

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, al 1 de abril de 2026, el Tribunal Constitucional, en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los señores magistrados Pacheco Zerga, presidenta; Domínguez Haro, vicepresidente; Morales Saravia, Gutiérrez Ticse, Monteagudo Valdez, Ochoa Cardich y Hernández Chávez, pronuncia la siguiente sentencia, con el fundamento de voto del magistrado Monteagudo Valdez y el voto singular del magistrado Gutiérrez Ticse, que se agregan.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Jorge Mendoza Calderón y Benito Oyola Zambrano, contra la Resolución 4, de fecha 10 de junio de 2025 ⁽¹⁾, expedida por la Tercera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 28 de mayo de 2024⁽²⁾, don Juan Enrique José Pardo Olazabal, gerente general de Grupo 5 SAC, interpone demanda de amparo constitucional contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal. Solicita lo siguiente:

- a) Se declare la nulidad de la Resolución Coactiva 0510070137335, de fecha 4 de enero de 2024, que ordenó trabar medidas cautelares previas (MCP) en su contra, así como la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 01123-Q-2024, de fecha 19 de abril de 2024, que declaró infundada la queja interpuesta contra dichas medidas cautelares (pretensión principal).
- b) Se restituyan las sumas dinerarias embargadas y se levanten todas las medidas cautelares trabadas en el Expediente 0510090000041, vinculadas a la Resolución Coactiva 0510070137335, incluidas las medidas de embargo en forma de retención a terceros y embargos en forma de retenciones en cuentas bancarias (pretensión accesoria a la principal).
- c) La suspensión de todos los efectos de la Resolución Coactiva

¹ Foja 1213.

² Foja 31.





Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

0510070137335, así como todos los efectos de los actos administrativos que ordenan trabar embargos emitidos en el referido expediente coactivo, hasta que se resuelva definitivamente el expediente de apelación en el Tribunal Fiscal, Expediente 2567-2024 (pretensión subordinada).

- d) Se ordene a la demandada abstenerse de trabar nuevas medidas cautelares adicionales a las ya trabadas.

Denuncia la vulneración de sus derechos fundamentales al debido procedimiento administrativo (defensa, motivación y a estar sometido al procedimiento legalmente establecido) y de propiedad, así como del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

Sostiene que la demandada inició una fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2020 (mediante Carta de Presentación Nro. 230051715100-01-SUNAT y Requerimiento Nro. 0521230000089 el 15 de febrero de 2023); y que, sin embargo, ninguno de los requerimientos de información ni sus resultados emitidos durante la fiscalización fueron notificados en el domicilio fiscal declarado de la empresa, sino únicamente de manera electrónica en el Buzón Sol, lo que generó un estado de indefensión a su representada, al no tomar conocimiento oportuno de los pedidos.

Afirma que, a pesar de presentar la documentación solicitada posteriormente (el 31 de marzo de 2023), Sunat concluyó la fiscalización el 31 de mayo de 2023, y emitió la Resolución de Determinación 0520030021421, y las resoluciones de multa conexas ⁽³⁾. Destaca que la administración tributaria desconoció la totalidad del costo de ventas y gastos administrativos y financieros, con el argumento de que no se había presentado "sustento documental, contable, tributario ni legal alguno", lo que considera una determinación arbitraria.

Alega que su representada interpuso un recurso de reclamación, en agosto de 2023, el cual fue declarado infundado el 19 de diciembre de 2023 por Resolución 405014001945, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Sunat; y que, posteriormente, en enero de 2024, le fue notificada la Resolución Coactiva 0510070137335, que ordenó trabar MCP hasta por S/ 22 462,046.76. Agrega que, ante ello, interpuso recurso de apelación contra la resolución de reclamación, el mismo que fue resuelto por Resolución del Tribunal Fiscal 09209-12-2025.

³ Foja 559.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

Asimismo, aduce que, para cuestionar el procedimiento de medidas cautelares previas, Grupo 5 interpuso recurso de queja el 18 de marzo de 2024, pero el Tribunal Fiscal lo declaró infundado mediante la Resolución 01123-Q-2024, del 19 de abril de 2024, con lo que se agotó la vía administrativa respecto a las medidas cautelares previas.

Finalmente, destaca que las MCP adolecen de inconstitucionalidad, porque la notificación en el domicilio fiscal no se realizó debidamente. Sostiene que la ejecución de dichas medidas ha causado un daño grave a la liquidez de su empresa, pues los embargos en forma de retención bancaria no solo atacan su liquidez, sino que ponen en riesgo la continuidad de su objeto social.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 1, de fecha 31 de mayo de 2024 (⁴), admite a trámite la demanda.

Mediante escrito de fecha 27 de junio de 2024 (⁵), el procurador público adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en representación del Tribunal Fiscal, se apersona al proceso, formula la excepción de incompetencia y contesta la demanda. Sostiene que existe una vía específica e igualmente satisfactoria para discutir las pretensiones planteadas, constituida por el proceso contencioso-administrativo. Añade que la empresa demandante no acredita fehacientemente que exista un agravio constitucional, ni una amenaza cierta e inminente a sus derechos. Recalca que la actuación del Tribunal Fiscal se realizó en estricta aplicación de las normas tributarias y que las MCP se sustentaron en el inciso e) del artículo 56 del Código Tributario (no exhibir documentación).

A través del escrito de fecha 28 de junio de 2024, la procuraduría pública de Sunat solicita que la demanda sea declarada improcedente o infundada en todos sus extremos. Argumenta que la nulidad de las resoluciones cuestionadas debe promoverse en el proceso contencioso-administrativo, en tanto son controversias que atañen a la jurisdicción ordinaria. Afirma que las notificaciones se realizaron conforme al artículo 104 del Código Tributario, y que se envió alertas vía correo electrónico y SMS, a fin de que el contribuyente tomara conocimiento, lo cual se corrobora con la fecha de lectura de los actos administrativos, el 30 de marzo de 2023. Por último, resalta que las MCP no son desproporcionadas ni irrazonables, en la medida en que no constituyen ni la mitad de la deuda

⁴ Foja 586.

⁵ Foja 610.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

total precautelada.

El juzgado de primera instancia, mediante Resolución 4, de fecha 7 de marzo de 2025 ⁽⁶⁾, declara improcedente la excepción planteada, fundada en parte la demanda, en el extremo de la vulneración del derecho de defensa, e improcedente en lo demás que contiene. Arguye que el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado en el sentido de que la administración tributaria debe tener certeza absoluta de que el contribuyente tomó conocimiento de la existencia del procedimiento de fiscalización, por lo que notificar solamente a través del Buzón Sol no es suficiente, si no se garantiza que el administrado tomó conocimiento efectivo. Concluye que Sunat no notificó la carta de inicio de fiscalización, ni los primeros requerimientos de documentación en el domicilio fiscal declarado por Grupo 5, sino únicamente en el Buzón Sol.

La sala superior competente, mediante Resolución 4, de fecha 10 de junio de 2025, revoca la apelada y declara improcedente la demanda ⁽⁷⁾. Sostiene que Sunat utilizó tanto el Buzón Sol como el envío de alertas complementarias al correo electrónico y mensajes de texto del contribuyente, con lo que se cumplió con agotar los medios posibles para que el contribuyente tome conocimiento de la fiscalización.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La empresa recurrente solicita lo siguiente:
 - a) Se declare la nulidad de la Resolución Coactiva 0510070137335, emitida el 4 de enero de 2024, que ordenó trabar medidas cautelares previas (MCP) en su contra, así como la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 01123-Q-2024, de fecha 19 de abril de 2024, que declaró infundada la queja interpuesta contra dichas medidas cautelares (pretensión principal).
 - b) Se restituyan las sumas dinerarias embargadas y se levanten todas las medidas cautelares trabadas en el Expediente 0510090000041, vinculadas a la Resolución Coactiva 0510070137335, incluidas las medidas de embargo en forma de retención a terceros y embargos en forma de retenciones en

⁶ Foja 1101.

⁷ Foja 1213.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

cuentas bancarias (pretensión accesoria a la principal).

- c) La suspensión de todos los efectos de la Resolución Coactiva 0510070137335, así como todos los efectos de los actos administrativos que ordenan trabar embargos emitidos en el referido expediente coactivo, hasta que se resuelva definitivamente el expediente de apelación en el Tribunal Fiscal, Expediente 2567-2024 (pretensión subordinada).
- d) Se ordene a la demandada abstenerse de trabar nuevas medidas cautelares adicionales a las ya trabadas.

Asimismo, mediante escrito presentado el 1 de diciembre de 2025, la demandante informa que se han notificado, entre otros, los siguientes actos administrativos: 1) la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 09209-12-2025, de fecha 3 de octubre de 2025, notificada el 17 de octubre de 2025; y, 2) la Resolución de Ejecución Coactiva Nro. 051-006-0080935, del 22 de octubre de 2025, notificada el 22 de octubre de 2025, que son consecuencia directa del procedimiento de fiscalización iniciado con la Carta de Presentación Nro. 230051715100-01-SUNAT y el Requerimiento Nro. 0521230000089, por lo que, de declararse fundada la demanda, solicita que también se declare la nulidad de los actos administrativos posteriores. Precisa que las MCP que motivaron la presentación de la demanda de amparo subsisten, pero ahora bajo el Expediente Coactivo Nro. 0510060080935, iniciado con la Resolución de Ejecución Coactiva Nro. 051-006-0080935.

Análisis de procedencia

- 2. Se aprecia que los hechos y el petitorio de la demanda tienen vinculación directa con el derecho a la observancia del debido proceso y el derecho a no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso, contenidos en el artículo 139, numerales 3 y 14 de la Constitución. En cuanto a la magnitud del bien constitucional involucrado, no pasa inadvertido para este Tribunal Constitucional la relevancia que tiene el derecho al debido proceso en el presente caso, por cuanto la debida notificación es una manifestación del derecho a la defensa, y este, a su vez, es consustancial al debido proceso, principios propios de una democracia constitucional ⁽⁸⁾.

⁸ Cfr. sentencia recaída en el Expediente 04892-2023-PA/TC, fundamento 3.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

3. Sin perjuicio de ello, este Tribunal, en reciente jurisprudencia ⁽⁹⁾, ha dejado dicho que, en caso no se cumpla con realizar una adecuada notificación, vulnerando así el debido procedimiento y, por consiguiente, el derecho de defensa del administrado, se estaría afectando también su derecho a la propiedad.
4. Esta posible vulneración revestiría una mayor urgencia en la tutela, en tanto las decisiones administrativas cuestionadas suponen una intervención que podría resultar gravosa al derecho de propiedad del recurrente. Asimismo, en el presente caso se objeta no solo el procedimiento coactivo, sino el procedimiento tributario que le dio origen, cuestione que ya han merecido pronunciamiento por parte de este Tribunal ⁽¹⁰⁾; más aún si existen los medios probatorios suficientes para emitir una decisión sobre el fondo de la controversia.
5. Por consiguiente, el proceso de amparo se configura como una vía idónea para revisar las alegaciones denunciadas como lesivas y los actuados del caso de autos.

Sobre la debida notificación de los actos administrativos como manifestación del debido proceso y el derecho de defensa

6. El inciso 14 del artículo 139 de la Constitución Política reconoce el derecho de defensa, el mismo que garantiza que los justiciables o administrados no queden en estado de indefensión en la protección de sus derechos u obligaciones. Este derecho se encuentra relacionado con la capacidad que tiene toda persona natural o jurídica de defenderse ante los procedimientos tramitados por las entidades jurisdiccionales o administrativas, en especial en aquellos a través de los cuales se pretenda la imputación de cargos, obligaciones y/o sanciones, presentando descargos, recursos impugnatorios, medios de prueba, entre otros en resguardo de sus intereses.
7. Conforme ya lo ha establecido el Tribunal Constitucional, una manifestación del derecho de defensa es el derecho a ser notificado de manera efectiva con los actos administrativos o procesales emitidos tanto por las entidades jurisdiccionales o administrativas. El acto procesal de la notificación garantiza el derecho efectivo del derecho de defensa, pues por su intermedio se pone en conocimiento

⁹ Cfr. sentencia recaída en el Expediente 04378-2022-PA/TC, fundamentos 6-8.

¹⁰ Cfr. sentencia recaída en el Expediente 02650-2023-PA/TC.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

de los sujetos del proceso o procedimiento, el contenido de las resoluciones judiciales o administrativas. Así, el contenido del derecho de defensa quedaría afectado, en un proceso judicial o procedimiento administrativo, si las personas resultaran impedidas de ejercer los medios necesarios, suficientes y eficaces para defender sus derechos e intereses legítimos ⁽¹¹⁾.

8. Respecto del derecho de defensa en el ámbito del procedimiento administrativo, este Tribunal también ha precisado que este derecho se constituye como una garantía para la defensa de los derechos que pueden ser afectados con el ejercicio de las potestades sancionadoras de la administración. En ese sentido, garantiza que una persona sometida a un procedimiento administrativo, en el que se encuentren en discusión derechos, deberes u obligaciones, tenga la oportunidad de contradecir, argumentar en defensa de tales intereses. Esto conlleva que, para poder hacerlo, previamente deba ser notificado válidamente de los cargos imputados, acompañado del debido sustento probatorio ⁽¹²⁾.
9. Por otro lado, el artículo 139, inciso 3 de la Constitución, reconoce como principios de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva, principios que debe regir también dentro del procedimiento administrativo ⁽¹³⁾. Este Tribunal ha contemplado, en otros pronunciamientos, que el debido proceso consiste en el cumplimiento de las garantías y normas de orden público dentro de los procesos jurisdiccionales o procedimientos administrativos, a fin de que las personas tengan la oportunidad de ejercer de manera adecuada su derecho a defenderse. Asimismo, ha remarcado que el debido procedimiento supone que la administración pública respete los siguientes principios y derechos: debida motivación de las decisiones, derecho de defensa, juez imparcial e independiente, entre otros ⁽¹⁴⁾.
10. En ese sentido, este derecho comprende que los actos administrativos puedan ser impugnados por el administrado, a fin de que sean revisados dentro del propio procedimiento o a través de las vías jurisdiccionales respectivas ⁽¹⁵⁾; esto lleva, necesariamente, a concluir que el derecho de defensa es una manifestación más del

¹¹ Cfr. sentencia recaída en el Expediente 02113-2022-PA/TC, fundamentos 3 y 4.

¹² Cfr. sentencia recaída en el Expediente 05514-2005-PA/TC, fundamento 4.

¹³ Cfr. sentencia recaída en el Expediente 03394-2021-PA/TC, fundamento 11.

¹⁴ Cfr. sentencia recaída en el Expediente 04289-2004-AA/TC, fundamentos 2-4.

¹⁵ Cfr. sentencia emitida en el Expediente 03741-2004-AA/TC, fundamento 25.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

derecho al debido proceso o procedimiento administrativo, los mismos que garantizan, entre otros, que los intereses y derechos de los administrados no queden en indefensión ante el poder estatal. En atención a ello, para que el administrado pueda ejercer de manera adecuada su derecho a defenderse, debe encontrarse notificado válidamente con los actos administrativos emitidos por cualquier entidad estatal.

11. En conclusión, estos derechos son vulnerados cuando a los administrados se les imposibilita el interponer recursos, presentar descargos o elementos probatorios en contra de los actos administrativos, y una manera de impedir esta facultad del administrado es a través de una inadecuada notificación; situación que necesariamente genera indefensión. La debida notificación de los actos administrativos permite garantizar que los administrados ejerzan adecuadamente su derecho de defensa, y así puedan desplegar los medios necesarios y eficaces para salvaguardar sus derechos e intereses, acudir a una segunda instancia, impugnar los actos que les puedan causar perjuicio, entre otros, lo que configura una manifestación del principio al debido procedimiento administrativo establecido en la Constitución. Claramente, no se puede argumentar que la sola aceptación de documentación requerida sirva para asegurar la tutela del derecho de defensa, si luego se rechaza la presentación por extemporánea.

Análisis de la controversia

12. El derecho de defensa se conculca cuando el justiciable se ve impedido, de modo injustificado, de argumentar en favor de sus derechos e intereses legítimos. En materia tributaria, la administración se encuentra obligada a tener certeza absoluta de que el contribuyente ha tomado conocimiento de la existencia del procedimiento de fiscalización.
13. Este Tribunal Constitucional ha establecido consistentemente que, para garantizar el derecho de defensa en la fiscalización tributaria, es insuficiente la notificación únicamente mediante el Buzón Sol de Sunat; antes bien, la administración tiene el deber de notificar las actuaciones en el domicilio fiscal del contribuyente y tomar las medidas complementarias necesarias. En efecto, este Tribunal ha precisado lo siguiente ⁽¹⁶⁾:

¹⁶ Sentencia recaída en el Expediente 03394-2021-PA/TC.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

7. Por lo tanto, es exigible, en el caso de la notificación al contribuyente que está siendo objeto de una fiscalización tributaria, que la administración tributaria tenga la certeza absoluta de que este ha tomado conocimiento de la existencia de dicho procedimiento y, para ello, atendiendo el caso, independientemente de lo dispuesto en el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (...), en ejercicio razonable de su facultad discrecional reconocida legalmente, debe tomar las medidas complementarias y necesarias que le permitan cumplir con tal cometido de manera efectiva, vale decir, con el objeto de garantizar el derecho a la defensa del contribuyente.

14. En ese contexto, si bien la administración tributaria ejerce una potestad fiscalizadora a efectos de cumplir con su labor recaudadora, esta potestad se encuentra limitada por los principios de legalidad y razonabilidad, a efectos de excluir la arbitrariedad y asegurar una solución apropiada para cada caso.
15. Así, este Tribunal ha enfatizado que, en el caso de notificación al contribuyente que está siendo objeto de una fiscalización tributaria, es exigible que la administración tributaria tenga la certeza absoluta de que ha tomado conocimiento de la existencia de dicho procedimiento. Para ello, independientemente de lo dispuesto en el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en ejercicio razonable de su facultad discrecional reconocida legalmente, la administración debe tomar las medidas complementarias y necesarias que permitan cumplir con tal cometido de manera efectiva, con la finalidad de garantizar el derecho a la defensa del contribuyente ⁽¹⁷⁾.
16. Conforme a lo anterior, este Tribunal Constitucional ha hecho énfasis en el deber de la administración tributaria de recurrir a todos los mecanismos necesarios para garantizar el conocimiento del contribuyente acerca de la resolución:

(...) en el caso de la notificación al contribuyente que está siendo objeto de una fiscalización tributaria, constituye una obligación para la administración tributaria tener la certeza absoluta de que esta ha tomado conocimiento de la existencia de dicho procedimiento y, para ello atendiendo el caso independientemente de lo dispuesto en el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Sunat en ejercicio razonable de su facultad discrecional reconocida legalmente debe tomar las medidas complementarias y necesarias que le permitan cumplir con tal cometido de manera efectiva, vale decir, con el objeto de garantizar el derecho de defensa del contribuyente. De ahí que, a juicio del Tribunal, una de las medidas

¹⁷ Sentencia recaída en el Expediente 03314-2022-PA/TC, fundamento 5.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

complementarias de la Sunat está obligada a tomar frente a escenarios como el que presente caso plantea, será notificar también en el domicilio que el contribuyente haya consignado en su DNI ⁽¹⁸⁾.
(Énfasis agregado).

17. En el caso concreto, la discusión se centra en establecer si el Requerimiento 0521230000089 no solo fue formalmente notificado, sino también en determinar si el contenido de la notificación fue efectivamente conocido por el contribuyente de manera oportuna. Sobre ello, Sunat ha indicado que “la primera oportunidad en que el contribuyente lee algunas de estas notificaciones fue el 30 de marzo de 2023” ⁽¹⁹⁾, como se aprecia del siguiente cuadro adjuntado en su escrito de contestación ⁽²⁰⁾:

RUC	Tipo de documento	Número de documento	Fecha de Publicación	Fecha de Notificación	Fecha de Lectura
20327647203	REQUERIMIENTO DE FISCALIZACIÓN M	0521230000089	15/02/2023	16/02/2023	06/06/2023
20327647203	RESULTADO REQUERIMIENTO DE FISCALIZACIÓN M	0521230000089	02/03/2023	02/03/2023	30/03/2023
20327647203	REQUERIMIENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	0522230000274	03/03/2023	03/03/2023	08/06/2023
20327647203	RESULTADO DE REQUERIMIENTO	0522230000274	13/03/2023	13/03/2023	30/03/2023
20327647203	REQUERIMIENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	0522230000346	16/03/2023	16/03/2023	30/03/2023
20327647203	RESULTADO DE REQUERIMIENTO	0522230000346	27/03/2023	27/03/2023	06/06/2023
20327647203	REQUERIMIENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	0522230000391	28/03/2023	28/03/2023	30/03/2023
20327647203	COMUNICACIÓN INGRESO COMO RECAUDACIÓN FISCALIZACI	0529500000024	20/03/2023	20/03/2023	06/06/2023
20327647203	RESULTADO REQUERIMIENTO DE FISCALIZACIÓN M	0522230000391	25/05/2023	25/05/2023	06/06/2023

Tipo de documento	Número de documento	Fecha de Publicación	Fecha de Notificación	Fecha de Lectura
RESULTADO REQUERIMIENTO DE FISCALIZACIÓN M	0521230000089	02/03/2023	02/03/2023	30/03/2023
RESULTADO DE REQUERIMIENTO	0522230000274	13/03/2023	13/03/2023	30/03/2023
REQUERIMIENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	0522230000346	16/03/2023	16/03/2023	30/03/2023
REQUERIMIENTO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	0522230000391	28/03/2023	28/03/2023	30/03/2023

18. Al respecto, el Tribunal Constitucional observa que el depósito en el buzón electrónico del referido Requerimiento 0521230000089 se habría producido el 15 de febrero de 2023, y se consignó como vencimiento para la presentación de la información requerida el 1 de marzo de 2023 ⁽²¹⁾. Asimismo, con relación al Requerimiento 0522230000274, se observa que se habría depositado en el buzón electrónico el 3 de marzo de 2023 ⁽²²⁾, y se señaló como

¹⁸ Sentencia recaída en el Expediente 03394-2021-PA/TC, fundamento 17.

¹⁹ Según Informe 000552-2024-SUNAT/7F0200, del 24 de junio de 2024, adjuntado con escrito de contestación de demanda de Sunat, a fojas 639.

²⁰ Foja 954.

²¹ Fojas 669-671.

²² Fojas 679.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

vencimiento para la presentación de la información requerida el 10 de marzo de 2023. Finalmente, en cuanto al Requerimiento 0522230000346, se observa que se habría depositado en el buzón electrónico el 16 de marzo de 2023 ⁽²³⁾, y se indicó como vencimiento para la presentación de la información requerida el 23 de marzo de 2023.

19. En este orden de ideas, no se puede afirmar que el contenido de las notificaciones de los requerimientos citados fue efectivamente conocido por el contribuyente de manera oportuna, pues la misma Sunat reconoce que “la primera oportunidad en que el contribuyente lee algunas de estas notificaciones fue el 30 de marzo de 2023” ⁽²⁴⁾.
20. Ello tiene relevancia, en la medida en que las resoluciones emitidas por Sunat han expresado que la empresa recurrente no ha presentado documentación alguna. Así, la Resolución 4050140010945, de fecha 19 de diciembre de 2023 ⁽²⁵⁾, resuelve el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación 0520030021421, principalmente, con los siguientes fundamentos:

Que sobre ello, se advierte que durante el procedimiento de fiscalización, el contribuyente tuvo la oportunidad de presentar los alegatos y documentación pertinente a efectos de desvirtuar los reparos materia de litis, teniendo la oportunidad de formular sus descargos, lo que no sucedió tal como se verifica del expediente del procedimiento de fiscalización, cuyas conclusiones fueron puestos en su conocimiento mediante los resultados de los mencionados requerimientos. En tal sentido, se concluye que la Administración Tributaria ha respetado en todo momento el principio de verdad material, por lo que, sus afirmaciones en contrario quedan desvirtuadas.

(...) cabe indicar que mediante el Requerimiento 0522230000346 se solicitó se sustente la deducibilidad del costo de ventas, gastos administrativos y financieros consignados en su declaración anual del impuesto a la Renta del ejercicio 2020, siendo que al no haber sustentado tales conceptos con documentación alguna, el área acotadora dejó constancia en el resultado del referido requerimiento que el recurrente no sustentó documental, contable, legal ni fehacientemente los referidos conceptos, por lo que procedió a desconocer los mismos a efectos de determinar el Impuesto a la Renta del periodo acotado.

²³ Fojas 675-677.

²⁴ Fojas 559 y 955.

²⁵ Fojas 94, 98.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

(...)

Que vencido el plazo otorgado para el cumplimiento del Requerimiento 0522230000346 el 23 de marzo de 20123, se aprecia en su resultado (folios 20 a 23) que el recurrente no presentó descargo alguno sustentando contable y legalmente el costo de ventas, los gastos administrativos y gastos financieros consignados en su declaración jurada del ejercicio 2020, PDT 710-1001138305, siendo que tampoco presentó documentación alguna que acredite la veracidad o exactitud de dichos conceptos por los importes de S/ 35,750,195.00, S/ 5,1362,430.00 y S/ 988,312.00; respectivamente.

21. A su turno, la Resolución 09209-12-2025, de fecha 3 de octubre de 2025, que resuelve el recurso de apelación contra la Resolución 4050140010945, expone lo siguiente ⁽²⁶⁾:

Que ahora bien, en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que no tomó conocimiento oportuno de la existencia del procedimiento de fiscalización, al haber la Administración solo efectuado las notificaciones a su buzón electrónico y no a su domicilio fiscal; cabe indicar que, los actos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización fueron debidamente notificados mediante el Sistema de Notificaciones SOL, debiéndose precisar que el artículo 104 del Código Tributario no ha establecido un orden de prelación respecto de la modalidad de notificación de los actos administrativos, por el contrario establece que la notificación se realizará, indistintamente, por cualquiera de las formas que detalla en sus incisos a) al f), como ha ocurrido en el caso de autos, la que se realizó de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 104 del referido código, lo cual no afecta el derecho de defensa de la recurrente ni el principio del debido procedimiento, siendo obligación de ésta revisar periódicamente su buzón electrónico a fin de tomar conocimiento de los actos administrativos notificados por el citado medio, y en ese sentido, es de su responsabilidad adoptar las acciones necesarias para ello; resultando irrelevante las sentencias invocadas al respecto ⁽²⁷⁾.

22. Conforme se aprecia de la argumentación brindada por la administración tributaria, han considerado que la empresa recurrente no presentó ninguna documentación que permita cumplir con lo requerido. En efecto, en las resoluciones citadas se esgrime que las notificaciones se han efectuado de acuerdo con el artículo

²⁶ Página 7 de la Resolución 09209-12-2025 del Tribunal Fiscal, obrante en el cuadernillo de este Tribunal Constitucional.

²⁷ La Resolución 09209-12-2025 del Tribunal Fiscal se refiere a las sentencias recaídas en los Expedientes 07279-2013-PA/TC, 03394-2021-PA/TC y 03314-2022-PA/TC, las cuales versan sobre la obligatoriedad que tiene la Sunat de asegurarse que los administrados tengan certeza absoluta sobre la notificación de los procedimientos tributarios.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

104 del Código Tributario, e incluso han calificado como irrelevantes las sentencias emitidas por este Tribunal Constitucional que versan precisamente sobre dicho artículo.

23. Como ya se ha detallado en los fundamentos precedentes, la administración tributaria se encuentra obligada a tener certeza absoluta de que el administrado ha tomado conocimiento del procedimiento que se le instaure, por lo debe tomar las medidas complementarias y necesarias que le permitan cumplir con tal cometido, de manera efectiva. A este respecto, la demandada sostiene que, aparte de la notificación en el Buzón Sol, también ha enviado alertas al teléfono celular consignado por la empresa demandante, con la correspondiente notificación en su correo electrónico.
24. Sin embargo, la constatación notarial presentada por la parte recurrente ⁽²⁸⁾, dista de corroborar la notificación de los documentos cuestionados. Esto porque: a) los mensajes enviados a su celular, únicamente dan cuenta de que se ha notificado un acto administrativo en su Buzón Sol, sin precisar sobre qué documento se trata, conforme se aprecia de las fechas que van desde el 2 hasta el 29 de marzo de 2023 ⁽²⁹⁾; b) de las alertas enviadas al correo consignado por la empresa demandante, de fechas 13 de febrero al 31 de marzo de 2023, se verifica que son sobre emisiones de facturas electrónicas y recordatorios de vencimiento, sin precisar ninguna de ellas que se trata sobre los documentos cuestionados ⁽³⁰⁾.
25. Por todo ello, este Tribunal advierte que la demandada no ha tenido la certeza absoluta de que la recurrente tomó conocimiento del primer Requerimiento 0521230000089 y que desencadenó los posteriores actos cuestionados, como las medidas cautelares previas emitidas en contra de Grupo 5. Por el contrario, la única certeza de que la demandante pudo conocer el procedimiento de fiscalización fue el 30 de marzo de 2023, como ha sido reconocido y sustentado por la propia Sunat. En consecuencia, desde dicha fecha es que debe computarse el plazo para que Grupo 5 pueda presentar los descargos que considere conveniente. Por esta razón, la demanda debe ser estimada.
26. Finalmente, se debe condenar al pago de los costos procesales a la

²⁸ Foja 1044.

²⁹ Fojas 1044 vuelta, 1049 vuelta.

³⁰ Fojas 1051-1077.



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

demandada, conforme al artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda. En consecuencia, **NULA** la notificación del Requerimiento 0521230000089. Asimismo, **NULAS** todas las actuaciones administrativas que se hayan generado a partir de la incorrecta notificación del Requerimiento 0521230000089.
2. **ORDENAR** la notificación del Requerimiento 0521230000089 al domicilio fiscal de la demandante, a efectos de que pueda ejercer su derecho de defensa.
3. **CONDENAR** a la demandada al pago de costos procesales.

Publíquese y notifíquese.

SS.

PACHECO ZERGA
DOMÍNGUEZ HARO
MORALES SARAVIA
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH
HERNÁNDEZ CHÁVEZ

PONENTE HERNÁNDEZ CHÁVEZ



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO MONTEAGUDO VALDEZ

Emito el presente voto, con el debido respeto por la opinión de mis colegas, porque si bien comparto lo finalmente resuelto en la ponencia, considero indispensable efectuar algunas precisiones.

Ciertamente, en el presente caso se ha estimado la demanda de amparo, lo cual obedece a que la entidad emplazada no ha tenido la certeza de que la recurrente tomó conocimiento oportuno del Requerimiento 0521230000089 y otros documentos posteriores, lo cual desencadenó la aprobación de los actos cuestionados en este proceso constitucional, como la adopción de medidas cautelares previas emitidas en contra de Grupo 5. Por el contrario, se precisó que la única certeza de que la demandante pudo conocer sobre el procedimiento de fiscalización se hizo el 30 de marzo de 2023, como ha sido reconocido y sustentado la propia SUNAT.

De este modo, el Tribunal ha considerado, como lo ha hecho en otras oportunidades, que, para garantizar el derecho de defensa en la fiscalización tributaria, es insuficiente la notificación únicamente mediante el Buzón SOL de SUNAT, sino que la Administración tiene el deber de notificar las actuaciones en el domicilio fiscal del contribuyente y tomar las medidas complementarias necesarias.

Ahora bien, en el presente caso, tanto la entidad emplazada como la Sala Superior en este proceso constitucional han señalado que no existiría una vulneración al derecho a la defensa de la entidad recurrente en la medida en que el cuarto requerimiento (esto es, el Requerimiento de Fiscalización 0522230000391) fue absuelto, lo que, según estiman, demuestra que tuvo la oportunidad de presentar no solo la información solicitada, sino que también pudo exponer sus argumentos de defensa. En ese sentido, consideran que, aunque ciertamente los requerimientos 0521230000089, 0522230000274 y el 0522230000346 fueron notificados a través del Buzón Sol -lo que generó que la entidad recurrente no pudiera remitir a tiempo la documentación solicitada-, no ocurrió lo mismo con el Requerimiento de Fiscalización 0522230000391, el cual, según señalan, fue la oportunidad en la que la entidad recurrente podía remitir toda la documentación pendiente.

En relación con este punto, deseo enfatizar dos cuestiones fundamentales. La primera de ellas es que el conocimiento del cuarto requerimiento no se produjo con ocasión de alguna subsanación en la forma de notificación que empleaba la entidad emplazada -esto es, el uso del Buzón Sol-, sino



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

que se realizó por la revisión ocasional de esta plataforma por parte de la entidad recurrente. Esto demuestra que, lejos de enmendar su proceder, la administración tributaria persistió en el empleo de un mecanismo que, como lo ha enfatizado la ponencia, resulta contradictorio con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y que coloca en desventaja e indefensión a los administrados. De hecho, ante la Queja presentada, el Tribunal Fiscal, en la Resolución 01123-Q-2024, de 19 de abril de 2024, sostuvo, a propósito del argumento de la entidad recurrente relativa a la falta de notificación de los requerimientos formulados por la administración, que

si bien la quejosa alega que la obligación de notificar tales documentos en su domicilio fiscal y que la Administración tenga la certeza absoluta de que el contribuyente conoce la existencia de la fiscalización está establecido en las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N.º 07279-209-PA/TC y 03394-2021-PA/TC, cabe indicar que tales pronunciamientos fueron emitidos respecto de casos particulares al resolver las demandas de acción de amparo, por lo que las referidas sentencias sólo se aplican al caso concreto. En concordancia con el criterio señalado en la Resolución N.º 05873-9-2018 (pág 7 de la Resolución 01123-Q-2024).

Esto demuestra que, lejos de diferenciar su proceder respecto de aquellos casos en los que el Tribunal Constitucional estimó demandas de amparo en su contra, la entidad emplazada sostuvo que estos criterios no eran exigibles en el caso específico de la recurrente, ya que esta no fue parte en los referidos procesos constitucionales. Ello, en realidad, solo confirmaría que el mecanismo empleado a través de la notificación en el Buzón Sol fue nuevamente aplicado, con las restricciones al derecho a la defensa que ello supone.

En segundo lugar, durante el desarrollo del procedimiento administrativo, la falta de respuesta a los primeros requerimientos fue el sustento tanto para el dictado de medidas cautelares por parte de la administración tributaria, así como la imposición de multas, lo cual supone que se adoptaron medidas inmediatas que terminaron perjudicando a la entidad recurrente. Esto demuestra que, más allá del hecho que hayan existido irregularidades en la notificación, las mismas también generaron que se presuma una conducta evasiva por parte de la empresa actora en este proceso constitucional. Al respecto, estimo pertinente recordar que, en el marco del Expediente 051009000041, se expidió la Resolución Coactiva 0510070137335, a través de la cual se dispuso la aprobación de las referidas medidas cautelares. En dicho pronunciamiento, se sostuvo lo siguiente:



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

Que, el Informe Sustentatorio N.º 000035-2023-SUNAT/7F0200 relacionado a la Carta de Presentación 230051715100-01-SUNAT, precisa que “(...) en los puntos 2 y 4 del Requerimiento Inicial N.º 521230000089 la administración tributaria solicitó le proporcione los libros y registros contables y que la contribuyente no atendió, así consta en los puntos 2 y 4 del Resultado de dicho requerimiento (...)”, seguidamente se indicó “Se emite el Requerimiento Reiteratorio 0522230000274 conformado por el Anexo N.º 1 donde se reitera el pedido de los libros y registros contables (puntos 2 y 4). Al vencimiento de este reiterativo, la contribuyente tampoco cumplió con lo solicitado”. Finalmente se concluyó “De lo señalado en los párrafos anteriores, se observa que el comportamiento del deudor tributario que habilita a trabar medidas cautelares previas se encuentra establecido en el inciso e) del artículo del artículo 56º del TUO del Código Tributario que señala: “No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez”. **Tercero .-** Que el Informe Sustentatorio N.º 000035-2023-SUNAT/7F0200 precisa que el deudor tributario ha incurrido en el supuesto contemplado en el artículo 56º del Texto Único Ordinario del Código Tributario aprobado mediante D.S N.º 133-2013-EF, al haberse acreditado que ha incurrido en la causal establecida en el literal e) del dispositivo antes citado; y estando al amparo de lo establecido por lo establecido 56º, 57º y 58º del Texto Único Ordenado del Código Tributario y lo dispuesto en los artículos 14º, 15º y 17º del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, aprobado por la Resolución de Intendencia N.º 216-2004/SUNAT; **SE RESUELVE: DISPONER** que las **MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS** a ser dictadas al deudor tributario **GRUPO 5 SAC** resulten indispensables para asegurar el pago de la deuda antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, a fin de evitar que dicha cobranza pueda devenir en infructuosa (...).

De la revisión de este pronunciamiento, puedo advertir que la administración tributaria consideró, para el dictado de las medidas cautelares, el hecho que la entidad recurrente no haya contestado los requerimientos previos (esto es, los requerimientos 0521230000089 y 0522230000274) que, como se ha acreditado, fueron notificados a través del Buzón SOL. En efecto, el artículo 56.e del Código Tributario, al que se alude en la referida resolución y que se relaciona con la adopción de medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva, dispone que se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

este no cumpla con

exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez. Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.

De este modo, las medidas cautelares dictadas tomaron en cuenta una supuesta conducta evasiva de la entidad ahora recurrente. Sin embargo, como se ha señalado en la ponencia y como lo ha reiterado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, no se deben considerar como válidas las comunicaciones efectuadas únicamente a través del Buzón SOL, ya que no permiten acreditar que los administrados tengan un conocimiento certero de la realización de algún procedimiento de fiscalización en su contra.

En similar sentido, estimo que el dictado de medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva puede incidir en el goce y ejercicio de diversos derechos fundamentales, como ocurre en el caso del derecho a la propiedad, a la defensa o, en términos generales, al debido procedimiento en sede administrativa, si es que este no se realiza a través de un escrupuloso respeto del conjunto de principios que deben orientar el accionar de la administración pública.

Por otro lado, la falta de adecuada notificación de los requerimientos también generó que se expidan multas en contra de la empresa recurrente. Como se señaló en la ponencia, la administración tributaria sostuvo que la empresa contribuyente no habría cumplido con remitir la información requerida, lo cual fue considerado, *per se*, como una infracción tributaria. Así, en el Resultado del Requerimiento N° 0521230000089 se precisó que la empresa recurrente no había exhibido:

Si lleva la contabilidad en sistema computarizado, se requiere una copia de la base de datos, en formato Excel (xls oxlsx) o texto (bct) así como copias en archivo PDF o PDF/A del original de los folios de la Legalización de los Libros/Registros siguientes: Caja y Bancos, Diario o Diario de Form. Simplif., Mayor, Inv. y Balances, Registro de Ventas e Ingresos, Registro de Compras, Activos Fijos y Consignaciones, de corresponder. Adicionalmente por los Reg. de Vtas. e Ing. y Compras,



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

copias, de los folios de los totales por mes, que la Administración Tributaria le solicitó. **Incurre, por tanto, en la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 177º del D.S. 133- 2013-EF Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias (énfasis añadido).**

Esto supone que la falta de notificación adecuada generó que la administración califique la falta de remisión de la información como una infracción tributaria. En efecto, en la Resolución de Multa 052-002-0008059, se precisó que

Mediante los Puntos 03 y 05 del Requerimiento N° 0522230000274 (...) la administración señaló que el haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario, reiteró al recurrente que proporcione la información y/o documentación solicitada en los puntos 03 y 05 del Requerimiento N° 0521230000089.

Que a través del Requerimiento N° 0522230000274 (...) la Administración dejó constancia que el recurrente no presentó la información solicitada y en consecuencia, no subsanó la infracción detectada y tipificada en el numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario, por lo que no se acogió a los beneficios de gradualidad (...).

En similar sentido, en la Resolución de Multa 052-002-0008057, es posible apreciar que esta se emite por declarar cifras o datos falsos del impuesto a la renta del ejercicio 2020, sustentándose la misma en la Resolución de Determinación nro. 052-003-0021421 y los Requerimientos 0521230000089, 0522230000274, 0522230000346 y 0522230000391, sus anexos y resultados. El monto por pagar se estimó en S/. 7,241.10100. Esto demuestra que, al igual que en el caso anterior, este concepto se calculó tomando como referencia el supuesto incumplimiento de requerimientos efectuados sin que se hayan notificado de la forma en que, constantemente, lo ha exigido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. La Resolución de Multa 052-002-0008058, que sanciona la supuesta falta de exhibición de libros contables, también cita como referencia los requerimientos 0521230000089 y 0522230000274.

De esta manera, otro perjuicio adicional que se generó ante la falta de notificación del procedimiento de fiscalización fue que la administración calificó la conducta de la empresa actora en este proceso constitucional como pasible de ser sancionada al cometerse una infracción tributaria por la falta de remisión oportuna de la información solicitada, y ello en virtud de lo previsto en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario. Aunado a ello, en el caso del Requerimiento 0522230000346, la situación fue especialmente perjudicial para la entidad recurrente, ya que tampoco



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

fue debidamente notificada, lo cual fue determinante para el cálculo de la deuda tributaria.

Por lo expuesto, estimo que la falta de notificación adecuada de los requerimientos ha generado no solo que se presente un escenario de indefensión en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, sino que también ha promovido que la administración tributaria efectúe una valoración negativa de la conducta de la entidad recurrente, ya que se asumió que esta tomó conocimiento certero de todas las resoluciones emitidas y, pese a eso, no cumplió con remitir la información solicitada. Por ello, se decidió adoptar medidas cautelares en su contra y se adoptó una resolución de determinación de deuda tributaria en la que se incluía el pago de multas por, supuestamente, cometer infracciones tributarias como la falta de remisión oportuna de la información solicitada por la administración.

Lo anterior demuestra que, más allá de la vulneración al derecho a la defensa por la deficiente notificación efectuada por la entidad emplazada, también es posible apreciar que la expedición de las resoluciones cuestionadas en el presente proceso ha afectado, de manera inmediata, a la empresa recurrente, lo cual justifica que el Tribunal Constitucional haya adoptado, en este caso, un pronunciamiento estimatorio.

S.

MONTEAGUDO VALDEZ

**VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO
GUTIÉRREZ TICSE**

Con el debido respeto por la opinión de mis colegas, emito el presente voto singular por los siguientes argumentos que paso a exponer:

Delimitación del petitorio

1. La empresa recurrente solicitó lo siguiente:
 - a) Se declare la nulidad de la Resolución Coactiva 0510070137335, emitida el 4 de enero de 2024, que ordenó trabar medidas cautelares previas (MCP) en su contra, así como la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 01123-Q-2024, de fecha 19 de abril de 2024, que declaró infundada la queja interpuesta contra dichas medidas cautelares (pretensión principal).
 - b) Se restituyan las sumas dinerarias embargadas y se levanten todas las medidas cautelares trabadas en el expediente 0510090000041, vinculada a la Resolución Coactiva 0510070137335, incluidas las medidas de embargo en forma de retención a terceros y embargos en forma de retenciones en cuentas bancarias (pretensión accesoria a la principal).
 - c) La suspensión de todos los efectos de la Resolución Coactiva 0510070137335, así como todos los efectos de los actos administrativos que ordenan trabar embargos emitidos en el referido expediente coactivo, hasta que se resuelva definitivamente el expediente de apelación en el Tribunal Fiscal expediente 2567-2024 (pretensión subordinada).
 - d) Se ordene a la demandada a abstenerse de trabar nuevas medidas cautelares adicionales a las ya trabadas.

Sobre el derecho de defensa

2. El inciso 14 del artículo 139 de la Constitución Política reconoce el derecho de defensa, el mismo que garantiza que los justiciables o administrados no queden en estado de indefensión en la protección de sus derechos u obligaciones. Este derecho se encuentra relacionado con la capacidad que tiene toda persona natural o jurídica de defenderse ante los procedimientos tramitados por las entidades jurisdiccionales o administrativas, en especial en aquellos a través de los cuales se pretenda la



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

imputación de cargos, obligaciones y/o sanciones, presentando descargos, recursos impugnatorios, medios de prueba, entre otros en resguardo de sus intereses.

3. Conforme ya lo ha establecido el Tribunal Constitucional, una manifestación del derecho de defensa es el derecho a ser notificado de manera efectiva con los actos administrativos o procesales emitidos tanto por las entidades jurisdiccionales o administrativas. El acto procesal de la notificación garantiza el derecho efectivo del derecho de defensa, pues por su intermedio se pone en conocimiento de los sujetos del proceso o procedimiento, el contenido de las resoluciones judiciales o administrativas. Así, el contenido del derecho de defensa quedaría afectado, en un proceso judicial o procedimiento administrativo, si las personas resultaran impedidas de ejercer los medios necesarios, suficientes y eficaces para defender sus derechos e intereses legítimos³¹.

Análisis del caso concreto

4. Si bien la Administración Tributaria ejerce una potestad fiscalizadora a efectos de cumplir con su labor recaudadora, esta potestad se encuentra limitada por el principio de legalidad y razonabilidad a efectos de excluir la arbitrariedad y asegurar una solución apropiada para cada caso. En el caso concreto, la discusión se centra en establecer si el Requerimiento 0521230000089 fue correctamente notificado.
5. En efecto, la actividad desarrollada por la Administración Tributaria que deba conocer el contribuyente será notificada en su domicilio fiscal, lo que le faculta a fijar un domicilio procesal con la finalidad de garantizar su derecho fundamental de defensa y así ejercer los mecanismos procesales que el ordenamiento jurídico ha regulado para discutir un procedimiento de fiscalización tributaria. Asimismo, se debe tener en cuenta que la notificación en buzón electrónico SOL, es una de las modalidades de notificación que puede emplear la SUNAT, para poner en conocimiento de los contribuyentes los diversos actos que emite en el ejercicio de sus funciones.
6. Al respecto, cabe traer a colación lo dispuesto por el TUO del

³¹ Cfr. Sentencia recaída en el Expediente 02113-2022-PA/TC, fundamento 3 y 4.

Código Tributario – Decreto Supremo N.º 133-2013-EF:

Artículo 104.- FORMAS DE NOTIFICACIÓN

La Notificación de los actos administrativos se realizará, **indistintamente**, por cualquiera de las siguientes formas:

- a) Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. (...)
 - b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía. (...)
 - c) Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria, (...)
 - d) Mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria
- (...) (**énfasis agregado**)

7. En tal sentido, se evidencia que la ley específica aplicable al presente caso -el Código Tributario- establece de manera clara que la notificación de los actos administrativos puede realizarse, **de forma indistinta** y válida, a través de cualquiera de los medios señalados, sin que exista jerarquía ni orden preferente entre ellos. En consecuencia, la actuación de la SUNAT se ajustó estrictamente a lo dispuesto por la ley, al elegir legítimamente una de las formas de notificación autorizadas, sin que ello vulnere el ordenamiento jurídico.
8. Se advierte que la empresa demandante fue objeto de un procedimiento de fiscalización por parte de la SUNAT, respecto del impuesto a la renta de tercera categoría - del periodo comprendido del 2020-01 hasta 2020-12; asimismo, se observa que tanto los Requerimientos N.ºs 0521230000089, 0522230000274, 0522230000346 y 0522230000391, así como los resultados de los mismos, fueron cursados dentro de ese procedimiento administrativo a su buzón electrónico.
9. De lo expuesto en autos y en la ponencia, resulta pues que la SUNAT en el proceso de fiscalización en cuestión, no sólo cursó las notificaciones de los requerimientos y sus resultados antes mencionados al buzón electrónico de la accionante, sino también respecto de los mismos le fueron cursadas alertas a su correo electrónico y mensajes de texto al celular que obran en esa institución, lo que no se desvirtúa con el Acta de Constatación Notarial del 6 de noviembre de 2024 y anexos, al ser documentos



Tribunal Constitucional

EXP. N.º 04436-2025-PA/TC
LIMA
GRUPO 5 SAC

de parte que no se corroboran con otras pruebas idóneas adicionales. Por lo cual, se infiere que la SUNAT procuró agotar todos los medios posibles para corroborar que a la contribuyente Grupo 5 S.A.C le llegaron las notificaciones de esos documentos, con el fin de que cumpla con los requerimientos de su derecho de defensa.

10. En consecuencia, no se desprende agravio manifiesto al derecho a la defensa de la demandante por lo que de acuerdo a lo previsto por el inciso 1) del artículo 7 del Nuevo Código Procesal Constitucional, la demanda deviene en improcedente.

Por estas consideraciones, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

S.

GUTIÉRREZ TICSE