesta y evidente al contenido esencial de los derechos constitucionales, es necesario que no exista una cuestión controvertida que se necesite una evaluación de una etapa probatoria exhaustiva, y que la vía judicial ordinaria ofrecida en reemplazo del amparo no sea un vía suficientemente protectora para ser transitada.

Por conclusión, dentro de la cobranza coactiva inconstitucional resulta oportuno y eficiente la interposición de un amparo tributario para la salvación de los derechos constitucionales de los contribuyentes dado que cumple con las condiciones necesarias de ser un proceso urgente y expeditivo, así como también se logra el cometido: la suspensión de la cobranza.

### **3. La medida cautelar del proceso de amparo tributario**

El numeral 1 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario es claro al decirnos que para que opere una suspensión de la cobranza coactiva (la cual debe ser manifiestamente inconstitucional por contradecir contenidos constitucionales de derechos fundamentales) debe existir una medida cautelar, lógicamente concedida, mientras que se desarrolle el proceso de amparo. Tras esta institución se guarda un énfasis por la protección de los derechos constitucionales en materia tributaria que muchas veces pasa desapercibida, pero es finalidad de esta tesis traer a colación su valiosa importancia.

**3.1. La tutela cautelar constitucional.** Definimos a la medida cautelar como aquella providencia judicial que tiene por finalidad asegurar la eficacia de una resolución judicial principal cuando existe peligro en la demora y apariencia de buen derecho<sup>333</sup>. Esta solicitud de la parte interesada no se encuentra desprovista de un sustento como lo es la tutela cautelar

---

<sup>333</sup> ROJAS BERNAL, J. "La medida cautelar en los procesos constitucionales" En *Medidas Cautelares y Ejecución de Sentencias Constitucionales*. Ed. Gaceta Jurídica. Primera edición, Lima, marzo 2012. pp.35-81. Disponible en [https://www.academia.edu/35724153/Rojas\\_Bernal\\_Jose\\_Miguel\\_2012\\_Medidas\\_cautelares\\_y\\_ejecuci%C3%B3n\\_de\\_sentencias\\_constitucionales.\\_Gaceta\\_Jur%C3%ADdica\\_Lima](https://www.academia.edu/35724153/Rojas_Bernal_Jose_Miguel_2012_Medidas_cautelares_y_ejecuci%C3%B3n_de_sentencias_constitucionales._Gaceta_Jur%C3%ADdica_Lima). [Consultado el 14 de junio del 2019]

que a su vez se define como un derecho fundamental de toda parte procesal. PRIORI POSADA define como aquel “derecho fundamental que tiene todo ciudadano de solicitar y obtener del órgano jurisdiccional – a través de una cognición sumaria – el dictado y ejecución oportuna de medidas cautelares que sean adecuadas para garantizar la efectividad de la sentencia a expedirse”<sup>334</sup>.

Este derecho subjetivo se encuentra fundamentado en los siguientes valores y principios: (a) la dignidad humana, el proceso debe ser un instrumento jurídico con el que se respete la dignidad de los litigantes; b) el Estado Constitucional, las medidas cautelares son un mecanismo para garantizar la eficacia de la jurisdicción, es decir, es un medio de garantía de uno de los valores propios del Estado Constitucional; y c) el respeto del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, en el entendido que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva incluye el derecho a la efectividad de la sentencia<sup>335</sup>.

No obstante, la tutela cautelar no es un derecho ilimitado toda vez que está sujeto al cumplimiento de presupuestos procesales para que un juez la otorgue con base a un conocimiento sumario, pero suficiente en beneficio de quién asegura un derecho, así como un peligro en la demora procesal que lo haga irreparable. Este derecho encuentra asimismo sustento en la efectividad de las resoluciones judiciales en tanto que lo que se decide sea susceptible de ser cumplido tal como se llega a determinar en la sentencia. De esta manera se muestra una prevención y se garantiza la efectividad de la tutela judicial siendo necesario la aplicación de medidas cautelares para salvaguardar el derecho mismo.

Ahora bien, si bien en nuestra constitución no se encuentra expresamente mencionado el derecho de tutela cautelar, mal haríamos pensar que no es posible de ser invocado, más cuando proponemos una visión de un bloque de constitucionalidad y principios. La tutela cautelar – como lo señala el Tribunal Constitucional – constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso consagrado en el artículo 139 inciso 3 de la Constitución. De lo cual se desprende que la función de las medidas cautelares está orientada en su carácter instrumental a asegurar la efectividad del derecho demandado en el marco de un debido proceso, no solo cuando se trate de procesos que adolecen de dilaciones indebidas o que no se resuelven dentro de los plazos establecidos, sino también se trate de la duración ordinaria de los procesos. Entonces las medidas cautelares son exclusivamente conducentes a hacer posible la efectividad de la tutela que pudiera otorgarse en una eventual sentencia estimatoria

---

<sup>334</sup> PRIORI, G. La tutela cautelar. Su configuración como derecho fundamental. Ara Editores, Lima, 2006, p. 184.

<sup>335</sup> PRIORI, G. op. cit. p. 175.

de amparo<sup>336</sup>. De tal manera, no existiría debido proceso, ni un estado constitucional de derecho, ni democracia, si una vez resuelto un caso por la autoridad judicial, resulta imposible el cumplimiento de la decisión adoptada por ésta.

Asimismo, la tutela cautelar responde a la existencia de una tutela diferenciada conceptualizada como el derecho que tiene todo sujeto de derecho para que dicho órgano (jurisdiccional) le brinde una tutela que resulte adecuada para solucionar o prevenir en forma real y oportuna los diferentes tipos de conflicto<sup>337</sup>. Este derecho forma parte del debido proceso, y por lo tanto es válidamente exigible de obtener un aseguramiento en el resultado del proceso dado su urgencia y celeridad<sup>338</sup>.

En consecuencia, podemos decir, que al igual que el amparo, la medida cautelar de este debe apuntar a los fines de constitucionalismo, es decir, promover y garantizar los derechos constitucionales y con ello la primacía de la constitución. En este caso debe promover una salvación a los derechos constitucionales de los contribuyentes que están siendo afectados por una arbitraria cobranza coactiva de la SUNAT.

**3.2. El artículo 15 del código procesal constitucional.** En nuestro ámbito procesal constitucional encontramos en el artículo 15 la figura de las medidas cautelares en procesos constitucionales por lo que es oportuno mencionar principales puntos a ser considerados con relación al amparo tributario.

Los procesos constitucionales al igual que las medidas cautelares constituyen una manifestación de la tutela diferenciada y están llamados a proteger los derechos fundamentales de forma urgente y excepcional. En tanto que si los procesos constitucionales (y en especial el amparo) son vías destinadas a la protección constitucional de los derechos, entonces las medidas cautelares constitucionales mucho más dado que constituyen un instrumento de instrumentos para garantizar tal fin constitucional<sup>339</sup>, en tanto que los fines sustantivos y adjetivos de los procesos constitucionales son válidamente aplicables al procedimiento cautelar, de ahí que siempre nos atrevamos a afirmar sobre la conmutabilidad del derecho constitucional<sup>340</sup>.

---

<sup>336</sup> STC. EXP. N° 0023-2005-AI/TC. F.J 49 y 50; RTC N° 00309-2011-Q/TC f.j. 3-6.

<sup>337</sup> ZELA, A. *La tutela preventiva de los derechos (como manifestación de la tutela diferenciada)*. Palestra, Lima, 2008. p. 40.

<sup>338</sup> Véase para mayor conocimiento. ETO CRUZ, G. "La medida cautelar" En *Tratado del Proceso Constitucional de Amparo*. Gaceta Jurídica. Tomo II, Lima, 2013. pp. 89-212.

<sup>339</sup> Cfr. CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio sistemática de las providencias cautelares*. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945. p. 74.

<sup>340</sup> STC EXP. N° 1679-2005-PA/TC; STC EXP. N° 0002-2003-AI/TC; STC EXP. N° 07873-2006-PC/TC.

El artículo 15 guarda todo un procedimiento cautelar constitucional luego de una serie de reformas de antesala<sup>341</sup>, teniendo las siguientes características que comentamos. Respecto a las medidas cautelares posibles que se pueden conceder son las medidas cautelares (entendiéndose como innovativas) y las medidas de la suspensión del acto violatorio (más adecuado a nuestro caso de suspensión de la cobranza coactiva). El Tribunal Constitucional nos indica que en el amparo se pueden dictar medidas de no innovar dado que la medida provisional apunta a la conservación de un derecho fundamental en donde queda acreditada la verosimilitud de la afectación a un derecho tutelado por amparo<sup>342</sup>.

El constituyente ha determinado que las medidas cautelares pueden darse en los procesos constitucionales de libertad como son el proceso de amparo, hábeas data y de cumplimiento<sup>343</sup> con la salvedad que la medida cautelar debe respetar los requisitos de procedencia de los procesos constitucionales frente a los actos basados en normas autoaplicativas conforme al artículo 3 del Código Procesal Constitucional.

La medida cautelar goza conforme a la teoría procesal general de las características de Instrumentalidad, Provisionalidad, Variabilidad, Jurisdiccional, e Inaudita parte que son características procesales comunes desarrolladas ampliamente por la doctrina<sup>344</sup>. Precisase que el artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional regula la aplicación supletoria e integración respecto a la complementariedad de las instituciones con otros códigos procesales siempre que no se contradigan los fines constitucionales.

Como toda medida cautelar, se establece los requisitos exigibles de a) apariencia del derecho; b) peligro en la demora y c) adecuación o razonabilidad. Estos presupuestos deben tener naturaleza y características constitucionales y conforme a los postulados constitucionales que detallaremos en el próximo apartado.

Su procedencia, trámite y ejecución dependerán del contenido de la pretensión constitucional intentada y del adecuado aseguramiento de la decisión final, a cuyos extremos

---

<sup>341</sup> Véase la Ley N° 23506, Ley de Hábeas Corpus y Amparo (1982); el Decreto Legislativo N° 384 (1986); la Ley N° 24723 (1987); Ley N° 25011 (1989); Decreto Legislativo N° 613 (1990); Decreto Legislativo 24-90-JUS – Reglamento de la Ley de Hábeas Corpus y Amparo (1990); Ley N° 25398 (1992); Decreto Ley N° 25433 (1992); Ley N° 28237 (2004) y Ley N° 28946 (2006).

<sup>342</sup> STC EXP. N° 0023-2005-AI/TC Fundamento Jurídico 31.

<sup>343</sup> Cabe indicar que el código procesal constitucional también regula el procedimiento cautelar dentro de la Acción Popular (Art. 94) y en el Proceso Competencial (Art. 111) así como se excluye las medidas cautelares en el Proceso de Inconstitucionalidad ni en el Hábeas Corpus.

<sup>344</sup> Véase para mayor conocimiento LEDESMA NARVÁEZ, M. *Las medidas cautelares en el proceso civil*. Gaceta Jurídica, Lima, 2016. pp. 207; Vid. CARA FUENTES, E & COBO OLVERA, T. *Medidas cautelares y jurisdicción contenciosa - administrativa: (problemática y soluciones)*. 1° Edición. Fundación Asesores Locales. Málaga, 2014. pp 191 y Vid. ROJAS BERNAL, J. *Medidas Cautelares y Ejecución de Sentencias Constitucionales*. Gaceta Jurídica, Lima, 2012. pp 254.

deberá limitarse. Por ello mismo, el juez al conceder en todo o en parte la medida solicitada<sup>345</sup> deberá atender a la irreversibilidad de la misma<sup>346</sup> y al perjuicio que por la misma se pueda ocasionar en armonía con el orden público, la finalidad de los procesos constitucionales y los postulados constitucionales buscando reponer las cosas al estado anterior a la violación o amenaza del derecho constitucional invocado.

Se dictan sin conocimiento de la contraparte y su apelación se otorga sin efecto suspensivo. De ello se deriva un deber constitucional de ejecutar lo decidido por la judicatura desde el mismo instante en que se es notificado con la resolución cautelar estimatoria, de lo contrario existirá una afectación al derecho fundamental a la ejecución de las resoluciones judiciales (art. 139.2) y, en definitiva, al derecho fundamental de tutela jurisdiccional efectiva (art. 139.3 de la Constitución)<sup>347</sup>.

El Código Procesal Constitucional también cuenta con una remisión de aplicación supletoria con lo dispuesto en el Título IV de la Sección Quinta del Código Procesal Civil, con la excepción de los artículos 618<sup>348</sup>, 621<sup>349</sup>, 630<sup>350</sup>, 636<sup>351</sup> y 642 al 672<sup>352</sup> por no ser compatible con su naturaleza constitucional respectiva.

En cuanto a su redacción, la medida cautelar de amparo tributario debe ser rectada de manera coherente, cierta, directa y manifiesta para que frente al criterio del Juez se pueda demostrar la afectación sea por acción u omisión al contenido constitucional de derecho constitucional, así como el peligro en la demora respectivo. En materia tributaria, la medida

<sup>345</sup> Pueden darse los siguientes supuestos: i) Que el juez admita y declare fundada la medida cautelar y que declare en su momento la sentencia principal igualmente fundada del amparo; ii) Que el juez declare infundada o improcedente la medida cautelar y que declare desestimatoria en sentencia firme el proceso principal; iii) Que el juez declare fundada la medida cautelar y luego declare desestimatoria en sentencia el proceso principal y iv) Que el juez declare infundada o improcedente la medida cautelar y luego declare fundado el proceso principal del amparo mediante sentencia firme.

<sup>346</sup> Adolfo Rivas comenta que “Si los procesos constitucionales están para proteger los derechos de los individuos y a tal efecto constituyen en garantías, es claro que el juez deberá sopesar si la irreversibilidad para el poder público autor del acto o de la norma no importa consagrar igual consecuencia para el derecho individual de modo de provocar su extinción; en tal caso computará para decidir, los valores en juego”. Vid. RIVAS, A. *El amparo*. Ediciones La Rocca, Buenos Aires, 2003. pp. 293-294.

<sup>347</sup> STC EXP. N° 2730-2006-PA/TC Fundamento Jurídico 87.

<sup>348</sup> La razón es que en los procesos constitucionales no proceden las medidas anticipadas sobre bienes perecibles.

<sup>349</sup> La razón es que el pago de costas y costos y la indemnización por daños y perjuicios en los procesos constitucionales están regulados por el artículo 16 del Código Procesal Constitucional.

<sup>350</sup> La razón es que en los procesos constitucionales no opera la cancelación de pleno derecho de la medida cautelar cuando la sentencia de primera instancia desestima la demanda; la regulación especial respecto a este se encuentra en el artículo 16 del Código Procesal Constitucional.

<sup>351</sup> En los procesos constitucionales no es posible la ejecución de la medida cautelar antes de iniciado el proceso principal. No obstante, Adolfo Rivas señala que es si es posible adoptar cautelares antes de la demanda, toda vez que el artículo 15 *in fine* no ha derogado el artículo 608 del Código Procesal Civil en cuanto suscribe que “(...) el juez puede, a pedido de parte, dictar medida cautelar antes de iniciado el proceso o dentro de éste (...)” Vid. RIVAS, A. *Las medidas cautelares en el Derecho Peruano*. Jurista Editores, Lima, 2005. p. 294.

<sup>352</sup> La razón por la que los procesos constitucionales no cabe ni el embargo ni el secuestro; por otro lado, no pueden ser materia de medida cautelar los bienes que son inembargables; entre otros supuestos.

cautelar estará destinada a solicitar la suspensión de la cobranza coactiva que sea manifiestamente irregular y que conlleve a la vulneración de los derechos constitucionales de los contribuyentes con sustento en el bloque de constitucionalidad.

En resumen, la medida cautelar tributaria debe garantizar al contribuyente los derechos que sean afectados por el mal ejercicio de la autotutela ejecutiva, así como direcciona las actuaciones del ejecutor coactivo a fin de que ejerza una cobranza coactiva regular.

**3.3. Los presupuestos procesales y la inconstitucionalidad del artículo 159 del Código Tributario.** Para la “concesión” de una medida cautelar de proceso constitucional es necesario el cumplimiento copulativamente de los presupuestos procesales que comentamos<sup>353</sup>.

(i) El Peligro en la demora (*periculum in mora*) es el interés específicamente que justifica las medidas cautelares, y consiste en la existencia de un peligro de daño jurídico, derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva<sup>354</sup>. Como indica MONROY “La amenaza de que el proceso se torne ineficaz durante el tiempo transcurrido desde el inicio de la relación procesal hasta el pronunciamiento de la sentencia definitiva”<sup>355</sup>.

El tiempo que se necesite para obtener una sentencia (al menos de primera instancia) constituye un factor que juega en contra de los derechos constitucionales que se pretenden tutelar en la acción de amparo, por ello, anticipando que la resolución sea meramente simbólica e ineficaz, se adelanta el efecto jurídico de la sentencia a favor del accionante.

El jurista italiano CALAMANDREI apunta una importante dimensión del *periculum in mora* respecto al peligro de infructuosidad, en cuanto que esta se trata de suministrar anticipadamente los medios para conseguir que la declaración o ejecución del derecho se produzca en condiciones prácticas más favorables (aseguramiento preventivo de los medios); no se trata de acelerar la satisfacción del derecho controvertido; la relación sustancial sigue siendo controvertida; se busca la eficacia objetiva y directa<sup>356</sup>. En nuestro caso, el juez deberá emitir una medida cautelar de suspensión de la cobranza coactiva con la finalidad que se mantenga las circunstancias respecto al derecho de propiedad o capacidad contributiva, imposibilitando que la Administración Tributaria continúe ejerciendo actos de cobranza

---

<sup>353</sup> Véase con mayor conocimiento en: PINILLOS, R. “Procedimientos Cautelares del Amparo” En *Guía Rápida del Proceso Constitucional de Amparo*. Editorial Grijley. Lima. 2009. pp. 151-174; PELÁEZ, M. *Medidas Cautelares en el Proceso Civil*. Editorial Grijley. Lima. 2008. pp. 1-127; y CASTILLO, L. *Comentarios al Código Procesal Constitucional*. Palestra Editores. Tomo I Título Preliminar y Disposiciones Generales. Segunda Edición, julio 2006. Lima. pp. 415-425.

<sup>354</sup> Cfr. CALAMANDREI, P. op. cit. p. 40.

<sup>355</sup> MONROY, J. *Bases para la formación de una teoría cautelar*. Comunidad, Lima, 2002. p. 176.

<sup>356</sup> *Ibidem*, p. 87.

coactiva en detrimento del contribuyente mientras que se dilucida la causa judicial en el proceso de amparo.

El accionante deberá acreditar que el peligro en la demora es objetivo y manifiesto, que la demora judicial en atención en su caso puede con una alta probabilidad perjudicar el derecho mismo. En tal caso, deberá exponer objetivamente que las actuaciones de SUNAT son mucho más efectivas y céleres que las actuaciones judiciales, y es que, en la práctica, obtener el auto de admisibilidad o no, demora un promedio de dos meses, mientras que la Administración Tributaria puede emitir diariamente resoluciones coactivas de embargo en la CLAVE SOL del contribuyente y ejecutarlas al día siguiente de su notificación. De ahí que sea indispensable la suspensión de la cobranza coactiva gracias a la medida cautelar hasta que juez declare fundado o no una acción de amparo.

Cabe indicar que la SUNAT luego de agotada la vía administrativa no tiene reparo de cobrar coactivamente quedándole únicamente al contribuyente ejercer recursos de queja, por lo que se refuerza la idea de la acción de amparo como vía satisfactoria. Es así como, tratándose de Amparo como un Proceso Constitucional, el peligro en la demora deberá ser evidente dado que por este se busca garantizar los derechos constitucionales en juego sin disminución alguna, así como una sentencia que pueda cumplirse en sus propios términos.

(ii) La Apariencia de Buen Derecho (*fumus boni iuris*) constituye un factor que indica que debe existir una probabilidad razonable de que la demanda del proceso principal pueda ser declarada fundada. Que sea una demanda que pretenda el reconocimiento y protección de derechos constitucionales y no constituya más bien una acción dilatoria del contribuyente para no pagar los tributos adeudados.

Debemos decir que en cuanto a la apariencia de buen derecho debe quedar acreditada en una mera probabilidad y no de certeza (pues para esto está el proceso de amparo). Suscribe el Tribunal Constitucional que “El *fumus boni iuris* o Verosimilitud en el Derecho, según este presupuesto, si la medida cautelar tiende a asegurar la efectiva tutela de una pretensión principal, es razonable que la adopción de esta medida tenga como presupuesto “la apariencia de buen derecho constitucional”, que no responde a que la pretensión sea probablemente estimada (juicio subjetivo), sino a que la misma pueda serlo (juicio objetivo). De allí que lo que se exige del juzgador en este caso es un juicio simple de verosimilitud, es decir, que mediante los documentos acompañados por el solicitante de la medida cautelar se genere en el juez la apariencia razonable de que si se pronunciase la sentencia se declararía fundada la

demanda<sup>357</sup>. A criterio de la Corte Superior de Justicia de Piura, se dice que “debe tenerse en cuenta que la apariencia de derecho, (...), debe tomar en consideración aspectos relativos con la naturaleza de situaciones reales o materiales; asimismo, lo verosímil según la doctrina es lo que tiene ‘apariencia o forma exterior de verdadero’, es decir en el caso de autos el derecho invocado debe ser verosímil, en consecuencia debe demostrarse la probabilidad de que la demanda sea amparada en la sentencia, esto es, que supere el juicio de procedencia y fundabilidad”<sup>358</sup>.

Dicho esto, importa que en la redacción de la medida cautelar se establezca los hechos que constituyen una evidente vulneración a los derechos constitucionales, que se tenga en cuenta que no debe existir una cuestión litigiosa que requiera de varias audiencias de etapa probatoria, y que sea evidente la necesidad de una tutela expeditiva y urgente. No basta sólo indicar una probabilidad de derecho, sino también demostrar que la vía de acción de amparo es la vía idónea para obtener nuestra pretensión.

Asimismo, recordemos que el artículo 15 del Código Procesal Constitucional se basa en importantes criterios para conceder la medida cautelar que la hace propiamente constitucional como es evaluar si la medida tiene el carácter irreversible (en caso se declare infundada la acción de amparo); el perjuicio que pueda ocasionar en armonía con el orden público y la finalidad de los procesos y postulados constitucionales. Como se observa, constituye por una parte una carga del accionante demostrar y convencer al juez de la verosimilitud (probabilidad, no certeza) del derecho, mientras que para el juez constituye una tarea interpretativa y concedora del derecho de otorgar o no una medida cautelar.

Precisemos que la medida cautelar en nuestro caso es una medida inhibitoria en cuanto el juez le ordena a SUNAT que no realice (suspenda) su facultad de cobranza coactiva mientras que la deuda tributaria sea confirmada en su exigibilidad; asimismo quede demostrado que se haya garantizado los derechos en un debido procedimiento. A nuestra consideración, si se acredita una vulneración en un derecho del contribuyente por una indebida cobranza coactiva, como cobrar más allá de la capacidad contributiva, como interponer más de una medida cautelar de la Administración Tributaria (desproporcionalidad), o cobrar coactivamente antes que el Tribunal Fiscal se pronuncie son casos o supuestos suficientes para que el juez conceda la demanda y ordene la suspensión.

---

<sup>357</sup> Véase la STC EXP. N° 00023-2005-AI/TC F.J. 52, argumento recogido en la Sentencia de Sala de la Corte Superior de Justicia de Piura – Fundamento 9 de la Resolución N° 08 de fecha 13 de agosto del 2018 perteneciente al expediente N° 2293-2017-0-2001-JR-CI-04.

<sup>358</sup> Fundamento 17 de la Resolución N° 08 de fecha 13 de agosto del 2018 perteneciente al expediente N° 2293-2017-0-2001-JR-CI-04.

Por iii) idoneidad o adecuación en tanto que el pedido cautelar y la medida en sí debe ser adecuada para garantizar la eficacia de la pretensión que es la salvación del derecho constitucional invocado, por ello sólo se podrá otorgar aquella medida que es adecuada (suficiente e idónea) para el pleno cumplimiento de la finalidad, asegurar el fallo favorable al demandante y con ello, cumpliéndose los fines constitucionales<sup>359</sup>, asimismo, recordemos que el juez constitucional tiene la capacidad de adecuar la medida en tanto que sea razonable y proporcional a fin de evitar se afecte los intereses que recae sobre el sujeto obligado<sup>360</sup>.

La medida cautelar debe estar revestida del presupuesto de proporcionalidad en cuanto a sus subprincipios: Idoneidad, Necesidad y Proporcionalidad en Sentido Estricto<sup>361</sup>. Por “Idoneidad” exigirá una relación de causalidad de medio – fin entre el medio adoptado y el medio propuesto (la medida cautelar que ordena la suspensión de la cobranza coactiva lo hace en virtud del derechos constitucional protegido); por “Necesidad” en cuanto se deberá analizar si existen otros medios alternativos que no sean gravosos para quién recaiga la medida cautelar mucho más si se cumple con la finalidad asegurativa del derecho constitucional (es el mismo código tributario que establece una causal de suspensión de la cobranza coactiva, agregando que el proceso ordinario judicial no es idóneo); por último, se entiende por “proporcionalidad en sentido estricto” a la comparación entre i) el grado de optimización del fin constitucional propuesto y ii) la intensidad de la intervención en el derecho de la persona afectada<sup>362</sup> (en este caso, se resalta la protección constitucional del derecho del contribuyente frente a los intereses del Estado); entonces este presupuesto exige al juzgado deba adecuar la medida cautelar de modo que afecte en lo menos posible a los bienes o derechos de la parte demandada o en todo caso, dictar la medida que resulte proporcional con el fin perseguido<sup>363</sup>.

A diferencia de los dos primeros presupuestos procesales para la concesión, la falta de adecuación no conlleva a que se declare la improcedencia de la medida cautelar, sino que corresponde la aplicación de *iura novit curia*<sup>364</sup> por lo que el juez puede tutelar cada derecho fundamental conforme a su propia naturaleza jurídica, pudiendo variar la medida solicitada para la tutela de los derechos alegados.

<sup>359</sup> Cfr. CASTILLO, L. *Comentarios al Código Procesal Constitucional*. Palestra Editores. Tomo I Título Preliminar y Disposiciones Generales. Segunda Edición, julio 2006. Lima. pp. 417-418.

<sup>360</sup> ROJAS BERNAL, J. op. cit. p.45.

<sup>361</sup> Véase. STC EXP. N° 1209-2006-PA/TC f.j 53.

<sup>362</sup> ROJAS BERNAL. J. op.cit. p.46.

<sup>363</sup> STC EXP. N° 00023-2005-AI/TC f.j 52.

<sup>364</sup> Vid. HERNÁNDEZ, R. *Introducción al Derecho Procesal Constitucional*. Porrúa – Instituto Mexicano del Derecho Procesal Constitucional, México, 2005, p. 138.

Dicho esto, si bien el accionante contribuyente postulará una medida cautelar inhibitoria en cuanto solicita la suspensión de la cobranza coactiva por ser una medida suficiente y convincente para nuestro caso, quedará en criterio del juez variar o adecuar nuestra solicitud cautelar. Por consecuencia, el accionante al postular la medida cautelar será necesario que acredite la verosimilitud del derecho, pues con ello se puede acreditar la urgencia y un peligro en la demora, quedando la adecuación como un presupuesto que es propuesto por el accionante, pero que puede ser modificable por el contribuyente para asegurar una efectividad en el fin de la tutela cautelar.

Ahora bien, aunque la “contracautela” no es un presupuesto de concesión de la medida cautelar, sino más bien es un requisito para la ejecución de la medida cautelar, surge la oportunidad de dedicarle unas líneas en materia tributaria para demostrar la posición en desventaja en que se encuentra el contribuyente.

Tajantemente la contracautela no es un presupuesto de concesión de medida cautelar – señala Monroy Palacios – por tres razones, i) se realiza en función de una potestad judicial; ii) es un mecanismo de protección del demandado; y iii) no es necesaria cuando la medida cautelar no es pasible de generar perjuicio<sup>365</sup>; entonces si no nos encontramos ante un presupuesto indispensable, mal resulta que en materia tributaria, por medio de una reforma tributaria<sup>366</sup>, sea ahora un requisito indispensable para la concesión de una medida cautelar e incluso desnaturaliza la esencia misma de la medida cautelar.

---

<sup>365</sup> MONROY, J. *Bases para la formación de una teoría cautelar*, p. 168.

<sup>366</sup> En referencia al Artículo 5° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012 en cuando modifíco el artículo 159 del Código Tributario: Cuando el administrado, en cualquier tipo de proceso judicial, solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso aquéllas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, y/o limitar cualquiera de sus facultades previstas en el presente Código y en otras leyes, serán de aplicación las siguientes reglas: 1. Para la concesión de la medida cautelar es necesario que el administrado presente una contracautela de naturaleza personal o real. En ningún caso, el Juez podrá aceptar como contracautela la caución juratoria. 2. Si se ofrece contracautela de naturaleza personal, esta deberá consistir en una carta fianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) meses prorrogables, cuyo importe sea el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. La carta fianza deberá ser renovada antes de los diez (10) días hábiles precedentes a su vencimiento, considerándose para tal efecto el monto actualizado hasta la fecha de la renovación. En caso de que no se renueve la carta fianza en el plazo antes indicado el Juez procederá a su ejecución inmediata, bajo responsabilidad. 3. Si se ofrece contracautela real, esta deberá ser de primer rango y cubrir el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. 4. La Administración Tributaria se encuentra facultada para solicitar a la autoridad judicial que se varíe la contracautela, en caso ésta haya devenido en insuficiente con relación al monto concedido por la generación de intereses. Esta facultad podrá ser ejercitada al cumplirse seis (6) meses desde la concesión de la medida cautelar o de la variación de la contracautela. El Juez deberá disponer que el solicitante cumpla con la adecuación de la contracautela ofrecida, de acuerdo a la actualización de la deuda tributaria que reporte la Administración Tributaria en su solicitud, bajo sanción de dejarse sin efecto la medida cautelar. 5. El Juez deberá correr traslado de la solicitud cautelar a la Administración Tributaria por el plazo de cinco (5) días hábiles, acompañando copia simple de la demanda y de sus recaudos, a efectos de que aquélla señale el monto de la deuda tributaria materia de impugnación actualizada a la fecha de notificación con la solicitud cautelar y se

El código tributario regula sin duda todo un régimen aplicable para procesos contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal, y no extraña saber que este régimen contiene reglas a favor de estas entidades. Pues a fin de evaluar la procedencia de la solicitud cautelar presentada por el contribuyente que alega un derecho e interés tutelado, el juez deberá correrle traslado de la misma a la autoridad tributaria por un plazo de cinco días hábiles (acompañado de copia simple de la demanda y sus anexos). Mejor dicho, hay contradicción previa, lo que constituye una característica impropia de las medidas cautelares. La autoridad tributaria podrá pronunciarse sobre el monto de la deuda tributaria materia de impugnación, y sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso, (obviamente la respuesta de la SUNAT será todo lo contrario a lo que alega el contribuyente). Vencido el plazo otorgado para el traslado, el juez resolverá en el plazo de cinco días hábiles.

Compartimos la idea que señala BARDALES CASTRO “En ese sentido, si la autoridad tributaria tiene protegida la deuda tributaria involucrada en el caso concreto mientras dure todo el trámite del correspondiente proceso judicial, y el deudor tributario ha acreditado la verosimilitud (razonabilidad) del derecho invocado, el peligro en la demora (la no suspensión de la cobranza coactiva, con la consecuente afectación a su patrimonio) y la adecuación de la solicitud cautelar formulada, es claro que una ejecución anticipada de SUNAT a una decisión judicial definitiva puede suponer una decisión contraproducente para ambos intereses. Por un lado, se afecta innecesariamente el patrimonio de los particulares (vía gravosa), a pesar de que uede existir una probabilidad de obtener un resultado favorable. Por otro lado, se afecta innecesariamente al Estado, pues, en caso de que el contribuyente obtenga un resultado favorable definitivo, se le devolverá lo ejecutado coactivamente con intereses moratorios a la fecha efectiva de devolución”<sup>367</sup>. Mal estaríamos ante un supuesto en dónde no se conceda la medida cautelar por la falta de contracautela personal o real.

---

pronuncie sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso. 6. Vencido dicho plazo, con la absolución del traslado o sin ella, el Juez resolverá lo pertinente dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Excepcionalmente, cuando se impugnen judicialmente deudas tributarias cuyo monto total no supere las quince (15) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), al solicitar la concesión de una medida cautelar, el administrado podrá ofrecer como contracautela la caución juratoria. En el caso que, mediante resolución firme, se declare infundada o improcedente total o parcialmente la pretensión asegurada con una medida cautelar, el juez que conoce del proceso dispondrá la ejecución de la contracautela presentada, destinándose lo ejecutado al pago de la deuda tributaria materia del proceso. En el supuesto previsto en el artículo 615° del Código Procesal Civil, la contracautela, para temas tributarios, se sujetará a las reglas establecidas en el presente artículo. Lo dispuesto en los párrafos precedentes no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas

<sup>367</sup> BARDALES, P. Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario. A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the tax code. Revista Ius et veritas, N° 52, julio, Lima, 2016.p. 99.

En consecuencia, nos hace pensar que el artículo 159 del código tributario que regula todo un régimen de medidas cautelares con un sentido favorable a la SUNAT no es propiamente constitucional. A nuestro criterio no lo es dado que además de las potestades con que cuenta la Administración Tributaria, la falta de medios de defensas idóneos del contribuyente dentro del procedimiento contencioso tributario y de cobranza coactiva, la forma como están redactadas las normas en el código tributario y la posición jurisprudencial del tribunal fiscal a favor de la SUNAT, nos da entender una situación desalentadora para que se extienda ahora en el proceso judicial de amparo en el que justamente el contribuyente acude para la tutela de los derechos vulnerados o amenazados por una cobranza coactiva irregular.

Reafirmamos que la contracautela constituye un requisito para la ejecución de la medida cautelar, y no para su concesión, el régimen particular contenido en el artículo 159 del código tributario desnaturaliza la tutela cautelar y limita el acceso del administrado a las medidas cautelares. El Tribunal Constitucional ha dicho en la Sentencia N° 0023-2005-AI/TC "desde la Teoría General del Proceso se establece que los presupuestos para la concesión de una medida cautelar están determinados para garantizar la efectiva tutela de una pretensión principal que tiene apariencia de encontrarse protegida por el Derecho (*fumus boni iuris*), mediante una medida idónea (adecuación), para evitar el peligro que pueda significar la demora en la tramitación o vaciar de contenido final el respectivo proceso (*periculum in mora*)" por lo que la contracautela no puede considerarse un presupuesto *sine qua non* para la obtención de una medida cautelar en procesos tributarios.

Si bien el fin por parte de la SUNAT es asegurar el recaudo tributario, el régimen tributario cautelar del artículo 159 no es una norma idónea dado que existe una medida menos lesiva para garantizar el derecho de defensa del Tribunal Fiscal y SUNAT como es el "recurso de oposición" regulado en el artículo 637 del Código Procesal Civil para la defensa pertinente. Entonces, no se justificaría el conocimiento previo a las partes demandadas toda vez que se rompería con la característica inaudita parte, toda vez que el conocimiento de la medida es posterior sin merma del derecho de defensa.

Asimismo, el juez pierde su autonomía en determinar la adecuación y de elegir la opción más justa entre las posibles: (i) audiencia previa obligatoria para garantizar el derecho de defensa; (ii) audiencia previa en supuestos excepcionales y (iii) procedimiento sin conocimiento de la otra parte (inaudita aparte) a fin de tutelar de manera urgente los derechos de los administrados, toda vez que es la SUNAT que realizará toda una defensa judicial para que la medida cautelar concedida sea variada constantemente con la excusa de la

actualización de la deuda tributaria, de esta forma se rompe con la estabilidad procesal de resguardo que generaba la medida cautelar hasta que se expedida una sentencia de fondo.

Como hemos dicho se pierde la característica de *inaudita parte* (y nuevamente de la autonomía judicial) toda vez que la SUNAT ya conoce por adelantado cuando el mismo juez le corre traslado de la solicitud cautelar a la Administración Tributaria de la demanda y sus recaudos a efectos que esta señale el monto de la deuda tributaria, y se pronuncie sobre la verosimilitud del derecho invocado y del peligro en la demora. Mejor dicho, caemos en la paradójica situación en que es el Poder Judicial pidiéndole una opinión (un permiso) al Poder Ejecutivo a fin de proceder a conceder o no una medida cautelar solicitada por el contribuyente (la parte que alega la vulneración de sus derechos constitucionales). El pronóstico será más que evidente cuando sea la SUNAT que responda de manera desfavorable para que no se conceda la medida. ¿No es esto inconstitucional?<sup>368</sup> a nuestro parecer lo es, pero la respuesta exige de mayores argumentos que escapan de la intención de este trabajo.

Teniendo en cuenta que es una característica la variabilidad y provisionalidad, compartiendo la idea de ABAD YUPANQUI y DANOS ORDÓÑEZ, el artículo 159 del código tributario se trata de una medida desproporcional pues no permite atender ninguna situación de urgencia, privilegiando de manera exclusiva la defensa previa del afectado con la medida cautelar. Más aún ésta resulta desproporcionada, si tenemos en cuenta que aún en el procedimiento *inaudita parte*, el afectado con la medida no ve vulnerado su derecho de defensa, sino únicamente postergado<sup>369</sup>. Mejor dicho, no hay un grado de realización u optimización justificable del fin constitucional y la intensidad de la intervención en el derecho. Para estos casos no está demás replantear estos temas por una acción de inconstitucionalidad a favor de un ordenamiento jurídico tributario que garantice una protección a los derechos constitucionales de los contribuyentes.

¿Este régimen tributario cautelar se aplica a procesos constitucionales como es el amparo?, la respuesta más justa es que no, dado que la última disposición del artículo 159 del Código Tributario suscribe que “Lo dispuesto en los párrafos precedentes no afecta a los procesos regulados por leyes orgánicas”, si bien el Código Procesal Constitucional es una ley

---

<sup>368</sup> Véase para un mayor conocimiento: ABAD, S. & DANÓS, J. *La inconstitucional regulación de las medidas cautelares contra la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal*. Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT. XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista N° 55, abril del 2013, pp. 15-55. Disponible en [http://www.ipdt.org/uploads/docs/01\\_Rev55\\_Abad-Danos.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev55_Abad-Danos.pdf) [Consultado el 17 de junio del 2019]; Véase. GONZÁLEZ, C. & VILLANUEVA, C. *Análisis del artículo 159 del Código Tributario: Un apunte sobre la desnaturalización de la Contracautela*. Revista Derecho & Sociedad, PUCP, N° 43. pp. 269-278. Disponible en file:///C:/Users/Erwinn%20Carlo/Downloads/12575-50005-1-PB%20(1).pdf [Consultado el 17 de junio del 2019].

<sup>369</sup> Ibidem.

(Ley N° 28237) a diferencia del Decreto Supremo que regula el Proceso Contencioso Administrativo, constituye un cuerpo jurídico que reúne procesos constitucionales a favor de la libertad y del ordenamiento jurídico, además que el ente supremo que revisa estos procesos es el Tribunal Constitucional que sí se regula por una ley orgánica. Por ello, considero que este régimen tributario cautelar está orientado a la aplicación del proceso contencioso administrativo, más no para los procesos constitucionales.

Finalmente, esta situación de las medidas cautelares en un proceso ordinario nos da entender que el proceso contencioso administrativo no resulta siendo una vía satisfactoria como lo es el proceso de amparo, vía en la cual se debe solicitar la suspensión (y posteriormente conclusión) de la cobranza coactiva por ser manifiestamente inconstitucional.

**3.4. La medida cautelar necesaria.** ¿Cuál es la medida cautelar eficaz para la suspensión de la cobranza coactiva?, ¿Cuál es la providencia judicial que le permite al contribuyente la salvación de sus derechos tributarios?, son las preguntas que nos vemos frente al juez constitucional y frente a la Administración Tributaria.

La medida cautelar tributaria constitucional debe ser redactada indicado breve y claramente los hechos de la Administración Tributaria que constituyan una manifestación evidente de vulneración al contenido constitucional de los derechos de los contribuyentes. Debe ser una medida cautelar muy profesional en la determinación de los derechos y del peligro en la demora, es aconsejable que sea una medida amigable y de lectura convincente para el juez que revise la causa de manera que facilite el conocimiento en temas que muchas veces son ajenas a la judicatura como son los temas contables que tiene efectos jurídicos tributarios.

La medida cautelar es accesoria a la demanda de amparo, pero ambos apuntan a la protección constitucional del derecho alegado, la medida lo hace forma mediata, mientras que la demanda de amparo lo hace manera inmediata<sup>370</sup>. De la clasificación doctrinaria, la medida cautelar constitucional tributaria que suspende la cobranza coactiva que afecta derechos constitucionales es una medida inhibitoria.

La medida Inhibitoria conocida como medida de “no innovar” o “conservativa” es aquella que a través de una actuación cautelar se pretende evitar que se siga causando lesiones en tanto dure la tramitación del amparo y se repare integralmente el derecho fundamental afectado hasta que se obtenga la sentencia definitiva<sup>371</sup>. Anota LAZZARINI que “esta

---

<sup>370</sup> Cfr. LAZZARINI, J. *El juicio de amparo*. La Ley, Buenos Aires, 1988, p. 313.

<sup>371</sup> ETO CRUZ. op cit. p. 132.

medida como todas las precautorias, tiende a asegurar el éxito de la procedencia definitiva con que terminará el amparo y hacer que la sentencia tenga la misma eficacia que si se hubiera dictado al momento de la demanda<sup>372</sup>, esto supondrá que el acto agresor de un derecho constitucional no se haya consumado, por lo tanto, significa un no alterar la situación existente al momento de solicitar la medida de suspensión<sup>373</sup>.

La suspensión del acto transgresor (la cobranza coactiva) constituye una orden de no innovar (dejar de hacer); es decir una prohibición, el juez notifica y ordena directamente a la SUNAT que no continúe emitiendo resoluciones coactivas de embargo contra los derechos de los contribuyentes pues de esta manera se salvaguarda un pronunciamiento del fondo en el proceso de amparo y con ello se concreta la idea de un Estado Constitucional de Derecho<sup>374</sup>. Entonces, “la medida precautoria de no innovar encierra la suspensión del acto lesivo, e impide la continuación del agravio durante el corto lapso de sustanciación del proceso, y es en consecuencia de aplicación no retroactiva<sup>375</sup>”.

Teniendo en cuenta el principio *in audita pars*, se le notifica al ejecutor coactivo el auto que concede la medida cautelar de suspensión de la cobranza coactiva, por lo que este funcionario de Sunat deberá emitir una resolución coactiva por la cual acepta la disposición judicial, ordena la suspensión de la cobranza coactiva mencionada en el expediente coactivo, y ordena el levantamiento de toda medida cautelar que haya interpuesto y que afecte el normal funcionamiento del contribuyente ejecutado aun cuando el procurador público de SUNAT haya apelado (sin efecto suspensivo) el auto judicial que concede la medida cautelar<sup>376</sup>. Consideramos el mandato de suspender conlleva que el ejecutor coactivo evite todo acto en perjuicio del contribuyente, así que su correcto actuar es esperar que la causa judicial de amparo se concluya con la emisión de una sentencia que decida la conclusión o la consecución de la cobranza coactiva, pero que sobre todo se haya dictaminado si se vulneró o no el derecho constitucional invocado.

Es importante que la medida cautelar del proceso de amparo que ordena la suspensión de la cobranza coactiva deba tomar en cuenta la pretensión constitucional intentada, el adecuado aseguramiento de la decisión final y la no irreversibilidad de la medida, así como el perjuicio que pueda ocasionarse sobre quién va a recaer la medida cautelar. En este caso, diremos que le corresponde al juez constitucional analizar esta ponderación y adecuación, pues se le estará

<sup>372</sup> LAZZARINI, J. op. cit., p. 316.

<sup>373</sup> CASTILLO, L. *Comentarios al Código Procesal Constitucional*. p. 419.

<sup>374</sup> DIAZ, S. *Acción de Amparo*. La Ley, Buenos Aires, 2001. p. 185.

<sup>375</sup> LAZZARINI. *Ibidem*.

<sup>376</sup> En conformidad con el segundo párrafo del artículo 15 del Código Procesal Constitucional.

suspendiendo la cobranza coactiva a la Administración Tributaria que recauda ingresos para el sostenimiento del gasto público para dar preferencia al derecho de propiedad del contribuyente, quién justamente este alegará que la cobranza coactiva lesiona y menoscaba su esfera patrimonial o capacidad contributiva. Y es que constituye un trabajo de análisis judicial y un ejercicio del test de proporcionalidad por parte del Juez a fin que la medida cautelar que ordenará la suspensión de la cobranza permitirá que el sostenimiento del gasto público por medio de tributos no se vea afectado por un perjuicio irreversible al momento de dar favorabilidad en el derecho de propiedad del contribuyente ejecutado, pues como indica el numeral 1 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario sólo se está suspendiendo la cobranza coactiva hasta que el proceso principal concluya con una sentencia del proceso de amparo, y se decida concluir el procedimiento de cobranza coactiva por ser arbitrario o irregular, o más bien se reanude el procedimiento, así como la declaración de responsabilidad conforme al artículo 16 del código procesal constitucional.

Seguidamente, el código procesal constitucional indica que al momento que el juez constitucional conceda en todo o en parte la medida cautelar inhibitoria en un proceso de amparo que ordena la suspensión de la cobranza coactiva del ejecutor coactivo de la SUNAT deberá tomar en cuenta la finalidad de los procesos constitucionales y los postulados constitucionales, por ello consideramos que el principal fin que busca el proceso constitucional es la protección de los derechos constitucionales y con ello la vigencia de la constitucionalidad. Es así que en este caso de medida cautelar de naturaleza tributaria constitucional deberemos tener como principales puntos de referencia a los principios constitucionales tributarios regulados en el artículo 74 de la Constitución que hemos expuesto en el primer capítulo pues de esta manera la medida cautelar del proceso de amparo estará justificada en valores constitucionales siendo que la misma potestad tributaria, que no es un poder desbordado, se encuentra sujeta a la constitucionalidad y también al bloque de constitucionalidad.

Jurisprudencialmente, debemos decir que es condición necesaria que en el proceso de amparo se conceda la medida cautelar que ordené la suspensión de la cobranza coactiva<sup>377</sup>, tal como el Tribunal Fiscal lo ha desarrollado en los dos siguientes casos.

---

<sup>377</sup> Véase la RTF N° 14981-2-2010; N° 11105-7-2009; N° 21766-A-2011; N° 06037-2-2006 disponen una posición en común que, si bien se ha presentado una demanda constitucional de amparo y que esta se ha admitido a trámite, no consta en el expediente la concesión de una medida cautelar como requisito suficiente y necesario.

Por medio de la RTF N° 013989-3-2009<sup>378</sup> señalo que “a pesar de contar con una medida cautelar dictada en un proceso constitucional, que dispone la suspensión de los procedimiento de cobranza coactiva de las deudas del período comprendido entre el 2 de diciembre de 2000 y el 2 de agosto de 2006, la Administración le ha emitido y notificado las resoluciones coactivas N° 0230070580816, 0230070581031 y 0230070582743 que disponen continuar con el procedimiento de cobranza coactiva seguido con Expediente N° 0230060601635 y acumular diversos procedimientos al tramitado en el Expediente N° 0230060103885, vulnerando así lo dispuesto en el inciso 1 del artículo 119 del Código Tributario (...) que la quejosa presenta la copia legalizada de la Resolución N° 01 de 20 de julio de 2009, expedida por el Tercer Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima en el Expediente N° 15027-2009-80-1801-JR-CI-03, mediante la cual resuelve trabar medida cautelar de no innovar respecto a los procedimiento de cobranza coactiva seguidos por la SUNAT (...) hasta la existencia de un fallo definitivo”.

La RTF N° 10072-3-2011<sup>379</sup> también se ha pronunciado favoreciendo el derecho de procedimiento y propiedad del contribuyente al decir “(...) el Quinto Juzgado Especializado en lo Constitucional a cargo del proceso de amparo, concedió una medida cautelar de no innovar consistente en la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva de la deuda contenida en la citada orden de pago, seguido con Expediente N° 023006207007, suspensión que debía durar hasta que se resolviera definitivamente dicho proceso constitucional, sin embargo, mediante la Resolución Coactiva N° 0230070776738 de 6 de octubre de 2010, el Ejecutor Coactivo trabó embargo en forma de retención, el mismo que fue levantado debido a la solicitud que presentó al respecto” La vulneración a los derechos constitucionales de los contribuyentes se agravó cuando el ejecutor coactivo no acató la disposición judicial y no levantó el embargo de retención interpuesto (pese a estar obligado)<sup>380</sup>, e incluso la reticencia de cumplir se mantuvo cuando la misma demanda de amparo fue declarada fundada generando una situación favorable al contribuyente.

---

<sup>378</sup> Expediente Tribunal Fiscal N° 10434-2009 del 30 de diciembre del 2009.

<sup>379</sup> Expediente Tribunal Fiscal N° 6523-2011 del 14 de junio del 2011.

<sup>380</sup> El artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS establece que toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo la responsabilidad civil, penal o administrativa que la ley señala. Ninguna autoridad, cualquiera sea su rango o denominación, fuera de la organización jerárquica de Poder Judicial, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional. No se puede dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimiento en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso.

En este caso, estamos nuevamente ante una medida de no innovar, medida que es acorde al artículo 687 del Código Procesal Civil que advierte ante la inminencia de un perjuicio irreparable, puede el juez dictar medidas destinadas a conservar la situación de hecho o derecho cuya situación vaya a ser invocada en la demanda y, se encuentra con relación a las personas y bienes comprendidos en el proceso.

Consecuentemente a la orden contenida en una disposición judicial de suspensión de la cobranza coactiva como una medida cautelar de no innovar, el Tribunal Fiscal hace bien al inhibirse del conocimiento de la causa en el procedimiento hasta que exista una decisión sobre el fondo o que ponga fin al proceso de amparo, proceso en donde se discute la afectación a los derechos constitucionales de los contribuyentes cuyo reconocimiento no sólo se encuentra en la norma constitucional, sino también en la existencia del bloque de constitucionalidad de materia tributaria.

Concluimos, para que exista una suspensión de la cobranza coactiva, debe necesariamente en un proceso constitucional de amparo concederse una medida cautelar de no innovar a fin de tutelar los derechos constitucionales susceptibles de ser afectados irreversiblemente, en armonía con el orden público y, sujeto a los principios y postulados constitucionales en materia tributaria. Por ello, la medida cautelar inhibitoria en el proceso de amparo resulta siendo una medida idónea para la protección del derecho constitucional de propiedad, en tanto que mientras se tenga suspendida la cobranza coactiva, el ejecutor coactivo no podrá ejecutar los embargos coactivos de SUNAT, y además deberá levantar de forma celeré e inmediata los embargos interpuestos con el fin de evitar las violaciones irreparables, todo esto en protección de los derechos constitucionales.

#### **4. Los derechos de los contribuyentes con relación al bloque de constitucionalidad.**

Para que se conceda la medida cautelar que ordene al Ejecutor Coactivo la suspensión de la cobranza coactiva, se deberá sustentar dentro del presupuesto de “verisimilitud del derecho” la afectación al derecho constitucional invocado como pretensión del mismo proceso de amparo.

Surge la necesidad de señalar los derechos que pueden invocarse en la medida cautelar por la cual solicitaremos la suspensión de la cobranza coactiva mayormente concurridos. Los derechos constitucionales invocados usualmente es el derecho de propiedad, derecho de debido proceso, el derecho de defensa y el derecho de capacidad contributiva, derechos que giran alrededor de la cobranza coactiva. Por lo que daremos algunas apreciaciones jurisprudenciales y doctrinarias sobre estos derechos de suma importancia.

**4.1. El derecho de propiedad.** El derecho que se ve afectado por una cobranza coactiva es el derecho de propiedad dado que las medidas de embargo recaen sobre los bienes del deudor tributario como suele ser los embargos en forma de retención realizada por un tercero<sup>381</sup>, así como los embargos en forma de inscripción o el embargo en forma de depósito resultan siendo a nuestra consideración las medidas más gravosas de la Administración<sup>382</sup>.

El Tribunal Constitucional ha dado luces sobre el derecho de propiedad para tener en cuenta, pero adelantamos, que el marco de interpretación no se agota en la misma constitución, sino que también en relación con el bloque de constitucionalidad en forma de complementariedad.

En la STC N° 0008-2003-AI/TC, sostuvo que “El derecho a la propiedad establecido en los incisos 8) y 16) del artículo 2° de la Constitución, es concebido como el poder jurídico que permite a una persona usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Así, la persona propietaria podrá servirse directamente de su bien, percibir sus frutos y productos, y darles destino o condición conveniente a sus intereses, siempre que ejerza tales actividades en armonía con el bien común y dentro de los límites establecidos por la ley; e incluso podrá recuperarlo si alguien se ha apoderado de él sin derecho alguno”. Asimismo, señala que “Dicho derecho corresponde, por naturaleza, a todos los seres humanos; quedando estos habilitados para usar y disponer autodeterminativamente de sus bienes y de los frutos de los mismos, así como también transmitirlos por donación o herencia. Como tal, deviene en el atributo más completo que se puede tener sobre una cosa”.

Es más, la STC N° 0008-2003-AI/TC entiende a la propiedad “como el poder jurídico que permite a una persona usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Así, la persona propietaria podrá servirse directamente de su bien, percibir sus frutos y productos, y darles destino o condición conveniente a sus intereses, (...) e incluso podrá recuperarlo si alguien se ha apoderado de él sin derecho alguno”

<sup>381</sup> La Resolución Coactiva N° 081-007-0072845 de fecha 25 de enero del 2019 emitida por la SUNAT, ordenaba a la Municipalidad Distrital de Tambogrande que realice la retención respecto al concepto económico de pago a la empresa Consorciada Algarrobo Rey producto de la adjudicación de buena pro en un Contrato Público. Lejos de ser inviable por la naturaleza del Contrato Público suscrito entre la Municipalidad Distrital de Tambogrande y el Consorcio, resultaba una medida sumamente gravosa y perjudicial contra el derecho de propiedad toda vez que la el monto de la medida cautelar superaba el monto contractual.

<sup>382</sup> A nuestra consideración las medidas de retención, de inscripción y de depósito resultan siendo las medidas más gravosas en perjuicio de la propiedad del contribuyente toda vez que afectan directamente a la propiedad de este. Por la primera, un tercero está ordenado a retener un concepto económico a favor del deudor tributario; por la forma de inscripción, la SUNAT graba un bien mueble o inmueble del contribuyente quedando “inmovilizado”; y el embargo en forma de depósito con extracción, la Administración queda facultada a descerraje y uso de la fuerza pública para entrar a la esfera del contribuyente y retirar los bienes como forma de pago. Dicho esto, no está demás decir que, para levantar estos embargos una vez ejercida la defensa del contribuyente de modo favorable, la Administración muestra una actuación pasiva y lenta contraria a los derechos de los contribuyentes.

En nuestra legislación, el derecho de propiedad se encuentra regulado en el inciso 8 y 16 del artículo 2 de la Constitución<sup>383</sup>, el artículo 70 regula la importancia de la inviolabilidad del derecho, así como un deber del Estado de garantizarlo y protegerlo dado que “el derecho de propiedad es un derecho fundamental que guarda relación estrecha con la libertad, pues a través de él se expresa la libertad económica que tiene toda persona en el Estado Constitucional”<sup>384</sup>, estas disposiciones normativas se encuentran relacionadas con disposiciones constitucionales internacionales como lo es el artículo 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos<sup>385</sup> o en el artículo 17 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos<sup>386</sup>, disposiciones que forman parte de la constitucionalidad peruana gracias a las cláusulas de apertura constitucional.

El Tribunal Peruano también ha indicado las principales características del derecho de propiedad al decirnos que es “a) un derecho pleno, en el sentido de que le confiere a su titular un conjunto amplio de atribuciones que puede ejercer autónomamente dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico y los derechos ajenos; y, b) un derecho irrevocable, en el sentido de reconocer que su extinción o transmisión depende de la propia voluntad del titular y no de la realización de una causa extraña o del solo querer de un tercero, salvo las excepciones que prevé expresamente la Constitución Política”<sup>387</sup>.

La importancia de este derecho en el Procedimiento de Cobranza Coactiva radica que el Ejecutor Coactivo por medio de sus resoluciones coactivas que contengan medidas cautelares previstas del artículo 118 del Código Tributario pueden afectar directamente el derecho de propiedad del contribuyente si es el contribuyente demuestra que la deuda supuestamente en cobranza es inexigible, de ahí la importancia de la suspensión mientras se discute el tema de fondo dentro del proceso de amparo.

Siendo el derecho de propiedad “uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica”<sup>388</sup>, constituye un derecho susceptible de ser protegido vía

---

<sup>383</sup> El inciso 8 indica que toda persona tiene derecho a la libertad de creación intelectual, artística, técnica y científica, así como a la propiedad sobre dichas creaciones y a su producto, mientras que el inciso 16 es más preciso sobre el tema de la propiedad al decir que toda persona tiene derecho a la propiedad y a la herencia.

<sup>384</sup> Véase los votos singulares de los magistrados Manuela Miranda Canales, Ernesto Blume Fortini y José Luis Sardón de Taboada en el STC EXP. 03404-2013-PA/TC, así como STC EXP. 03258-2010-PA/TC.

<sup>385</sup> El mencionado artículo indica que “toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.

<sup>386</sup> El artículo 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos suscribe que “Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad”.

<sup>387</sup> STC EXP. N° 05614-2007-PA/TC f.j. 7 y STC EXP. N° 01342-2012-AA/TC, f.j. 4

<sup>388</sup> STC EXP. N° 2727-2002-AA/TC, de 19 de diciembre de 2003, f. j. 5. Respecto a la Constitución Económica véase la STC EXP. 0008-2003-AI/TC. f. j. 2. Asimismo, véase HAKANSSON, C. "El Régimen Económico" En *Décima Tercera Edición Oficial de la Constitución Política del Perú*. Texto Actualizado con las reformas ratificadas en el Referéndum de 2018. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Lima, marzo, 2019. pp. 111-

amparo como lo ha establecido el inciso 12 del artículo 37 del Código Procesal Constitucional, toda vez que “el derecho de propiedad es un derecho fundamental que guarda una estrecha relación con la libertad personal, pues a través de él se expresa la libertad económica que tiene toda persona en el Estado Social y Democrático de derecho”<sup>389</sup>, de ahí su necesaria importancia de protección frente vulneraciones por parte de las autoridades.

Ahora bien, para que exista la procedencia del amparo y también de la concesión de la medida cautelar que es el punto clave de la suspensión de la cobranza coactiva, en la sustentación de la demanda y a la medida debe evidenciar una clara y manifiesta vulneración del derecho de propiedad tanto en su dimensión subjetiva como objetiva<sup>390</sup>.

Por la primera dimensión, el derecho de propiedad se entiende como todo un conjunto de facultades de acción y de disposición a favor de su titular, a través de cuyo ejercicio se conseguirá lograr la finalidad del reconocimiento del derecho de propiedad; mientras que la dimensión objetiva, el poder político se vincula a los derechos fundamentales comprometiéndose a garantizar y favorecer su plena vigencia, adquiriendo con ello una serie de obligaciones, no sólo negativas de no acción, sino especialmente positivas de acción<sup>391</sup>, mejor dicho que el Estado no sólo le compete respetar sino también una actividad de promoción por los derechos constitucionales, en especial del derecho de propiedad. Entonces sería mal visto que este derecho sea vulnerado por parte del ejecutor coactivo con la intención de cobrar coactivamente a favor del fisco, tengamos cuidado con las acciones que afectan la capacidad contributiva.

Es así como cuando el Juez evalúa la admisibilidad o no de la demanda de amparo y la concesión o no de la medida cautelar, deberá prestar atención al contenido constitucional del derecho de propiedad, pues finalmente es este el derecho que se ve afectado si es que no se suspende una cobranza coactiva que más adelante dentro del proceso de amparo, se acreditará la violación del derecho por parte del ejecutor coactivo con la emisión de una sentencia fundamentada.

Lo que se debe salvaguardar es la afectación del derecho de propiedad por medio de la cobranza coactiva inconstitucional dado que para el contribuyente la propiedad constituye un especial factor de generación de renta y con ello de utilidades, en consecuencia, la medida

---

116. Disponible en [https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/05/Constitucion-Politica-del-Peru-marzo-2019\\_WEB.pdf](https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/05/Constitucion-Politica-del-Peru-marzo-2019_WEB.pdf) [Consultado 15 de junio del 2019]

<sup>389</sup> STC EXP. N° 03258-2010-PA/TC f.j. 2-5

<sup>390</sup> Vid. CASTILLO, L. (2006) *El derecho de propiedad como objeto de protección del proceso de amparo*. Repositorio Institucional PIRHUA. Facultad de Derecho - Universidad de Piura. p. 1-20. Disponible en <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2122> [Consultado el 12 de mayo del 2019].

<sup>391</sup> Cfr. CASTILLO, L. *ibidem*. p. 4-5.

cautelar y el proceso de amparo constituye una defensa idónea y urgente del contribuyente para salvaguardar sus intereses frente al Fisco.

**4.2. El derecho de debido proceso.** Podemos definir el debido proceso como el conjunto de garantías indispensables para que un proceso pueda ser considerado justo. El debido proceso se manifiesta como institución jurídica, como principio constitucional y como derecho plenamente exigible a la Administración Pública. En este caso, la cobranza coactiva se configura como un procedimiento, y como tal, SUNAT debe garantizar siempre al contribuyente un debido procedimiento en donde se respete derechos constitucionales.

EDUARDO ORTIZ opina sobre el debido procedimiento al decirnos que “es el conjunto de actos preparatorios concatenados según un orden cronológico y funcional, para verificar la existencia de la necesidad pública a satisfacer y de los hechos que lo crean, así como para oír a los posibles afectados y voceros de intereses conexos, tanto públicos como privados, especialmente estos últimos, con el fin de conformar la decisión en la forma que mejor los armonice con el fin público a cumplir”<sup>392</sup>.

Si el debido Proceso significa la observancia de los principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso como instrumento de tutela de los derechos subjetivos<sup>393</sup>, es entendible que el debido proceso se desarrolló como un derecho continente en tanto que reúne sistemáticamente una serie de derechos fundamentales y garantías constitucionales que deben estar presentes en todo proceso a fin de garantizar una decisión justa<sup>394</sup>. Y es que el debido proceso constituye un derecho constitucional que reúne a otros derechos fundamentales de especial relevancia constitucional como lo es el derecho a juez natural, derecho a la libertad probatoria, a la pluralidad de instancia, a la motivación de las resoluciones judiciales, a la publicidad de los procesos, al derecho de defensa y los demás derechos que giren alrededor del proceso judicial respectivo<sup>395</sup>. En el caso de la cobranza coactiva, el debido

---

<sup>392</sup> ORTIZ, E. *Nulidades del acto administrativo en la ley general de administración pública*. Revista del Seminario Internacional de Derecho Administrativo. San José: Colegio de Abogados, 1981.

<sup>393</sup> STC. EXP. N° 09727-2005-HC/TC Fundamento Jurídico 7

<sup>394</sup> El Tribunal Constitucional se ha manifestado por medio de su jurisprudencia que el derecho al debido proceso es un derecho de estructura compleja conforme STC. Exp. N° 03075-2006-AA/TC; es un derecho constitucional de naturaleza omnicomprensiva” conforme al STC. Exp. 00917-2007-PA/TC; Es “un derecho continente” conforme STC Exp. N° 10490-2006-PA/TC; El derecho al debido proceso “que constituye un derecho, por decirlo de algún modo, “genérico” que se descompone en un conjunto de derechos específicos enumerados, principalmente, en el mencionado artículo 139 de la constitución política conforme a STC Exp. 0004-2006-PI/TC.

<sup>395</sup> Cfr. GUZMÁN NAPURÍ, C. *El Debido Proceso en sede administrativa en la jurisprudencia y la doctrina peruana. ¿Hoy en día todavía puede discutirse la pertinencia del mismo?*, PUCP. IUS ET VERITAS 22, 2001. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16008/16432>. [Consultado el 15 de junio del 2019].

procedimiento que se debe garantizar al contribuyente es que SUNAT actuará conforme a lo regulado por el código tributario, al reglamento de cobranza coactiva, a la constitución política, y conforme a las disposiciones constitucionales que haya interpretado el Tribunal Constitucional.

Es sabido que el debido proceso significa una observancia de los principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso como instrumento de tutela de los derechos subjetivos<sup>396</sup>. Asimismo, el contenido constitucional del derecho al debido proceso presenta dos expresiones, una formal y la otra sustantiva<sup>397</sup>; por la primera, comprende los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa, y la motivación; mientras por la segunda expresión, comprende los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer<sup>398</sup>, por lo que podemos decir que el debido proceso se define como aquel derecho que implica el respeto dentro de todo proceso de los derechos y garantías mínimas con que debe contar todo justiciable para que una causa pueda tramitarse y resolverse en justicia<sup>399</sup>.

Ahora bien, el debido proceso no sólo es aplicable en el fuero jurisdiccional, sino también es válidamente aplicable en el fuero administrativo, toda vez que de esta forma se garantiza que los actos administrativos de las Administraciones Públicas sean válidos al encontrarse en conformidad con la ley y la constitucionalidad, así como se garantiza los derechos y garantías del administrado que se desarrolla dentro del procedimiento (de cobranza coactiva).

El derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3º de la constitución, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos. Y la

---

<sup>396</sup> STC. EXP. N° 09727-2008-PHC/TC f.j.7.

<sup>397</sup> STC EXP. N° 00579-2013-AA/TC f.j. 5.3.1

<sup>398</sup> STC EXP. N° 0023-2005-AI/TC f.j 43 y 48, recogido por en la STC EXP. N° 01722-2013-AA/TC f.j 2.3.3

<sup>399</sup> STC. EXP. 0200-2002-AA/TC f.j.3. Asimismo, Enrique Rojas Franco complementa estas dimensiones al decirnos El debido proceso es, así, una garantía formal para el administrado en el sentido de que deben cumplirse todos los actos y/o fases procedimentales que la ley exige para que una decisión o resolución (acto final) pueda calificarse con validez a la luz del ordenamiento jurídico. En un plano material, el debido proceso otorga al administrado la garantía de que podrá hacer valer sus derechos en el ámbito y escenario de la administración. Con ello, el debido proceso no solo va más allá de una garantía formal del desarrollo del procedimiento, sino que, de acuerdo con la sentencia apuntada anteriormente, requiere de un control material que verifique el contenido de una decisión que se apegue a los valores y principios sobre los que se estructura el ordenamiento jurídico. Véase. Enrique ROJAS FRANCO. *El debido procedimiento administrativo*. Derecho PUCP, N° 67, 2011. p. 184.

existencia de un debido procedimiento responde que tanto la jurisdicción como la administración están indiscutiblemente vinculados a la Carta Magna, de modo que, si ésta resuelve sobre asuntos de interés de los administrados, y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional<sup>400</sup>.

Ahora bien en cuanto a nuestro tema de tesis, si la SUNAT pretende el cobro tributario de un adeudo deberá realizarlo por medio de un Procedimiento de Cobranza Coactiva, este procedimiento se encuentra sin duda sujeto a la dimensión administrativa del debido proceso, toda vez que para el ejercicio de una expresión de la potestad tributaria (la cobranza coactiva) deberá realizar respetando los derechos constitucionales de los contribuyentes, se deberá respetar los presupuestos legales para la cobranza como que la necesidad de encontrarse frente a una deuda exigible a la persona responsable, se deberá respetar los procedimientos y plazos legales, mejor dicho, el Ejecutor Coactivo no tiene causal de justificación para no mirar lo que dice la Constitución, pues tal ausencia de estudio, genera que la cobranza sea arbitraria y plenamente inconstitucional.

El Ejecutor Coactivo como funcionario público se encuentra sujeto al cumplimiento de las disposiciones constitucionales (nacionales e internacionales), no existe exoneraciones ni vacíos legales para justificar omisiones o actuaciones contrarias a los derechos constitucionales o no cumplir con los actos previstos para este procedimiento; por ende, cuando se evalué la medida cautelar solicitada, el juez constitucional debe analizar los hechos y argumentos de derecho que expongan una vulneración manifiesta al debido procedimiento.

En práctica, observamos que el Ejecutor Coactivo al desarrollar el Procedimiento de Cobranza Coactiva puede afectar y vulnerar el derecho del debido procedimiento que le asiste al contribuyente. Esta situación se dio en la Resolución Coactiva N° 0810070072843<sup>401</sup> por la cual la SUNAT inició un Procedimiento de Cobranza Coactiva sin cumplir con lo dispuesto en el artículo 117 del Código Tributario en referencia a que debe notificar de una Resolución de Ejecución Coactiva y concederle el plazo para ejercer la defensa; la situación se agravó cuando el Ejecutor Coactivo omitió manifiestamente la notificación de la Resolución de Determinación de la Atribución de la Responsabilidad, informe que debe ser notificado

---

<sup>400</sup> STC. EXP. N° 03891-2011-PA/TC f.j 12-15. STC EXP. N 04289-2004-AA/TC f.j. 2. STC EXP N° 4289-2004-PA/TC, f.j. 3.

<sup>401</sup> La Resolución Coactiva N° 0810070072843 fue emitida el día 25 de enero y notificada el 29 de enero del 2019, en dicha resolución el Ejecutor Coactivo de la SUNAT atribuía sin sustento ni motivación alguna la responsabilidad tributaria a la empresa absorbente cuando correspondía que emitiera la Resolución de Determinación de Atribución de la Responsabilidad (Artículo 20-A del Código Tributario), sin embargo omitió dicho deber generando de la Cobranza Coactiva continuará en perjuicio del contribuyente.

conforme lo indica el artículo 20-A del Código Tributario<sup>402</sup>, en tanto que de esta manera el Ejecutor contraviene lo dispuesto por la ley, lo que genera que sea nula su actuación administrativa<sup>403</sup>. Esta clara intención de una cobranza coactiva irregular afecta el debido procedimiento que el Código Tributario dispone, siendo un hecho que permitirá sustentar la medida cautelar que se presentó ante el juez constitucional.

Un segundo caso práctico en dónde se vulnera el debido procedimiento por el desarrollo y continuidad del Procedimiento de Cobranza Coactiva se expuso en la STC EXP N° 461-96-AA/TC en cuanto reconoce que los derechos que comprende el debido proceso tienen un radio de acción por encima del funcionamiento y actuación del órgano judicial lo que obliga necesariamente a los Ejecutores Coactivos a seguir los preceptos de la Constitución del Debido Proceso, y por consecuencia, el TC indica la suspensión de la cobranza coactiva dado que el órgano administrativo habría iniciado la cobranza coactiva sin haber resuelto el recurso de apelación que se encontraba en trámite, de esta manera el desarrollo de la cobranza coactiva contraviene el debido procedimiento, pues se adelanta a toda futura resolución administrativa vulnerándose igualmente el derecho de defensa que se pueda ejercer, por tales razones se declaró fundado el amparo interpuesto<sup>404</sup>.

Por último, y en similitud, la SUNAT es renuente a suspender la cobranza coactiva del Expediente Coactivo N° 085025005600 aun cuando advierte de la existencia de un Expediente en trámite en el Tribunal Fiscal (Exp. N° 9333-2017) en tanto que su resolución determinará e influenciará en la validez de la cobranza coactiva. Podemos decir, que el desarrollo del Procedimiento de Cobranza Coactiva afecta el debido procedimiento contencioso tributario pues se ejecuta la cobranza sin esperar antes el agotamiento de la vía administrativa.

---

<sup>402</sup> El último párrafo del artículo 20-A del Código Tributario regula que “Los efectos de la responsabilidad solidaria son (...) para que surta efectos la responsabilidad tributaria debe notificar al responsable la Resolución de Determinación de Atribución de Responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

<sup>403</sup> Sin ir tan lejos, el artículo 109 del Código Tributario indica en el inciso 2 “Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes (...) los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior”. Aunque en nuestra opinión este artículo debe agregar que los actos de la administración tributaria son nulos si contradicen a la constitución.

<sup>404</sup> El Fallo decisorio del Expediente N° 00461-1996-AA/TC se lee “Revocando la resolución de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima fs. Ciento ochenta y tres a ciento ochenta y cuatro su fecha nueve de julio de mil novecientos noventa y seis, que confirmando la apelada declara improcedente la acción de amparo y REFORMANDOLA la declararon FUNDADA y en consecuencia inaplicable a la demandante los efectos del Decreto Ley N° 17355 en sus artículos 3, 6, 7, 8 y 11, debiendo paralelizarse todo procedimiento coactivo en tanto la administración del Instituto Peruano de Seguridad Social no resuelva sobre las peticiones de la demandante; ordenaron su publicación en el Diario Oficial el Peruano; y los devolvieron”. [el subrayado es nuestro].

En conclusión, el debido proceso tiene una dimensión administrativa en tanto que no existe áreas exoneradas de supremacía constitucional, lo que conlleva que el ejecutor coactivo debe ser cuidadoso de no ir en contra del debido procedimiento administrativo que aún se encuentra en trámite y se vea vulnerado con el inicio de un irregular procedimiento de cobranza coactiva en el cual la deuda coactiva no goce de exigibilidad.

**4.3. El derecho de defensa.** Sobre el derecho de defensa en el tema tributario como derecho constitucional<sup>405</sup>, lo relacionamos a un caso muy específico en dónde el aforismo *solve et repete* (pague primero, reclame después) surge como la regla principal cuando se pretende reclamar un orden de pago que inicia el procedimiento de cobranza coactiva.

La aplicación del *solve et repete* resulta a todas luces cuestionable y nuestro criterio lo consideramos como inconstitucional; un resabio negativo del Estado Absolutista<sup>406</sup>, y como un retroceso en el ordenamiento jurídico<sup>407</sup>, pues el sólo hecho que la Administración Pública inicie un Procedimiento de Cobranza Coactiva y que restrinja el derecho de defensa en cuanto que el contribuyente debe pagar el concepto exigible para que sea revisado su recurso de reclamación resulta sumamente criticable dado que condiciona el ejercicio de un derecho al pago de tributos que justamente se cuestiona. Mejor dicho, para acceder a la justicia administrativa, se debe pagar primero lo que precisamente se está reclamando. Un supuesto paradójico, sin dejar de mencionar que no todos los contribuyentes se encuentran en una situación económica para pagar este tipo de deudas.

El TC se ha manifestado sobre el Derecho de Defensa, al decirnos que se encuentra reconocido en el inciso 14 del artículo 139 de la Constitución, el cual establece el principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso<sup>408</sup> a favor de la protección de sus derechos y obligaciones, cualquiera que sea su naturaleza (civil, mercantil, penal, laboral, etc.), no queden en estado de indefensión<sup>409</sup>, es así que la observancia y el respeto del derecho de defensa es consustancial a la idea de un debido proceso, propio de una democracia

<sup>405</sup> En la STC. EXP. 2763-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional declaró que el derecho de acceso a la justicia tiene base constitucional, puesto que se trata de un contenido implícito del derecho a la tutela jurisdiccional, reconocido por el inciso 3) del artículo 139 de la Constitución.

<sup>406</sup> Véase DI PAOLA, J. *Solve et repete: régimen jurídico y su incidencia sobre los derechos y garantías constitucionales*. La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 9; Vid. SOTO KLOSS, E. *Solve et repete. Notas sobre un resabio absolutista en el Estado Constitucional de Derecho*, Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral año IV-16, RAP, Buenos Aires, , octubre-diciembre 2005, pp. 165-184; Vid. BEHM, L. & MAMMONI, G. *El solve et repete y la transformación del 'pague y repita' en 'afience y discuta', su incidencia en la Provincia de Buenos Aires*, Suplemento La Ley, N° 5, Buenos Aires, agosto 2013 pp. 3-4.

<sup>407</sup> SIMONS, A. *El Círculo Perfecto*. Diario Gestión. Fecha de Publicación 11.04.2014 – 12:55am. Disponible en <https://gestion.pe/impresa/circulo-perfecto-57265>. [Consultado el 04 de marzo del 2019].

<sup>408</sup> STC EXP. N° 00579-2013-AA Fundamento Jurídico 5.3.3.

<sup>409</sup> STC EXP. N° 03571-2015-HC/TC; STC EXP. N° 0582-2006-PA/TC y STC EXP. N° 5175-2007-PHC/TC.

constitucional que tiene en el respeto de la dignidad humana al primero de sus valores. Por su propia naturaleza, el derecho de defensa es un derecho que atraviesa transversalmente a todo el proceso judicial, cualquiera que sea su materia<sup>410</sup>, este derecho tiene una doble dimensión: una material, referida al derecho del imputado o demandado de ejercer su propia defensa desde el mismo instante en que toma conocimiento de que se le atribuye la comisión de determinado hecho delictivo; y otra formal, que supone el derecho a una defensa técnica; esto es, al asesoramiento y patrocinio de un abogado defensor durante todo el tiempo que dure el proceso<sup>411</sup>

Indicamos que la importancia del derecho de defensa en la cobranza coactiva resulta de vital importancia, pues notificada la orden de pago, le corresponde al contribuyente interponer su recurso de reclamación, el problema inicia cuando la Administración Tributaria notifica el requerimiento de admisibilidad en donde le exige al contribuyente adjuntar el voucher del pago de la cancelación para evaluar el recurso, caso contrario de declararse inadmisibles<sup>412</sup>. Desde el problema surge de la pregunta, cómo el contribuyente va a pagar si justamente está cuestionando la deuda tributaria que le es adversa y cuyas veces es una suma sumamente cuantiosa que origina una situación desventajosa frente a fisco<sup>413</sup>.

Por razones económicas, el contribuyente no cancela la deuda tributaria, la SUNAT declara inadmisibles el Recurso de Reclamación, es así que procede apelar la resolución, pero nos encontramos ante otra dificultad pues el Tribunal Fiscal ha establecido el Precedente de Observancia Obligatoria (POO) N° 05464-4-2007 en cuanto dispone que “Procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación ha sido reclamada inadmisibles por la Administración, aun cuando el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley”, el criterio expuesto cierra las puertas a la defensa que pueda realizar el contribuyente en la instancia administrativa, obteniendo una resolución que agota la vía administrativa<sup>414</sup>, y abre la posibilidad de la interposición de una acción de amparo<sup>415</sup>.

<sup>410</sup> STC EXP. N° 05871-2005-AA/TC, Fundamento Jurídico 12 y 13

<sup>411</sup> STC EXP. N° 01147-2012-AA/TC F.J 15; STC N.° 06260-2005-HC/TC; STC EXP. N° 03571-2015-HC/TC.

<sup>412</sup> Requerimiento de Admisibilidad N° 025-055-015650 notificado el día 02 de noviembre del 2017.

<sup>413</sup> Véase lo dicho por el Tribunal Constitucional Peruano en el Fundamento 7 de la STC EXP. 3548-2003-AA/TC en cuanto hace referencia de manera comparada en la Sentencia Italiana (*Sentenza núm 21/1961*)

<sup>414</sup> Conforme al artículo 157 del Código Tributario “la Resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa”

<sup>415</sup> Una vez que la Administración Tributaria declara inadmisibles el recurso de reclamación, y el Tribunal Fiscal aplica el criterio contenido en la RTF N° 05464-4-2007, se agota la vía administrativa y habilita al contribuyente a interponer una acción de amparo visto la necesidad y urgencia de la protección de los derechos constitucionales que se encuentran detrás de la cobranza coactiva iniciada, mucho más si el código tributario ha regulado la posibilidad en numeral 1 del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario. Por otro lado, el criterio contenido en la RTF N° 054644-4-2007 debe ser cuestionado definitivamente, de lo contrario el Tribunal Fiscal lo seguirá aplicando a los demás casos iguales; es así que la vía idónea es la interposición de una acción popular dado que

Cómo observamos, la defensa del contribuyente se ve tajantemente violentado por la aplicación de un principio sumamente gravoso para el contribuyente en tanto que primero debe pagar para que SUNAT le revise el recurso<sup>416</sup> y posteriormente el Tribunal Fiscal revise la apelación interpuesta.

El *Solve et Repete* constituye una manifestación contraria al derecho constitucional de defensa del contribuyente, resulta oportuno decir que contradice disposiciones constitucionales pertenecientes al bloque de constitucionalidad. El artículo XVIII de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre establece que “Toda persona puede concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos (...)”; El artículo 8 de la Declaración Universal de Derechos Humanos dispone que “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la ley; El artículo 8 inciso 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos confirma que “Toda persona tiene derecho a ser oída públicamente con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por ley, [...] para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter; El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos dispone en su artículo 14 que "Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil". Si bien las presentes disposiciones constitucionales hacen referencia al fuero jurisdiccional, no debe ser impedimento para que la Administración Pública como órgano supeditado a la Constitución lo aplique en beneficio de los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Para el jurista español GARCÍA DE ENTERRÍA opina que "Es asombroso que una técnica tan tosca, que hace que sólo los ricos puedan recurrir, haya podido subsistir hasta hoy,

---

una Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria muy bien encaja en el supuesto del artículo 76 del Código Procesal Constitucional al decir “la demanda de acción popular procede contra (...) resoluciones de carácter general, cualquiera que sea la autoridad de la que emanen (...). De esta manera cabe la posibilidad de cuestionar los criterios fijados por Tribunal Fiscal, salvo que este decida cambiar su postura jurisprudencial.

<sup>416</sup> En práctica, si el contribuyente cediese a pagar primero para que la Administración Tributaria revise su recurso de reclamación contra una deuda tributaria, y de declararlo fundado, se debe ordenar la devolución de lo pagado en tanto se configura como un pago indebido, entonces observamos que el pago habría sido meramente burocrático y gravoso para el contribuyente, sin dejar de mencionar que la Administración Tributaria no se pronuncia dentro del plazo legal, adicionando el tiempo del trámite de la devolución del monto pagado indebidamente.

pero es un hecho que así es (...)" . Agrega que "tras la Constitución, la jurisprudencia más lúcida ha estimado derogadas por la Constitución todas las exigencias de previo pago como requisito de admisión de los recursos administrativos o contencioso - administrativos establecidos en normas preconstitucionales"<sup>417</sup>. Y es que con la consolidación del Estado de Derecho resulta hoy inimaginable, que, frente a dos partes en pugna, una jurídicamente fuerte y poderosa - El Estado -, y otra a menudo débil y desvalida en garantías - el contribuyente -, pueda negarse el acceso a los estados judiciales con la excusa de la falta de pago del tributo<sup>418</sup>.

ENRIQUE LAVIÉ PICO indica que “no puede argumentarse fundar el previo pago a la existencia de un interés de tipo fiscal materializado en la rápida y efectiva percepción monetarias, habida cuenta que en un estado de derecho, aquello que debe prevalecer es el valor de la justicia y, en consecuencia una sanción pecuniaria no puede ser impuesta sin la posibilidad de ejercitar el efectivo control judicial; o dicho con otras palabras, ¿qué resulta más justo?, primero pagar y después discutir la legalidad de la multa impuesta; o en cambio, tener primero la posibilidad de ejercer el derecho constitucional denominado "de defensa" - aunque parece olvidado o mejor dicho reservado para algunos pocos - y recién ahí mediante una sentencia judicial exigir el pago correspondiente”<sup>419</sup>.

Y es que limitar el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente al previo pago resulta a todas luces inconstitucional, pues el requisito exigido al pago previo para el acceso a la justicia conlleva a una lesión del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, y por ende, se viola el derecho al debido proceso formal y sustancial, y ya hemos dicho que el derecho al debido proceso es derecho continente que engloba al derecho de defensa igualmente vulnerado.

Por consecuencia, cuando se inscriba la demanda de amparo y la medida cautelar solicitando la suspensión de la cobranza coactiva, su sentido debe estar destinado a demostrar la vulneración del derecho de defensa como derecho elemento del derecho del debido proceso, así como la aplicación estricta del solve et repete manifiestamente inconstitucional por condicionar el derecho exigido.

---

<sup>417</sup> Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E & RAMÓN FERNÁNDEZ, T. Curso de Derecho Administrativo. T. II, Civitas, Madrid, 1995, p. 202.

<sup>418</sup> CASAS, J. *El Tribunal Fiscal de la Nación Argentina y el principio de Solve et Repete, en Tribunal Fiscal de la Nación - 40 años*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, p. 335 y ss.

<sup>419</sup> Cfr. LAVIÉ PICO, E. *La Inconstitucionalidad de la Exigencia del Pago Previo (Solve et Repete) de una multa para habilitar la instancia judicial*. Estudios de Derecho Público. Asociación de Docentes. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires. 1º Edición: Diciembre de 2013. pp. 285 - 297.

**4.4. El derecho a la capacidad contributiva.** El derecho a la capacidad contributiva resulta siendo un derecho de suma importancia pues se corre el riesgo que sea vulnerado por las actuaciones de la Administración Tributaria al momento de ejercer la cobranza coactiva, específicamente cuando se pretenda el cobro más allá de lo permitido.

Desde el artículo 21 del código tributario se regula que “tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias”. Para el código tributario estos serían los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Ahora bien, como hemos comentado líneas arriba, el Tribunal Constitucional se ha manifestado sobre la capacidad contributiva al definirlo como un principio implícito de la constitución y que tiene plena relación con el principio de igualdad<sup>420</sup>. Asimismo, la capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada con base a determinados hechos reveladores de riqueza. Es así como sólo sobre una cantidad de riqueza permanente y regular debe recaer la potestad tributaria para exigir el cobro y cumplir con la recaudación tributaria.

MESIAS CANCHARI indica que el principio de capacidad contributiva es “(...) la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser tomados en cuenta a la valorización del legislador y verificados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados a una categoría imponible”<sup>421</sup>.

Por su parte, SPISSO precisa que “El principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de la riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición. El principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absorber esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición”<sup>422</sup>.

La importancia de respetar la capacidad contributiva radica en que el fisco podrá requerir el pago de cierto monto estimado y por parte del contribuyente constituye un seguro que no se le cobrará más de lo puede contribuir, lo justo, el porcentaje previamente regulado.

---

<sup>420</sup> STC EXP. N° 0033-2004-AI/TC y STC EXP. N° 5970-2006-PA/TC

<sup>421</sup> Vid. MESIAS, V. *Derecho Constitucional Tributario – Persona natural*. Comentarios tributarios. Disponible En: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/victormesiascanchari/2014/09/23/derecho-constitucional-tributario-persona-natural/> [Consultado el 15 de junio del 2019].

<sup>422</sup> SPISSO, R. *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos aires, 1991. p. 242.

Un caso en dónde se ve la clara manifestación de vulneración de la capacidad contributiva ocurre en el Expediente Judicial N° 01295-2017-0-2001-JR-CI-05 en el cual se habría cobrado más allá de lo permitido producto del no reconocimiento de la deducción de gastos que dan derecho al crédito fiscal pues el contribuyente no habría colocado la cláusula de “no negociable” en los cheques bancarios como medio de pagos de bienes y/o servicios<sup>423</sup>, este no reconocimiento del crédito fiscal por un requisito estrictamente formalista originaba que el Fisco pueda exigir coactivamente más allá de su capacidad contributiva pese que el juez *Ad Quo* otorgó la importancia del principio de informalidad y de verdad material sobre las operaciones que habrían sido pagadas con cheques bancarios sin la cláusula de no negociable<sup>424</sup>; no obstante, el juzgado *Ad Quem* considero que la falta de la cláusula mencionada originaba que el contribuyente no pueda deducir los gastos necesarios para la producción de renta gravada siendo que el contribuyente tenga que pagar la deuda tributaria con patrimonio y no con la utilidad que obtenga en su negocio<sup>425</sup>, salvo que el Tribunal Constitucional advierta esta afectación constitucional de la capacidad contributiva al declarar fundado el recurso de agravio constitucional interpuesto<sup>426</sup>.

Esto demuestra que, en el caso en concreto, cuando la SUNAT exija más allá de lo permitido a la capacidad contributiva en una cobranza coactiva, el contribuyente puede demostrar dicha afectación en la acción de amparo, así como en la medida cautelar solicitada, pues de no respetarse este derecho el contribuyente tendría que pagar los tributos ya no sobre su utilidad o ganancias sino con dinero de su patrimonio y propiedad, generando un perjuicio económico con probabilidad de irreparabilidad.

<sup>423</sup> Conforme al artículo 3,5 y 8 de la Ley N° 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Publicada el 26 de marzo de 2004 y vigente a partir del 27 de marzo de 2004 aunque indicamos que por medio de la Ley N° 30730 (publicada el 21 de febrero del 2018) se derogó la exigencia que el cheque tenga la cláusula de no negociable para producir el efecto jurídico de reconocer el crédito fiscal.

<sup>424</sup> Véase la Resolución Judicial N° 11 del Expediente Judicial N° 00390-2013-0-2001-JR-CI-05 en cuanto suscribió lo siguiente: “(...) lo que en el fondo busca el requisito previsto en la Ley N° 28194 es asegurarse que el pago se haga realmente al beneficiario, hecho que en el presente caso está demostrado con la copia de los cheques en donde figura, en el reverso de los mismos, que efectivamente el beneficiario realizó el cobro de los cheques, pues consta que el endoso se realizó a la orden del Banco Wiese para abonar en la Cuenta Corriente N° 730-1376691, que es la misma que consta en los cheques girados con la cláusula “intransferible” o “no negociable” que corren a folios 199, lo cual a consideración de este despacho, pese a que dichos cheques no contienen la cláusula “intransferible”, tras la fiscalización realizada por la Administración tributaria, se pudo determinar que, efectivamente, dichos cheques cumplían la finalidad prevista por ley, esto es, la formalización de las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario; por lo que, resultaba razonable y hasta justo que se deduzcan dichos gastos. Esto es, los gastos a deducir corresponden a los cheques de folios 198 y 200 a 202 del expediente (...)”

<sup>425</sup> Véase la Resolución Judicial N° 22 del Expediente Judicial N° 00390-2013-0-2001-JR-CI-05

<sup>426</sup> El tesista presente interpuso una Acción de Amparo contra la Resolución Judicial N° 22 del Expediente Judicial N° 390-2013, el cual ha sido elevado el Recurso de Agravio Constitucional al Tribunal Constitucional contenido en el Expediente N° 00529-2019-AA/TC ingresado el 31 de enero del 2019.

## 5. La salida constitucional

Llegados a este punto, resulta convincente que frente a una cobranza coactiva inconstitucional en donde no se respeta las formas preestablecidas por la ley tributaria y en donde no se respete los derechos constitucionales de los contribuyentes se necesiten de medios de defensa suficientes para hacerle frente a la Administración Tributaria.

Acabada la vía administrativa, surge la acción de amparo como la vía idónea para la protección de los derechos constitucionales manifiestamente vulnerados, así como la necesidad que se conceda la medida cautelar en la cual el juez ordene a la Administración Tributaria la suspensión de la cobranza coactiva mientras que se obtenga una sentencia de grado sea fundada o no, pero finalmente una decisión imparcial.

Del caso concreto, si se obtiene una sentencia favorable, la consecuencia es que el procedimiento de cobranza coactiva sea declarado nulo por ser transgresor a los derechos constitucionales, así como ser un procedimiento no acorde a las actuaciones de un poder sujeto a control constitucional. En caso exista montos cobrados indebidamente, la consecuencia es que deben restituirse inmediatamente, pues de esta manera se repone al estado anterior de la violación<sup>427</sup>. El que el procedimiento de cobranza coactiva sea nulo no conlleva a que la deuda tributaria sea inexistente, sino que es el procedimiento mismo se encuentra nulo por contradecir derechos constitucionales, existiendo la posibilidad que SUNAT ejerza la cobranza plenamente regular y respetando las formalidades previstas como presupuestos constitucionales.

En el supuesto contrario, en el cual la demanda de amparo sea declarada infundada, conlleva en el aspecto procesal a la liquidación de costos y costas, así como la posible responsabilidad acorde al artículo 16 y 56 del Código Procesal Constitucional. Por otro lado, en el aspecto tributario, la cobranza coactiva se debe entender que es acorde a la constitucionalidad; es decir que no es transgresora de derechos del contribuyente y se continuará con la cobranza coactiva a fin de satisfacer la deuda tributaria impaga. Es rescatable que una vez que el juez ha resuelto la acción de amparo, la cobranza es plenamente legítima y se procede a ejercer acciones coercitivas contra el contribuyente que en vez en cuando actúa de mala fe para retrasar el cobro de la deuda.

---

<sup>427</sup> Téngase en cuenta que el Tribunal Fiscal por medio de un Precedente de Observancia Obligatoria – Resolución del Tribunal Fiscal N° 08879-4-2009 ha dicho que “Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que se declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo por lo dispuesto por el artículo 156 del Código Tributario.

Y es que el proceso de amparo es una defensa constitucional de los contribuyentes frente a una abusiva cobranza coactiva, pero bajo ningún supuesto puede constituir una falsa defensa del contribuyente para dilatar o entorpecer la facultad de la Administración Tributaria, pues bajo este supuesto, la acción de amparo y la medida cautelar no tendrán procedencia alguna.

Finalmente, corresponde indicar que el juez de la causa, debe abstraer y evaluar los derechos alegados en la acción de amparo y medida cautelar no sólo con sustento legal (leyes tributarias como el Código Tributario) o incluso en la misma Constitución, sino que debe evaluar las disposiciones constitucionales internacionales que conforman el tan mencionado bloque de constitucionalidad en materia tributaria como una nueva forma de entender el derecho constitucional que mejora el aspecto tributario y el ordenamiento jurídico peruano.





## Conclusiones

**Primero:** La potestad tributaria es una expresión de poder entre Estado y Contribuyente, y toda expresión de poder necesariamente se encuentra limitada y sujeta a los cánones constitucionales como lo es la Constitución y los textos constitucionales que de forma complementaria permiten el reconocimiento y protección de los derechos constitucionales en materia tributaria propio de un estado constitucional de derecho.

**Segundo:** La potestad tributaria se encuentra sujeta y en conformidad con las exigencias de la Constitución, así como a la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria que comprende textos internacionales como lo son los tratados internacionales sobre derechos humanos, los principios constitucionales tributarios, la jurisprudencia del tribunal constitucional, los precedentes de observancia obligatoria del tribunal fiscal, las leyes nacionales en materia tributaria, los informes institucionales de la SUNAT y doctrina tributaria, fuentes del derecho que deben ser observadas tanto por la propia administración como por el contribuyente.

**Tercero.** El procedimiento de cobranza coactiva como expresión de autotutela ejecutiva de la administración tributaria se encuentra sujeto a las exigencias de la constitución como es el derecho al debido proceso que es válidamente aplicable en tanto que garantiza una protección de los derechos constitucionales de los contribuyentes, así como también garantiza que la cobranza coactiva no sea desmedida y desproporcional. El ejecutor coactivo no deberá limitarse a lo estipulado por el código tributario, sino que debe ejercer su cobranza teniendo que en cuenta dentro del procedimiento existen exigencias y derechos constitucionales que debe respetar.

**Cuarto.** El contribuyente ejercerá su derecho de defensa por medio de los recursos impugnativos regulados como lo es el recurso de reclamación, apelación y queja contra la cobranza coactiva de SUNAT, pero en caso de que no obtenga una resolución fundada en derecho, corresponde que ejerza su defensa por medio del proceso de amparo en dónde se alegue la afectación a los derechos constitucionales. Este proceso constitucional se presenta como la vía satisfactoria para la defensa de los derechos constitucionales, así como la vía en dónde se discutirá si la cobranza coactiva es irregular y arbitraria frente a un juez

constitucional, y ya no ante la Administración Tributaria que vendría actuando como juez y parte.

**Quinto.** Para obtener la suspensión de una cobranza coactiva irregular y vulneradora de derechos constitucionales, se debe obtener la concesión de una medida cautelar inhibitoria dentro de un proceso constitucional de amparo en dónde se refleje la afectación a los derechos constitucionales que no sólo tendrán sustento jurídico en la Constitución, sino también en la existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria a fin de que sean reconocidos y protegidos de mejor manera. La suspensión se mantendrá hasta que el proceso de amparo sea resuelto y se obtenga una sentencia sobre el fondo, mientras tanto el ejecutor coactivo no puede continuar con la cobranza coactiva.

**Sexto.** La existencia de un bloque de constitucionalidad en materia tributaria facilita la apreciación y el reconocimiento de los derechos constitucionales en materia tributaria que muchas veces son vulnerados por el accionar de la Administración Tributaria que pretende el cobro coactivo sin evaluar las exigencias constitucionales mínimas, así como la presencia de importantes fuentes del derecho como lo son los principios constitucionales tributarios, la jurisprudencia del tribunal constitucional y tribunal fiscal, los convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria, la constitución misma desde el artículo 74 y el sustento constitucional que se encuentra en textos internacionales de derechos humanos.

**Séptimo.** La medida cautelar de suspensión de la cobranza coactiva a la luz del bloque de constitucionalidad constituye una herramienta y una defensa constitucional del contribuyente de suma de importancia en tanto que el ejecutor coactivo no desplegará la potestad de cobranza y la instauración de medidas cautelares hasta que se dilucide la causa judicial, evitando el perjuicio económico y financiero si no se suspendiera la cobranza. Finalmente, lo constitucional es la protección de los derechos de los contribuyentes en materia tributaria dentro de un Estado Constitucional de Derecho.

### Referencias bibliográficas

- ABRUÑA PUYOL, A. “Lección Sexta la Organización Administrativa peruana: la Administración Gubernativa Estatal” en *Notas al Curso de Derecho Administrativo*. Universidad de Piura – Facultad de Derecho. Piura, Año 2015.
- ALTAMIRANO, A. *Derecho Tributario. Teoría General*. – 1 ed. Buenos Aires. Editorial Marcial Pons Argentina, 2012.
- BARBAGELATA, H. “El Bloque de Constitucionalidad de los Derechos Humanos Laborales” En: *El Trabajo y la Constitución* (Estudios en homenaje al profesor Alonso Olea) VV.AA. Ed. Ministerio de Asuntos Sociales, 2003. España.
- BARDALES, P. *Una mirada constitucional al régimen cautelar previsto en el artículo 159 del Código Tributario. A constitutional view to the interim protection regimen provided in the article 159 of the tax code*. Revista Ius et veritas, N° 52, julio, Lima, 2016.
- BEHM, L. & MAMMONI, G. *El solve et repete y la transformación del 'pague y repita' en 'afience y discuta', su incidencia en la Provincia de Buenos Aires*, Suplemento La Ley, N° 5, Buenos Aires, agosto 2013
- BETEGON, J. [Et al]. Luis. *Lecciones de Teoría del Derecho*. Madrid: McGraw-Hill, 1997.
- BRAVO ARTEAGA, J. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Legis Editores S.A. Bogotá, D.C – Colombia. marzo, 2008.
- BRAVO CUCCI, J., *Fundamentos de Derecho Tributario*. Quinta Edición. Jurista Editores E.I.R.L. Lima. Junio 2015.
- Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Instituto Pacífico. 4 Edición actualizada y aumentada. Vol. I. 2016. Lima. p. 759-760
- CALAMANDREI, P. *Introducción al estudio sistemática de las providencias cautelares*. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1945.
- CARRASCO, L. & TORRES, G. *Infracciones, sanciones y procedimientos tributarios*. Centro de Investigación Jurídico Contable. Lima, 1999.
- CASAS, J. *El Tribunal Fiscal de la Nación Argentina y el principio de Solve et Repete, en Tribunal Fiscal de la Nación - 40 años*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, p. 335 y ss.
- CASTILLO, L, *Los derechos Constitucionales. Elementos para una teoría general*. Palestra Editores. Lima, 2007.
- Los precedentes vinculantes del Tribunal Constitucional del Tribunal Constitucional*. Gaceta Jurídica. Segunda edición. Gaceta Jurídica. Lima, Octubre 2015.
- Las fuentes productoras de Derecho Constitucional*. Ponencias presentas al XII Congreso Nacional de Derecho Constitucional. Desafíos del Constitucionalismo peruano a los 25 años de la Constitución de 1993. Universidad Privada Antenor Orrego. Trujillo, 2018.

- Comentarios al Código Procesal Constitucional*. Palestra Editores. Tomo I  
Título Preliminar y Disposiciones Generales. Segunda Edición, julio 2006. Lima. pp.  
418.
- Justificación y significación de los derechos constitucionales implícitos*.  
Revista Jurídica Gaceta Constitucional N° 05, Lima, 2012. pp. 31-48.
- CARA FUENTES, E & COBO OLVERA, T. *Medidas cautelares y jurisdicción contenciosa -  
administrativa: (problemática y soluciones)*. 1° Edición. Fundación Asesores Locales.  
Málaga, 2014.
- CARPIO MARCOS, E., *El Bloque de Constitucionalidad*. Revista de Derecho. Facultad de  
Derecho Universidad de Piura. Volumen 5. Año 2004.
- CATAÑO, F. "El rediseño del proceso tributario de cobranza como conjunto de garantías de  
los derechos del contribuyente" en *El Procedimiento de Cobranza Coactiva. Ensayos  
sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Defensoría del  
Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra  
Editores, primera edición, Lima, 2013.
- CHIL, M. *Procedimiento de Cobranza Coactiva ¿Cómo afrontar un procedimiento coactivo  
iniciado por la Sunat?* Ed. Gaceta Jurídica. Primera Edición, Contadores y Empresas,  
Lima. 2007.
- DANOS ORDOÑEZ, J. *El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar*.  
Revista Jurídica Themis. PUCP N° 29, Lima, 1994. p.133
- DIAZ, S. *Acción de Amparo*. La Ley, Buenos Aires, 2001.
- DI PAOLA. J. *Solve et repete: régimen jurídico y su incidencia sobre los derechos y  
garantías constitucionales*. La Ley, Buenos Aires, 2011
- EISENMANN, M. *Le droit administratif et le principe de légalité*, EDCE, 1957.
- ESCRIBANO, F. [et al.] *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Jurista Editores.  
Academia Internacional de Derecho Tributario (AIDET), Lima, abril 2010.
- ESEVERRI, E [et al], *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*. 4° Edición.  
Tirant Lo Blanch Manuales, Valencia, 2017.
- ETO CRUZ, G. *Tratado del proceso constitucional de amparo*. Gaceta Jurídica. Tomo I.  
Primera Edición. Febrero 2013. Lima.
- FAVOREU, L; RUBIO LLORENTE, F. *El bloque de la constitucionalidad. Simposium  
franco-español de Derecho Constitucional*. Universidad de Sevilla. Editorial Civitas  
SA. Madrid.1991.
- Le principe de constitutionnalité; essai de définition d'après la jurisprudence  
du Conseil constitutionnel*. Melanges Eisenmann, Cujas, 1975. P.33.
- GAMBA VALEGA, C. "Los principios tributarios en la jurisprudencia del Tribunal  
Constitucional Peruano" En *Jus Constitucional*. Ed. Grijley. Octubre 10-2008, Lima.

- "La función del ejecutor coactivo en el Estado Constitucional de Derecho. A propósito del Acuerdo de Sala Plena 2010-17 de 2 de diciembre de 2010" en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, primera edición, Lima, 2013. p.68
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E & RAMÓN FERNÁNDEZ, T. Curso de Derecho Administrativo. T. II, Civitas, Madrid, 1995.
- GARCÍA, J & VÁSQUEZ, R. *Apuntes sobre Cobranza Coactiva*. Documento de Trabajo N° 06/95. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Instituto de Administración Tributaria. Departamento de Análisis Tributario. San Isidro. Lima.
- GATTAS, E. Los Tratados Internacionales en las Constituciones del Perú. En Limitación del Poder y Estructura del Estado. Estudios sobre la parte orgánica de la Constitución. Ed. Grijley, Lima, 2008
- GONZÁLEZ, R. & NAVA, J., *Cobranza Coactiva ¿Y después de la deuda tributaria qué?* Jurista Editores. Primera Edición, Lima. marzo 2010.
- GUZMÁN, C. "El procedimiento de cobranza coactiva en el ámbito tributario" en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, Primera Edición, Lima. 2013. pp. 9-26.
- HAKANSSON, C., *Curso de Derecho Constitucional*. Palestra Editores, Universidad de Piura, Colección Jurídica, segunda edición, Lima. 2012.
- "Estudio Introductorio: El constitucionalismo frente a las constituciones modernas", En PEREIRA MENAUT, A. *En defensa de la Constitución*. Palestra Editores. Colección Universidad de Piura. Lima, 2011.
- La posición constitucional de los tratados de derechos humanos en la carta de 1993* En: La Constitucionalización de los Tratados de Derechos Humanos en Perú. Cuartas Jornadas sobre Derechos Humanos. Instituto de Derechos Humanos. Universidad de Piura – Facultad de Derecho. Palestra Editores, Lima, 2015
- HERNÁNDEZ, R. *Introducción al Derecho Procesal Constitucional*. Porrúa – Instituto Mexicano del Derecho Procesal Constitucional, México, 2005,
- HERVADA, J., *Introducción Crítica al Derecho Natural*. primera edición peruana, Colección Jurídica de la Universidad de Piura. Universidad de Piura, 1999.
- HABERLE, P. "La economía es solo el instrumento para lograr otros propósitos". En: *Ius et Veritas*, Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP, Lima, 2004, N° 28.
- HUERTA GUERRERO, L. *La convergencia entre el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional en materia de Derechos Humanos*. Revista de Derecho de la Universidad de Piura. Vol. 7 año 2006.
- LAVIÉ PICO, E. *La Inconstitucionalidad de la Exigencia del Pago Previo (Solve et*

*Repete) de una multa para habilitar la instancia judicial.* Estudios de Derecho Público. Asociación de Docentes. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires. 1° Edición: Diciembre de 2013

LAZZARINI, J. *El juicio de amparo.* La Ley, Buenos Aires, 1988,

LEDESMA NARVÁEZ, M. *Las medidas cautelares en el proceso civil.* Gaceta Jurídica, Lima. 2016.

LONDOÑO, C. *Bloque de constitucionalidad.* Ediciones Nueva Jurídica, 1° Edición. Bogotá, 2011.

MEJÍA, M. "Los derechos de los administrados y las medidas cautelares previas" en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados.* Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, primera edición, Lima, 2013. p. 221-223.

MONROY, J. Bases para la formación de una teoría cautelar. Comunidad, Lima, 2002.

MORRÓN URBINA, J. *Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general, la Ley N° 27444.* Editorial Gaceta Jurídica, Lima, 2004.

MONTENEGRO, E. "Nulidad de la notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva", en *Los derechos de contribuyentes. Un enforque constitucional.* 1° Ed. Gaceta Jurídica. Lima, 2016.

NAVA, J. "Aspectos jurídicos de la medida cautelar en materia tributaria" en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados.* Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, primera edición, Lima, 2013. p. 194-195.

NEVES MUJICA, J. *La Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución y lo derechos laborales.* Revista Ius Et Veritas. PUCP. N° 19. Lima, 1999.

NOVAK, F. "Los tratados y la constitución peruana de 1993" En *Agenda Internacional*, Año I, N° 2, Lima, julio-diciembre de 1994, PUCP, pp. 71 y ss.

ODAR, B & CAMACHO, C. *Procedimiento de Cobranza Coactiva. Como defenderse.* Ed. Gaceta Jurídica. Contadores & Empresas. Primera edición, junio, 2015. Lima. pp. 141-145.

ORTIZ, E. *Nulidades del acto administrativo en la ley general de administración pública.* Revista del Seminario Internacional de Derecho Administrativo. San José: Colegio de Abogados, 1981.

PELÁEZ, M. *Medidas Cautelares en el Proceso Civil.* Editorial Grijley. Lima. 2008.

PEREIRA MENAUT, Antonio-Carlos. *En defensa de la Constitución,* Universidad de Piura – Facultad de Derecho (Colección Jurídica), Lima, 2011.

- PINILLOS, R. "Procedimientos Cautelares del Amparo" *En Guía Rápida del Proceso Constitucional de Amparo*. Editorial Grijley. Lima. 2009.
- PRIORI, G. *La tutela cautelar. Su configuración como Derecho Fundamental*. Ara Editores, Lima, 2006.
- RIVAS, A. *El amparo*. Ediciones La Rocca, Buenos Aires, 2003
- Las medidas cautelares en el Derecho Peruano*. Jurista Editores, Lima, 2005.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Garantías constitucionales del contribuyente*. Tiradit lo blanch, Madrid, 2012, pp. 130-131.
- ROJAS FRANCO, E. *El debido procedimiento administrativo*. Derecho PUCP, N° 67, 2011. p. 184.
- RUBIO LLORENTE, F, *El Bloque de constitucionalidad*. Revista Española de Derecho Constitucional, año 9, número 27, septiembre-diciembre 1989.
- RUIZ HUIDOBRO, A. *Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos: Una urgente necesidad. La experiencia española*. En IFA Grupo Peruano. CDI's convenios para evitar doble imposición tributaria. Lima, junio, 2008.
- SANABRIA, R., *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. Gráfica Horizonte. Lima. Cuarta Edición. junio 1999.
- SAGÜÉS, N. *La interpretación judicial de la Constitución*. Buenos Aires, De Palma, 1998.
- SARMIENTO, J. "La deuda exigible en cobranza coactiva como garantía del debido procedimiento" en *El procedimiento de cobranza coactiva. Ensayos sobre la vigencia de los derechos y garantías de los administrados*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores, primera edición, Lima, 2013. p. 170-171.
- SOSA SACIO, J. *La interpretación constitucional y la doctrina del "bloque de constitucionalidad" o de las "normas interpuestas"*. Cuadernos sobre Jurisprudencia Constitucional N° 11 – Diciembre 2016. p. 159-180
- SOTO KLOSS, E. *Solve et repete. Notas sobre un resabio absolutista en el Estado Constitucional de Derecho*, Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral año IV-16, RAP, Buenos Aires, octubre-diciembre 2005
- SPISSO, R. *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos aires, 1991.
- VILLALOBOS, S. "Reglas y Fundamentos de los recursos impugnativos en el procedimiento contencioso – tributario: ¿Es factible un proceso de amparo contra una resolución del Tribunal Fiscal? En: *Derecho Procesal Tributario*, Planificación Fiscal y Penal Tributario. Instituto Legales. Legales Ediciones. Lima, 2018. p. 252.

VILLEGAS, C. “Las facultades discrecionales de la Administración Tributaria y el conflicto con los derechos fundamentales de la persona” en *Los derechos del contribuyente. Un enfoque constitucional*. Gaceta Jurídica, septiembre, Lima, 2016.

VILLEGAS, H., *Curso de Finanzas y Tributario*, 8° ed. Astrea, Buenos Aires, 2002.

ZELA, A. *La tutela preventiva de los derechos (como manifestación de la tutela diferenciada)*. Palestra, Lima, 2008.

## Linkografía

ABAD, S. & DANÓS, J. (2013) *La inconstitucional regulación de las medidas cautelares contra la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal*. Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT. XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista N° 55, abril del 2013, pp. 15-55. Disponible en [http://www.ipdt.org/uploads/docs/01\\_Rev55\\_Abad-Danos.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev55_Abad-Danos.pdf) [Consultado el 17 de junio del 2019]

AELE. ANÁLISIS TRIBUTARIO. (2015) *Tratados Tributarios celebrados por el Perú. Convenios para evitar la doble imposición tributaria*. Revista de análisis tributario. Suplemento Especial. Primera edición, Lima. Disponible en <http://www.aele.com/system/files/tratados/archivos/SUPLEMENTO%20ESPECIAL%20CDI%202016.pdf> [Consultado el 19 de junio del 2019]

ALVA, M., (2014) *¿Conoce cuáles son las facultades del Ejecutor Coactivo para la recuperación de deudas tributarias?* En Blog de Mario Alva Matteuci. Artículos vinculados con el Derecho Tributario. Disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/03/05/conoce-cu-les-son-las-facultades-del-ejecutor-coactivo-para-la-recuperaci-n-de-deudas-tributarias/>. [Consultado el 29 de marzo del 2019]

ALVA, M. (2009) *¿Se puede reclamar una orden de pago sin pagar la deuda tributaria?: Cuándo una cobranza podría ser manifiestamente improcedente*. Blog de Mario Alva Matteucci. Artículos vinculados con el Derecho Tributario. Disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/11/26/se-puede-reclamar-una-orden-de-pago-sin-pagar-la-deuda-tributaria-cuando-una-cobranza-podria-ser-manifiestamente-improcedente/> [Consultado el 15 de agosto del 2019]

AZPITARTE, J. (2017) *La confiscatoriedad de los impuestos. Límites reales*. Instituto Juan de Mariana IJM Actualidad. España. Disponible en <https://www.juandemariana.org/ijm-actualidad/analisis-diario/la-confiscatoriedad-de-los-impuestos-limites-reales> [Consultado el 03 de mayo .2019]

BAHAMONDE, M. (2014) *¿Procede el proceso de amparo para cuestionar el procedimiento de cobranza coactiva de Sunat?* Blog personal de la abogada tributarista. Mery Bahamonde Quinteros. Artículo publicado el 20 de noviembre del 2014. Disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/merybahamonde/2014/11/20/procede-el-proceso-de-amparo-para-cuestionar-el-procedimiento-de-cobranza-coactiva-de-sunat/> [Consultado el 3 de junio de 2019].

CABO DE LA VEGA, A. *Nota sobre el bloque de constitucionalidad*, en *Jueces para la democracia*, núm. 24, España, Madrid, año 1995, pp. 58-64 disponible en [http://dialnet.unirioja.es/servlet/fichero\\_articulo?codigo=2552692](http://dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=2552692). [Consultada el 22 de mayo de 2012].

CALDUCH, R. (1991) “Capítulo 6: El Estado, el Pueblo y la Nación”. En *Relaciones Internacionales*. Universidad Complutense de Madrid. Ediciones Ciencias Sociales. Madrid, 1991. pp.1-30 Disponible en <https://www.ucm.es/data/cont/media/www/pag-55159/lib1cap6.pdf> [Consultado: 14 de mayo del 2019].

CASTILLO, L, (2013) *La Constitución del Estado Constitucional*. Repositorio Institucional PIRHUA de la Universidad de Piura – Facultad de Derecho. Lima, Disponible en <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2122> [Consultado el 12 de mayo del 2019].

-----*Sobre la esencia del amparo. En particular sobre su excepcionalidad*. Repositorio Institucional PIRHUA de la Universidad de Piura – Facultad de Derecho, Lima, 2011. Disponible en <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/1932>. [Consultado el 23 de mayo del 2019]

-----*El significado del contenido esencial de los derechos fundamentales*. Foro Jurídico Revista de Derecho editada por estudiantes de la PUCP N° 13 año 2014. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13783>. [Consultado el 28 marzo del 2019]

-----*El primer Código Procesal Constitucional Comentarios a la Ley Peruana 28237*. Repositorio Institucional PIRHUA de la Universidad de Piura. año 2006. pp. 1-16. Disponible en <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2101>. [Consultado el 23 de mayo del 2019].

-----*El derecho de propiedad como objeto de protección del proceso de amparo*. Repositorio Institucional PIRHUA. Facultad de Derecho - Universidad de Piura. año 2006. p. 1-20. Disponible en <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2122> [Consultado el 12 de mayo del 2019]

CARPIO MARCOS, E. (2005). *Bloque de constitucionalidad y proceso de inconstitucionalidad de las leyes*, en *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*, núm. 4, México, Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2530938> [consultada el 22 de mayo de 2019].

DANÓS ORDÓÑEZ, J. (1995) *El Procedimiento de Cobranza Coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de ejecución forzosa de sus actos*. Themis. 43 PUCP. N° 32, PUCP. Lima, Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11478> [Consultado el 18 de junio del 2019]

----- “El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano”, En *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público*. Palestra Editores Año 1, N° 11, noviembre, Lima, 2006 Disponible en [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/biblioteca/Biblio\\_con.nsf/999a45849237d86c052577920082c0c3/6651570DD20AAB3F05257CF60072BAAC/\\$FILE/PALESTRA.PDF](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/biblioteca/Biblio_con.nsf/999a45849237d86c052577920082c0c3/6651570DD20AAB3F05257CF60072BAAC/$FILE/PALESTRA.PDF) [Consultado el 18 de junio del 2019]

- DE LA MORENA MORÁN, S., (2013) *El Principio de Igualdad y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. [En línea] ROED: Revista online de estudiantes de Derecho, Universidad Autónoma de Madrid ISSN-e 2174-1492, N° 3, Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4407228> [Consultado: 15 enero del 2019].
- DEL ROSARIO, M. (2014) *El debate en torno al bloque de constitucionalidad o de derechos humanos como parámetro de validez y prevalencia de las restricciones constitucionales*. Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional. N° 21, pp. 323-331. Disponible en línea en <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r33165.pdf> [Consultado el 22 de mayo del 2019]
- EBS ABOGADOS. (2017) Estudio Jurídico Tributario de Bravo Sheen. *Boletín Especial Paquete Tributario. Modificaciones al Código Tributario*. Disponible en <https://www.ebsabogados.com/uploads/paquete-tributario-2017-modificaciones-al-ct-decreto-legislativo-n-1263-1311-y-1315.pdf>. Lima, 2017. p. 2012. [Consultado el 28 de mayo del 2019]
- GARCÍA BELAUNDE, D. (2003) “Estado y Municipio en el Perú” en Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. pp. 397-416. Disponible en <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/2003/pr/pr22.pdf>. [Consultado el 23 de mayo del 2019]
- GÓNGORA MERA, M. (2007) *El bloque de constitucionalidad en Argentina y su relevancia en la lucha contra la impunidad*, Centro de Derechos Humanos de Nuremberg, Disponible en [https://www.menschenrechte.org/wpcontent/uploads/2009/11/Bloque\\_Constitucionalidad\\_Argentina\\_impunidad.pdf](https://www.menschenrechte.org/wpcontent/uploads/2009/11/Bloque_Constitucionalidad_Argentina_impunidad.pdf) [Consultado el 5 de mayo de 2019].
- La difusión del bloque de constitucionalidad en la jurisprudencia latinoamericana y su potencial en la construcción del Ius Constitutionale Commune Latinoamericano. En: *Ius Constitutionale Commune en América Latina. Rasgos, potencialidades y desafíos*. Instituto de Investigaciones Jurídicas Max Planck de Derecho Público Comparado y Derecho Internacional. 2014. Disponible en <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3655-ius-constitutionale-commune-en-america-latina-rasgos-potencialidades-y-desafios>. [Consultado el 22 de mayo del 2019].
- GONZÁLEZ, C. & VILLANUEVA, C. (2014) *Análisis del artículo 159 del Código Tributario: Un apunte sobre la desnaturalización de la Contracautela*. Revista Derecho & Sociedad, Pontificia Universidad Católica del Perú, N° 43. pp. 269-278. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12575> [Consultado el 17 de junio del 2019].
- GUZMÁN, C. (2001) *El debido proceso en sede administrativa en la jurisprudencia y la doctrina peruana. ¿Hoy en día todavía puede discutirse la pertinencia del mismo?*, Pontificia Universidad Católica del Perú. Revista Ius Et Veritas N° 22, Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16008/16432>. [Consultado el 15 de junio del 2019].

HAKANSSON, C. (2015) *El efecto ondulatorio de las fuentes en un Estado Constitucional de Derecho. The ondulatory effect of the sources in constitutional state of law*. Revista de Derecho Themis de la Pontificia Universidad Católica del Perú. N° 67, Lima. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5279038> [Consultado el 14 de agosto del 2019]

-----*El impacto de la declaración universal de los derechos humanos en las constituciones iberoamericanas*. Repositorio Institucional PIRHUA de la Universidad de Piura. 2008. Disponible en <https://pirhua.upeu.edu.pe/handle/11042/1624> [Consultado el 14 de agosto del 2019]

-----"El Régimen Económico" En *Décima Tercera Edición Ofical de la Constitución Política del Perú*. Texto Actualizado con las reformas ratificadas en el Referéndum de 2018. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Lima, marzo, 2019. pp. 111-116. Disponible en [https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/05/Constitucion-Politica-del-Peru-marzo-2019\\_WEB.pdf](https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2019/05/Constitucion-Politica-del-Peru-marzo-2019_WEB.pdf) [Consultado 15 de junio del 2019]

HOYOS, A. (1992) "El control judicial y el bloque de constitucionalidad en Panamá", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 75, sección de artículos, México, , disponible en <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/2994/3250> [Consultado el 5 de mayo de 2019].

MESIAS, V. (2014) Derecho Constitucional Tributario – Persona natural. Comentarios tributarios. Blog personal de Víctor Guillermo Mesías Canchari. Disponible En: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/victormesiascanchari/2014/09/23/derecho-constitucional-tributario-persona-natural/> [Consultado el 15 de junio del 2019].

MORÓN URBINA, J. (2011) *Preocupaciones sobre los organismos administrativos independientes dentro del Poder Ejecutivo peruano*. Revista Ius et Veritas de la PUPC N° 43, Lima. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12063> [Consultado el 27 de mayo del 2019]

PINILLOS, A. & ZEGARRA, F. *¿Qué hay detrás de la eliminación del dictamen fiscal en los procesos contenciosos administrativos?* Portal La Ley, el ángulo legal de la noticia. Martes, 12 de marzo del 2019. Disponible en <https://laley.pe/art/7447/que-hay-detras-de-la-eliminacion-del-dictamen-fiscal-en-los-procesos-contenciosos-administrativos>. [Consultado el 10 de junio del 2019].

ROBLES MORENO, C., (2006) *A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria*. [En línea] Blog Tributo & Dogma. Portal de Derecho Tributario. miércoles, 25 de enero del 2006. Disponible en <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html> [Consultado: 03 mayo del 2019].

-----*El bloque de constitucionalidad como parámetro de control constitucional ¿Cuánto conocemos del tema y de su aplicación en materia tributaria? (Parte Final)*. Actualidad Empresarial N° 163 – Segunda Quincena de julio del 2008, pp. I-5 a I-10. Disponible en: [http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_8322\\_90606.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_8322_90606.pdf) [Consultado 23 de mayo del 2019].

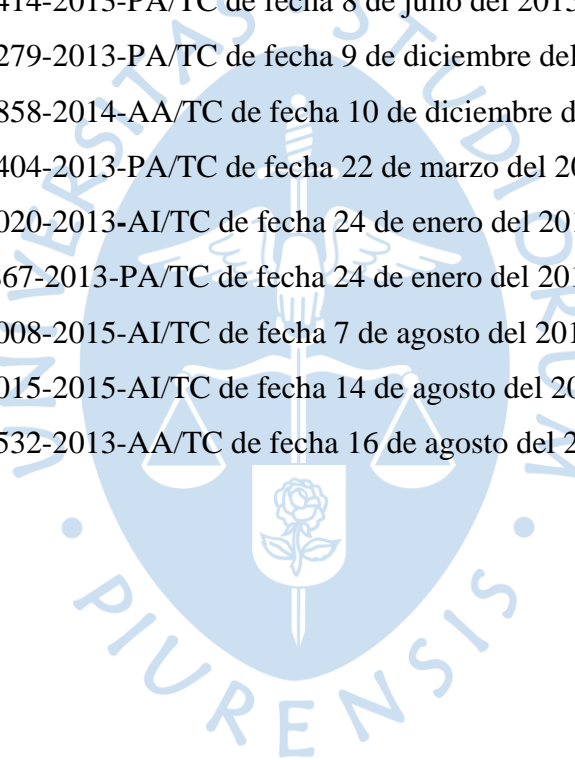
- RODRÍGUEZ, G. [Et al]. *Bloque de constitucionalidad en México*. ReformaDH. Metodología para la enseñanza de la reforma constitucional en materia de Derechos Humanos. primera edición, México D.F 2013. Disponible en <http://www2.scjn.gob.mx/red/coordinacion/Bloque%20de%20constitucionalidad.pdf> [Consultado: 22 de mayo del 2019].
- ROJAS BERNAL.J. (2012) “La Medida Cautelar en los procesos constitucionales”, En *Medidas Cautelares y Ejecución de Sentencias Constitucionales*. Editorial Gaceta Constitucional. Primera edición. Marzo, Lima. p.45. Disponible en [https://www.academia.edu/35724153/Rojas\\_Bernal\\_Jose\\_Miguel\\_2012\\_Medidas\\_cautelares\\_y\\_ejecuci%C3%B3n\\_de\\_sentencias\\_constitucionales.\\_Gaceta\\_Jur%C3%ADdica\\_Lima](https://www.academia.edu/35724153/Rojas_Bernal_Jose_Miguel_2012_Medidas_cautelares_y_ejecuci%C3%B3n_de_sentencias_constitucionales._Gaceta_Jur%C3%ADdica_Lima). [Consultado el 14 de junio del 2019]
- SIMONS, A. (2014) *El Círculo Perfecto*. Diario Gestión. Fecha de Publicación 11.04.2014 – 12:55am. Disponible en <https://gestion.pe/imprensa/circulo-perfecto-57265>. [Consultado el 04 de marzo del 2019].
- TORRES ACEVEDO, Ana. (2017) *Nociones básicas de la Tributación en Colombia*. Repositorio Digital Institucional CES. Biblioteca Fundadores. Universidad CES. Publicado 10-08-2017. pp. 1-6. Disponible en <http://bdigital.ces.edu.co:8080/repositorio/handle/10946/4696>. [Consultado el 30 de enero del 2019]
- UPRIMNY YEPES, R. (2017) *Bloque de constitucionalidad, derechos humanos y proceso penal*, Consejo Superior de la Judicatura-Universidad Nacional de Colombia, 2° edición, Bogotá 2008, p. 25. Disponible en: [https://cdn.dejusticia.org/wp-content/uploads/2017/04/fi\\_name\\_recurso\\_47.pdf](https://cdn.dejusticia.org/wp-content/uploads/2017/04/fi_name_recurso_47.pdf) [consultado el 22 de mayo de 2019].
- VALDEZ, P. (2014) *Los acuerdos de intercambio de información tributaria y su implementación en el Perú*. Revista Derecho & Sociedad N° 43. Pontificia Universidad Católica del Perú pp. 419-433. Disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/12587> [Consultado el 04 de junio del 2019]

### Sentencias del Tribunal Constitucional

- STC EXP. N° 00004-1996-AI/TC de fecha 03 de enero de 1997.
- STC EXP. N° 00177-1999-AA/TC de fecha 2 de junio del 1999.
- STC EXP. N° 00689-2000-AC/TC de fecha 15 de diciembre del 2000.
- STC EXP. N° 00774-1999-AA/TC. de fecha 24 de enero del 2001.
- STC EXP. N° 03891-2011-AA/TC de fecha 16 de enero del 2002.
- STC EXP. N° 00012-2001-AI/TC de fecha 23 de mayo del 2002.
- STC EXP. N° 00895-2001-AA/TC de fecha 19 de agosto del 2002.
- STC EXP. N° 02762-2002-AA/TC de fecha 30 de enero del 2003.
- STC EXP. N° 00002-2003-AI/TC de fecha 27 de junio del 2003.
- STC EXP. N° 00007-2002-AI/TC de fecha 27 de agosto del 2003.
- STC EXP. N° 00008-2003-AI/TC de fecha 11 de noviembre del 2003.
- STC EXP. N° 00014-2003-AI/TC de fecha 10 de diciembre del 2003.
- STC EXP. N° 02727-2002-AA/TC de fecha 19 de diciembre del 2003.
- STC EXP. N° 00013-2003-CC/TC de fecha 29 de diciembre del 2003.
- STC EXP. N° 01049-2003-AA/TC de fecha 30 de enero del 2004.
- STC EXP. N° 03548-2003-AA/TC de fecha 28 de junio del 2004.
- STC EXP. N° 00029-2004-AI/TC de fecha 02 de agosto del 2004.
- STC EXP. N° 00004-2004-AI/TC de fecha 21 de septiembre del 2004.
- STC EXP. N° 00001-2004-AI/TC y 00002-2004-AI/TC del 27 de septiembre del 2004.
- STC EXP. N° 00033-2004-AI/TC de fecha 28 de setiembre de 2004.
- STC EXP. N° 00041-2004-AI/TC de fecha 11 de noviembre del 2004.
- STC EXP. N° 00046-2004-AI/TC de fecha 15 de febrero del 2005.
- STC EXP. N° 1907-2003-AA/TC de fecha 24 de febrero del 2005.
- STC EXP. N° 00048-2004-PI/TC de fecha 1 de abril del 2005.
- STC EXP. N° 00042-2004-AI/TC de fecha 13 de abril del 2005.
- STC EXP. N° 02302-2003-AA/TC de fecha 13 de abril del 2005.
- STC EXP. N° 01679-2005-PA/TC de fecha 11 de mayo del 2005.
- STC EXP. N° 00050-2004-AI/TC de fecha 03 de junio del 2005.
- STC EXP. N° 553-2004-AA/TC de fecha 08 de junio del 2005.
- STC EXP. N° 01417-2005-PA/TC de fecha 8 de julio del 2005.
- STC EXP. N° 4578-2004-AA/TC de fecha 05 de agosto del 2005.
- STC EXP. N° 00053-2004-PI/TC de fecha 1 de septiembre del 2005.

- STC EXP. N° 05854-2005-AA/TC de fecha 8 de noviembre del 2005.
- STC EXP. N° 00005-2005-CC/TC de fecha 18 de noviembre del 2005.
- STC EXP. N° 04587-2004-AA/TC de fecha 29 de noviembre del 2005.
- STC EXP. N° 00015-2005-PI/TC de fecha 05 de enero del 2006.
- STC EXP. N° 3571-2005-PA/TC de fecha 9 de enero del 2006.
- STC EXP. N° 02689-2004-AA/TC de fecha 20 de enero del 2006.
- STC EXP. N° 09165-2005-PA/TC de fecha 13 de febrero del 2006.
- STC EXP. N° 01209-2006-PA/TC de fecha 14 de marzo del 2006.
- STC EXP. N° 02273-2005-PHC/TC de fecha 20 de abril del 2006.
- STC EXP. N° 00047-2004-AI/TC de fecha 24 de abril del 2006.
- STC EXP. N° 00033-2005-PI/TC de fecha 29 de agosto del 2006.
- STC EXP. N° 03362-2004-AA/TC de fecha 29 de agosto del 2006.
- STC EXP. N° 09727-2005-HC/TC de fecha 06 de octubre del 2006.
- STC EXP. N° 3741-2004-AA/TC de fecha 11 de octubre del 2006.
- STC EXP. N° 07873-2006-PC/TC de fecha 23 de octubre del 2006.
- STC EXP. N° 00023-2005-AI/TC de fecha 27 de octubre del 2006.
- STC EXP N° 02349-2005-PA/TC de fecha 20 de noviembre del 2006.
- STC EXP. N° 01776-2004-AA/TC de fecha 26 de enero del 2007.
- STC EXP. N° 03797-2006-AA/TC de fecha 5 de marzo del 2007
- STC EXP. N° 05614-2007-PA/TC de fecha 20 de marzo del 2007
- STC EXP. N° 06089-2006-PA/TC de fecha 17 de abril del 2007.
- STC EXP. N° 00007-2007-PI/TC de fecha 19 de junio del 2007.
- STC EXP. N° 04446-2007-PA/TC de fecha de 05 de octubre del 2007.
- STC EXP. N° 05970-2006-PA/TC de fecha 12 de noviembre del 2007.
- STC EXP. N° 02226-2007-PA/TC de fecha 26 de noviembre del 2007.
- STC EXP. N° 4446-2007-AA/TC de fecha 31 de julio del 2008.
- STC EXP. N° 5175-2007-HC/TC de fecha 19 de agosto del 2008.
- STC EXP. N° 04168-2006-PA/TC de fecha 24 de septiembre del 2008.
- STC EXP. N° 00605-2008-PA/TC de fecha 28 de enero del 2009.
- STC EXP. N° 02848-2009-PA/TC de fecha 11 de diciembre del 2009.
- STC EXP N° 00611-2009-AA/TC de fecha 22 de enero del 2010.
- STC EXP. N° 01943-2009-PA/TC de fecha 30 de junio del 2010.
- STC EXP. N° 03258-2010-PA/TC de fecha 20 de abril del 2011.
- STC EXP N° 03417-2011-AA/TC de fecha 24 de octubre del 2011.

- STC EXP. N° 02835-2010-AA/TC de fecha 13 de diciembre del 2011.
- STC EXP. N° 04944-2011-AA/TC de fecha 16 de enero del 2012.
- STC EXP. N° 00502-2012-PA/TC de fecha 18 de abril del 2012.
- STC EXP. N° 01342-2012-AA/TC de fecha 05 de noviembre del 2012.
- STC EXP. N° 02044-2009-AA/TC de fecha 12 de diciembre del 2012.
- STC EXP N° 02879-2012-AA/TC de fecha 26 de noviembre del 2013.
- STC EXP. N° 01279-2002-AA/TC de fecha 18 de diciembre del 2013
- STC EXP. N° 00005-2010-PA/TC de fecha 29 de enero del 2014.
- STC EXP. N° 03433-2013-AA/TC de fecha 18 de marzo del 2014.
- STC EXP. N° 00579-2013-AA/TC de fecha 24 de octubre del 2014.
- STC EXP. N° 01414-2013-PA/TC de fecha 8 de julio del 2015.
- STC EXP. N° 07279-2013-PA/TC de fecha 9 de diciembre del 2015.
- STC EXP. N° 01858-2014-AA/TC de fecha 10 de diciembre del 2015.
- STC EXP. N° 03404-2013-PA/TC de fecha 22 de marzo del 2016.
- STC EXP. N° 00020-2013-AI/TC de fecha 24 de enero del 2017.
- STC EXP N° 00867-2013-PA/TC de fecha 24 de enero del 2018.
- STC EXP. N° 00008-2015-AI/TC de fecha 7 de agosto del 2018.
- STC EXP. N° 00015-2015-AI/TC de fecha 14 de agosto del 2018
- STC EXP. N° 04532-2013-AA/TC de fecha 16 de agosto del 2018.



### **Resoluciones del Tribunal Fiscal**

- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 0761-1-1996 del 01 de agosto de 1996.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 00344-Q-1997 del 31 de marzo de 1997.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1036-3-2000 del 13 de octubre de 2000.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1170-3-2000 del 21 de noviembre de 2000.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1016-5-2000 del 30 de noviembre de 2000.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1992-3-2003 del 15 de abril de 2003.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 4970-2-2003 del 01 de septiembre del 2003.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 5375-2-2003 del 19 de septiembre del 2003.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1683-3-2002 del 26 de marzo de 2004.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 0654-6-2006 del 03 de febrero del 2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1194-1-2006 del 07 de marzo del 2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1380-1-2006 del 15 de marzo del 2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 06037-2-2006 del 9 de noviembre del 2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 4488-5-2007 del 24 de mayo del 2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 6561-1-2007 del 13 de julio del 2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 6562-1-2007 del 13 de julio del 2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1530-1-2008 del 06 de febrero del 2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 10499-3-2008 del 02 de septiembre de 2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1212-7-2009 del 10 de febrero de 2009.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 08879-4-2009 del 08 de septiembre de 2009.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 13989-3-2009 del 30 de diciembre del 2009.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1463-3-2010 del 09 de febrero del 2010
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 14981-2-2010 del 23 de noviembre del 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 15607-5-2010 del 2 de diciembre del 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 0093-1-2011 del 05 de enero de 2011.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1609-9-2011 del 28 de enero del 2011.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 3177-7-2012 del 06 de marzo de 2011.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 10072-3-2011 del 14 de junio del 2011.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 16648-10-2011 del 03 de octubre del 2011.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 7655-9-2012 del 18 de mayo del 2012.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 9968-11-2012 del 21 de junio de 2012.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 12252-1-2012 del 24 de julio de 2012.

- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1189-Q-2013 del 23 de septiembre del 2013
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1445-Q-2013 del 9 de octubre de 2013
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 0277-Q-2014 del 14 de enero de 2014.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1619-11-2014 del 05 de febrero de 2014
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 4786-Q-2014 del 28 de febrero de 2014.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 5848-8-2014 del 14 de mayo del 2014.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 3057-Q-2014 del 13 de junio de 2014.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 5959-11-2014 del 10 de diciembre de 2014.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 0009-Q-2015 del 05 de enero de 2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 0204-A-2015 del 20 de enero de 2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 00225-Q-2015 del 20 de enero del 2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 2089-1-2015 del 26 de febrero del 2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1310-Q-2015 del 09 de abril de 2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1814-Q-2015 del 22 de mayo del 2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 2769-Q-2015 del 06 de agosto de 2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 4932-Q-2015 del 27 de octubre de 2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 00343-Q-2016 del 28 de enero del 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 01308-Q-2016 del 13 de abril de 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 1333-Q-2016 del 14 de abril del 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 0371-Q-2018 del 05 de febrero del 2018.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 03460-Q-2018 del 07 de marzo del 2018.
- Resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 3243-1-2018 del 26 de abril del 2018.