

A Propósito del Domicilio Fiscal en Materia Tributaria y la Condición de No Hallado y No Habido

Carmen del Pilar Robles Moreno*

Resumen:

Existen muchos tipos de domicilios en la esfera privada de una persona, teniendo diferentes efectos y tratamientos legales. En ese sentido, el presente artículo analizaremos el concepto de domicilio fiscal. Para ello, primero se introducirá el concepto de domicilio, centrándonos luego en el domicilio fiscal, para finalmente ver el tratamiento del domicilio en el Código Tributario. Para finalizar, se analizará el caso del Domicilio No Hallado y No Habido, así como las consecuencias tributarias de cada uno.

Palabras clave:

Domicilio – Domicilio fiscal – Domicilio No Habido – Domicilio No Hallado – Domicilio procesal – Tribunal Fiscal

Abstract:

There are many kinds of legal addresses in the private sphere of a person, having different legal effects and treatments. In that line, the present paper will analyze the concept of tax address. For that purpose, first the concept of address will be introduced, then it'll focus on tax address, to finally see the treatment of the address in the Tax Code. To finish, both Not Found and Not Been Address will be analyzed, and so the tax consequences of each one.

Keywords:

Address – Tax address – Not Been Address – Not Found Address – Procedural Address – Tax Court

Sumario:

1. Introducción – 2. Concepto – 3. Antecedentes en los Códigos Tributarios peruanos – 4. Código Tributario vigente – 5. Deber de declarar el domicilio – 6. Condición de domicilio No Hallado y No Habido – 7. Conclusiones

* Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Maestría en Contabilidad con mención en Política y Administración Tributaria, Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Maestría en Derecho Constitucional por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesora Ordinaria de pre y post grado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Profesora Ordinaria de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Profesora de la Universidad ESAN. Miembro de la Comisión de Reestructuración Patrimonial del INDECOPI. Coautora del Libro "Código Tributario Doctrina y Comentarios". Autora de artículos para revistas universitarias y profesionales sobre diversos temas tributarios.

1. Introducción

Señala el artículo 11° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante Código Tributario), aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF¹ que los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria tienen el deber de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme esta lo establezca. Entendemos que el domicilio fiscal es el lugar fijado para todo efecto tributario, que se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado formalmente. En este sentido, el domicilio fiscal es utilizado como un criterio de ubicación o localización.

En nuestro Código Tributario, el estudio del domicilio fiscal se encuentra dentro del Libro Primero, específicamente dentro del estudio del sujeto pasivo o deudor tributario, aun cuando se trata de un deber - derecho formal o no sería parte de la Obligación Tributaria que de por sí incluye condicionamiento patrimonial.

Si bien es cierto el domicilio civil despliega sus efectos respecto de la generalidad de las relaciones jurídicas entre las personas, a diferencia del domicilio tributario, que tiene naturaleza especial, debido a que este determina un ámbito de competencia en el cual se desarrollan las relaciones entre la Administración y el administrado tributario, como señala Amparo Navarro Faure, el domicilio fiscal es la sede del desarrollo de la función jurídico-tributaria².

De otro lado, el legislador habilitó mediante normas legales las situaciones domiciliarias de No Hallado y No habido; por ello, en esta oportunidad vamos a efectuar algunas reflexiones relacionadas con el domicilio en materia tributaria, el aspecto conceptual de domicilio fiscal, los efectos a los que se encuentra sometido, y las situaciones domiciliarias de No Hallado y No Habido.

2. Concepto

2.1 Código Civil

Nuestro Código Civil vigente³, establece en el artículo 33° que “El domicilio se constituye por la residencia habitual de la persona en un lugar”⁴. Por su parte, el artículo 35° indica que “A la persona que vive alternativamente o tiene ocupaciones habituales en varios lugares se le considera domiciliada en cualquiera de ellos”, finalmente, el

artículo 41° señala que “A la persona que no tiene residencia habitual se le considera domiciliada en el lugar donde se encuentre”.

Como podemos apreciar, el domicilio en materia civil no necesita de una declaración expresa, sino que se entiende como tal al lugar en el cual residimos en forma habitual, normal. No obstante ello, cuando una persona cumple 18 años y se inscribe en el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC) donde se tramita la obtención del Documento Nacional de Identidad (DNI), ocurre que uno de los requisitos consiste en presentar un documento que demuestre que el domicilio señalado por un ciudadano corresponde a la realidad. Sobre esto, es importante mencionar que la dirección que aparece en el DNI no se utiliza como criterio de localización en materia tributaria, ni acredita que la persona vive en el lugar señalado en el DNI.

2.2 Modelo de Código Tributario para América Latina

En el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID en el año 1966, recoge los principios consagrados en muchas legislaciones. Por ello, en relación a las personas físicas o personas naturales, señala que corresponde a su “residencia habitual”, y crea presunciones para el caso en que ello no sea conocido. Como apreciamos a continuación, este MCTAL deja en libertad a las legislaciones (por eso es un modelo) la tarea de establecer o fijar aquellas circunstancias de hecho que podrían dar lugar a la aplicación de las presunciones⁵.

En relación a las personas jurídicas, el MCTAL señala que el domicilio es el lugar donde se lleva a cabo la dirección o administración efectiva, y también se regula lo concerniente a los sujetos que tienen domicilio en el extranjero. Esto significa que este MCTAL ha configurado el domicilio por caracteres de naturaleza objetiva, sin tomar en cuenta aquellos de naturaleza subjetiva, es decir la intención o no de permanecer en un determinado lugar.

Asimismo, ha regulado el MCTAL, tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, la posibilidad que el deudor tributario señale un domicilio especial para efectos tributarios⁶ y la obligación de este de señalar y comunicar a la Administración Tributaria el cambio del domicilio⁷.

1 Publicado en el diario Oficial El Peruano el 22 de junio de 2013

2 Faure Navarro Amparo. “El Domicilio Tributario”. Editorial Marcial Pons. Pág. 26.

3 1984

4 Haciendo clara referencia al domicilio de las personas naturales.

5 También haciendo referencia al domicilio de las personas naturales.

6 Art 35°

7 Art. 36°

En relación a las personas naturales, el artículo 32° del MCTAL establece lo siguiente: "A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas físicas es: i) El lugar de su residencia habitual, la cual se presumirá cuando permanezca en ella más de (...); ii) El lugar donde desarrolle sus actividades civiles o comerciales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla; iii) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo; iv) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio.

Cuando se trata del domicilio de las Personas Jurídicas, el MCTAL en su artículo 33° a establecido que "A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas jurídicas es: i) El lugar donde se encuentre su dirección o administración efectiva, ii) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de no conocerse dicha dirección o administración, iii) El que elija el sujeto activo, en caso de existir más de un domicilio en el sentido de este artículo, iv) El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio".

También se incluye en este modelo el deber de comunicar a la Administración Tributaria el cambio del Domicilio Fiscal⁸.

Es importante recordar que "A fin de que el fisco recaude en forma más ágil y simple los gravámenes, las leyes tributarias traen disposiciones específicas sobre el domicilio, en las cuales predominan las situaciones objetivas, ya que el elemento subjetivo o intencional que caracteriza al domicilio civil es difícil de manifestarse. El domicilio del contribuyente tiene particular relevancia para el fisco a efectos de cumplir mejor la función de la recaudación (inspecciones, verificaciones, fiscalizaciones)"⁹.

En este sentido, podemos apreciar que para el domicilio fiscal como criterio de localización es importante que el Código Tributario regule situaciones objetivas para encontrar al sujeto, claro está que siendo el sujeto el obligado a señalar el domicilio se tiene que ceñir a las reglas establecidas por las normas tributarias que regulan el domicilio.

2.3 Modelo de Código Tributario del CIAT

En relación al Modelo del Código Tributario

del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CT-CIAT), aprobado en el año 1997, la institución del domicilio es una que se ha mantenido en los mismos términos, con ciertos ajustes que comentaremos a continuación.

En este orden de ideas, si comparamos el artículo 32° del MCTAL es igual al artículo 26° del CT-CIAT, que regula el domicilio para las personas naturales (razón por la que no es necesario repetirlo); y en relación a las personas jurídicas, solo hay una precisión que nos parece de gran importancia, ya que el MCTAL solo regulaba el domicilio de las personas jurídicas, en cambio el CT-CIAT incluye a los entes sin personalidad jurídica.

En este sentido, el único cambio en el artículo 33° del MCTAL y el 27° del CT-CIAT, es que éste último señala lo siguiente: "A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas jurídicas y unidades sin personalidad jurídica es..."¹⁰. El resto del artículo 27° del CT-CIAT es igual al 33° del MCTAL.

También se ha regulado en el CT-CIAT, tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, la posibilidad que el deudor tributario señale un domicilio especial para efectos tributarios (artículo 29°) y la obligación de este de señalar y comunicar a la Administración Tributaria el cambio del domicilio¹¹.

En la declaración y cambio de Domicilio Fiscal, encontramos una diferencia importante entre el MCTAL y el CT-CIAT, ya que mientras en el MCTAL no se establece las formalidades, en el CT-CIAT sí. Veamos que el MCTAL en su artículo 36° establecía que "los contribuyentes y los responsables tienen la obligación de comunicar su Domicilio Fiscal y de consignarlo en todas sus actuaciones ante la Administración Tributaria. Dicho domicilio se considerará subsistente en tanto no fuere cambiado de conformidad con los artículos precedentes". En cambio en el CT-CIAT, además de establecer el deber de comunicar el domicilio y su cambio a la Administración Tributaria, delega a la Administración Tributaria la determinación de la oportunidad y formalidades con que se deberá efectuar la comunicación para que ella surta efecto; de otro lado, concede a la Administración Tributaria la facultad de rectificar de oficio el domicilio declarado por los sujetos pasivos, cuando ésta verifique a través de sus actividades de comprobación que el mismo no se ajusta a las disposiciones legales¹².

8 Art.36°

9 García Vizcaino, Catalina. "Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas". Ediciones Desalma, pp 346

10 Como hemos señalado, este es el único cambio entre el MCTAL y el CT-CIAT (pese a que la diferencia entre uno y otro modelo es de 30 años).

11 Art. 30°

12 Ver comentario del artículo 30 del CT-CIAT

2.4 El Domicilio Fiscal en el Código Tributario Peruano

Si bien el domicilio tiene como objetivo que se pueda determinar la ubicación de un sujeto en un lugar determinado, en un espacio para que éste pueda ejercer derechos o deberes, en materia tributaria no se utiliza el domicilio de origen, general o civil, sino que se ha creado una situación de domicilio especial, que es justamente el fijado o establecido por el administrado en calidad de domicilio fiscal, y –de manera excepcional– nuestro Código Tributario, como veremos más adelante, ha previsto presunciones de domicilio en casos especiales.

El domicilio fiscal se convierte así en el lugar o sede determinada para que se realicen las comunicaciones entre la Administración y el administrado, así como el lugar para efectuar verificaciones, comprobaciones, inspecciones entre otras actuaciones de la Administración.

La naturaleza jurídica de domicilio fiscal la podemos ver como un derecho o como un deber. Parece que, por el tratamiento que se le da en el Código Tributario, se trata de un deber que tiene el sujeto. Consideramos que se trata de un deber, ya que el administrado para inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes “debe” señalar un domicilio fiscal de manera expresa y obligatoria, y no tendrá acceso a este Registro de formalidad sino lo señala.

No obstante ello, este deber no califica como tal cuando se trata del domicilio procesal. Parece que en dicho caso este domicilio constituye un derecho para el sujeto, ya que es la norma quien le da la facultad al sujeto para que en cada procedimiento que inicie pueda señalar un domicilio llamado procesal, para que este sea el domicilio para todos los efectos de un procedimiento tributario regulado en el Libro Tercero del Código Tributario¹³, y con ciertos requisitos para el caso del Procedimiento del Cobranza Coactiva. No obstante, es facultativo, ya que si el sujeto no señala el domicilio procesal de manera expresa, entonces el domicilio fiscal también opera para los procedimientos tributarios.

3. Antecedentes en los Códigos Tributarios peruanos

3.1 Primer Código Tributario

Fue aprobado por el Decreto Supremo N° 263-H¹⁴, que reguló el domicilio fiscal de las personas

físicas en su artículo 19°, de manera similar (en relación a la presunción del mismo) al artículo 32° del MCTAL, con la siguiente diferencia: no se considera al lugar en el cual ocurra el hecho generador (norma establecida en forma expresa en el numeral 4, del artículo 32°), y se le reemplaza por la siguiente norma que estuvo regulada por el inciso d) del artículo 19° del Primer Código antes referido: “En caso de no existir domicilio, el lugar donde se encuentren los bienes relacionados con la tributación”. Este mismo cambio observamos para el caso del domicilio de las personas jurídicas, regulado por el artículo 33° numeral 4) del MCTAL, con el artículo 20° inciso d) del Primer Código Tributario.

También señala el plazo que el MCTAL dejó en blanco. Para el legislador peruano, se entiende por residencia habitual y opera la presunción cuando exista permanencia ininterrumpida mayor de seis meses al año.

En este primer Código también se regula el deber de comunicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal y el cambio del mismo¹⁵, así como la posibilidad de fijar un domicilio especial siempre que la Administración Tributaria preste su conformidad¹⁶.

Es interesante advertir como el artículo 22° del primer Código Tributario estableció la aplicación del silencio administrativo positivo, cuando indica lo siguiente:

“Los contribuyentes y los responsables podrán fijar un domicilio especial para los efectos tributarios con la conformidad de la Administración Tributaria, quien sólo podrá negar su aceptación si resultare perturbador para el ejercicio de sus funciones. La aceptación de la Administración Tributaria se presume si no manifiesta oposición dentro de los treinta días”¹⁷.

El artículo 18° merece una mención aparte, ya que aquí sí encontramos un cambio en la forma de regular el domicilio fiscal. Desde el primer Código Tributario, el legislador peruano tuvo claro que cuando se trata del deber legal de señalar un domicilio fiscal para todos los efectos tributarios, este es el primer artículo que tiene que abordar el tema. Por eso, apreciamos que este dispositivo es el que regula en primer lugar el domicilio fiscal que además se trata de un deber formal¹⁸ que alcanza tanto a las personas naturales como

13 Con excepción del procedimiento de fiscalización, de acuerdo a lo señalado por la modificación del artículo 11° y 112° del TUO del Código Tributario, de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 30296 publicada en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 2014.

14 12.08.1966

15 Art.18°

16 Art. 22°

17 ¿Silencio Administrativo Positivo? Evidentemente sí.

18 No obstante se encuentra regulada dentro del Libro Primero La Obligación Tributaria.

a las personas jurídicas, y luego viene el artículo 19° que regula la presunción del domicilio de las personas naturales, y el artículo 20° que regula la presunción del domicilio de las personas jurídicas.

3.2 Segundo y tercer Código Tributario

En el segundo Código Tributario¹⁹, se unifican las normas comunes sobre esta institución en el artículo 11°. De otro lado, la presunción del domicilio fiscal para las personas físicas se regula de manera similar en el segundo, tercer²⁰ y cuarto²¹ Código Tributario, manteniéndose el plazo de los 6 meses.

En relación al domicilio fiscal presunto de las personas jurídicas (cuando éstos no hayan determinado uno), regulado por el artículo 13° del Código Tributario, existe una modificación con el tercer Código Tributario, al incluir en el inciso d) al domicilio de su representante legal, y con el cuarto Código Tributario se define lo que se entiende por el domicilio del representante legal, al señalar como tal al domicilio fiscal del “representante”, y si no lo tuviera, cualquiera de los señalados en el artículo 12°²².

3.3 Cuarto Código Tributario

Con el cuarto Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 816²³ encontramos algunos cambios que comentaremos brevemente:

- i) Como lo señala la exposición de motivos del artículo 11° modificado, considerando que el domicilio especial se fija para efectos de la realización de los procedimientos tributarios regulados por el Libro III del Código Tributario, se opta por denominarlo “domicilio procesal”. En ese sentido, el primer párrafo del artículo 11° define además del domicilio fiscal al domicilio procesal.
- ii) Establece que el deudor tributario no podrá cambiar el domicilio fiscal cuando notifica el inicio de una verificación, fiscalización o un procedimiento de cobranza coactiva, con la finalidad que estos procedimientos se desarrollen normalmente, lo cual podría verse dificultado con el cambio del domicilio. Ahora bien, esto se establece como regla general,

pero también se contempla que en términos excepcionales, sí se puede cambiar el domicilio fiscal, siempre que exista causa justificada²⁴, ya que debe ser aprobada por ésta, cuando señala “salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio”.

- iii) Se establece que la Administración Tributaria notificará sus actos en el domicilio fiscal del deudor tributario cuando el domicilio procesal fijado por éste dificulte la realización de una notificación válida.

4. Código Tributario vigente

El artículo 11° del Código Tributario²⁵ señala que “los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria, tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme ésta lo establezca”.

Esto significa que, a diferencia de las anteriores normas que han regulado el domicilio fiscal, ya no se indica a “contribuyentes y responsables” (primer Código Tributario), tampoco se señala “deudores tributarios” (segundo y tercer Código Tributario); debido a que, como sabemos, los sujetos pasivos o deudores tributarios²⁶ pueden²⁷ tener la calidad de contribuyentes o la calidad de responsables. Entonces, en la medida que se hacía referencia al “domicilio fiscal” y se relacionaba a éste con los deudores tributarios, significaba que eran ellos y solo ellos (los deudores) los únicos que tenían el deber formal (llamada obligación por el Código) de fijar y de cambiar su domicilio fiscal. La figura tiene un sentido diferente con la modificación introducida, pues ahora se hace referencia a “*Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria*” y, como sabemos, estos constituyen un universo mayor al conjunto de deudores tributarios, de acuerdo a lo señalado por el Decreto Legislativo 943 y la Resolución de Superintendencia N° 210-2004-SUNAT.

Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria son aquellos que tienen el deber formal de inscribirse y obtener lo que se denomina número de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), si se trata de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), así como de las

19 Aprobado por el Decreto Ley 25859

20 D. Leg. 773

21 D. Leg. 816

22 Residencia habitual mayor a 6 meses, lugar donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales, aquel donde se encuentren los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.

23 21.04.1996

24 A decir de la Administración Tributaria

25 Modificado por el Decreto Legislativo N° 953 de 05.02.2004 y el Decreto Legislativo N° 1117° de 07.07.2012

26 Señala el artículo 7° del Código Tributario, que “Deudor Tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”

27 De acuerdo al Código Tributario

Administraciones Tributarias Municipales, entre otros.

Como sabemos, si bien es cierto aquellos sujetos que adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT tienen que inscribirse en el RUC, también los sujetos que soliciten la devolución del Impuesto General a las Ventas y/o el Impuesto de Promoción Municipal al amparo de lo dispuesto por el Decreto Legislativo 783 y normas modificatorias y reglamentarias, deben inscribirse en el RUC²⁸.

En este mismo orden de ideas, el Decreto Legislativo 943 (20.12.2003), Ley del Registro Único de Contribuyentes, en su artículo 2° señala:

“Deben inscribirse en el RUC a cargo de la SUNAT, todas las personas naturales o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados o no en el país, que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- a. Sean contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, conforme a las leyes vigentes.
- b. Que sin tener la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, tengan derecho a la devolución de impuestos a cargo de esta entidad, en virtud de lo señalado por una ley o norma con rango de ley. Esta obligación debe ser cumplida para proceder a la tramitación de la solicitud de devolución respectiva.
- c. Que se acojan a los Regímenes Aduaneros o a los Destinos Aduaneros Especiales o de Excepción previstos en la Ley General de Aduanas.
- d. Que por los actos u operaciones que realicen, la SUNAT considere necesaria su incorporación al registro”.

Como podemos apreciar, solo el inciso a) se trata de contribuyentes y/o responsables, siendo que los incisos b), c) y d) se refieren a otra clase de sujetos. Así, podemos advertir que los sujetos que sin tener la condición de contribuyentes ni responsables de tributos (inciso b) tienen el deber de inscribirse en el RUC; y obviamente quien se inscribe en el RUC tiene el deber de señalar su domicilio fiscal en los términos del primer párrafo del artículo 11° del Código Tributario.

Es importante tener presente que “El domicilio no es una cualidad del sujeto pasivo, sino un criterio

de localización. Esto es, un lugar que sirve para identificar y ubicar a los obligados tributarios en el procedimiento de gestión tributaria. Por tanto, no tiene efectos materiales sobre el tributo. El ámbito subjetivo del domicilio tributario no es exclusivo de los sujetos pasivos, sino de todos los obligados tributarios. Es decir, de todas aquellas personas, deudores o no del tributo, que se relacionan con la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos”²⁹.

En el segundo párrafo del artículo 11°³⁰ se señala que:

“El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria de señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero del presente Código, con excepción de aquel a que se refiere el numeral 1 del artículo 112°. El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria. La opción de señalar domicilio procesal en el procedimiento de cobranza coactiva, para el caso de la SUNAT, se ejercerá por única vez dentro de los tres días hábiles de notificada la Resolución de Ejecución Coactiva y estará condicionada a la aceptación de aquélla, la que se regulará mediante Resolución de Superintendencia”.

Como podemos apreciar, hay una doble connotación en la institución del domicilio. La primera como criterio de localización para la Administración Tributaria y la segunda como garantía para el sujeto a quien se le va notificar de un acto administrativo. El domicilio fiscal es el lugar que señala expresamente el sujeto para que la Administración Tributaria lo pueda ubicar para cualquier efecto de naturaleza tributaria o no tributaria. Este criterio de localización de la Administración al sujeto no significa que se trate del lugar donde el sujeto vive o tiene residencia, sino que se trata del domicilio oficial donde la Administración podrá, por ejemplo, efectuar notificaciones al referido sujeto.

Asimismo, esta norma permite que los sujetos puedan señalar un domicilio especial denominado “procesal”; domicilio que se diferencia del fiscal, porque en el domicilio procesal el sujeto está indicando expresamente un lugar para efectos de uno de los determinados procedimientos contencioso o no contencioso que están regulados en el Libro Tercero del Código Tributario, con

28 R.S. 210-2004/SUNAT (18.09.2004)

29 Faure Navarro Amparo. “El Domicilio Tributario” Editorial Marcial Pons. Pág.190, 191.

30 Modificado por el artículo 5° de la Ley 30296 publicada en el Diario Oficial el Peruano el 31 de diciembre de 2014.

excepción del procedimiento de fiscalización, de acuerdo con la modificación introducida en el artículo que estamos comentando, cuando indica "con excepción de aquel a que se refiere el numeral 1 del artículo 112^o", que no es otro que el procedimiento de fiscalización. Entendemos que la lógica de esta modificación que, una vez que el contribuyente se encuentra en un procedimiento de fiscalización, el único domicilio válido es el domicilio fiscal, que puede ser confirmado o variado, pero no se admite el cambio en ningún caso.

Comentario aparte merece que el legislador, con la Ley 30296 antes señalada, recoja expresamente en el Código Tributario que la Fiscalización es un procedimiento tributario, aun cuando no se encuentre regulado en el libro III, sino en el libro II del Código.

Atendiendo a lo expuesto, podemos advertir que los sujetos que tienen el deber de inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes habrán de señalar un domicilio fiscal, así como también tienen el derecho de señalar un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos contenciosos o no contenciosos que inicien, y este domicilio procesal será válido solo para cada procedimiento en particular.

De la misma manera, la Administración Tributaria tiene el deber de notificar al administrado en el domicilio fiscal o procesal señalado, de acuerdo al caso concreto. Esto significa que en un procedimiento en el cual el sujeto ha indicado un domicilio procesal, este es el lugar válido (es decir de acuerdo a ley) en el cual la Administración debe notificar cualquier acto relacionado al referido procedimiento administrativo; caso contrario, si teniendo el deber de notificar en este domicilio procesal, resulta que se notifica en el domicilio fiscal, esta notificación no será válida y, por tanto, no tendrá efectos jurídicos.

A esto debemos agregar que el artículo 104^o del Código Tributario ha previsto que cuando el deudor tributario hubiera fijado un domicilio procesal y no se pueda notificar mediante acuse de recibo por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción o no existiera persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal una constancia de visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal. Esto significa que, de no poderse notificar en el domicilio procesal (derecho del administrado), la Administración queda habilitada para notificar en el domicilio fiscal (deber del administrado).

Por otro lado, cuando estamos en un procedimiento de cobranza coactiva, la norma

faculta que el sujeto pueda señalar un domicilio procesal para efectos de este procedimiento, con algunos requisitos. Esta figura se justifica porque nos encontramos en la última etapa que lleva a cabo la Administración Tributaria para cobrar su acreencia y, como consecuencia de ello, cuidará de poder localizar al sujeto. Cabe mencionar que antes de la modificación del artículo 11^o del Código Tributario por el Decreto Legislativo 1117, no teníamos norma legal expresa que facultará a los sujetos a señalar un domicilio procesal en el procedimiento de cobranza coactiva.

Señala el tercer párrafo del artículo 11^o que "El domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a ésta en la forma que establezca".

De la norma citada se desprende que, una vez que el sujeto ha señalado un domicilio fiscal como criterio de localización ante la Administración Tributaria, este se considera válido para todos los efectos legales, mientras el cambio no sea informado a la Administración, en la forma establecida por la legislación.

Esto significa que el sujeto inscrito en el Registro Único de Contribuyentes³¹ o en el Registro de las Administraciones Tributarias Municipales, ha autorizado a la Administración correspondiente para que ese sea el domicilio o lugar donde se efectúen las notificaciones o se realicen las actuaciones por parte de la Administración Tributaria, y se considerará válido para todos los efectos, hasta que el mismo administrado no lo modifique.

En relación a los efectos formales del domicilio, tenemos por ejemplo: i) lo concerniente a la notificación, que es una diligencia efectuada por la Administración Tributaria, consistente en poner en conocimiento del interesado el contenido de un acto administrativo o cierta información, con las formalidades exigidas por la ley. Aquí la importancia del domicilio fiscal radica en que no será válida la notificación si no se efectúa en el domicilio fiscal señalado por el sujeto, y por el contrario, será válida en la medida en que se efectúa en el domicilio fiscal, aunque el sujeto ya no resida ahí, y siempre que no hubiera informado a la Administración del cambio de domicilio fiscal; ii) La actividad de fiscalización, generalmente se realiza en el domicilio del deudor tributario; iii) En materia de cobranza se tiene que, si el contribuyente no paga su deuda tributaria y llega a tener la calidad de deuda exigible coactivamente, entonces se puede iniciar el procedimiento de cobranza coactiva, mediante la notificación de la

31 RUC tratándose de SUNAT

resolución de ejecución coactiva, la misma que deberá ser efectuada en el domicilio fiscal del deudor.

Agrega el tercer párrafo del artículo 11° que “En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio”.

De la norma citada se desprende que el sujeto que se encuentre dentro de alguno de los supuestos señalados, como un procedimiento de fiscalización, verificación o procedimiento de cobranza coactiva, va a soportar lo que se denomina “restricción domiciliaria”, esto es que se va a encontrar limitado al no poder modificar su domicilio fiscal, salvo autorización de la Administración Tributaria.

Sobre el particular, se puede apreciar que el legislador trata de cuidar que el procedimiento (sea de verificación, fiscalización o cobranza coactiva) se lleve a cabo sin cambios que perjudiquen el interés de la Administración Tributaria. Como podemos apreciar, quien inicia estos procedimientos antes referidos es la Administración Tributaria, y lo hace en el domicilio fiscal señalado por el contribuyente, y se tiene como regla general que este domicilio es el criterio de localización para efectos del procedimiento ya iniciado. Sin embargo, la norma señala que el sujeto –si cuenta con la autorización de la Administración Tributaria– entonces, puede cambiar el domicilio fiscal ya señalado al inicio del procedimiento.

Como hemos podido apreciar, esta restricción no se encuentra prevista para procedimientos tributarios contenciosos y no contenciosos. Nos explicamos: a diferencia de la verificación, fiscalización o cobranza coactiva, los procedimientos contenciosos y no contenciosos son iniciados por el administrado y no la Administración. En este sentido, al propio sujeto le interesa que los actos administrativos y otros documentos le sean convenientemente notificados. Entendemos que es por esa razón que no existiría inconveniente para que el administrado pueda cambiar el domicilio procesal. En este sentido, la ley no prohíbe esa posibilidad de cambio del domicilio fiscal.

El cuarto párrafo del artículo 11° indica que “La Administración Tributaria está facultada a requerir

que se fije un nuevo domicilio fiscal cuando, a su criterio, éste dificulte el ejercicio de sus funciones”.

La previsión normativa tutela que el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria no se vea afectada cuando un sujeto señala un domicilio fiscal que se considera que dificulta el ejercicio de sus actividades, como por ejemplo un domicilio que se encuentre en un lugar de alta peligrosidad. Ante estos casos, que son determinados por la Administración Tributaria, ésta se encuentra facultada a pedir se fije otro domicilio que no dificulte sus labores de administración y gestión. La Resolución de Superintendencia N° 096-96/SUNAT regula los supuestos de excepción que se pueden aplicar a este caso, señalando que SUNAT podrá requerir fijen un nuevo domicilio cuando el domicilio fiscal declarado no corresponda al lugar donde el contribuyente realiza sus actividades, o cuando el domicilio fiscal sea inexistente, o cuando se encuentre ubicado en una zona alejada, riesgosa o de difícil acceso para la realización de las gestiones de la Administración, entre otros.

Señala el quinto párrafo del artículo 11° que “Excepcionalmente, en los casos que se establezca mediante Resolución de Superintendencia, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal los lugares señalados en el párrafo siguiente, previo requerimiento al sujeto obligado a inscribirse. En caso no se cumpla con efectuar el cambio requerido en el plazo otorgado por la Administración Tributaria, se podrá considerar como domicilio fiscal cualesquiera de los lugares a que se hace mención en los Artículos 12^{o32}, 13^{o33}, 14^{o34} y 15^{o35}, según el caso. Dicho domicilio no podrá ser variado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria, sin autorización de ésta”.

Como podemos apreciar son los casos en los que el legislador se encuentra habilitado para presumir el domicilio de los diferentes sujetos cuando no han fijado domicilio fiscal.

Señala el sexto párrafo del artículo 11° que “La Administración Tributaria no podrá requerir el cambio de domicilio fiscal cuando éste sea: a) La residencia habitual, tratándose de personas naturales, b) El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas, c) el de su establecimiento permanente en el país, tratándose de las personas domiciliadas en el extranjero”.

Sobre el particular, podemos apreciar la protección del legislador al sujeto en aquellos casos en los

32 Presunción de domicilio fiscal de personas naturales.

33 Presunción de domicilio fiscal de personas jurídicas

34 Presunción de domicilio fiscal de domiciliados en el extranjero

35 Presunción de domicilio fiscal para entidades que carecen de personalidad jurídica

cuales ha fijado como domicilio fiscal el de su residencia habitual cuando se trate de personas naturales; esto tiene sentido ya que si la persona tiene un lugar de localización habitual que es el lugar donde reside, la Administración no puede obligar que esta cambie su domicilio, ni que señale uno distinto. En el caso de las personas jurídicas sucede lo propio, en el sentido que, si el sujeto ha fijado como domicilio fiscal el lugar donde se encuentre la dirección o administración real del negocio, tampoco se le puede obligar a fijar otro lugar como domicilio fiscal. Y finalmente, en aquellos casos en los cuales, el domicilio fiscal sea el del establecimiento permanente en el Perú, cuando se trata de personas domiciliadas en el extranjero, tampoco se puede requerir el cambio de domicilio fiscal.

Finalmente señala el artículo 11° que “Cuando no sea posible realizar la notificación en el domicilio procesal fijado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria, ésta realizará las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal”.

Esta norma está protegiendo que se pueda ubicar al administrado, que si bien es cierto tiene el derecho de señalar su domicilio procesal en cada procedimiento que inicie; de acuerdo al artículo 104° del Código Tributario, cuando el deudor tributario hubiera fijado un domicilio procesal y la forma de notificación por correo certificado o por mensajero, no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existirá persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal una constancia de visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal. Como podemos apreciar, la norma está cuidando de tener al domicilio fiscal como el lugar de localización cuando no se encuentre al administrado en el domicilio procesal.

5. Deber de declarar el domicilio

Como hemos señalado en párrafos anteriores, con el artículo 11° del Código Tributario el legislador ha establecido que todos los sujetos que tienen el deber de inscribirse en los registros de la Administración Tributaria tienen que fijar y cambiar su domicilio fiscal, de acuerdo a la forma como lo establezca la Administración Tributaria.

En este mismo sentido, el numeral 1 del artículo 87° del Código Tributario ha establecido que los administrados están obligados a inscribirse en los registros de la Administración Tributaria

proporcionando todos los datos necesarios y actualizando los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas correspondientes, y que deberán cambiar su domicilio fiscal en los casos previstos en el artículo 11° del Código Tributario.

Por su parte, con el Decreto Legislativo 943 se aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes (RUC), en cuyo artículo 6° se dispone que la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, establecerá –entre otros– las personas obligadas a inscribirse en este Registro, la forma, plazos, documentación, entre otros.

En este sentido, mediante la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT, se aprobaron las disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo 943 y, para el caso que nos ocupa, se señaló que la inscripción en el RUC debe realizarse en la Intendencia u Oficina Zonal o en los Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT autorizados y que correspondan al domicilio fiscal del sujeto obligado.

Asimismo, la norma precisó la información que debe ser comunicada a la Administración Tributaria por los sujetos que soliciten la inscripción en el RUC³⁶, indicando que sobre los datos del domicilio fiscal, se debe proporcionar la información relativa a la ubicación del lugar, la condición del inmueble declarado como domicilio fiscal (sea este propio, arrendado, cedido en uso u otros) y el número de teléfono cuando se cuente con este dato. También señala la norma que el sujeto inscrito en el RUC tiene el deber de comunicar a SUNAT el cambio de domicilio fiscal dentro del plazo fijado para ello.

Como hemos podido apreciar, se tiene el deber de declarar el domicilio fiscal para inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, esto mismo se señala en el artículo 11° del Código Tributario: “los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria, de acuerdo a las normas respectivas, tienen la obligación de fijar su domicilio fiscal, conforme lo establezca la Administración Tributaria”, y surtirá efectos –entre otros– para notificaciones y comprobaciones que efectúe la Administración Tributaria, mientras el cambio no sea comunicado en la forma que señala SUNAT. Esto es, se tiene el deber de declarar el domicilio fiscal, y el deber de declarar el cambio del mismo, siendo ambos deberes impuestos por el legislador. Esto no significa restricción al libre tránsito establecido en el numeral 11 del artículo 2° de la Constitución³⁷, pues –en todo caso– el legislador obliga a comunicar el cambio; por ello,

36 En el artículo 17° de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT.

37 2.11 Constitución 1993 “Toda persona tiene derecho: a elegir su lugar de residencia, a transitar por el territorio nacional y a salir de él y entrar en él, salvo limitaciones por razones de sanidad o mandato judicial o aplicación de la ley de extranjería”

la notificación en el domicilio fiscal se considera válida si no se declaró el nuevo domicilio.

No obstante haber señalado que constituye un deber señalar el domicilio fiscal, también es cierto que en casos especiales³⁸ el contribuyente tiene el derecho de indicar a la Administración el denominado domicilio procesal, que viene a constituir aquel lugar o criterio de localización para efectos procedimentales y que, de ajustarse a ley, se entenderá como el domicilio válido para todo efecto tributario dentro del respectivo procedimiento en particular. Así, hemos podido advertir que el artículo 11° del Código Tributario faculta al administrado a señalar un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos tributarios regulados por el Código Tributario, inclusive en el procedimiento de cobranza coactiva.

Como hemos señalado, de lo que se trata no es poner límites a la libertad de tránsito, sino de regular un criterio de localización de la Administración con el administrado. Tan es así que el administrado puede cambiar el domicilio fiscal cuando así lo considere, cumpliendo con las formalidades normativas y comunicando a la Administración Tributaria, ya que de lo contrario el domicilio registrado será el domicilio válido para todos los efectos legales, tal como hemos referido.

En tal sentido, la fijación del domicilio fiscal la tiene que efectuar el administrado al momento de inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, y si no cumple con esto, la Administración Tributaria se encuentra habilitada para presumir como domicilio fiscal los lugares que se señalan en los artículos 12 al 15 del Código Tributario. Se debe tener presente que la obligación de señalar y fijar expresamente su domicilio fiscal es para todos los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria, sean domiciliados o no domiciliados, como por ejemplo el caso establecido en la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, en el que se señala que determinadas personas deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

6. Condición de domicilio No Hallado y No Habido

La condición domiciliaria en que se debe encontrar un sujeto pasivo es de Habido, que significa que la Administración Tributaria además de haber verificado el domicilio fiscal declarado, puede encontrar al sujeto cuando lo busca para notificarle actos administrativos o comunicaciones

relacionados a la relación jurídico tributaria. Cuando la Administración no encuentra al sujeto pasivo, este puede pasar a la condición de No Hallado y luego a la condición de No Habido.

Las situaciones de “No Hallado” y “No Habido” constituyen una condición domiciliaria en la que puede incurrir el administrado. Entonces, podemos señalar que nuestro Código Tributario en relación al domicilio, ha regulado la condición de: i) Domicilio Fiscal Habido, ii) Domicilio Fiscal No Hallado, y iii) Domicilio Fiscal No Habido; sobre esto haremos algunas reflexiones.

Actualmente, cuando una persona solicita inscribirse en el RUC, debe –entre otros– señalar el “domicilio fiscal”. La Administración Tributaria verifica que ese domicilio sea el que corresponde al señalado por la persona natural o jurídica o ente colectivo, y una vez que los referidos controles han sido positivos, recién surte efecto el domicilio como “Domicilio Fiscal Habido”.

Las normas que han regulado estas situaciones domiciliarias que se encuentran vigentes³⁹, han señalado los casos en que se adquiere la condición de No Hallado:

“Se adquiere de modo automático si al momento de notificar los Documentos o al efectuar la verificación del domicilio fiscal se presenta alguna de las siguientes situaciones:

- 1 Negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de verificación del domicilio fiscal.
- 2 Ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encuentra cerrado, o
- 3 La dirección declarada como domicilio fiscal no existe.

En los dos primeros casos, para que se adquiera la condición de no hallado, las situaciones mencionadas deben producirse en 3 oportunidades en días distintos.”

Entendemos que la finalidad del legislador es resguardar al administrado, cosa que en la realidad no necesariamente se cumple, ya que si bien es cierto, por ejemplo, la notificación por negativa a la recepción es una modalidad establecida en el artículo 104° del Código Tributario, el contribuyente no tiene generalmente como probar si se realizó o no la notificación mediante esta modalidad.

También señalan estas normas cuándo se adquiere la condición de No Habido

38 Llamados por nosotros casos de excepción.

39 Decreto Supremo N° 041-2006-EF, Resolución de Superintendencia N° 157-2006-SUNAT

- 1 La SUNAT procederá a requerir a los deudores tributarios que adquirieron la condición de no hallados, para que cumplan con declarar o confirmar su domicilio fiscal, bajo apercibimiento de asignarle la condición de no habido.
- 2 Este requerimiento puede efectuarse mediante publicación en la página web de la SUNAT, hasta el décimo quinto día calendario de cada mes, entre otros medios.
- 3 Los contribuyentes así requeridos tienen hasta el último día hábil del mes en que se efectuó la publicación, para declarar o confirmar su domicilio fiscal.
- 4 Adquieren la condición de NO HABIDO, los contribuyentes que transcurrido el plazo detallado en el punto 3, no declararon ni confirmaron su domicilio fiscal.

Si la condición domiciliaria pasa a ser de No Habido, las consecuencias para el contribuyente son bastante negativas, entre ellas, se suspende el plazo de prescripción para la determinación y exigencia del pago de la deuda tributaria; no califica para que le aprueben fraccionamiento, la SUNAT podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación de la deuda sobre base presunta.

La condición de No Hallado es una condición transitoria, ya que puede ser solucionada por el administrado, en caso se pasa a condición de No Habido.

Podemos advertir que, en los casos donde existe la figura del sujeto No Hallado o No Habido, las notificaciones se efectúan de la misma manera (por publicación). Así señala el inciso e) del artículo 104° del Código Tributario, cuando precisa que la notificación de los actos administrativos cuando se tenga la condición de no hallado o no habido, la SUNAT podrá realizar la notificación mediante (i) acuse de recibo entregado de manera personal al deudor tributario, al representante o legal o apoderado, o con certificado de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, según corresponda, en el lugar en que se los ubique, cuando se trate de personas jurídicas o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada con el representante legal en el lugar en que se le ubique, con el encargado o con algún dependiente de cualquier establecimiento del deudor tributario o con certificación de la negativa a la recepción,

efectuado por el encargado de la diligencia, y (ii) Mediante publicación en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial o, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto en uno de mayor circulación de dicha localidad.

Sobre el particular, señala la norma que estamos comentando que la publicación debe contener requisitos mínimos para su validez, como el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, número del RUC o número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo que se va a notificar, entre otros datos.

Un sujeto que pasa de tener un domicilio fiscal Habido, a tener la condición de No Habido (domicilio desconocido), puede regularizar su condición domiciliaria, declarando el nuevo domicilio fiscal, o confirmando el domicilio fiscal declarado o señalado en el RUC, y será la Administración Tributaria la encargada de verificar el domicilio, aun cuando el contribuyente haya confirmado este. Esto significa que el contribuyente tiene el derecho de acercarse a la Administración a confirmar el domicilio fiscal y ese día la Administración debe confirmarlo, en aplicación del principio de veracidad, pero también se reserva el derecho de la verificación posterior, que puede ser en cualquier momento o al día siguiente.

Asimismo, la legislación que regula estas situaciones domiciliares ha establecido que el sujeto adquiere de manera automática la condición de No Hallado o de No Habido, sin que para ello sea necesaria la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno. Nosotros consideramos que es conveniente que se motive⁴⁰ las razones por las cuales el sujeto ha incurrido en las causales antes referidas, las fechas de las notificaciones y la forma de notificación. Esto porque la generalidad de los administrados no toman conocimiento de manera oportuna de esta situación que ocasiona consecuencias bastante complicadas, por decir lo menos.

Esto no significa modificar el momento en el cual el administrado adquiere la condición de No Hallado o No Habido, sino que se debería evaluar la conveniencia de notificar de acuerdo al artículo 104° del Código Tributario, no por publicación, ya que el administrado no se enteraría, sino por las otras formas de notificación previstas en este artículo. Como podemos apreciar, no es excluyente

⁴⁰ Si bien es cierto se señala que SUNAT procederá a requerir al deudor tributario que adquirió la condición de No Hallado para que cumpla con declarar o confirmar su domicilio fiscal, este es un requerimiento que puede efectuarse mediante publicación en la página web de la SUNAT hasta una determinada fecha. Por lo tanto el administrado puede no enterarse de su situación.

para el administrado que tiene la condición de No Hallado o No Habido que sea notificado por otros medios con un acto administrativo motivado que señale las razones por las que adquirió esta condición domiciliaria.

Asimismo, todos conocemos las dificultades que se tiene en el tema de las notificaciones. Podemos advertir que este es un tema sumamente sensible, ya que si el notificador que no cumple debidamente con su trabajo en la diligencia de notificación, puede llegar a causar perjuicios graves a los administrados; y, como hemos advertido en párrafos anteriores, las causales para adquirir la condición de No Hallado son básicamente problemas en las notificaciones. Es claro que el legislador asume que la notificación no ha podido ser afectada por causas imputables al administrado. Sin embargo, la realidad nos demuestra que muchas veces no se llegan a efectuar las notificaciones o el administrado no tiene como demostrar que el domicilio no estuvo cerrado o que existió negativa a la recepción, entre otros casos.

Así, podemos apreciar en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20904-1-2012⁴¹, de 12 de diciembre de 2012, que algunas veces el administrado adquiere la condición de No Habido de manera poco regular. En este caso, el contribuyente señala que existen evidencias de las actuaciones irregulares de la Administración respecto de las notificaciones y que se le declaró no hallado y no habido en forma indebida. Sobre esto, el Tribunal señala en la Resolución que: "...a efecto de verificar la procedencia de la notificación mediante publicación, se solicitó a la Administración que remitiera un informe documentado que sustentara las razones por las que se utilizó dicho mecanismo de notificación. Que según ha señalado la Administración la quejosa adquirió la situación de no habida desde el 1 de octubre de 2003, sustentándose en que al notificarse el formulario 2607-AR..., en tres oportunidades se tuvo como resultado "cerrado", condición que no levantó, por lo que adquirió la condición de no habido desde la fecha antes indicada. Que según se verifica de la constancia de notificación del citado formulario, se aprecian enmendaduras en los casilleros correspondientes a las fechas en que se realizaron las visitas al domicilio de la quejosa, lo que resta fehaciencia, por lo que no se encuentra acreditada en autos la condición de no habido de la quejosa".

Del mismo modo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21667-9-2011⁴², de 22 de diciembre de 2011, el contribuyente señala que la

Administración considera que tiene la condición de no habido y que por ello el plazo prescriptorio se habría suspendido, situación con la que no está de acuerdo. Sobre esto, el Tribunal señala en la Resolución que: "...la causal de suspensión de la prescripción relativa a la condición de no habido no se encuentra acreditada, que tampoco se encuentra acreditado que se hubiese seguido el procedimiento previsto por la ley para la determinación de la condición de no habido, debido a que no se ha verificado alguna de las situaciones para adquirir tal condición".

De otro lado, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08894-3-2004, de 17 de noviembre de 2004, el Tribunal señala lo siguiente: "Se declara improcedente la queja interpuesta contra la Administración Tributaria por rechazar una solicitud de cambio de Domicilio Fiscal. Se menciona que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en la Resolución 07337-5-2004 la solicitud de cambio de Domicilio Fiscal no se encuentra vinculada con la determinación de la obligación tributaria, siendo que con su presentación se da inicio a un procedimiento no contencioso, que se tramitará de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General, en consecuencia, la queja regulada en el código tributario no es la vía para cuestionar la denegatoria de cambio de Domicilio Fiscal, puesto que la misma está reservada para subsanar los defectos del procedimiento a fin de evitar que se vulneren los derechos de los administrados en aquellos casos en que no exista una vía específica. Se señala que no resulta de aplicación la Resolución del Tribunal Fiscal 01635-3-2004 invocada por la recurrente, por encontrarse referida a la negativa a recibir la solicitud de cambio de Domicilio Fiscal, supuesto distinto al caso de autos".

En este caso, al contribuyente se le inicia un procedimiento de cobranza coactiva y durante el proceso, el contribuyente solicita el cambio de "domicilio fiscal" a SUNAT, la Administración Tributaria evaluó y determino que la causa no era justificada.

Como podemos apreciar, es la SUNAT quien determina si la causa es o no justificada, y denegó el pedido de cambio de domicilio fiscal; lo que motivó a que el contribuyente interpusiera una Queja por esa denegatoria. El Tribunal Fiscal resuelve la queja, declarándola improcedente, ya que no es de índole tributaria en la medida en que la solicitud de cambio de domicilio fiscal no se encuentra vinculada con la determinación de

41 Que resuelve una queja contra la Administración Tributaria por haber iniciado indebidamente un procedimiento de cobranza coactiva.

42 Que resuelve una apelación contra la Resolución que declaró infundada una solicitud de prescripción.

la Obligación Tributaria, siendo la vía la Ley del Procedimiento Administrativo General⁴³. También precisa el Tribunal que la RTF 1635-3-2004 no resulta de aplicación porque trata sobre un caso donde la queja sí procedía, ya que se cuestionaba que la Administración se negó a recibir la solicitud de cambio de Domicilio Fiscal, y como sabemos la Administración Tributaria no puede negarse a recibir documentos, entonces es claro que estamos ante casos diferentes.

Teniendo en cuenta que sí es la Administración Tributaria quien califica la procedencia del cambio de Domicilio Fiscal, cuando la deniega, debería motivar la denegatoria, ya que se trata de un Acto Administrativo y tiene que ser motivada, de acuerdo con el artículo 103° del Código Tributario y el artículo 6° de la Ley 27444.

De otro lado, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0823-2-2005, de 22 de marzo de 2005, el Tribunal señala lo siguiente: "Se declara fundada la queja interpuesta, debiendo la Administración dejar sin efecto la cobranza coactiva de la deuda contenida en la RTF 07022-3-2004. Se indica que, en casos como el de autos en que el interesado fijó un domicilio procesal en la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, la notificación de los actos emitidos en esta etapa debe efectuarse en el domicilio procesal fijado, y solo en caso que la notificación no se pudiera realizar en dicho domicilio (por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción), corresponde realizarla en el domicilio fiscal, dejándose previamente una constancia de la visita en el domicilio procesal. Se precisa que la competencia del Tribunal Fiscal es de alcance nacional, por lo que el quejoso fijó válidamente su domicilio procesal en la ciudad de Lima, sin embargo, la notificación no se realizó en dicho domicilio sino en el domicilio fiscal (notificación por cedulón), lo cual no está arreglado a ley. No obstante ello, la Resolución 07022-3-2004 se notificó tácitamente con la presentación por parte del quejoso de una solicitud de ampliación de dicha resolución ante este Tribunal, por lo que a la fecha de inicio del procedimiento de cobranza coactiva, la deuda no tenía el carácter de exigible pues aún no se había notificado la resolución del Tribunal Fiscal antes citada, procediendo que se deje sin efecto dicho procedimiento".

En esta RTF podemos apreciar cómo, pese a que el contribuyente tiene un domicilio fiscal, ha hecho uso del derecho que le otorga el artículo

11° del Código Tributario, y es que si bien es cierto el domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario, también es cierto (como hemos señalado anteriormente) que es facultad del sujeto que – teniendo un domicilio fiscal– pueda señalar en forma expresa un domicilio procesal al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios. En este caso, el contribuyente tiene aparentemente su domicilio fiscal ubicado en Arequipa, y al presentar la Apelación correspondiente, señala un domicilio procesal ubicado en Lima; sin embargo, la Administración Tributaria le notifica la Resolución del Tribunal Fiscal en el domicilio fiscal ubicado en Arequipa, aun cuando debió notificar al domicilio procesal. En este sentido, al existir un vicio en el procedimiento de notificación, entonces la deuda no tenía la naturaleza de exigible en los términos del artículo 115° del Código Tributario⁴⁴.

Entonces, lo que debió suceder en este caso, es que la SUNAT notifique al contribuyente en el Domicilio Procesal (ubicado en Lima) durante todo el procedimiento, y solo si no hubiera podido ser realizada en los términos del artículo 104° del Código Tributario, recién se hubiera podido realizar válidamente la notificación en el Domicilio Fiscal. En este sentido, precisa el artículo 104° del Código Tributario que "cuando el deudor tributario hubiera fijado un Domicilio Procesal y la forma de notificación a que se refiere el inciso a)⁴⁵ no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el Domicilio Procesal una constancia de la visita efectuado y se procederá a notificar en el Domicilio Fiscal".

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06874-5-2010, de 6 de junio de 2010, el Tribunal señala lo siguiente: "Que no obstante de la revisión de la reclamación presentada, se aprecia que el recurrente señaló como domicilio procesal el ubicado en..., por lo que, de conformidad con lo previsto en los artículos 11° y 104° del Código Tributario, debió notificarse dicho requerimiento en el domicilio procesal y de no poder haber sido realizada la diligencia por alguno de los supuestos previstos en el precitado artículo 104° del Código Tributario, debió fijarse una constancia de la visita efectuada en aquél, y con posterioridad a ello recién podía notificarse en el domicilio fiscal y en el caso que este tuviera la condición de No Habido podría proceder a la publicación conforme al procedimiento de ley".

43 Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por la Ley 27444

44 No obstante ello, si se da una notificación tácita al momento de la presentación de la queja por el quejoso

45 "Por correo certificado o por mensajero, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia".

En este caso, el contribuyente sostiene que la Administración ha considerado que tiene la condición de No Hallado y No Habido sin haber seguido el procedimiento legalmente establecido; situación que es confirmada por el Tribunal Fiscal como hemos podido apreciar del párrafo anterior. Nuevamente casos en los cuales la Administración no sigue el procedimiento debido y el administrado debe iniciar un procedimiento contencioso que significa, primero reclamar y luego apelar, que como sabemos toma un tiempo bastante largo y que perjudica al contribuyente. Entendemos que esta es la razón por la cual si bien es cierto el Tribunal en vía de queja no conoce de estas situaciones, si lo hace cuando se trata de un procedimiento de cobranza coactiva.

5. Conclusiones

1. El domicilio fiscal es el lugar de localización que deben señalar los sujetos que se encuentran obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria, convirtiéndose en un deber que se debe cumplir, y tiene que ser reconocido por la Administración para todo efecto tributario. El domicilio fiscal es único y debe encontrarse dentro del territorio peruano.
2. La Administración Tributaria puede presumir domicilio fiscal solo en los casos excepcionales regulados por la ley.

3. El domicilio procesal es un derecho que tiene el administrado para señalar el lugar de localización en los procedimientos tributarios con arreglo a lo señalado en el Código Tributario, con excepción en el procedimiento de fiscalización.
4. La importancia del domicilio fiscal como criterio de localización es que otorga seguridad jurídica tanto a la Administración como al administrado, y además facilita el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria y garantiza al Administrado que las notificaciones se efectúen de acuerdo a ley.
5. Los efectos de la condición domiciliaria de No Hallado y No Habido se deben tener muy presentes ya que afectan sustancialmente la relación entre la Administración y el administrado, por lo que le corresponde al administrado conocer el momento en el cual pasa de la condición de Habido a No Hallado a No Habido. Sería conveniente que la Administración comunique este cambio al Administrado, ya que generalmente éste toma conocimiento de esta situación domiciliaria de manera indirecta, entre otras cosas por las deficiencias que tenemos dentro de nuestro sistema de notificaciones. ☒