



Los créditos laborales de naturaleza tributaria y su relación con la hipoteca en un proceso de Tercería Preferente de pago

Labor credits of a tax nature and their relationship with the mortgage in a Preferential Third Party payment process

Créditos trabalhistas de natureza tributária e sua relação com a hipoteca em um processo de pagamento preferencial por terceiros.

ARTÍCULO ORIGINAL

Augusto Enrique Hayashida Marchinares

<https://orcid.org/0000-0002-4278-5008>

augusto.hayashida@unmsm.edu.pe

Universidad Nacional Mayor de San Marcos,
Lima - Perú

John Hitler Mena Dávila

<https://orcid.org/0000-0002-3632-6550>

jmenad@usmp.pe

Universidad San Martín de Porres,
Lima - Perú

Recibido 15 de Noviembre 2025 | Arbitrado y aceptado 28 de Noviembre 2025 | Publicado el 05 de Enero 2026

RESUMEN

Los créditos laborales de naturaleza tributaria por mandato constitucional tienen prioridad sobre cualquier obligación del empleador, siendo su prelación una garantía que no puede ser afectada con requisitos de procedibilidad que vacían de contenido su especial protección, resultando inaplicable todo acto que se oponga al principio de prioridad constitucional.

Palabras claves: *Créditos laborales, principio de prioridad constitucional, especial protección, requisitos de procedibilidad.*

ABSTRACT

Labor claims of a tax nature, by constitutional mandate, have priority over any other employer obligation. This priority is a guarantee that cannot be undermined by procedural requirements that render their special protection meaningless. Therefore, any act that contravenes the principle of constitutional priority is inapplicable.

Keywords: *Labor claims, principle of constitutional priority, special protection, procedural requirements.*

RESUMO

As obrigações trabalhistas de natureza tributária, por força da Constituição, têm prioridade sobre quaisquer outras obrigações do empregador. Essa prioridade é uma garantia que não pode ser minada por exigências processuais que tornem sem efeito sua proteção especial. Portanto, qualquer ato que contrarie o princípio da prioridade constitucional é inaplicável.

Palavras-chave: *Obrigações trabalhistas, princípio da prioridade constitucional, proteção especial, exigências processuais.*

Introducción

Los modelos constitucionales en la actualidad se caracterizan por establecer en la norma fundamental (en adelante, NF) una “*enumeración numerus apertus*” de los derechos fundamentales reconocidos por el constituyente en el artículo 3° de la Carta Fundamental (en adelante, CF). Sobre la base de la dinámica social de dichos derechos, pueden incorporarse otros derechos vinculados con la dignidad del ser humano, situación que evidencia la garantía de derechos como un presupuesto de convivencia social dentro de los parámetros constitucionales.

En ese orden de ideas, conforme fluye del artículo 16° de la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano, un elemento caracterizador de los Estados constitucionales es la garantía de derechos y la división de poderes. En ese contexto, en el presente artículo aborda la garantía constitucional prescrita en el artículo 24° de la NF, en el extremo de los créditos laborales de naturaleza tributaria y su prioridad constitucional en los procesos de tercería preferente de pago (en adelante, TPP) derivados de un procedimiento de cobranza coactiva, en el cual el acreedor no es el trabajador, sino la entidad pública que goza de la facultad de autotutela administrativa y es la encargada de cautelar el pago de la deuda tributaria que subyace de la relación jurídico-tributaria.

El crédito laboral de naturaleza tributaria es el que se produce como consecuencia de una relación laboral, y tiene como hecho generador la realización de una actividad estatal en beneficio del trabajador; es decir, las prestaciones de salud pública de las que goza el trabajador del empleador (EsSalud) y las prestaciones previsionales otorgadas por el Estado a los trabajadores que se acogieron al régimen previsional de la ONP. En razón de su especial protección constitucional, estos créditos gozan de preferencia frente a cualquier obligación del empleador, incluso si se oponen a una hipoteca inscrita con anterioridad, por lo que la garantía de prioridad constituye un límite infranqueable para todo poder del Estado.

En la Casación N° 901-2021-PUNO, la Corte Suprema (en adelante, CS), aplicando un dispositivo legal inaplicable al caso concreto, declaró infundado el recurso de Casación interpuesto por la Administración Tributaria (en adelante AT), bajo la premisa de que el carácter persecutorio de los bienes del empleador, se produce

únicamente cuando este ha sido declarado insolvente o incumple sus obligaciones laborales por simulación o fraude a la ley, conforme con lo establecido en los artículos 3° y 4° del Decreto Legislativo N° 856 (en adelante, DL). Dichos requisitos de procedibilidad no pueden exigirse a la AT, pues la norma parte del supuesto en el que el trabajador persigue los bienes del empleador, sin tener en cuenta la autotutela administrativa de la que goza la AT. Asimismo, en un proceso de tercería preferente de pago, el accionante no es la AT, sino el tercero que invoca la preferencia de un crédito de naturaleza hipotecaria respecto de un crédito laboral de naturaleza tributaria.

En ese contexto, el presente trabajo busca evidenciar los vicios de nulidad advertidos en la citada sentencia casatoria e identificar la vía procesal idónea para cuestionar dicha decisión judicial por haber vaciado de contenido la garantía de prioridad constitucional prescrita en la NF, contraria a los principios que erigen nuestro sistema constitucional, así como las normas de desarrollo constitucional contenidas en el artículo 2° del DL N.° 856, el artículo 6° del Código Tributario (en adelante, CT), y el artículo 42° de la Ley del Procedimiento Concursal. Asimismo, se busca determinar si el ejecutor coactivo puede trabar una medida cautelar respecto de un bien mueble o inmueble con prenda o garantía hipotecaria debidamente inscrita, cuál es el acto procedimental que bloquea la eficacia de la TPP, y la interpretación conforme del artículo 3° y 4° del DL 856 con relación al principio de autotutela de los créditos tributarios de naturaleza laboral.

I. Créditos Laborales de naturaleza tributaria

1.1. Definición

Los créditos laborales constituyen aquellas deudas que mantiene el empleador con su trabajador, pudiendo ser alguno o todos los siguientes conceptos: remuneraciones, compensación por tiempo de servicios (en adelante, CTS), indemnizaciones y otros beneficios legales. También se incluyen los importes impagos de los aportes al Sistema Privado de Pensiones, así como al Sistema Nacional de Pensiones, incluidos sus intereses y gastos.

Al respecto, en el artículo N.° 1 del DL N.° 856, que precisa los alcances y prioridades de los créditos laborales, se establece que constituyen créditos laborales las

remuneraciones, la compensación por tiempo de servicios, las indemnizaciones, y en general, los beneficios establecidos por ley que se adeudan a los trabajadores. Asimismo, se precisa que los créditos laborales comprenden los aportes impagos tanto al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones como al Sistema Nacional de Pensiones, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse.

Los créditos laborales son privilegiados y tienen prioridad absoluta de pago sobre otras deudas debido a su carácter alimentario, según lo dispuesto en la Constitución y las leyes laborales peruanas, sin estar sujetos a condiciones o limitaciones de monto. Esta preferencia asegura que las remuneraciones y beneficios sociales de los trabajadores se cobren antes que otras obligaciones del empleador, resultando pertinente precisar que el tributo ONP, al ser una retención dispuesta por ley del 13% de la remuneración, realizada por el empleador, el incumplimiento del pago por parte del empleador en el plazo establecido por la norma, merece un alto rechazo moral, y se exige por parte del Estado una actuación inmediata para sancionar y recuperar dicha acreencia, a través del PCC y el uso de la prioridad constitucional frente a las demás obligaciones del empleador.

1.2. Tributo - EsSalud

EsSalud es el Seguro Social de Salud que mantiene como finalidad dar cobertura a los asegurados y sus derechohabientes, a través del otorgamiento de prestaciones de prevención, promoción, recuperación, rehabilitación, prestaciones económicas, y prestaciones sociales que corresponden al régimen contributivo de la Seguridad Social en Salud, así como otros seguros de riesgos humanos.

El aporte a EsSalud equivale al 9% de la remuneración. Es de cargo obligatorio del empleador que debe declararlo y pagarlo en su totalidad mensualmente al EsSalud sin efectuar retención alguna al trabajador. Asimismo, es pertinente precisar que el tributo EsSalud se encuentra signado con el código 5210, y cuyo incumplimiento impide que el Estado cuente con los recursos idóneos y necesarios para garantizar la efectiva prestación de los servicios de salud, por lo que su incumplimiento por parte del empleador exige una actuación inmediata del Estado para el cumplimiento de la

obligación tributaria en cabeza del empleador que en sentido estricto genera un beneficio directo para el trabajador y sus derechohabientes.

1.3. Tributo – ONP

Es un tributo de naturaleza previsional, cuyo obligado es el trabajador, pero el empleador actúa como agente de retención al aplicar la tasa del 13% sobre la remuneración del trabajador, este tributo se sustenta en el principio de solidaridad intergeneracional y forma parte de un sistema de reparto; es decir, un fondo común al que ingresan los aportes de los afiliados al Sistema Nacional de Pensiones (en adelante, SNP) para financiar las pensiones de las personas en edad de jubilación. Por lo tanto, los aportes al SNP no se acumulan en una cuenta de capitalización individual, sino que se emplean para financiar pensiones que garanticen una vida digna a los sujetos en edad de jubilación.

1.4. Recaudación Tributaria de los tributos laborales

1.4.1. Recaudación del Tributo – Esalud y ONP

Tabla 1

Recaudación de la Contribución – EsSalud y ONP desde el 2010 al 2014 en millones de soles

Tributo	2010	2011	2012	2013	2014
5210	5,459.0	6,234.4	7,200.5	8,051.4	8,640.2
5310	1,730.1	2,084.3	3,696.4	2,894.9	3,140.8
TOTAL	7,189.1	8,318.7	9,694.1	10,946.3	11,780.9

Fuente. Nota Tributaria publicada por SUNAT (2025)

En relación con el tributo EsSalud, se puede apreciar un crecimiento sostenido del año 2010 al 2014, lo que se traduce en mayores recursos para que el Estado pueda cumplir su rol constitucional de generar bienestar a través de prestaciones de salud efectivas que garanticen una vida digna a la población. Por otro lado, respecto del tributo ONP se advierte un crecimiento en la recaudación del 2010 al 2012, y en 2013 una reducción del 21.68% respecto de la recaudación anterior y una mejora en el año

2014, siendo importante resaltar que, con dichos ingresos tributarios, se garantiza la seguridad previsional de los afiliados al fondo nacional de pensiones.

Tabla 2

Recaudación de la Contribución – EsSalud y ONP desde el 2015 al 2019 en millones de soles

Tributo	2015	2016	2017	2018	2019
5210	9,177.8	9,545.1	9,882.1	10,659.2	11,256.4
5310	3,417.2	3,591.7	3,696.4	3,987.0	4,073.7
TOTAL	12,595.0	13,136.9	13,578.6	14,646.1	15,330.1

Fuente. Nota Tributaria publicada por SUNAT (2025)

En la tabla se evidencia que respecto del tributo EsSalud existe un incremento sostenido en la recaudación y la continuidad de esa línea desde el año 2010, pasando de S/ 5,459 a 11,256 millones lo que evidencia un crecimiento de más del 100% en la recaudación de dicho tributo, el mismo que permite al Estado contar con los recursos idóneos para garantizar prestaciones de salud de calidad y el desarrollo de la infraestructura necesaria para atender la alta demanda de servicios públicos de salud; respecto del tributo ONP, a diferencia de los años anteriores, se advierte un crecimiento sostenido desde el 2015 al 2019, por lo que se puede inferir que el Estado cuenta con los recursos necesarios para satisfacer las necesidades previsionales de la población.

Tabla 3

Recaudación de la Contribución – EsSalud y ONP desde el 2020 al 2024 en millones de soles

Tributo	2020	2021	2022	2023	2024
5210	10,773.5	12,176.4	13,361.7	14,354.9	15,413.3
5310	3,754.4	4,066.9	4,207.9	4,323.5	4,600.5
TOTAL	14,528.0	16,243.3	17,569.6	18,678.4	20,013.8

Fuente. Nota Tributaria publicada por SUNAT (2025)

En la tabla se evidencia una reducción de la recaudación del 2020 respecto del 2019; pero un incremento sostenido hasta el 2024 respecto del tributo EsSalud, y en

relación con la ONP una ligera reducción en el año 2020 en comparación con el año 2019, pero posteriormente se retomó la línea del crecimiento sostenido de dicho tributo. Por lo que en términos generales se puede evidenciar la importancia de dichos tributos en la generación del bienestar de la población, traducida en beneficios concretos de índole previsional y prestaciones de salud efectivas.

Lo anteriormente señalado evidencia las razones objetivas por las que el constituyente en el segundo párrafo del artículo 24° de la Carta Magna peruana otorgó prioridad constitucional a las remuneraciones y beneficios sociales del trabajador sobre cualquier otra obligación del empleador, teniendo en cuenta que respecto del tributo ONP el empleador retiene el 13% de la remuneración del trabajador, el importe retenido y no pagado a la AT, forma parte del contenido constitucionalmente protegido por el segundo párrafo del citado dispositivo constitucional; consecuentemente el Procedimiento de Cobranza Coactiva (en adelante PCC) iniciado por la AT en el ejercicio de su facultad de autotutela de sus decisiones administrativas y el interés público que subyace de su actuación, es la vía idónea para extraer de la esfera patrimonial del empleador el tributo retenido y no pagado al fisco, para lo cual la AT a través del ejecutor coactivo, se encuentra legitimada para trabar las medidas idóneas y necesarias para garantizar el pago de la deuda tributaria.

En ese contexto, si el empleador ha retenido el 13% de la remuneración del trabajador, y no ha cumplido con el pago de la obligación sustancial en el plazo establecido por ley, después de la notificación de la Orden de Pago (en adelante OP) y la Resolución de Ejecución Coactiva (en adelante REC), el ejecutor coactivo puede dictar las medidas cautelares sobre la esfera patrimonial del empleador, en el hipotético caso de que el embargo recaiga en un bien inmueble con garantía hipotecaria anterior al embargo dispuesto por el ejecutor coactivo, por mandato constitucional, el embargo sustentado en la deuda tributaria del tributo ONP, tiene preferencia respecto de la garantía hipotecaria, a pesar de que ésta última fue inscrita de manera anterior a la medida cautelar en forma de inscripción dictada por el ejecutor; no pudiéndose admitir una interpretación en contrario, al estar proscrito que se distinga donde la NF no distingue.

Delgado (2020) sostuvo que conforme al mandato legal prescrito en el artículo 6° de la Ley 26790, la contribución al EsSalud es de cargo y cuenta de las entidades empleadoras y equivale al 9% de la remuneración computable del trabajador, con el propósito que los trabajadores que han puesto a disposición su mano de obra al empleador, en su condición de asegurados tengan derecho a una prestación de salud de calidad. En ese orden de ideas, se puede inferir, que la prestación de salud es un beneficio del trabajador establecido por ley, y cuya obligación tributaria es asumida por el empleador, por lo que dicho beneficio se subsume en el supuesto de prioridad constitucional establecida en el segundo párrafo del artículo 24° de la norma hipotética fundamental peruana, y el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del empleador habilita a la AT a notificarle la OP y posterior REC, para el inicio del PCC y posterior dictado de medidas cautelares tendientes a cautelar el pago de la obligación que se sustenta en las prestaciones de salud del Estado, en favor del trabajador, lo que en estricto es un beneficio de índole laboral que subyace de la relación laboral bajo los parámetros de dependencia.

Por lo expuesto, conforme con lo señalado por Saavedra (2021) las contribuciones son tributos cuyo hecho generador se deriva de una obra pública o una actividad estatal, en el caso del tributo EsSalud y ONP, son contribuciones sociales que se sustentan en dos actividades estatales, por un lado, la prestación efectiva de servicios de salud pública de calidad a los trabajadores dependientes, independientemente de las formas jurídicas de contratación laboral, y por otro lado, la prestación previsional por parte del Estado a los trabajadores dependientes en edad de jubilación, en el primer caso el obligado tributario es el empleador (9% de la remuneración), y en el segundo caso, el empleador retiene el 13% de la remuneración, por lo que el incumplimiento de los citados tributos laborales permite el embargo del patrimonio del empleador, el cual tiene prioridad constitucional.

II. Procedimiento de Cobranza Coactiva

2.1. Definición.

El PCC es un procedimiento administrativo de carácter residual, en el que se busca tutelar el pago de la deuda tributaria. El procedimiento es residual porque se sostiene en la deuda tributaria autodeterminada o determinada por la AT en un procedimiento de fiscalización, e inicia con la notificación del acto administrativo, la REC es un acto procedimental con el que se inicia legalmente el PCC y contiene un mandato de pago de la deuda tributaria, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares en caso de incumplimiento o iniciarse la ejecución forzada de las que ya han sido dictadas, en el supuesto de las medidas cautelares previas.

El PCC es una manifestación de la potestad tributaria en su dimensión de cobro de las acreencias del fisco, por lo que resulta plenamente aplicable los principios contenidos, de manera expresa e implícita en el texto constitucional, donde se puede advertir la legalidad procesal, el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, el principio de razonabilidad y proporcionalidad conforme fluye del artículo 74° de la Carta Fundamental peruana.

Es importante resaltar que el titular del PCC es el ejecutor coactivo, quien tiene una serie de facultades establecidas de manera taxativa en el artículo 116° del CT, como por ejemplo verificar la exigibilidad de la deuda, conforme con las reglas establecidas en el artículo 115° del citado cuerpo normativo, ordenar, variar o sustituir a su discreción las medidas cautelares que busquen garantizar el pago de la deuda tributaria, si bien el ejecutor goza de discrecionalidad para trabar medidas cautelares, esa discrecionalidad no es absoluta, debiendo ejercerse dentro de los parámetros del marco constitucional, la doctrina jurisprudencial del TC y las reglas establecidas en el ordenamiento jurídico vigente, teniendo presente que mientras mayor sea la discrecionalidad, mayor necesidad de motivación para, de esa manera, poder distinguir un acto arbitrario de uno discrecional.

Es importante traer a colación que resulta indispensable, conforme fluye del artículo VII del TP del Código Procesal Constitucional, que el ejecutor coactivo al momento de dictar las medidas cautelares, las realice conforme con la doctrina jurisprudencial vinculante recaída en el expediente N.º 005-2010-PA/TC, y las interpretaciones realizadas por el supremo intérprete de la Constitución sobre las reglas de carácter legal y reglamentario prescritas sobre el PCC, contenidas en el Libro

Tercero y en los artículos 114° al 123° del CT, con el propósito de garantizar la plena vigencia de los derechos fundamentales de los contribuyentes en un procedimiento que subyace, frente al incumplimiento de la obligación tributaria sustancial, sea en calidad de obligado tributario o agente de retención del tributo de naturaleza laboral.

Sotelo (1996) sostiene que el PCC es una manifestación de la tutela administrativa y la facultad del ejecutor coactivo de poder cobrar sus propias acreencias sin la necesidad de recurrir al órgano jurisdiccional. En el citado procedimiento se evidencian tres etapas claramente marcadas y diferenciadas, el inicio del PCC con la notificación del REC, adopción de las medidas cautelares y ejecución forzada; por lo que, si el ejecutor en el ejercicio de su discrecionalidad administrativa, decide embargar un bien inmueble del empleador con garantía hipotecaria previa, para garantizar la deuda tributaria sustentada en tributos laborales como la ONP y EsSalud, dicho embargo tiene prioridad constitucional y el órgano jurisdiccional no debería amparar la tercería preferente de pago interpuesta por el acreedor hipotecario del empleador.

Ordoñez (1995) manifestó que el principio de autotutela habilita a la AT a cautelar sus propios actos sin la necesidad de recurrir al órgano jurisdiccional; sin embargo, esa facultad no es absoluta y debe ejercerse dentro de los parámetros de la razonabilidad y la proporcionalidad, límites constitucionales contenidos implícitamente en el artículo 74° de la NF, teniendo presente que la razonabilidad debe ser entendida como el uso adecuado y motivado de una competencia de orden legal en la que se exige una adecuada ponderación entre el medio empleado y el fin público que se pretende tutelar. En el caso del cobro de los tributos laborales, es deber del ejecutor cautelar la deuda tributaria derivada de una retención practicada por el empleador al trabajador, y no pagada dentro del plazo establecido en la ley, a través de la verificación de los actos administrativos previos al inicio del PCC, como por ejemplo la emisión y notificación de la OP, la Resolución de Determinación (en adelante RD) y la Resolución de Multa (RM), la emisión y notificación de la REC, y el cumplimiento del horizonte temporal establecido por el legislador para el cumplimiento del pago de los actos administrativos que sustentan el inicio del PCC, y en caso de no cumplirse con el mandato de pago, el ejecutor estaría en la obligación de perseguir y afectar la esfera patrimonial del deudor, teniendo como límite conforme con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (en adelante TC), el monto de la deuda tributaria con calidad de exigible; para lo cual podrá

dictar medidas cautelares incluso respecto de los bienes inmuebles del empleador que tengan garantía hipotecaria previa.

2.2. Medidas Cautelares contra bienes con garantía hipotecaria

La hipoteca es un derecho real convencionalmente constituido (Musto, 2000, p. 239), es convencional cuando es pactada libremente por las partes para garantizar el cumplimiento de una obligación. Exige un acuerdo de las voluntades que tienen como fin inmediato constituir el derecho real de hipoteca. Por ello se sostiene que la causa fuente de la hipoteca es siempre el contrato (Papaño et al., 2004, pp. 86-87).

A mayor abundamiento, la hipoteca es un derecho real que nace como manifestación de la voluntad de las partes para garantizar el cumplimiento de una obligación, en dicho acuerdo se debe establecer las obligaciones que serán respaldadas con la garantía hipotecaria, la forma de su cancelación y el bien inmueble sobre el cual se constituirá la hipoteca (Beaumont, 2011, p. 630).

En relación con la accesoriedad, la hipoteca tiene por finalidad garantizar el cumplimiento de una obligación principal (Pérez, 1990, p. 78). Sobre la base de la accesoriedad descrita se puede colegir que no existe la hipoteca sin el crédito al que garantiza (Cuadros, 1996, p. 289). Por otro lado, por su accesoriedad la hipoteca tiene naturaleza temporal y vinculada al plazo para cumplir con la obligación garantizada (Arias-Schreiber, 2006, p.648).

La especialidad de la hipoteca tiene una doble dimensión: a) especialidad en cuanto al inmueble, es un derecho real que recae directamente sobre un bien, cualquiera sea su poseedor (Jimenez, 1990, p.187), b) especialidad en cuanto al crédito, la hipoteca constituye una forma de garantizar una obligación (Muro, 1999, p.68), como medida preventiva y cautelar de carácter patrimonial, que protege y garantiza los derechos de crédito (Horna, 2000, p. 302).

La indivisibilidad de hipoteca significa que es indivisible y subsistirá por entero sobre todos los bienes hipotecados, otorgando al acreedor hipotecario derechos de persecución, preferencia y venta judicial (Bigio, 1991, p.111). La literalidad de la hipoteca debe entenderse en el sentido que sólo se exige lo que se obliga expresamente el constituyente de forma literal, no se puede hablar de hipoteca tácita (Canelo, 2012, p.

123). En relación con la formalidad resulta exigible que el acto jurídico de hipoteca conste en una escritura pública, conforme fluye del artículo 1098° del Código Civil y la jurisprudencia de la CS contenida en la Casación N.° 217-2003-Lima (Maisch von Humboldt, 1980, p. 146). Finalmente, en relación con la inscripción Cuadros (1996) sostiene que “la inscripción constituye la expresión de la publicidad de la hipoteca. La inscripción es, pues, no solamente la solemnidad de la hipoteca, sino fundamentalmente, la garantía y seguridad de los terceros” (p. 319)

En ese orden de idea y conforme con lo prescrito en el artículo 1097° del Código Civil, la hipoteca otorga al acreedor los derechos de persecución, preferencia y venta judicial del bien hipotecado; asimismo, el artículo 2016° del citado texto legal prescribe que la prioridad en el tiempo de inscripción determina la preferencia de los derechos que otorga el registro. En ese sentido, las hipotecas inscritas gozan del derecho de preferencia de pago al amparo del principio de oponibilidad del gravamen frente a otros créditos y el principio de prioridad registral frente a otros derechos (Varsi-Rospigliosi & Torres, 2019).

Sobre la base de lo señalado precedentemente, los investigadores se preguntan ***¿es posible trabar una medida cautelar de embargo en forma de inscripción contra un inmueble con garantía hipotecaria inscrita previamente?***, la respuesta es que en el ordenamiento jurídico no existe una prohibición legal expresa, por lo que al no existir un dispositivo legal que llene ese vacío, nos remitiremos a la jurisprudencia como fuente secundaria del derecho tributario conforme con lo prescrito en la Norma III del TP del CT. La CS en la Casación N.° 2380-2021- Lima estableció que “*Estando a lo dispuesto por el artículo 537° del Código Procesal Civil (en adelante, CPC) admitida la tercería de derecho preferente, se suspende el pago al acreedor hasta que se decida en definitiva sobre su preferencia, criterio compartido en la Casación N.° 2395-2012-Lima, la tercería de derecho preferente no prospera cuando un bien puesto a remate judicial ya se adjudicó y ya se realizó el pago respectivo, indistintamente que quede un saldo por liquidar, pues el proceso de ejecución ya cumplió su fin*”.

En el caso de autos, la SUNAT siguió un PCC contra el contribuyente Representaciones POMA Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, en la que el ejecutor con fecha 04 de octubre de 2012 dispuso trabar un embargo en forma de

inscripción hasta por la suma de un millón de soles sobre el inmueble de propiedad del citado contribuyente inscrito en la Partida Electrónica N° 44961083 del Registro de Propiedad Inmueble de la Zona Registral N° IX sede Lima, con la particularidad que sobre dicho inmueble existía una garantía hipotecaria debidamente inscrita en los Registros Públicos, mediante escritura pública de fecha 22 de marzo de 2004, ampliada con escritura pública de fecha 23 de mayo de 2006 y 24 de octubre de 2007, por el importe de S/ 246,350.71.

En el PCC seguido contra el contribuyente citado en el párrafo precedente, el ejecutor coactivo en el ejercicio de sus facultades establecidas en el artículo 116° del CT, dispuso la convocatoria a remate con fecha 19 de noviembre de 2013, del bien inmueble embargado y mediante el acta de remate público de fecha 30 de noviembre de 2013, se adjudica el bien inmueble por el precio de S/ 450,000.00; asimismo, con la resolución coactiva de fecha 11 de diciembre de 2013 el ejecutor coactivo adjudicó a favor de Edgar Manuel Anchelia Gonzáles dicho bien inmueble por el citado precio. Finalmente, con fecha 10 de diciembre de 2013 se realizó la imputación del pago, siendo este último acto procedimental la causa de bloqueo o límite temporal para la admisión a trámite de la demanda de tercería preferente de pago, siendo que si la tercería no se interpone en la oportunidad procesal no surtirá efectos válidos y la demanda devendrá infundada.

Por lo expuesto, se puede colegir que el ejecutor coactivo puede trabar medidas cautelares respecto de un bien inmueble con garantía hipotecaria inscrita previamente, y en caso que el tercero afectado con la medida de embargo pretenda ejercer su derecho preferente, tiene que ejercer su derecho de acción a través del órgano jurisdiccional competente, dentro de la oportunidad procesal establecida en el artículo 534° del CPC y la doctrina jurisprudencial del órgano de cierre de la justicia ordinaria. Asimismo, en caso la deuda tributaria que sustenta el PCC sea respecto de tributos laborales, la tercería precedente devendría infundada, al tener los tributos laborales prioridad constitucional conforme con lo prescrito en el segundo párrafo del artículo 24° de la norma de reconocimiento.

A mayor abundamiento, si bien ha quedado claro que el ejecutor coactivo tiene plenas competencias para poder disponer el embargo en forma de inscripción respecto

de un bien inmueble con garantía hipotecaria, resulta indispensable traer a colación la doctrina jurisprudencial de la CS contenida en la Casación N.º 4820-2018-Arequipa, respecto del acto procedimental dictado por el titular del PCC que se constituye como límite temporal para la admisión a trámite de la demanda de tercería preferente de pago.

En el fundamento Quinto y Sexto de la Casación N.º 4820-2018-Arequipa la CS estableció al no haberse demostrado que existía una resolución coactiva dictada por el ejecutor coactivo que demuestre el pago al acreedor tributario, dado que la tercería de derecho preferente puede interponerse hasta antes que se realice el pago al acreedor, la demanda fue amparada y como consecuencia de ello, la SUNAT tuvo que cumplir con el mandato contenido en la Resolución N.º 46 emitida por la Segunda Sala Superior de Arequipa que ordenó que se haga efectivo el pago a la demandante SCOTIABANK PERÚ S.A.A, en calidad de acreedora hipotecaria de primer orden y con derecho preferente, por el monto de doscientos diez mil cuatrocientos setenta y uno con 52/100 dólares americanos, del producto del remate de bienes ordenado en el proceso de ejecución coactiva número 02306171398.

Como se puede apreciar, por el hecho de no haberse emitido el acto procedimental de imputación del importe del remate a la deuda tributaria del contribuyente por parte del ejecutor coactivo, sino que dicho acto procedimental fue realizado por el auxiliar coactivo, servidor público que colabora con el titular del PCC, pero carece de competencias para dictar actos administrativos dentro del PCC, la tercería preferente de pago fue amparada, y la AT se vio obligada por un mandato judicial a pagar al BANCO SCOTIABANK PERÚ S.A.A el importe de \$ 210,471.00 dólares americanos.

La circunstancia descrita precedentemente evidencia la posibilidad fáctica y jurídica que el ejecutor pueda disponer el embargo de un bien inmueble de propiedad del deudor tributario, incluso si la misma cuenta con una hipoteca inscrita previamente. Sin embargo, si el ejecutor no actúa con la debida diligencia y emite los actos procedimentales tendientes a la imputación del pago del monto obtenido producto del remate, el tercero afectado con el remate puede acudir al órgano jurisdiccional, e interponer la demanda preferente de pago, solicitando la prioridad de la hipoteca respecto de la deuda tributaria ordinaria. No obstante, si la deuda se sustenta en tributos

laborales, el derecho de preferencia de la hipoteca cede frente a la prioridad constitucional de las deudas de naturaleza laboral, dentro de las cuales se encuentran los tributos laborales de ONP y EsSalud.

2.3. Medidas cautelares contra bienes con prenda inscrita.

Valdez (1964) sostiene que las tres garantías reales son: a) prenda, b) hipoteca y c) anticresis. La prenda, es una garantía real que recae sobre bienes muebles y supone desplazamiento, es decir entrega real de la cosa gravada. No obstante, en la actualidad en los contratos se establece la regla de prenda sin desplazamiento (Guzman, 2010).

Sobre la base de lo expuesto se puede colegir que la prenda es un derecho real que nace de la voluntad de las partes, con el propósito de garantizar el pago de una obligación cierta y determinada, a la que se exige las mismas formalidades que la hipoteca para su constitución y exigibilidad frente al incumplimiento del deudor. Asimismo, la prenda goza de la misma prioridad que la hipoteca, por lo que goza de preferencia respecto de las demás obligaciones del deudor, salvo las deudas de naturaleza laboral protegidas por el segundo párrafo del artículo 24° de la NF (Díaz-Picazo & Gullón, 2000).

Ahora bien, al igual que en el caso de la hipoteca, no existe ningún impedimento legal para que el ejecutor coactivo con el ánimo de cautelar la deuda tributaria pueda trabar un embargo en forma de inscripción respecto de un bien mueble del deudor tributario con prenda inscrita en Registros Públicos de manera previa, siendo importante resaltar el deber de diligencia de emitir el acto procedimental por parte del titular del procedimiento coactivo de imputar el importe del remate a la deuda tributaria, con el que se concretiza el pago al acreedor tributario, y se materializa el límite temporal para la admisión a trámite de la tercería preferente de pago, conforme con lo prescrito en el artículo 534° y 537° del CPC y la doctrina jurisprudencial de la CS desarrollada en la Casación N.° 2380-2021-Lima, Casación N.° 4820-2018-Arequipa y Casación N.° 2395-2012-Lima.

2.4. Jurisprudencia vincula al Procedimiento de Cobranza Coactiva

El TC en la sentencia recaída en el expediente N.° 0774-1999-AA/TC señaló que “el PCC es la facultad que tienen algunas entidades de la Administración Pública (en

adelante, AP) para hacer cumplir actos administrativos emitidos por la misma AP, es decir, las materias exigibles deben provenir de materias propias de las funciones que cada entidad tiene, basada en el reconocimiento que cada ley especial ha considerado para cada AP, o sea, siempre dentro de un marco normativo (fundamento, 4).

Sobre la base de lo expuesto, es de especial relevancia para el tema de investigación traer a colación que la SUNAT goza de la facultad de autotutela, y la misma se encuentra prescrita en los artículos 114° al 122° del Libro Tercero del Código Tributario, por lo que el ejecutor coactivo se encuentra facultado a tutelar el pago de la deuda tributaria de naturaleza laboral, incluso respecto de bienes con hipoteca y prenda inscrita previamente, en virtud de la prioridad constitucional establecida en el segundo párrafo del artículo 24° de la NF.

A mayor abundamiento, Moron Urbina (2005) sostiene que la ejecutoriedad del acto administrativo tiene su sustento constitucional en el numeral 1 del artículo 118° de la NF y el artículo 203° del TUO de la ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, LPAG), Ley de desarrollo constitucional, pero como toda facultad, no es absoluta y debe ejercerse dentro del respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

El TC en la sentencia recaída en el expediente N.° 0005-2010-PA/TC estableció que la autotutela administrativa se sustentan en los principios de presunción de legitimidad y ejecución de las decisiones administrativas, pero a la vez exige del ejecutor el respeto del derecho al debido procedimiento, el mismo que en virtud de la cuarta disposición final y transitoria de la NF debe ser interpretado conforme con los tratados de derechos humanos, y en el caso en concreto el numeral 8.1 del artículo 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos, en donde se establece garantías que son exigibles al órgano jurisdiccional y se extienden en su aplicación a todo tipo de procedimiento, incluyendo los de naturaleza tributaria (fundamento, 29).

Finalmente, resulta indispensable resaltar que un límite material para el dictado de las medidas cautelares, es el hecho que el monto del embargo guarde absoluta relación con el monto de la deuda tributaria, siendo una obligación de los ejecutores coactivos, mantener un cálculo vigente de lo adeudado, y en caso de existir un exceso de los embargos respecto de la deuda tributaria vigente, proceder de oficio con el

levantamiento de las medidas cautelares que excedan el citado límite material establecido precedentemente (Expediente N°.0005-2010- PA/TC, fundamentos, 33-35).

En el Informe N.º 055-2011-DEFCON, la Defensoría del Contribuyente determinó que, en la TPP, el tercero no tiene un derecho de propiedad respecto de un determinado bien, sino una garantía preferente en su condición de acreedor del bien de propiedad del deudor, *proceso que se discute en la vía judicial, tal como lo dispone el numeral 5 del artículo 486º del CPC*, el cual señala que las tercerías se tramitan en proceso abreviado; no habiendo el Código Tributario previsto dicha figura legal.

Sobre la base de lo expuesto precedentemente queda claro que el ejecutor coactivo y el Tribunal Fiscal (en adelante, TF) no tienen competencias para emitir un pronunciamiento respecto de la pretensión del tercerista preferente, la misma que debe hacerse valer en la vía jurisdiccional competente conforme con lo prescrito en el numeral 5 del artículo 486º del CPC a través de un proceso abreviado y en la oportunidad establecida en el artículo 534º de la norma adjetiva.

Casación N° 1304-2016-Arequipa

Al no haber previsto el CT la regulación de las pretensiones de TPP, corresponde la aplicación de la Norma IX del del Texto Único Ordenado del CT, que señala que en lo no previsto por dicho Código podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, o en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho, norma que armoniza con la Primera Disposición Final del Código Procesal Civil que habilita la aplicación supletoria de este cuerpo normativo procesal a los demás ordenamientos procesales.

Como se puede apreciar, conforme fluye del artículo 23º del Reglamento de Cobranza Coactiva de la SUNAT, el ejecutor carece de competencias para pronunciarse sobre la TPP, por lo que dicho derecho debe ser incoado en la vía procesal correspondiente; por lo que conforme con lo establecido en la norma adjetiva en el numeral 5 del artículo 486º, la vía idónea es el proceso abreviado, no resultando admisible una interpretación literal del artículo 533º del CPC, sino una interpretación conforme del citado dispositivo legal con el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

Ahora bien, cuál es la vía idónea para cuestionar las actuaciones del ejecutor coactivo que afecten lo establecido en el Libro III del CT, la respuesta la encontramos en el artículo 155° del CT, dispositivo legal en el que el legislador ordinario estableció que la queja es el remedio procedimental idóneo para cuestionar actuaciones contrarias al procedimiento legalmente establecido para el desarrollo del PCC, la cual debe interponerse ante el TF, en cualquier etapa del procedimiento coactivo hasta antes que surta efecto la notificación de la Resolución Coactiva que concluye el PCC, al haberse concretizado los supuestos establecidos en el inciso b) del artículo 119° del CT.

A mayor abundamiento, el TC en el expediente N.° 0005-2010-AA/TC estableció como doctrina jurisprudencial vinculante que la queja se constituye como un medio de defensa contra las actuaciones que evidencien la afectación de las normas que inciden en la relación jurídico- tributaria (fundamento, 10). En ese sentido, la queja es un remedio procesal idóneo para cuestionar la afectación a la formalidad establecida por el legislador ordinario, para el desarrollo de los actos emitidos por el ejecutor coactivo dentro del PCC.

Asimismo, se dejó establecido que la queja es la vía previa administrativa, en los procedimientos de cobranza coactiva, para acudir al amparo frente a la afectación de los derechos fundamentales como el debido procedimiento y el derecho a la propiedad (fundamento, 14). Por lo tanto, el PCC es un procedimiento administrativo cuyo titular el ejecutor coactivo, quien es la autoridad responsable de dictar los actos administrativos pertinentes para cautelar el pago de la deuda tributaria, pero conforme con el marco constitucional vigente, las facultades del ejecutor no son absolutas y deben ejercerse en armonía con los principios constitucionales establecidos en el artículo 74° de la NF.

III. Tercería Preferente De Pago

3.1. Definición

La TPP es una institución jurídica que busca que un tercero con un derecho preferente respecto de un bien que se pretende ejecutar o que se haya ejecutado, solicite tutela al órgano jurisdiccional para que se suspenda el pago al acreedor hasta que se decida en definitiva sobre la preferencia. Es decir, dicha institución jurídica es un

remedio procesal frente a la concurrencia de acreedores, donde se busca determinar quién de ellos tiene derecho preferente respecto de los bienes del deudor que se encuentran ejecutados o en etapa de ejecución.

Ariano (2016) sostiene en relación a la TPP que es un remedio específico que tiene como finalidad evitar perjuicios que una ejecución de los bienes del deudor puede provocar en las esferas jurídico-patrimoniales de terceros respecto de titulares de derechos del bien embargado con derecho preferente (p. 289).

La TPP de pago es aquella que tiene por finalidad reclamar el pago preferencial de una acreencia, una vez realizados los bienes que fueron objeto de medida cautelar. Este derecho de preferencia puede derivar de alguna situación legal o judicial de carácter especial que determina un crédito privilegiado en comparación a otro frente a ciertos bienes. Pueden reclamar dicho pago preferencial por ejemplo el acreedor hipotecario, el prendario, el primer embargante (Hinostroza, 2002, p. 90).

Conforme con lo señalado por Deho (2016) la tercería preferente cumple la función de ser el remedio del conflicto intersubjetivo entre el acreedor ejecutante y el tercerista acreedor, en donde se establecerá sobre la base de los hechos y el derecho quién de ellos goza de preferencia, para lo cual no resulta suficiente remitirnos a las normas de naturaleza civil, sino que resulta indispensable remitirnos en primer orden a las disposiciones de orden constitucional.

A mayor abundamiento, la tercería preferente se sustenta como un proceso abreviado especial y requiere para su admisión que el tercerista presente un documento público o privado de fecha cierta, conforme fluye del artículo 535 del Código Procesal Civil (en adelante CPC) y es importante resaltar que conforme con lo prescrito en el artículo 490° del citado cuerpo normativo se encuentra proscrita la reconvención. (Deho, 2016, p.124)

En la TPP, el tercerista acreedor quiere ser parte de la ejecución y pretende lo que le correspondería al ejecutante en el proceso de ejecución en sede judicial, teniendo como límite temporal el momento anterior a la realización del pago al acreedor, conforme fluye del artículo 534° de la norma adjetiva. No obstante, si el proceso de ejecución deriva de la facultad de autotutela administrativa, la TPP no puede ser

presentada ante el ejecutor coactivo, al no tener dicha autoridad las competencias para emitir un pronunciamiento sobre la pretensión del tercerista, debiendo presentarse dicha demanda ante el órgano jurisdiccional competente, antes de la imputación del importe del remate a la deuda tributaria, a contrario sensu, la misma devendrá en improcedente.

Es importante precisar, que la demanda de TPP debe ser presentada cumpliendo con las formalidades prescritas en el artículo 535°, el artículo 424° y 425° del CPC, caso contrario, la misma será declarada inadmisibile, y si durante el tiempo de subsanación, se imputa el producto del remate a la deuda tributaria del ejecutado, la tercería preferente será declarada improcedente, al haberse notificado la demanda a la SUNAT cuando ya se había ejecutado el pago de S/ 947,604.12 al acreedor tributario; es decir, al Estado en su nivel de gobierno central, y no ser posible amparar el petitorio al ser jurídicamente imposible, al no ser posible suspender el pago al ejecutante. (Casación N° 2822-2018-Lima, fundamento, octavo)

Sobre la base de lo expuesto se puede colegir que la TPP es una institución jurídica que se constituye como remedio del conflicto intersubjetivo entre el acreedor ejecutante y el acreedor preferente, el mismo que tiene como objetivo suspender el pago al acreedor ejecutante en un proceso judicial. Sin embargo, dada la facultad de autotutela de la que goza la Administración Tributaria, también resulta posible iniciar un proceso de TPP sin que exista un proceso de ejecución judicial previa, siempre que la demanda se interponga ante el órgano jurisdiccional competente y se cumpla con los requisitos de admisibilidad de la demanda prescritos en el artículo 424°, 425° y 535° del CPC, hasta antes de la imputación del importe del remate a la deuda tributaria; es decir, antes del pago al acreedor tributario.

El artículo 146° del Modelo de CT del CIAT, respecto de la TPP prescribe lo siguiente en su numeral 3

3. Si la tercería fuera de mejor derecho proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes, y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería.

Es decir, el modelo de CT del CIAT habilita la posibilidad jurídica de un pronunciamiento en sede administrativa por parte del ejecutor coactivo sobre la

pretensión subyacente de una TPP, la misma que no suspende el acto de ejecución y sólo al final de este, el ejecutor se pronunciará sobre la pretensión preferente.

En el CT peruano, el legislador no ha regulado la institución de la TPP, por lo que el ejecutor coactivo no es competente para pronunciarse sobre una TPP. Así mismo, de una interpretación literal del artículo 533° del CPC se puede colegir que resulta improcedente una TPP derivada de un procedimiento de ejecución en sede administrativa. Sin embargo, de una interpretación sistemática del artículo 533° del CPC y la norma IX del Título Preliminar (en adelante, TP) del CT, se puede inferir que la TPP resulta procedente cuando la misma deriva de un proceso de ejecución en sede administrativa.

Ahora bien, queda claro que el ejecutor coactivo es una autoridad incompetente para pronunciarse respecto de la TPP. No obstante, si tiene competencia para trabar una medida de embargo contra un bien mueble o inmueble del contribuyente, incluso si respecto del citado bien existe una prenda o hipoteca inscrita previamente, pudiendo disponer la ejecución de la medida de embargo a través del remate del bien. En ese contexto, ¿qué puede hacer el acreedor hipotecario para hacer valer su derecho preferente? Pues la respuesta es presentar la tercería preferente de pago ante la autoridad judicial competente.

Sin embargo, el Poder Judicial limitaba el ejercicio del derecho del tercerista preferente argumentando que el artículo 533° del CPC limitaba dicha actuación a un proceso de ejecución judicial en curso, siendo que en el supuesto que el proceso de ejecución derivaba de un proceso de cobranza coactiva en sede administrativa, la solicitud del tercerista era declarada improcedente; hasta que la CS estableció doctrina jurisprudencial en ese extremo, manifestando que se afecta el acceso a la tutela jurisdiccional efectiva, cuando se rechaza liminarmente la TPP por el hecho de la inexistencia de un proceso de ejecución judicial, sin valorar que en la vía administrativa no existe posibilidad jurídica de incoar un procedimiento de TPP. (Casación N° 3087-2017, fundamento, décimo octavo)

En la TPP el acreedor preferente está facultado para solicitar a la autoridad jurisdiccional competente que se le reintegre su crédito con preferencia al acreedor ejecutante, que en el caso de los créditos laborales de naturaleza tributaria es la AT del

gobierno central; es decir, la Superintendencia de Aduanas y administración Tributaria (SUNAT), por lo que la TPP es una oposición a un acto ejecutivo y no abarca toda la ejecución, no impidiendo que el acto de ejecución se lleve a cabo, sino que se realice con un determinado contenido, ya que el tercerista pretende que se le entregue total o parcialmente el producto de la liquidación del activo con preferencia de la que obtuvo el ejecutor coactivo producto del remate.

El proceso de TPP se encuentra sustancialmente influido por el derecho sustantivo sobre el concurso y prelación de créditos, que conllevan a establecer relaciones de preferencia o rango las cuales se han de reflejar en el juicio de tercería imponiendo el signo jerárquico exigido por aquellas relaciones sin más alteración en el proceso ejecutivo que dicha ordenación de preferencia. En ese orden de ideas, la relación de preferencia se produce entre acreedores, sin necesidad que fuera demandado el deudor.

3.2. Normas aplicables

3.2.1. A nivel internacional

Es importante señalar que conforme fluye del artículo 74° del Modelo de CT del CIAT, la deuda tributaria goza de privilegio general sobre todos los bienes de los obligados tributarios y tendrá prelación sobre los demás créditos con excepción de:

- a) Acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real, siempre que éste se haya constituido y registrado en la forma exigida por ley con anterioridad a la determinación de la deuda tributaria.
- b) Las pensiones alimenticias y los salarios. Tratándose de las pensiones alimenticias y salarios correspondientes a miembros de directorios y socios, la prelación de la deuda tributaria solo alcanzará al equivalente de tantos sueldos mínimos legales.

Como se puede apreciar, el modelo del CT del CIAT con un enfoque legalista le da prioridad a los acreedores hipotecarios o otro derecho real inscrito con anterioridad a la determinación de la deuda tributaria; es decir, se exige para que el acreedor pueda disfrutar de la citada prelación, que la hipoteca o la garantía real haya sido inscrita antes

de la determinación de la deuda tributaria, no se exige que la garantía real haya sido inscrita antes del embargo con el que se pretende cautelar la deuda tributaria.

Asimismo, el artículo 57° del CT de Ecuador prescribe lo siguiente en relación con la prelación y privilegio de los créditos tributarios:

Los créditos tributarios gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor y tendrán prelación sobre cualquier otro, excepción de los siguientes:

1. Las pensiones alimenticias debidas por la ley.
2. En los casos de prelación de créditos, los del seguro general obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, convenios de purga de mora patronal, multas, descuentos u otros que generen la responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados o beneficiarios, serán privilegiados y se pagarán en el orden señalado en el artículo 2374 del Código Civil.
3. Los que se deba pagar al trabajador por salarios o sueldo, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares, de conformidad con la ley; y,
4. Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieran inscrito legalmente antes de la notificación de la determinación del crédito tributario.

Por otro lado, el artículo 77° del Código de la legislación tributaria de España prescribe lo siguiente sobre la prelación de los créditos tributarios:

1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley.

2. En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

“Artículo 164. Concurrencia de procedimientos. 1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo. 2.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

3.3. Prioridad de los créditos laborales de naturaleza tributaria

En relación con el contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental a la remuneración, el TC ha dejado establecido que se componen de las siguientes facultades:

- (a) Acceso: nadie está obligado a prestar trabajo sin retribución
- (b) No privación arbitraria: ningún empleador puede dejar de otorgar la remuneración sin causa justificada.
- (c) Prioridad: su pago es preferente a las demás obligaciones del empleador, de cara a su naturaleza alimentaria y su relación con el derecho a la vida y el principio-derecho a la igualdad y la dignidad.
- (d) Equidad: al no ser posible la discriminación en el pago de la remuneración; y,

- (e) Suficiencia: Por constituir el quantum que garantiza al trabajador y su familiar su bienestar (Sentencia 00020-2012-PI/TC, fundamento, 16)

En ese sentido, se puede colegir que los créditos laborales gozan de prioridad constitucional respecto de las demás obligaciones del empleador, por su estrecha vinculación con la dignidad del ser humano, presupuesto ontológico y obligación ineludible del Estado, al ser el fin supremo de la sociedad y del ente abstracto llamado Estado, prioridad que se extiende a los tributos laborales como el EsSalud y la ONP, por lo que de existir un conflicto de los citados créditos con un crédito que goza de prioridad legal, en aplicación del principio de jerarquía normativa debe prevalecer la prioridad otorgada por el legislador constituyente, respecto de la prioridad de orden legal positivizada por el legislador ordinario.

A mayor abundamiento, la preferencia es la primacía o ventaja que una persona o cosa tiene respecto de otra, y, las razones que han impulsado al legislador ordinario o legislador constituyente a otorgarla no son apreciaciones arbitrarias, sino que se deben a una fuerza objetiva fundamentada por un interés público, razones de humanidad y la particular situación de la cosa; en ese orden de ideas, la causa de preferencia de carácter objetivo, crea entre los titulares concurrentes una situación de desigualdad que excluye la aplicación de la normal ley del concurso. Si un derecho se encuentra favorecido por una causa de preferencia, entonces prevalecerá en concurso con los demás que carecen de ella.

A manera de ilustración, la hipoteca conforme fluye de lo prescrito en el artículo 1097° del Código Civil es una garantía real que se constituye sobre bienes que no se entregan al acreedor y que le da derecho, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada a ser pagada con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley. Sin embargo, los créditos laborales de naturaleza tributaria gozan de preferencia constitucional, lo que les otorga un mayor nivel de protección frente al conflicto intersubjetivo entre el acreedor ejecutante (SUNAT) y el aparente acreedor preferente, por lo que independientemente del momento de la inscripción del embargo, si el mismo busca cautelar el pago de los créditos laborales de naturaleza tributaria, goza de preferencia por mandato constitucional, respecto de una hipoteca inscrita, incluso si la misma se ha realizado con anticipación del embargo de la autoridad

administrativa, dada la naturaleza del crédito laboral y la garantía establecida por el legislador constituyente en el artículo 24° de la NF.

Una evaluación del instituto de la prelación no puede prescindir de un enfoque constitucional, sobre todo si a partir de la Carta Política las reglas legales tienen una nueva forma de ser interpretadas, conforme fluye de la sentencia C-092 de 2002 del TC de Colombia que dispuso la preferencia de las obligaciones alimentarias por encima de las demás, y que ha generado que, al valorar las reglas legales en materia de insolvencia, el TC insista en la protección de los créditos de naturaleza alimentaria.

En ese orden de ideas, el TC de Colombia en la sentencia SU-1023 de 2001 se pronunció respecto de los derechos de los pensionados y su especial protección constitucional y su no afectación por el acceso tardío al proceso de insolvencia, privilegiándose los derechos de los pensionados sobre los trabajadores dado el carácter tuitivo frente a aquellos. En ese contexto, el tributo ONP al tener como hecho generador una actividad estatal destinada a garantizar seguridad previsional del trabajador, dada su naturaleza tuitiva goza de preferencia expresa por mandato constitucional y la norma de desarrollo constitucional (DL N° 856), por lo que en un proceso de TPP el órgano jurisdiccional debe decantarse por aplicar su preferencia, sin exigencias de procedibilidad inaplicables para el órgano que goza de la tutela administrativa para hacer valer sus propios actos.

Es pertinente resaltar que en un conflicto intersubjetivo entre el acreedor ejecutante (SUNAT) y el acreedor aparentemente preferente, tiene un especial protagonismo el juez del proceso de TPP, bajo el enfoque que la aplicación de las reglas de prelación y los requisitos de procedibilidad establecidos en la legislación ordinaria, en ningún caso puede afectar derechos fundamentales. La necesidad de contar con reglas de procedibilidad para la persecución de los créditos laborales no está en tela de discusión, pero dichas reglas no pueden ir en contravía de mandatos superiores como los contenidos en la Constitución. Asimismo, el juez del proceso TPP es también juez constitucional, llamado a la defensa de la Constitución, por lo que no se puede refugiar en una mera aplicación de la norma legal y prescindir de un análisis vinculado al sujeto que el legislador le exige los requisitos de procedibilidad positivizados en el DL N° 856,

que claramente se puede evidenciar que es el trabajador, pero de ninguna manera esos requisitos le resultan aplicable a una entidad que goza de la autotutela administrativa.

Si bien el conflicto derivado del derecho de crédito entre SUNAT y una persona natural o jurídica son materias de carácter patrimonial que deben ser resueltas en la vía ordinaria, en ciertos casos, por conexidad con otros derechos fundamentales, como por ejemplo del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, el amparo es la vía idónea para cuestionar una decisión judicial que ha vaciado de contenido la protección especial y prioritaria que el constituyente le ha otorgado a los créditos laborales de naturaleza tributaria, los mismos que son a la vez garantizados por el principio de autotutela administrativa.

La graduación en la prelación de créditos normalmente está fundada en la calidad personal del acreedor, la naturaleza del crédito, su causa o las garantías específicas con las que cuente. Es el Legislador ordinario quien determina el orden en que han de satisfacerse las obligaciones en el marco de un régimen de prelación de acreencias. En ese sentido, el legislador ordinario cuenta con libertad de configuración normativa teniendo como límite las garantías y el orden de prelación de los créditos laborales de naturaleza tributaria contenidos en el artículo 24° de la NF, límite que se extiende al órgano jurisdiccional al momento de aplicar la norma pertinente para la resolución de un conflicto intersubjetivo.

En relación con el marco legal aplicable a los créditos laborales, el DL N° 856, norma de desarrollo constitucional de la garantía contenida en el segundo párrafo del artículo 24° de la NF, estableció el carácter prioritario de los créditos laborales, estableciendo que forman parte de tales créditos “los aportes impagos al Sistema Nacional de Pensiones, los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse”, entre otras precisiones. Así mismo, el artículo 6° del CT otorga una prioridad legal privilegiada a las aportaciones impagas al EsSalud, así como los intereses y gastos devengados, por último, el artículo 42° de la LPC le otorga un segundo y tercer orden de prelación a los créditos laborales de naturaleza tributaria.

3.4. Jurisprudencia

En el caso desarrollado en el expediente N.º 01775-2012-Puno, cuyas partes procesales fueron, como demandante, Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston SAA (en adelante, el tercerista preferente), y como demandadas, la SUNAT y Distribuidora Cruz del Sur EIRL, no estuvo del todo claro si la TPP debía ser incoada en un proceso judicial cuando esta se sustentó en un PCC previo desarrollado por la AT. A continuación, se citarán los actuados del referido proceso.

El tercerista, con fecha 13 de diciembre de 2012, presentó demanda de TPP ante el Segundo Juzgado Civil de Juliaca, signada con el expediente N.º 01775-2012-0-2111-JM-CI- 02, teniendo como pretensión principal *“La tercería preferente de pago hasta por la suma de S/514,852.52 (quinientos catorce mil ochocientos cincuenta y dos con 52/100 soles), equivalente al monto adeudado por el demandado Distribuidora Cruz del Sur EIRL, a favor de tercerista, monto que deberá ser pagado a esta parte como producto del remate que viene convocando la SUNAT, Oficina Zonal Juliaca”*.

Mediante la Resolución N.º 01, de fecha 23 de diciembre de 2012, el juez de primera instancia resolvió admitir a trámite la demanda incoada por el tercerista preferente y dispuso que se tramite por la vía del proceso abreviado.

Con la Resolución N.º 34, de fecha 15 de agosto de 2016, el *ad quo* declaró improcedente la demanda, motivando su decisión en que la tercería solo puede fundarse en la propiedad de bienes afectados judicialmente por una medida cautelar; es decir, únicamente en bienes afectados por un proceso judicial en trámite. Este supuesto no se cumple en el presente proceso, toda vez que, conforme refiere el demandante y se observa de los medios probatorios adjuntados a la demanda, el proceso ejecutivo se está siguiendo por la vía administrativa, en el expediente N.º 21106007416, seguido ante la demandada SUNAT de la ciudad de Juliaca. Por ello, la demanda incurre en la causal de improcedencia prevista en el inciso 5) del artículo 427º del CPC que establece: *“El juez declara improcedente la demanda cuando: 5) El petitorio fuese jurídicamente imposible”*.

Con la Resolución N.º 46, de fecha 31 de mayo de 2017, la Primera Sala Civil (Sede Juliaca) de la Corte Superior de Justicia de Puno confirmó la sentencia de primera instancia, fundamentando su decisión en una interpretación literal del artículo 533º del CPC. En su razonamiento, señaló que *“la pretensión de TPP solo procede cuando se ha*

instaurado un proceso judicial en el que el derecho preferente de pago del tercerista está siendo afectado por una medida cautelar o ejecutándose, siendo que el tercerista tiene derecho preferente de pago frente al demandante de dicho proceso judicial (el acreedor) y el demandado (sobre quien se interpone la medida cautelar o la ejecución), quienes conforman la parte pasiva del proceso de tercería preferente de pago”.

Sobre la base de lo expuesto, se puede colegir que tanto el *ad quo* como el *ad quem* fundamentaron su decisión de declarar improcedente la demanda del tercerista preferente en que la literalidad del artículo 533° de la norma adjetiva establecía que la demanda de TPP se entiende con el demandante y el demandado en un proceso judicial, y solo puede fundarse en la propiedad de los bienes afectados judicialmente, soslayando el hecho de que, en la vía administrativa, también puede afectarse la esfera patrimonial de un administrado en virtud del principio de autotutela, sin necesidad de recurrir al órgano jurisdiccional.

La Sala Civil Permanente de la CS corrigió el error judicial de los órganos de instancias inferiores, y declaró mediante la ejecutoria de fecha 15 de marzo de 2018 la nulidad de la resolución de vista, al haberse aplicado indebidamente las disposiciones contenidas en el artículo 23° numeral 3 del Reglamento de PCC, por cuanto se inobservó que conforme a dicha norma el ejecutor coactivo no es competente para resolver la TPP, afectándose con ello el derecho de acceso a la tutela jurisdiccional efectiva del tercerista.

Con el reenvío del expediente judicial al juez de primera instancia, con fecha 17 de octubre de 2019, el *ad quo* declaró fundada la demanda, señalando que, al haber inscrito el tercerista su derecho con anterioridad, le corresponde un derecho preferente frente a la SUNAT. Además, al no haberse ejecutado el bien materia de remate, el juez ordenó el pago al tercerista. Sin embargo, el *ad quo* no realizó ningún análisis sobre la prioridad constitucional de los créditos laborales de naturaleza tributaria.

Apelada la decisión de primera instancia, la Sala Superior declaró infundado el recurso de apelación y confirmó la Resolución N.º 54, de fecha 17 de octubre de 2019, teniendo como fundamento que “resulta pertinente precisar que, si bien es cierto que las remuneraciones y los aportes a la ONP y a EsSalud tienen prevalencia sobre cualquier otra obligación, no obstante ello, este dispositivo normativo debe ser interpretado

sistemáticamente con el DL N.º 856, que precisa los alcances del privilegio de los créditos laborales. Así, en su artículo 1º prescribe: “Constituyen créditos laborales las remuneraciones, la CTS, las indemnizaciones y, en general los beneficios establecidos en la ley que se adeudan a los trabajadores. Los créditos laborales comprenden los aportes impagos tanto al Sistema Privado de Pensiones, como al Sistema Nacional de Pensiones”.

Es decir, la Sala Superior reconoce el carácter preferente de los créditos laborales y establece que tanto la ONP como EsSalud constituyen créditos de dicha naturaleza. Sin embargo, de manera errónea, sostiene que dicha preferencia se ejerce únicamente en los supuestos establecidos en el artículo 3º del DL N.º 856; es decir, cuando el empleador ha sido declarado insolvente y, en consecuencia, se procede con la liquidación de la empresa o su declaración de quiebra, en los casos de extinción de las relaciones laborales o de incumplimiento de las obligaciones con los trabajadores por simulación o fraude a la ley. Asimismo, la Sala precisó que, conforme al artículo 4º del citado dispositivo legal, la preferencia también se ejerce en un proceso judicial en el que el empleador no pone a disposición del juzgado los bienes necesarios para satisfacer los créditos laborales.

Concluyendo, de manera errónea, que para ejercer la preferencia de los créditos laborales deben concurrir las circunstancias previstas en los artículos 3º y 4º del DL N.º 856, bajo la premisa equivocada de que la SUNAT no alegó ni acreditó la existencia de alguna de las situaciones prescritas en dichos artículos. En consecuencia, se determinó que carecía de asidero lo alegado por la entidad apelante, disponiéndose que el crédito hipotecario inscrito en la partida electrónica N.º 05000080, asiento D0001, del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral de Puno, renovado a favor de **Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A.**, debía ser pagado con prioridad o preferencia respecto del crédito del cual es titular la **Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria**.

Frente a la decisión de la Sala Superior, la SUNAT, a través de su Procuraduría Pública, interpuso recurso de casación contra la sentencia de vista por infracción del numeral 5º del artículo 139º de la NF, alegando deficiencia en la motivación externa, en la medida que se advierte la invalidez de las inferencias realizadas a partir de las

premisas erróneamente establecidas por la Sala Superior respecto a la prelación de los créditos laborales. Asimismo, denunció la aplicación indebida de los artículos 3° y 4° del DL N.° 856, mediante los cuales se precisan los alcances y prioridades de los créditos laborales, sosteniendo que tales disposiciones regulan supuestos distintos a los analizados en el proceso de TPP, generando una colisión con el privilegio de reconocimiento preferente que el artículo 24° de la Constitución Política del Estado otorga a los créditos laborales. Finalmente, invocó la inaplicación del artículo 24° de la Constitución Política del Estado y el artículo 2 del DL N.° 856 por parte de la Sala Superior.

La CS, en la Casación N.° 901-2021-Puno, declaró infundada la infracción normativa de tipo procesal al advertir que la sala superior motivó su decisión de manera objetiva y razonable, de acuerdo con la materia controvertida. No obstante, la CS convalidó una deficiencia en la motivación externa de la Sala Superior, al no advertir que las premisas establecidas no fueron confrontadas respecto de su validez jurídica, interpretando un dispositivo constitucional conforme con la ley, cuando debió realizarse una interpretación de los artículos 3° y 4° del DL N° 856 a la luz del segundo párrafo del artículo 24° de la norma hipotética fundamental y del principio de autotutela del que goza la AT. Este constituye un error común de la judicatura ordinaria, consistente en interpretar la Constitución conforme con la ley, cuando en realidad la ley debe interpretarse conforme con las reglas, principios y valores que erigen nuestro sistema constitucional.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional, en el expediente N.°00006-2024-PCC/TC sostuvo lo siguiente: “la NF, al contener disposiciones de textura abierta y de carácter valorativo, hace que los métodos clásicos de interpretación resultan insuficientes, debiendo recurrirse a los principios de hermenéutica constitucional, tales como el principio de unidad de la Constitución, de concordancia práctica, de corrección funcional, función integradora y de fuerza normativa de la Constitución” (fundamento, 100).

Asimismo, conforme con el fundamento 12 de la citada sentencia, “el actual diseño del modelo procesal penal acusatorio debe ser interpretado desde una perspectiva constitucional y no al revés”.

Por lo tanto, las reglas establecidas en los artículos 3° y 4° del DL N.° 856 deben interpretarse conforme con el principio de interpretación conforme con la Constitución y el principio de autotutela, y no al contrario. En consecuencia, las decisiones de la Sala Superior y la Sala Suprema se subsumen dentro del supuesto de defecto de motivación externa, al haber aplicado a los hechos del caso una premisa jurídica no aplicable a la SUNAT, soslayando su facultad de autotutela reconocida en el numeral 1 del artículo 118° de la NF y el artículo 203° de la LPAG; así con la prioridad constitucional de los créditos laborales.

Finalmente, la CS declaró infundado la infracción normativa de tipo sustancial, argumentando que el pago de las remuneraciones y de los beneficios sociales del trabajador tiene prioridad sobre cualquier otra obligación del empleador, en virtud de la prioridad constitucional de los créditos laborales. No obstante, a quien reclama dicho pago se le exige, conforme a la ley de desarrollo constitucional, el cumplimiento de lo previsto en el DL N.° 856, lo que implica que el carácter persecutorio del bien del negocio del empleador debe cumplir ciertas condiciones que permitan que el acreedor persiga la deuda de forma preferente, las cuales se encuentran prescritas en los artículos 3° y 4° del citado dispositivo legal.

Sin embargo, la interpretación de la CS se fundamenta en una interpretación literal y aislada de los artículos 3° y 4° del DL N.° 856, olvidando que, en un Estado constitucional de derecho, el principio de supremacía constitucional obliga al operador del derecho a interpretar la ley conforme con la Constitución, así como con el principio de unidad de la Constitución. Sobre la base de dicha interpretación, debe hacerse prevalecer la prioridad constitucional de los tributos de EsSalud y de la ONP respecto de los bienes del deudor tributario, teniendo presente que la AT, en virtud del principio de autotutela, no requiere acudir al órgano jurisdiccional para tutelar sus propios actos. Por ello, los supuestos de procedibilidad establecidos en los artículos 3° y 4° del DL N.° 856 no resultan aplicables a la AT.

Sobre el particular, resulta importante traer a colación un caso donde se evidencia la diferencia entre la interpretación de un juez ordinario y la interpretación constitucional de un dispositivo legal. En la sentencia recaída en el Expediente N.° 0010-2024-AA/TC, el TC sostuvo: “De los fundamentos glosados se desprende con

claridad el razonamiento de la CS, el cual se sustenta en el cumplimiento irrestricto de uno de los requisitos establecidos en la ley para llevar a cabo el acto solemne de la donación de bienes inmuebles. *Contrario sensu*, en tanto en el presente caso no se ha cumplido con elevar a escritura pública la minuta suscrita, el acto jurídico incurrió en vicio de nulidad insalvable (criterio de la CS). Sin embargo, el TC advirtió que la lectura y aplicación del derecho fue meramente legalista, sin analizar las circunstancias especiales del contrato de donación. Tampoco existió argumento alguno orientado a dilucidar la afectación de los derechos de la autonomía de la voluntad privada y el derecho de la propiedad, recordando a la judicatura que es la primera llamada a hacer cumplir la Constitución, conforme con lo establecido en el artículo 51° de la NF”.

Por lo expuesto, la vía para cuestionar una sentencia judicial firme con vicios de motivación es la acción de amparo contra resoluciones judiciales. Si bien es cierto que el segundo párrafo del numeral 2 del artículo 200° de la NF establece que no procede el amparo contra resoluciones judiciales emanadas de un proceso regular, en el caso de la Casación N.° 901-2021-PUNO, se advierten defectos de motivación externa, al haberse aplicado un dispositivo legal inaplicable para la AT, la cual goza del principio de autotutela. Además, los créditos laborales tienen prioridad constitucional, conforme con el segundo párrafo del artículo 24° de la NF, el artículo 2° del DL N.° 856, el artículo 6° del CT y el artículo 42° del Procedimiento Concursal.

En ese mismo sentido, la Casación N.° 901-2021-PUNO es nula por defectos de motivación externa, al fundamentar la interpretación del segundo párrafo del artículo 24° de la NF en las disposiciones establecidas en los artículos 3° y 4° del Decreto Legislativo N.° 856, soslayando que, en un Estado constitucional de derecho, la interpretación de un dispositivo legal se debe realizar sobre la base de las reglas, principios y valores que erigen el sistema constitucional. No resulta suficiente un razonamiento meramente legalista, sin considerar el principio de prioridad constitucional de los créditos laborales de naturaleza tributaria de EsSalud y de la ONP, así como el principio de autotutela del que goza la AT para cautelar el pago de dichas acreencias. Por lo expuesto, los requisitos de procedibilidad resultan inaplicables para la AT, dado que operan para el trabajador y no para la entidad pública encargada de recaudar los tributos.

Conclusiones

Los tributos EsSalud y ONP son créditos laborales de naturaleza tributaria que gozan de prioridad constitucional frente a cualquier obligación del empleador, conforme con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 24° de la norma hipotética fundamental, y las disposiciones contenidas en el artículo 2° del DL 856°, el artículo 6° del CT y el artículo 42° de la Ley del Procedimiento Concursal establecen que los créditos laborales de naturaleza tributaria gozan de preferencia incluso frente a garantías reales, como la prenda o hipoteca debidamente inscritas.

La AT frente al incumplimiento de la obligación tributaria sustancial, en aplicación del principio de autotutela administrativa, se encuentra facultada para trabar las medidas cautelares idóneas, necesarias y pertinentes que garanticen el pago de la obligación, pudiendo trabar un embargo en forma de inscripción sobre bienes muebles o inmuebles, aún cuando existan garantías reales previamente inscritas.

El ejecutor coactivo no es competente para pronunciarse sobre la TPP, por lo que en aplicación de la norma IX del TP del CT, resulta aplicable las disposiciones contenidas en el artículo 100° y 533° del CPP, siendo la vía idónea para solicitar tutela jurisdiccional efectiva el proceso abreviado, conforme fluye del numeral 5° del artículo 486° de la norma adjetiva.

La interpretación literal de la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 533° del CPP, resulta insuficiente, por lo que una interpretación conforme con la Constitución Política del Perú permite interpretar que la TPP puede fundarse en la propiedad de bienes afectados judicial o administrativamente por la medida cautelar o para la ejecución, resultando inconstitucional las decisiones judiciales de declarar improcedente la TPP que deviene de un procedimiento de cobranza administrativo.

Conforme con la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema, el límite temporal para la admisión a trámite de la TPP se configura en el momento que se produce la imputación del dinero producto del remate a la deuda tributaria del contribuyente, dicho acto implica la satisfacción del crédito a favor del acreedor tributario, es decir, del Estado.

La Resolución Coactiva de imputación de pago emitido por el ejecutor coactivo, es el acto procedimental que acredita la concretización del pago al acreedor tributario, generando con ello la causal de improcedencia de la acción preferente, al no ser posible lograr la finalidad del proceso, que es suspender el pago al ejecutante.

Una interpretación del artículo 3° y 4° del DL N.° 856 conforme con el segundo párrafo del artículo 24° de la Constitución Política del Perú, y el principio de autotutela de la que goza la AT, permite inferir que los requisitos de procedibilidad para la persecución de los bienes del negocio del empleador no le resultan aplicables a la AT cuando en el procedimiento de cobranza coactiva se ha cautelado el pago de los créditos laborales de naturaleza tributaria, al gozar los mismos de prioridad constitucional respecto de los bienes del empleador, quién a la vez es el deudor tributario.

La vía idónea para cuestionar la decisión judicial contenida en la Casación N.° 901- 2021-Puno, es el recurso de amparo y activar la jurisdicción negativa de la libertad contra resoluciones judiciales, al haberse afectado el derecho constitucional a la debida motivación contenida en el numeral 5 del artículo 139° de la NF y el principio de supremacía constitucional, al vaciar de contenido la prioridad constitucional de los créditos laborales establecidos en la deuda tributaria derivada de los tributos EsSalud y ONP.

En un Estado constitucional de derecho, donde el respeto de las libertades fundamentales y los principios de orden constitucional priman sobre la legalidad estricta, no resulta admisible validar razonamientos puramente legalistas, que ignoran la prioridad constitucional del crédito laboral de naturaleza tributaria y la autotutela administrativa.

Recomendaciones

Se recomienda precisar a través de una ley interpretativa que los créditos laborales de naturaleza tributaria gozan de prioridad constitucional conforme con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 24° de la norma hipotética fundamental, no resultando aplicable para las acciones de cobro de la SUNAT los supuestos de procedibilidad prescritos en los artículos 3° y 4° del DL 856.

Se recomienda que el ejecutor coactivo emita la Resolución Coactiva de imputación del importe del remate a la deuda del contribuyente, con el fin de garantizar la eficacia del PCC y evitar que la TPP produzca sus efectos procesales y sustanciales.

Se recomienda que la SUNAT, a través de la Procuraduría Pública interponga una demanda de amparo en virtud del numeral 2 del artículo 200° de la NF, por afectación a la garantía constitucional a la motivación (numeral 5° del artículo 139° de la Constitución) y el numeral 8.1 del numeral 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos, mediante integración interpretativa del derecho fundamental a la motivación.

Se recomienda que la SUNAT, mediante la Procuraduría Pública, interponga una demanda de amparo por infracción a la jerarquía normativa del segundo párrafo del artículo 24° de la NF, buscando en un proceso de control concreto, que el Tribunal Constitucional, vía jurisdicción negativa de la libertad, inaplique los artículos 3° y 4° del DL 856 en relación con las acciones de cobro sobre los créditos laborales de naturaleza tributaria.

Se recomienda entender que la jerarquía normativa de la Constitución y su fuerza vinculante para todos los poderes del Estado es un mandato imperativo, siendo los jueces ordinarios los primeros guardianes de la misma, y los llamados a garantizar la plena eficacia de los derechos laborales; así como la plena aplicación de la prioridad de los créditos laborales frente a las demás obligaciones del empleador, no siendo admisible una interpretación de la Constitución conforme a la ley, sino una interpretación de la ley conforme con los principios y valores que sustentan el modelo constitucional peruano.

Referencias

- Aguirre, M. R. M. (2024). Competencia de la tercera preferente de pago en la tutela del acreedor hipotecario. *Revista de Investigación Científica y Tecnológica Alpha Centauri*, 5(4), 53-60.
- Beaumont, R. (2011b). Hipoteca sujeta a modalidad. En W. Gutierrez, & M. Muro, Código Civil comentado (3ª ed., Vol. V). Lima: Gaceta Jurídica.

- Cancino Tafur, A. S., & Vela Silva, B. A. B. (2023). Procedencia de la tercera preferente de pago en un procedimiento administrativo de ejecución coactiva, Iquitos, 2023.
- Cardozo, V. S. B. (2023). El crédito tributario en el concurso de acreedores. Especial mención a la contribución inmobiliaria. *Revista de la Facultad de Derecho*, (56), e20235602- e20235602.
- Cuadros Villena, C. F. (1996). Derechos reales (Vol. IV). Lima: Fecat.
- Deho, E. A. (2016). La tercera de preferencia: ¿un remedio incomprendido? *Revista de la Maestría en Derecho Procesal*, 6(2), 112-145.
- Delgado Montoya, C. Y. (2020). Implicancias tributarias vinculadas a contribuciones a EsSalud y aportaciones a la ONP por los consorcios con contabilidad independiente [Trabajo de Investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima]. Repositorio Institucional de la Universidad de Lima. <https://hdl.handle.net/20.500.12724/12065>
- Díez Picazo, Luis y Gullón, Antonio (2000) *Sistema de Derecho Civil*; 6ª edición. Vol. III; p.538. Asimismo: *Exposicion Oficial de Motivos del Código Civil*, en “Código Civil”; Ed. Normas Legales; p. 764.
- Espitia, J. J. R. (2008). Derecho Concursal Colombiano a la Luz de la Constitución, El. *Rev. E- Mercatoria*, 7, 1.
- García, J. M. G., & Rodríguez, Á. R. (2003). El crédito tributario en el Proyecto de Ley Concursal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 35-66.
- Guzmán Brito, A. (2010). El derecho real de prenda sin desplazamiento. *Revista de derecho (Valparaíso)*, (34), 101-159.
- Meza Aguirre, M. R. (2025). Competencia de la tercera preferente de pago cuando la afectación es de naturaleza extrajudicial en la tutela del acreedor hipotecario, Lima-2023.

- Morón Urbina, Juan Carlos (2005) "La Suspensión de la Cobranza Coactiva por la interposición de la demanda contencioso-administrativa - Una apreciación constitucional", en *Actualidad Jurídica*, Tomo 142. Lima. Gaceta Jurídica, pág. 16.
- Ordoñez, J. D. (1995). El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la AP de ejecución forzosa de sus actos. *THEMIS Revista de Derecho*, (32), 43-50.
- Papaño, R., Kiper, C., Dillón, G., & Causse, J. (2004). *Derechos Reales* (2ª ed., Vol. 1). Buenos Aires: Astrea.
- Pérez Vives, Á. (1990). *Garantía civil. Hipoteca, prenda y fianza*. Bogotá: Temis.
- Pérez Sánchez, J. (2020). *Conveniencia de la aplicación de la ley 1676 de 2013 en el ordenamiento jurídico colombiano, particularizado en la prelación de créditos* (Bachelor's thesis, Escuela de Derecho y Ciencias Políticas).
- Roger Castro, I. (2017). La ejecución del crédito tributario y el derecho de prelación de cobro de la administración tributaria.
- Saavedra, J. (2021). El obligado tributario en la contribución a EsSalud en el caso de contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente [Trabajo de Investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. <http://hdl.handle.net/20.500.12423/4552>
- Sotelo, E. (1996). Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributo. *THEMIS: Revista de Derecho*, (34), 231-241.
- Valdez, J. A. (1964). La prenda. *Derecho PUCP*, (23), 32-56.
- Varsi-Rospigliosi, E., & Torres Maldonado, M. A. (2019). Características de la hipoteca.

Financiamiento de la investigación

Con recursos propios.

Declaración de intereses

Declaro no tener ningún conflicto de intereses, que puedan haber influido en los resultados obtenidos o las interpretaciones propuestas.

Declaración de consentimiento informado

El estudio se realizó respetando el Código de ética y buenas prácticas editoriales de publicación.

Derechos de uso

Copyright© 2026 por **Augusto Enrique Hayashida Marchinares, John Hitler Mena Dávila**



[Este texto está protegido por la Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional.](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Usted es libre para compartir, copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato y adaptar el documento, remezclar, transformar y crear a partir del material para cualquier propósito, incluso comercialmente, siempre que cumpla la condición de atribución: usted debe reconocer el crédito de una obra de manera adecuada, proporcionar un enlace a la licencia, e indicar si se han realizado cambios. Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que tiene el apoyo del licenciante o lo recibe por el uso que hace.