

EL DOMICILIO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL*
Abogado. Profesor de Derecho Tributario
Pontificia Universidad Católica del Perú

El presente trabajo formula comentarios en torno al domicilio de los deudores tributarios, cuestión que el Código Tributario regula en sus artículos 11 al 15 del Libro Primero.

1. LA IMPORTANCIA DEL DOMICILIO

Conocer el domicilio de las personas y entidades resulta trascendental para efectos tributarios porque es el lugar de conexión entre el acreedor tributario y el deudor tributario en el desarrollo de la relación jurídico tributaria que surge como consecuencia de la aplicación de los tributos.

En tal virtud, es en dicho lugar al que deben cursarse todo tipo de comunicaciones o notificaciones que deba dirigir el acreedor tributario al deudor tributario, llámese éste, contribuyente o responsable. Es, también, en dicho lugar, en donde tiene que concretarse cualquier labor de fiscalización o de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias, que le corresponde realizar al órgano administrador de tributos –quien actúa en nombre del acreedor tributario– en ejercicio de su facultad de determinación,

También es el lugar donde tiene que efectuarse cualquier comunicación o notificación del acreedor tributario a los terceros ajenos a una determinada relación jurídico tributaria, pero cuyo concurso es necesario para determinar a plenitud, las obligaciones tributarias de un contribuyente o responsable.

De otro lado, es el lugar que debe señalar el deudor tributario –contribuyente o responsable–, e inclusive un tercero, en las comunicaciones que se dirijan al acreedor tributario.

2. CLASES DE DOMICILIO

El Código Tributario admite dos clases de domicilio: el domicilio fiscal y el domicilio procesal.

El domicilio fiscal debe ser fijado en cualquier lugar del territorio de la República y tiene carácter general. En cambio, el domicilio procesal sólo puede ser fijado en el radio urbano que al efecto fija la Administración Tributaria y es de carácter especial, pues sólo tiene existencia en

* El autor es socio principal del Estudio Luis Hernández Berenguel, Abogados.

relación a un determinado procedimiento de naturaleza tributaria que siga el interesado.

Esto significa que mientras el interesado sólo puede fijar un domicilio fiscal, puede en cambio fijar tantos domicilios procesales como procedimientos tenga en trámite ante la Administración Tributaria.

En consecuencia, si el interesado ha fijado un domicilio procesal para determinado procedimiento, la Administración tiene que remitir cualquier comunicación o notificación, relacionada con tal procedimiento, a dicho domicilio procesal. Empero, en caso que no fuera posible notificar al deudor tributario en el citado domicilio procesal, la Administración Tributaria queda facultada para remitir la notificación al domicilio fiscal.

Resulta evidente que si el deudor tributario no fijó un domicilio procesal en el procedimiento que esté en trámite, las notificaciones de la Administración Tributaria deberán ser cursadas válidamente al domicilio fiscal.

3. FIJACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL

El deudor tributario está obligado a fijar un domicilio fiscal ante la Administración Tributaria. Dicho domicilio puede ser fijado, en principio, en cualquier lugar del territorio nacional, conforme lo establezca la Administración Tributaria.

Esto significa que el deudor tributario tiene amplia libertad para fijar su domicilio fiscal y que esa libertad sólo está sujeta a dos limitaciones. La primera de ellas le impone la obligación de fijar su domicilio dentro del territorio de la República. La segunda limitación consiste en que al fijar el domicilio deberá sujetarse a las pautas que al efecto pudiera haber fijado la Administración Tributaria.

4. VARIACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL

El domicilio fiscal puede ser variado de una de tres maneras. La primera de ellas, de forma voluntaria por el propio deudor tributario. La segunda, a requerimiento de la Administración Tributaria. La tercera, previa autorización de la Administración Tributaria.

En el primer caso, el deudor tributario tiene la potestad de variar libremente el domicilio fiscal, comunicándolo a la Administración Tributaria bajo las pautas que ésta señale. Sin embargo, existen dos casos en que ya no funciona la libertad del deudor tributario para cambiar su domicilio fiscal.

Así, una primera restricción a tal libertad ocurre cuando la Administración Tributaria ha notificado al deudor tributario para realizar una verificación, una fiscalización o para iniciar un procedimiento de cobranza coactiva. En cualquiera de estas hipótesis, basta tal notificación para que el deudor tributario no pueda libremente, a voluntad suya y sin autorización, cambiar su domicilio fiscal, hasta que concluya la verificación, la fiscalización o el procedimiento de cobranza coactiva.

La segunda restricción se produce cuando la Administración Tributaria requirió al deudor

para que cambiara su domicilio fiscal y éste no cumplió con el requerimiento, razón por la cual, dicha Administración hizo uso de las presunciones del domicilio que contienen los artículos 12 al 15, según el caso, del Código Tributario. Es decir, ante el incumplimiento del deudor tributario al requerimiento de la Administración, ésta va a presumir cuál es el domicilio fiscal. Producida tal presunción, el domicilio presumido no podrá ser variado voluntariamente, sino previa autorización de la Administración.

En el segundo caso, está la variación del domicilio fiscal por requerimiento –es decir, por exigencia– de la propia Administración Tributaria. A su vez, este requerimiento puede producirse en dos situaciones.

La primera situación se configura cuando el domicilio fijado por el deudor tributario dificulta, a criterio de la Administración, el ejercicio de sus funciones.

La segunda situación se produce cuando la Administración Tributaria –y, en concreto, sólo la SUNAT– de manera excepcional y previa Resolución de Superintendencia, requiera al deudor tributario para variar su domicilio. Si el deudor no la hace, la Administración presumirá el domicilio fiscal del deudor tributario, escogiendo entre las opciones que le conceden, según el caso, los artículos 12 al 15 del Código Tributario.

En el tercer caso, la variación del domicilio fiscal se va a producir previa autorización de la Administración Tributaria. A su vez, esta variación con autorización, ocurre en dos hipótesis.

En una primera hipótesis, el deudor tiene causa justificada para variar su domicilio fiscal, pero en principio no puede efectuar tal variación porque ha sido notificado por la Administración Tributaria para realizar una verificación, o una fiscalización, o para iniciar un procedimiento de cobranza coactiva, no habiendo concluido todavía tal verificación, fiscalización o cobranza coactiva. Existiendo causa justificada, el deudor la invocará a la Administración Tributaria para que ésta lo autorice a variar su domicilio fiscal.

En una segunda hipótesis, la Administración Tributaria ha presumido el domicilio fiscal del deudor, escogiendo entre las opciones que le conceden los artículos 11 al 15, según el caso, en vista que el deudor no cambió su domicilio fiscal pese al requerimiento de dicha Administración. Una vez presumido el domicilio por la Administración, el deudor no podrá variarlo sin autorización de la Administración.

5. CASOS EN QUE LA ADMINISTRACIÓN NO PUEDE REQUERIR AL DEUDOR PARA QUE CAMBIE SU DOMICILIO FISCAL

Si bien, como se ha visto anteriormente, hay situaciones en las que la Administración puede requerir al deudor tributario para que cambie su domicilio fiscal, también hay hipótesis en las que no puede efectuar tal requerimiento. Esas hipótesis son tres:

La primera hipótesis se configura cuando se trata del domicilio fiscal de una persona natural que ha fijado como dicho domicilio fiscal, el lugar de su residencia habitual.

La segunda hipótesis es aplicable para las personas jurídicas que han fijado como domicilio fiscal, el lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio.

La tercera hipótesis es aplicable a las personas domiciliadas en el extranjero, sean naturales

o jurídicas, que tienen establecimiento permanente en el Perú y que han fijado como su domicilio fiscal, el lugar donde se encuentra dicho establecimiento permanente.

6. PRESUNCIONES DE DOMICILIO FISCAL

Existen dos casos en los cuales el Código Tributario presume cuál es el domicilio del deudor tributario. Estas presunciones son de pleno derecho y no admiten prueba en contrario.

El primer caso en el que resultan de aplicación las presunciones de domicilio, está referido a los deudores tributarios que no han cumplido con fijar un domicilio fiscal.

En un segundo caso, las presunciones se aplican respecto de aquellos deudores que sí fijaron un domicilio fiscal pero que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para cambiar dicho domicilio, han hecho caso omiso de tal requerimiento, razón por la cual esta última procede a desconocer el domicilio que no ha sido variado y a presumir cuál es el nuevo domicilio del deudor. Es preciso recordar que la Administración Tributaria puede requerir al deudor que cambie su domicilio, si el que éste hubiere fijado, dificulta el ejercicio de las funciones de la Administración o en los casos que excepcionalmente hayan sido establecidos mediante resolución de Superintendencia. En esta última hipótesis, la norma obviamente se está refiriendo en forma exclusiva a la SUNAT, en lo que a tributos internos concierne.

Cuando el Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a presumir el domicilio fiscal del deudor, para ello le permite escoger entre diversas opciones.

Al señalar las mencionadas opciones, el Código hace una distinción entre personas naturales domiciliadas en el país, personas jurídicas domiciliadas en el país, personas naturales o jurídicas domiciliadas en el extranjero y entidades que carecen de personalidad jurídica.

7. PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS EN EL PAÍS

El Código Tributario en su artículo 12 establece tres (3) lugares que pueden ser escogidos por la Administración Tributaria para presumir el domicilio fiscal de las personas naturales domiciliadas en el país.

El primero de dichos lugares es el de la residencia habitual de tales personas, entendiéndose como tal, el lugar donde ellas habitan. Para que la residencia se convierta en domicilio fiscal, sin embargo, la persona natural debe permanecer en ella por un periodo mayor a seis (6) meses, no siendo necesario que esto ocurra dentro de un mismo año calendario.

El segundo lugar es aquél donde la persona natural desarrolla sus actividades civiles o comerciales. Así, por ejemplo, si la persona natural es un trabajador dependiente que labora en un solo centro de trabajo, la Administración podrá presumir que su domicilio es el lugar donde está ubicado dicho centro.

El tercer y último lugar es aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias. Respecto de este último lugar, interpretamos que la norma se refiere a hechos que generan obligaciones tributarias a cargo de la persona natural domiciliada en el país respecto de la cual la Administración desea presumir su domicilio fiscal,

por lo que la alusión a los bienes relacionados con esos hechos no necesariamente está circunscrita a bienes que sean de propiedad del deudor tributario.

Consideramos que este tercer y último lugar debe ser escogido por la Administración Tributaria en aquellos casos que se esté frente a bienes inmuebles y que estos últimos tengan especial relevancia con la producción del hecho generador de la obligación tributaria.

Si fueran aplicables dos, o los tres lugares antes señalados, como ya se ha dicho, la Administración válidamente puede designar a cualquiera de ellos como el domicilio fiscal de la persona natural domiciliada en el país. Evidentemente, si sólo fuera aplicable uno de los tres lugares ya mencionados, no habrá opción para la Administración Tributaria que inexorablemente tendrá que presumir ese lugar, como el domicilio fiscal del deudor.

8. PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS DOMICILIADAS EN EL PAÍS

El artículo 13 del Código Tributario indica cuatro (4) lugares posibles que la Administración podrá considerar para fijar el domicilio fiscal de las personas jurídicas domiciliadas en el país.

El primero de ellos es el lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva de la persona jurídica. Es decir, el lugar donde se encuentran los órganos o personas que realmente conducen los destinos de la sociedad. Así, por ejemplo, el lugar donde se encuentra la gerencia de una empresa.

El segundo lugar escogido es aquél donde se encuentra el centro principal de la actividad de la persona jurídica. Así, puede ocurrir que una persona jurídica tenga como actividad la fabricación de bienes y su centro industrial esté ubicado en lugar distinto a aquél donde está la gerencia general. Sin lugar a dudas, el centro principal de la actividad de esta persona jurídica estaría constituido por el lugar donde realiza el proceso industrial de fabricación.

El tercer lugar mencionado por la norma es idéntico a uno de los lugares señalados para presumir el domicilio fiscal de las personas naturales domiciliadas en el país, pues está constituido por aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.

Finalmente, el cuarto lugar designado por la norma es el domicilio fiscal del representante legal de la persona jurídica domiciliada en el país. Empero, si dicho representante legal no tuviera un domicilio fiscal conocido, se presumirá como domicilio del representante cualquiera de los lugares que señala el artículo 12 del Código Tributario, para presumir el domicilio fiscal de las personas naturales domiciliadas en el país.

9. PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS DOMICILIADAS EN EL EXTRANJERO

De acuerdo con las disposiciones sobre vigencia de la ley tributaria peruana en el espacio, contenidas en la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Código Tributario peruano y en sus leyes y reglamentos, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeras, no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país.

La Norma XI agrega que para dicho efecto deben constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

En concordancia con dicha Norma XI, el artículo 14 del Código Tributario señala, para el supuesto de que las personas naturales o jurídicas domiciliadas en el extranjero no hayan cumplido con fijar domicilio fiscal, uno de los siguientes dos lugares que serán escogidos como dicho domicilio fiscal aplicando la presunción contenida en el citado artículo 14.

El primero de dichos lugares es el establecimiento permanente en el país de la persona domiciliada en el extranjero.

El establecimiento permanente por excelencia es la sucursal. También el establecimiento permanente se configura a través de un contrato de agencia, en virtud del cual, la persona no domiciliada designa a alguien para que en el territorio nacional no solamente la represente sino que en su nombre concluya negocios. Por último, un establecimiento permanente puede ser cualquier lugar fijo –por ejemplo, una oficina abierta en territorio nacional- o móvil –así, el caso de un buque-factoría que extrae peces del mar peruano y en el mismo buque los convierte en conservas para luego venderlas dentro o fuera del territorio nacional- de negocios.

En cualquiera de las situaciones mencionadas en el párrafo precedente, la persona domiciliada en el exterior está realizando negocios en el Perú de manera permanente y eso lo sujeta a las leyes tributarias peruanas y la obliga a señalar un domicilio fiscal. Si no lo hace, la Administración Tributaria puede presumir que su domicilio fiscal es el lugar donde está ubicado su establecimiento permanente.

Es preciso hacer notar que, cuando el artículo 14 del Código Tributario permite que la Administración presuma que el domicilio fiscal de una persona domiciliada en el extranjero, es el lugar donde tiene su establecimiento permanente en el país, agrega que para el efecto deben aplicarse las disposiciones de los artículos 12 y 13, referidos a personas naturales y a personas jurídicas, respectivamente, domiciliadas en el país. Esta remisión a los artículos 12 y 13 se convierte en necesaria por cuanto el establecimiento permanente puede ser una sucursal –considerada para efectos tributarios como persona jurídica- o una persona natural –por ejemplo, el agente que actúe en el país para concertar negocios en nombre de la persona no domiciliada-.

En consecuencia, si el establecimiento permanente está constituido por una persona natural, la Administración podrá escoger uno de los lugares señalados en el artículo 12 para presumir que ese lugar es el domicilio fiscal de la persona domiciliada en el extranjero. En cambio, si el establecimiento permanente está constituido por una persona jurídica –caso ya señalado de una sucursal establecida en el país-, la Administración deberá remitirse al artículo 13 y escoger como domicilio fiscal de la persona domiciliada en el extranjero, uno de los cuatro lugares señalados en este último artículo.

10. PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE ENTIDADES QUE CARECEN DE PERSONALIDAD JURÍDICA

Hay diversas entidades que de acuerdo con el derecho común no llegan a ser personas, naturales o jurídicas, pero que para efectos tributarios pueden haber sido designados como apfos para constituirse en deudores tributarios, habiéndoles justamente asignado la ley, capacidad jurídica tributaria.

Esto queda corroborado por lo que dispone el artículo 21 del Código Tributario cuando señala que, tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica, según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Dentro de este orden de ideas, una entidad que no llega a ser persona natural o jurídica puede, pues, ser deudor tributario, y en tal virtud, debe fijar domicilio fiscal o cambiar el que ha fijado, si para ello es requerido por la Administración Tributaria.

Podría ocurrir que una entidad considerada como deudora tributaria y como sujeto de derechos y obligaciones tributarias, no ha fijado domicilio fiscal o no lo ha cambiado pese al requerimiento de la Administración Tributaria. Para tal caso, el artículo 15 del Código Tributario presume como su domicilio fiscal el de su representante, o alternativamente, a elección de dicha Administración, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes.

Normalmente, ocurrirá que el representante de la entidad sea una persona natural, hipótesis en la cual la Administración fijará como domicilio fiscal de la entidad uno de los tres lugares que el artículo 12 del Código Tributario menciona para presumir el domicilio fiscal de una persona natural domiciliada en el país.

En la hipótesis de que la entidad no tuviera representante, y también en el caso que tuviera representante, la Administración podrá presumir que el domicilio fiscal de dicha entidad es el que corresponde a cualquiera de sus integrantes. Éstos pueden ser personas naturales o jurídicas. En otras palabras, si por ejemplo la entidad tuviera varios integrantes, algunos de los cuales son personas naturales y otros personas jurídicas, la Administración tendrá una multiplicidad de lugares para escoger uno de ellos como domicilio fiscal de la entidad. En efecto, podrá escoger cualquiera de los tres lugares que el artículo 12 establece para presumir el domicilio fiscal de una persona natural domiciliada en el país, con la salvedad de que tal opción puede ser ejercida respecto de cualquiera de las personas naturales integrantes de la entidad. Igualmente tendrá la Administración la alternativa de escoger cualquiera de los diversos lugares que el artículo 13 del Código Tributario señala para presumir el domicilio fiscal de las personas jurídicas domiciliadas en el país, con la ventaja de que esos lugares se multiplican en función del número de personas jurídicas integrantes de la entidad, por lo que la Administración finalmente podrá presumir que el domicilio fiscal de la entidad es uno cualquiera de esos múltiples lugares.

11. DOMICILIO FISCAL DE LOS PRINCIPALES CONTRIBUYENTES

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT, tiene la facultad de calificar a un contribuyente como Principal Contribuyente, para que todas sus obligaciones tributarias sean cumplidas en un determinado lugar que normalmente es una oficina de la propia SUNAT.

El cuarto párrafo del artículo 29 del Código Tributario precisa que, el deudor que ha sido notificado por la SUNAT como Principal Contribuyente, debe necesariamente cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias "dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente".

Si bien ésta es una norma para comodidad de la Administración Tributaria -y, específicamente,

para comodidad de la SUNAT-, su aplicación deviene en muchos casos en abuso del derecho, perjudicando gravemente los derechos del deudor tributario y causándole incomodidad.

Como quiera que la SUNAT no tiene oficinas fiscales en todas las lugares de la República, ocurre a menudo que un contribuyente de una pequeña ciudad puede haber sido notificado por la SUNAT como Principal Contribuyente, pero resulta que en dicha ciudad la SUNAT no tiene oficina fiscal. En consecuencia, ese Principal Contribuyente queda obligado a cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias trasladándose a otro lugar donde sí existe una oficina fiscal. Lamentablemente, en muchos casos esa oficina fiscal puede estar ubicada a una distancia apreciable en kilómetros del domicilio fiscal del referido contribuyente, imponiéndole a éste la carga de tener que recorrer distancias importantes –muchas veces portando dinero en efectivo- para cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias.

En buena cuenta, al Principal Contribuyente –a la inversa de lo que cualquiera pudiera pensar- se le imponen mayores cargas, y de alguna manera se le penaliza, frente a quienes no tienen esa calidad.

En este aspecto hay que recordar que el Código Tributario ha incluido esta norma para dejar sin efecto el correcto criterio sentado por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, según el cual a ningún contribuyente se le puede obligar a que cumpla sus obligaciones tributarias en lugar distinto a aquél donde está fijado su domicilio fiscal.