

El domicilio fiscal

Sergio Iván Alfaro*

1. CONCEPTO

"lugar en que legalmente se considera establecida una persona o entidad".¹

"Domicilio especial: El lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contrario, que reside una persona de manera permanente para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no estén presentes en ese lugar".²

Nuestro Código Civil establece para las personas físicas que su domicilio será "el lugar donde ha establecido la sede principal de sus negocios o intereses. A (alta de este, el lugar donde se halle"; y para las personas jurídicas el domicilio estará establecido en "el lugar donde esté situada su dirección o administración, salvo lo que se dispusiera en sus estatutos o leyes especiales".³

Podríamos señalar en nuestro criterio que el domicilio es considerado en nuestro sistema como el lugar donde principalmente el sujeto sienta sus raíces y vínculos.

2. FINALIDAD Y PRESUPUESTOS DEL DOMICILIO

El Domicilio tiene como finalidad básica la posibilidad cierta para que el ordenamiento, por medio de sus ejecutores, pueda localizar a la persona (ya física, ya jurídica) para los efectos y alcances del mismo.

Si podemos afirmar que el domicilio de las personas es aquel donde el ordenamiento presuponga su localización, podríamos afirmar a la vez que este domicilio debe ser único para todos los efectos, siendo que de lo contrario estaríamos en presencia de una situación de inseguridad dentro del mismo ordenamiento lo que es ininteligible e incompatible con los fines del instituto en tratamiento. A lo anteriormente mencionado podríamos llamarlo, atrevidamente, principio de unidad de domicilio.

3. DOMICILIO FISCAL

La ley tributaria tiene para sus efectos propios una institución llamada "Domicilio Fiscal", contenida en los artículos 26, 27, y 28 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios ("Código Tributario" en adelante). De la exégesis de la legislación puede desprenderse el concepto de Domicilio Fiscal de la siguiente manera: "es el lugar donde la Administración Tributaria, en uso de sus potestades de imperio, puede localizar a los contribuyentes para hacer llegar a estos todos los efectos de la potestad tributaria del Estado".

Para sostener este concepto es básico considerar el dicho de la ley en los mencionados numerales 26 y 27 del Código Tributario. A manera de encabezado encontramos en ambos artículos la frase "para todos los efectos tributarios", lo que nos hace reafirmar lo apuntado líneas arriba.

4. FINALIDAD DEL DOMICILIO FISCAL

De acuerdo con la definición, podríamos decir que la finalidad del domicilio fiscal es la de tener lugar cierto y permanente donde poder ubicar a los responsables

*El autor es Presidente de la Asociación de Estudiantes de la Escuela Libre de Derecho de la Universidad Autónoma de Centro América, representante estudiantil ante la Corporación de Maestros de dicho Colegio de la Universidad. y además Asistente de la Cátedra de Derecho Constitucional de la Escuela Libre de Derecho.

1 Grupo Editorial Océano, *Diccionario Océano Uno*, edición 1990.

2 Ramírez Gronda. Juan D. *Diccionario Jurídico*, séptima edición. Editorial Claridad. Buenos Aires, 1974. p. 128.

3 CR Leyes y Decretos. *Código Civil*, editado por Atrito Vincenzii Lehmann Editora. 1988. p. 11

de la obligación tributaria, para así poder hacer efectivo el cobro de los tributos o cargas impositivas.

Con base en esto el legislador establece una obligación de los contribuyentes de inscribir su domicilio para poder ser localizados. Así el artículo 30 del Código Tributario establece dicha disposición al igual que menciona el hecho de que éste será tomado como legal en tanto no se comunique su traslado, e inclusive para el caso en que no se cumpla con la obligación de comunicar el domicilio, éste "se debe determinar aplicando las presunciones a que se refieren los artículos precedentes", según lo expuesto en su tercer párrafo, deber que le corresponde a la Administración Tributaria. Para recalcar la importancia de este instituto podemos decir que el legislador da la posibilidad a los contribuyentes de fundar un domicilio especial "para los efectos tributarios" de acuerdo al artículo 29 *Ibidem*, el cual debe ser de conocimiento de la Administración Tributaria

5. ANÁLISIS DE LA LEY

La sección cuarta del capítulo III, título II, del Código Tributario, contiene los numerales 26,27,28,29, y 30, en los que se señalan las disposiciones generales sobre el domicilio fiscal. A continuación veremos cada una de estas disposiciones.

Art. 26

En el encabezado de este artículo podemos notar especialmente que se señala el domicilio *PARA TODOS LOS EFECTOS TRIBUTARIOS* sin excepción. Establece además en forma jerárquica los lugares que podrían ser considerados como "domicilio fiscal".

Art. 27

Al igual que en el anterior artículo, se repite la frase: *PARA TODOS LOS EFECTOS TRIBUTARIOS* sin establecer ninguna restricción al respecto. Norma también las posibles ubicaciones en los casos en que el contribuyente no hubiese reportado su domicilio debidamente.⁴

Art.28

Se refiere a las personas domiciliadas en el extranjero, siendo que la ley ubica a la persona en cualquier lugar de los señalados, sea su establecimiento en el país, el domicilio de su representante o el lugar donde ocurra el hecho generador, buscando, la administración, concertar el eficiente cobro y la vigilancia de la materia impositiva.

Art. 29

Sobre el Domicilio Especial, nos señala la ley, este puede ser establecido por el contribuyente efectos fiscales, siendo este considerado como el único válido para todos los efectos tributarios.⁵

Art. 30

Como se señala supra, este artículo establece, carácter de obligatorio, el comunicar el domicilio fiscal, tanto para los contribuyentes como para los responsables, con las referencias para su fácil y correcta localización. Constituye un deber de la Administración Tributaria, a raíz de este artículo, la determinación del lugar que, presuntamente, será el domicilio fiscal de la persona, sea física o jurídica, de acuerdo con las normas de los artículos que le preceden, cuando sea necesario debido al **incumplimiento del deber** señalado.

La sección primera del capítulo IV, del título IV del Código Tributario, referente a la comparecencia del contribuyente dentro de la tramitación del procedimiento ante la Administración Tributaria, contiene el, artículo 129, el cual merece la pena transcribir, ya que es básico para sustentar la tesis que se expone.

"Artículo 129.- Constitución de domicilio. Los interesados están obligados a indicar su domicilio fiscal" en su primer escrito o audiencia, **siempre que no lo tenga registrado en la oficina correspondiente** de la Administración Tributaria", (lo destacado no es del original).

Aquí se nos manifiesta claramente la voluntad del legislador en cuanto a que es obligación de la Administración Tributaria el observar el domicilio fiscal registrado, únicamente cuando el contribuyente no lo señale en su escrito inicial.⁶

La sección segunda del mismo capítulo antes mencionado, contiene el artículo 132, que se ubica dentro del contexto del procedimiento tributario en cuanto a las notificaciones.

Art. 132

Señala las distintas formas de notificar que le son posibles a la Administración Tributaria, a saber:

inciso a) Personal.

inciso b) Per carta certificada.

inciso c) Por carta entregada por funcionarios de la Administración o por autoridades * policía.

4 Es notorio el hecho de que la ley no habla de una presunción, por lo que, a pesar de las diversas interpretaciones, podríamos afirmar sin temor a equivocarnos. QUE la ley indica que el Estado, como interesado principal, debe suponer que las personas, sean físicas o jurídicas, **serán** ubicados allí donde la misma ley señala, promedio de una actuación de oficio de la Administración.

5 Encontramos de nuevo la afirmación de que se trata de los efectos derivada de la relación impositiva contribuyente-Estado.

6 No parece necesario decir que el texto de la ley, y el contexto donde se dentro del Código, no da posibilidad de interpretación alguna, siendo que su sentido es evidente.

inciso d) Por medio de un solo edicto publicado en el Diario Oficial o en un diario privado de tos de mayor circulación en el país, **cuando no se conozca el domicilio del interesado o, tratándose de personas no domiciliadas en el país**, no fuera de conocimiento de la Administración la existencia de un apoderado en la República.

Se agrega además que, en estos casos, se considera notificado el interesado tres días hábiles después de la publicación del edicto.

Asimismo, dice que para futuras notificaciones el contribuyente o responsable debe señalar lugar para recibirlas, y que en caso de que no lo hagan las resoluciones a notificar quedarán firmes veinticuatro horas después de dictadas.

El artículo es claro, en cuanto a sus primeros tres incisos no habría mucho que decir, pero en cuanto al inciso d) sería justo señalar que debido a algunas malas publicaciones se ha separado los párrafos segundo y tercero de éste inciso y se han puesto como si no pertenecieran a éste, lo que ha dado lugar a diversas interpretaciones, pero en realidad es un todo, un conjunto que perdería la lógica si se dividiese. Lo anterior es sostenible en el tanto en que:

A) En cuanto al segundo párrafo el solo hecho de referirse únicamente al edicto y al plazo de entrada en vigencia de la notificación, por este medio realizada, desvirtuaría cualquier interpretación que se tratase de establecer sobre la separación de éste párrafo del inciso en cuestión.

B) En cuanto al tercer párrafo, el legislador menciona que se debe señalar lugar para recibir futuras notificaciones, y el plazo a guardar en caso de que no se señale, para efectos de vigencia de las resoluciones dictadas. Es claro señalar que los incisos a), b) y c) parten del supuesto de que se conoce el domicilio del contribuyente o responsable puesto que en ningún momento se habla de una búsqueda o localización de una dirección dudosa o incierta, sino que, se habla de una entrega, la cual no podría materializarse si se desconociera el domicilio del que se pretende notificar. Pero en el inciso d) se cubre el supuesto de que el contribuyente no fuese ubicado, en cuyo caso, y solo en ese tanto, se notificaría por medio del edicto mencionado. Por lo tanto, podemos inferir de éste análisis, que es imposible que el párrafo tercero sea ubicado fuera del inciso a que pertenece, en virtud de que el único supuesto de desconocimiento absoluto del domicilio es el inciso d), siendo ocioso que la Administración pidiera de nuevo el señalamiento de domicilio de un contribuyente que, ya sea por los artículos 26,27 y 28, según lo mandado en el artículo 30 párrafo tercero, fue hallado.

6. APLICACIÓN DE LA INSTITUCIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La política administrativa ha sentado precedente en cuanto a la forma en que debe operar la institución del Domicilio Fiscal.

Es norma de la Administración el enviar la primera acción hacia el contribuyente utilizando los archivos y direcciones reportadas por éstos como su Domicilio Fiscal.

El contribuyente, al presentar su escrito recurriendo el acto administrativo de la Administración Tributaria, sea por revocatoria y/o la apelación subsidiaria, debe de señalar lugar para recibir notificaciones, de lo contrario, aquella resolución que se dicte, quedará firme transcurridas 24 horas después de haber sido dictada, con la derivada consecuencia del acto consentido.

Quedará más claro el procedimiento utilizado con el siguiente texto: "Probado, como sucede en este juicio, que la administración tributaria notificó adecuadamente al representante de la entidad actora el traslado⁷ en la que se le informaba de la recalificación de su declaración sobre impuestos de consumo y que al impugnar dicho acto se omitió el señalamiento del sitio en donde recibir notificaciones, la resolución No.... dictada por la Dirección General de la Tributación Directa devino en firme con el transcurso de veinticuatro horas dispuesto por la ley⁸ para producir ese efecto..."⁹

Es notorio el hecho de que la Administración notificó en un primer momento el traslado de cargos (modificación de la declaración), y que en un segundo momento la misma Administración no le notifica al que presentó sus recursos por el hecho de que no se señala el lugar para recibir las notificaciones, aplica la Administración un criterio resultante de la interpretación, errada como luego veremos, del artículo 132, inciso d), párrafo tercero, del Código Tributario, que sustenta la determinación de un término de veinticuatro horas para tener por firmes las resoluciones dictadas.

Este procedimiento fue ratificado por la Sala de Casación, bajo el argumento de que existen dos momentos u obligaciones por parte del Interesado,¹⁰ una es la obligación legal de comunicar el domicilio fiscal

7 Téngase en cuenta que el proceso seda a rail de la modificación de una declaración de impuesto selectivo de consumo, siendo la resolución modificante de la declaración la que es notificada, y recurrida por la empresa que declaró.

8 Se refiere al artículo 132. Inciso d), párrafo tercero del Código Tributario.

9 Tribunal Superior Contencioso Administrativo, No 178S, del 17 de mayo de 1985, confirmando el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, No. 151, de las 13:00 horas del 21 de diciembre de 1983 citado por el Tribunal Fiscal Administrativo. No. 33, de la 9:00 horas del 14 de marzo de 1989.

10 Entiéndase al contribuyente su representante o responsable.

y la otra es la obligación de señalar el domicilio para efectos de dar curso al procedimiento de revocatoria y apelación solicitado por la recurrente.

El texto externado por la Sala reza así: "...debe observarse que una cosa es la obligación (genérica a todos los contribuyentes y responsables) de comunicar a la Administración tributaria su domicilio fiscal, a que alude el artículo 30 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y otra es la situación potestativa, no preceptiva, que deben decidir los contribuyentes y responsables cuando la Administración Tributaria les notifica alguna modificación o cargo tributario por cualquiera de las formas de notificación previstas en el artículo 132 Ibidem, en el sentido de que si se escoge señalar lugar para recibir futuras notificaciones o si no se hace, en cuyo caso las resoluciones que recaigan quedan firmes veinticuatro horas después de dictadas. La primera situación responde a una obligación legal, cuyo incumplimiento da lugar a que la Administración Tributaria aplique, para la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas, las presunciones legales señaladas en el artículo 27 del Código Tributario. En cambio, la segunda situación obedece a una primera notificación de una modificación o cargo tributario concreto, oportunidad en que se debe decidir si se indica un lugar para recibir notificaciones futuras o se asume el riesgo de que de no hacerlo las resoluciones que recaigan queden firmes veinticuatro horas después de dictadas".

7. ESTADO DE INDEFENSIÓN PROVOCADO

La Administración tributaria tiene como función la recaudación de los tributos de los ciudadanos. Dentro de ésta función clara y precisa podemos distinguir dos situaciones, la primera es la determinación del impuesto a pagar por el contribuyente, la segunda su cobro efectivo.

Partiendo de éste parámetro, la función Tributaria se agota con la recaudación "efectiva" del tributo. Siguiendo ésta lógica podríamos decir entonces que todos los efectos administrativos que se dan en ese procedimiento de determinación-cobro, son efectos tributarios.

Afirmado lo anterior, es determinante que el administrado-contribuyente pueda tener derecho de defensa dentro del procedimiento tributario; o sea, acceso al procedimiento desde sus etapas iniciales hasta la determinación hecha por la Administración Tributaria y el agotamiento de la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal Administrativo, cuando la Administración hace su determinación final sobre el impuesto a cancelar.¹²

Todo el razonamiento anterior da pie para afirmar que el accionar de la administración tributaria causa un completo estado de indefensión en el administrado al dejar caer firmes resoluciones dentro de las veinticuatro horas siguientes a ser dictadas, sin mediar para ello las condiciones que determina el artículo 132 del Código Tributario en su inciso d) párrafo primero que requiere la publicación de un edicto, el cual, como ya se dijo, se tiene como la notificación de la persona, física o jurídica, que no se pudo notificar por los medios que señala la ley de referencia en su artículo 132, y los cuales, relacionados con el artículo 30, párrafo tercero, resultan una obligación que le corresponde a la Administración Tributaria concretar, dada su función recaudadora de los tributos.

8. CONCLUSIONES

La Administración Tributaria incurre en error al aplicar el artículo 132 ya que toma los dos últimos párrafos del inciso d) de dicho artículo como si fueran independientes de éste, lo que constituye un error de apreciación.

La Sala de Casación no toma en consideración el agotamiento de la Vía Administrativa para definir la existencia de dos procedimientos diferentes dentro de la determinación Administrativa del tributo debido.

La aplicación que hace la Administración Tributaria del concepto de "Domicilio Fiscal" provoca un evidente estado de indefensión, del que deviene una nulidad del acto de la Administración que así deje en tal situación al administrado, ya que tanto el Tribunal Fiscal Administrativo como los Tribunales de Justicia han determinado que la nulidad se produce únicamente cuando se produce un estado de indefensión del administrado, situación que queda confirmada en el caso de tratamiento.

Los artículos 26, 27, 28, 29, 30, 129 y 132 dejan claro que la aplicación del domicilio fiscal es para todos los efectos tributarios, lo que abarca desde la determinación primaria del impuesto debido hasta el agotamiento de la Vía Administrativa con la intervención del Tribunal Fiscal Administrativo.

La posición de la Administración Tributaria es susceptible de revisión en la vía del Amparo por incumplimiento de la Ley, esto a pesar de la jurisprudencia destacada por la Sala Primera, a la cual se hace referencia.

Asimismo, vemos como posible el recurrir a la Acción de Inconstitucionalidad por infringirse la Constitución en cuanto a la interpretación y aplicación erradas de una norma por parte de la Administración Tributaria, en clara violación del derecho al debido procedimiento con la notificación ilegal a que se hace referencia.¹³

11 Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. No. 18 de las 15:30 horas del veintiséis de abril 1989.

12 Esta afirmación queda patente en la Detestad que tiene el Tribunal Fecal Administrativo de variar las determinad en es hechas por la Administración Tributaria dictando así la última palabra de la Administración y cerrando así el procedimiento administrativo, para que después pueda el Administrado recurrir a los Tribunales a plantear su disconformidad con el resultado de dicho procedimiento.

13 Esto se puede afirmar con base en el artículo tercero de la Ley Jurisdicción Constitucional; Ley 7135 de) 11 de octubre de 1989.