



**Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario**

**Los Medios Alternativos de Solución de Controversias en la
Determinación de la Obligación Tributaria
Trabajo Especial presentado para optar al Título de Especialista
en Derecho Tributario**

Autora: Carla C. Planchart Sánchez
Tutor: Alberto Blanco-Urbe Quintero

Caracas, Enero 2012

INDICE

RESUMEN.....	5
INTRODUCCION	6
CAPITULO I. PARTICIPACION DE LA VOLUNTAD DE LAS PARTES EN LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	8
I. Aspectos generales sobre la Determinación de la obligación Tributaria	8
II. La Voluntad de las partes en el Proceso de Determinación de la Obligación Tributaria.....	13
A. Límites de la Voluntad de las partes en el Derecho Tributario	15
A.1. Cumplimiento de la Constitución y las Leyes, procurando la recaudación y la eficacia administrativa.....	15
A.2. Control de la legalidad de los actos administrativos	17
A.3. La Indisponibilidad de las Potestades tributarias.....	18
CAPITULO II. NOCIONES GENERALES SOBRE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCION DE CONTROVERSIAS	20
I. La Conciliación, La Transacción y el Arbitraje. Noción General....	22
A. La Conciliación	22
B. La Transacción.....	23
C. El Arbitraje.....	24
II. Los Medios Alternativos de Solución de Controversias en la Constitución venezolana	26
III. Los Medios Alternativos de Solución de Controversias en el Código Orgánico Tributario.....	27

IV. Ámbito de aplicación de la conciliación, la transacción y el arbitraje en la determinación de la obligación tributaria.....	30
CAPITULO III. LOS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCION DE CONTROVERSIAS EN EL DERECHO COMPARADO	33
I. Acuerdos administrativos entre la Administración Financiera y los Contribuyentes en el Derecho Europeo	34
A. Italia	34
B. Alemania	38
C. España	40
II. Posibilidades de acuerdo entre la Administración Financiera y los Contribuyentes en el Derecho Tributario en los Estados Unidos de América	44
III. Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina (Modelo CTAL).....	48
IV. Posibilidades de Acuerdo entre la Administración Tributaria y los Contribuyente en América Latina.....	50
A. Uruguay.....	50
B. Brasil.....	51
C. México	52
D. Perú	53
E. Guatemala.....	53
F. Argentina.....	54
G. Ecuador	55
H. Colombia.....	55
CPITULO IV. POSIBILIDADES DE ACUERDO ENTRE LA ADMINISTRACION Y EL CONTRIBUYENTE EN EL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANAO.....	57
I. Supuestos de reglamentación de los acuerdos administrativos en el Acto de Determinación.....	62

II. Ventajas de utilización de los acuerdos administrativos en el Acto de Determinación de la obligación tributaria,.....	64
A. Ventajas.....	65
Conclusiones.....	67
Bibliografía.....	69

Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario

Los Medios Alternativos de Solución de Controversias en la Determinación de la Obligación Tributaria

Autora: Carla Carolina Planchart Sánchez

Tutor: Dr. Alberto Blanco-Urbe Quintero

Fecha: Enero 2012

RESUMEN

El propósito de este trabajo de investigación es analizar el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, evaluando la posibilidad de incorporar mecanismos alternativos de solución de controversias tales como la conciliación, la transacción y el arbitraje en cualquiera de las disputas surgidas en esta parte del proceso. Para la elaboración de este análisis se establecieron los siguientes objetivos específicos: a) Luego de Identificar aspectos generales del proceso de determinación, evaluar la participación de la voluntad de las partes en la determinación de la obligación tributaria; b) Analizar los límites que se establecen a la participación de la voluntad de las partes en el derecho tributario; y, c) Evaluar la posibilidad de aplicar técnicas convencionales que permitan solucionar conflictos surgidos de la determinación de la obligación tributaria. Las interrogantes que la investigación se planteó fueron las siguientes: ¿Podrá la voluntad de la administración tributaria y del contribuyente manifestarse de manera conjunta en el proceso de determinación de la obligación tributaria?, ¿Cuáles serían los mecanismos alternativos de resolución de disputas que podrían aplicarse al proceso de determinación de la obligación tributaria?, ¿Cuál debe ser el momento idóneo en el proceso de determinación para la incorporación de los métodos alternativos de resolución de controversias?, ¿Cuál ha sido la experiencia del derecho comparado en los acuerdos administrativos entre la Administración financiera y los contribuyentes?; si existen estos acuerdos, ¿Ha sido positiva la incorporación de estos mecanismos?. ¿Permite el ordenamiento jurídico existente en Venezuela la aplicación de medios alternativos, tales como la conciliación, la transacción y el arbitraje en los procedimientos administrativos de determinación de la obligación tributaria?, ¿Qué ventajas traería para la Administración Tributaria y para el contribuyente la incorporación de dichos mecanismos?. La metodología empleada fue de carácter cualitativo. El nivel de análisis del estudio fue concebido dentro de la modalidad de investigación documental, la cual se efectuó tomando en consideración la lectura de textos y leyes nacionales y extranjeros y de la jurisprudencia nacional. Las estrategias básicas utilizadas estaban conformadas por técnicas de investigación documental que se fundamentaron en el análisis de las principales fuentes bibliográficas, legislativas y jurisprudenciales nacionales y extranjeras que regulan la materia. Finalmente, se generaron las siguientes conclusiones: a) Momento más idóneo para ubicar las técnicas convencionales en la fase administrativa, al momento de concreción de los elementos existenciales y cuantitativos del tributo y, b) basado en la experiencia comparada la viabilidad de aplicar dichos medios alternativos al procedimiento de determinación de la obligación tributaria en el derecho venezolano.

Descriptor: La voluntad de las partes en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, medios alternativos de solución de controversias.

INTRODUCCION

Son muchas las razones por las cuales en los últimos años, los distintos ordenamientos jurídicos a nivel mundial han incorporado la utilización de los medios alternativos de solución de controversias en las distintas ramas del derecho.

Una Administración de justicia en crisis, caracterizada por una indisponibilidad física de atender el constante incremento de casos, no es característica exclusiva de nuestro país y, es así como en distintas latitudes con el fin de evitar la duración excesiva de los procesos, altos costos, y la pérdida de confianza en el sistema de quienes recurren a dicha instancia para resolver sus disputas, han sido incorporados a la normativa diferentes procedimientos negociales, que permiten de manera concreta y expedita solucionar conflictos surgidos.

El derecho tributario por su parte no escapa a esta realidad, haciéndose imperante evitar los perjuicios que ocasiona la demora tanto a la Administración Tributaria como a los particulares. Siendo una de las principales causas de controversia la valoración de los elementos cuantitativos del tributo que dan origen a la determinación de la obligación tributaria.

Si bien la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, le otorga a los medios alternativos de solución de conflictos un carácter jurisdiccional, lamentablemente el Código Orgánico Tributario de 2001 limita la actuación de la Transacción y el Arbitraje sólo con efectos posteriores a la interposición del recurso contencioso tributario, lo cual desnaturaliza dichos procedimientos, disminuyendo de forma considerable sus posibilidades de aplicación.

En virtud de lo antes expuesto el objetivo primordial de este trabajo de investigación es analizar el procedimiento de determinación de la obligación tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, evaluando la posibilidad de incorporar mecanismos alternativos de solución de

controversias tales como la conciliación, la transacción y el arbitraje a cualquiera de las disputas surgidas en esta parte del proceso, mediante la concurrencia de la voluntad tanto de la Administración tributaria como del contribuyente.

Asimismo, analizaremos las experiencias comparadas en lo que a acuerdos procedimentales se refiere, para luego pasar a detallar la situación de la normativa venezolana.

De igual manera, revisada la doctrina tanto nacional como internacional haremos referencia a una serie de supuestos que serían a nuestro juicio punto de partida para el posterior desarrollo legislativo de un procedimiento, una vez aprobada la incorporación de dichos mecanismos de autocomposición procesal en la fase administrativa de determinación del tributo.

Finalmente queremos indicar que el interés fundamental de esta investigación es concretar una vía alterna que garantice tanto a la Administración Tributaria, como a los administrados, la inquebrantabilidad de sus derechos, consecuentemente con un ingreso rápido y efectivo de los recursos provenientes de la recaudación a las arcas del Tesoro Nacional.

CAPITULO I

PARTICIPACION DE LA VOLUNTAD DE LAS PARTES EN LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

I. Aspectos generales sobre la Determinación de la Obligación Tributaria

Si bien incuestionablemente podemos sostener que la Ley establece en forma objetiva y general el presupuesto de hecho, cuya producción deriva la sujeción al tributo,¹ no menos cierto es que se trata de un mandato indeterminado que sólo cuando en el plano de la realidad se materializa, respecto a un individuo determinado, se particulariza y se requiere proceder a la determinación tributaria.²

Ahora bien, no hay razón jurídica verdadera que señale que el acto de determinación deba emanar únicamente de la Administración, por lo que podemos definir a la determinación de la obligación tributaria como el acto o conjunto de actos de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.³

Conforme al Derecho Tributario Venezolano, la determinación de la obligación tributaria puede llevarse a cabo de la siguiente forma:

¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge: *Derecho Financiero*, Volumen I. 5ta. Edición. Ediciones Diploma. Buenos Aires 1.993. p. 491.

² Ilse van Der Velde Hederich: *In Memoriam*. Asociación Venezolana de Derecho tributario. Caracas. 2001. p. 4.

³ C. Giuliani Fonrouge.: *Derecho Financiero*. V. I... *op. cit.*, p. 493.

1. Por los sujetos pasivos o también llamada Autodeterminación: Cuando dichos sujetos obligados a dar cumplimiento al precepto legal que establece la obligación tributaria, una vez configurado el hecho generador cumplen por sí mismos la obligación derivada de los hechos imposables de los cuales han sido responsables.

2. Determinación Mixta: No prevista la Autodeterminación en la ley especial, se le impone al sujeto pasivo la obligación de presentar a la Administración la declaración del hecho imponible, acompañada en algunos casos de datos, documentos o informes, para así llegar a concretizar el acto, cuantificando con base a estos elementos y estableciendo así la base gravable del tributo en cuestión.

3. Determinación a cargo de la Administración tributaria: Operante cuando la Administración Pública descubre que se ha omitido por error, ignorancia, imposibilidad física del causante entre otros, el cumplimiento de la obligación tributaria. La Administración puede bajo los supuestos establecidos en la ley, determinar sobre base cierta: Cuando dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho; y sobre base presunta o presuntiva, cuando la Administración no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta y lo hace por presunción o indicios de elementos cualitativos, que le permiten determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

La Administración procederá primeramente a determinar sobre base cierta; agotada está vía y en el entendido que se hace imposible realizarla, acudirá entonces a efectuar la determinación sobre base presuntiva como vía de excepción.⁴

De esta forma, existen supuestos que facultan a la Administración a proceder a efectuar la determinación de oficio, es decir en caso de incumplimiento del sujeto pasivo, como es el caso de lo establecido en nuestro Código Orgánico Tributario (COT) promulgado en 2001, señalando en su artículo 130:

“... La Administración Tributaria podrá proceder a la determinación de oficio, sobre base cierta o sobre base presuntiva...1. Cuando el contribuyente o responsable hubiera omitido presentar la declaración; 2. Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su veracidad o exactitud; 3. Cuando el contribuyente, debidamente requerido conforme a la ley, no exhiba los libros y documentos pertinentes o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación; 4. Cuando la declaración no esté respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios... 5. Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente...”

No obstante lo anterior, podemos señalar que no sólo se plantea la determinación por parte de la Administración bajo el supuesto de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, sino que el legislador prevé aquellas situaciones en las cuales, bajo mandato expreso de la ley, queda a su cargo la realización de este proceso: El numeral 6to del artículo 130 del COT establece: “Cuando así lo establezca el Código y las Leyes Tributarias”, en cuyo caso se deberán indicar, en dichos textos legales, expresamente, las condiciones y requisitos para que proceda esa

⁴ I. van der Velde Hederich: *In Memoriam. op. cit.*, p. 19,

determinación a cargo de la Administración con o sin la participación del sujeto pasivo.⁵

Así las cosas, una vez determinada la obligación tributaria y notificada al sujeto pasivo, nos encontramos entonces frente a la posibilidad de culminar dicho proceso con la extinción de la obligación tributaria mediante cualquiera de los medios de extinción o, como ocurre en muchos casos, originando discrepancias entre al sujeto pasivo y el fisco por el monto de la obligación. Es en esta fase del proceso donde mayoritariamente la doctrina ha situado el ámbito de eficacia de la voluntad de las partes en la concreción de los elementos cuantitativos del tributo, siendo éste el campo más idóneo para ubicar las técnicas convencionales⁶ y así llegar a un acuerdo sobre la determinación, también llamado por parte de la doctrina Concordato.⁷

En este sentido, hay quienes sostienen que el Concordato es un acto administrativo unilateral,⁸ sin embargo, siguiendo la corriente doctrinal representada por Fernando Sainz de Bujanda, con gran aceptación en América Latina, el convenio tributario contiene un negocio jurídico bilateral, es decir, un contrato entre la Administración financiera y una agrupación de contribuyentes.⁹

En América Latina hay aceptación mayoritaria de esta figura sobre la base de los beneficios que reporta al sistema tributario, en virtud de la oportunidad otorgada al sujeto pasivo de la relación obligacional tributaria para que, dentro de una tarea administrativa de determinación de oficio sobre base presuntiva, aquel conozca la suma gravable y el monto de la

⁵ *Ibid.*, p. 14.

⁶ Juan Ramallo Massanet: "La Eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias"; y Javier Martínez Hornero: "La terminación convencional en el procedimiento de Inspección de los tributos". En *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996. p. 242 y 214.

⁷ C. Giuliani Fonrouge: *Derecho Financiero*. V.I... op. cit., p. 526.

⁸ *Ibid.* p. 527.

⁹ Francisco Sainz De Bujanda: "*Hacienda y Derecho*". Tomo IV. Citado por I. van der Velde Hederich. *In Memoriam*. op. cit., p. 23.

deuda, pudiendo igualmente refutar sobre bases adecuadas la pretensión administrativa.¹⁰

Dicho lo anterior, si partimos del tecnicismo del Derecho Tributario, resulta casi imposible regular todas y cada una de las circunstancias que pueden concurrir en un supuesto concreto, por lo que resulta lógico pensar que en una primera fase del proceso, la determinación de la obligación tributaria genere objeciones entre la Administración y el contribuyente, sobretodo si a la primera le ha sido imposible obtener de alguna manera la información cierta y directa que le permita realizar la determinación sobre base cierta.

Estas objeciones generalmente alcanzan tales magnitudes que no permiten por múltiples razones, culminar en corto tiempo la realización del interés fiscal.

Esta lentitud en el proceso responde a la ya consabida crisis del sistema judicial estatal no exclusiva de Venezuela, ni tampoco de Latinoamérica, donde los diversos factores de orden jurídico, cultural, social, político y en algunos casos económico que afectan el sistema de administración de justicia han sido estudiados y analizados, haciéndose difícil determinar, cual de estos factores configura verdaderamente la causa de los males del sistema judicial.¹¹

La sobrecarga de procesos que mantienen los tribunales se traduce en demoras en la administración de justicia, lo cual genera en sí un problema presupuestario que afecta tanto a la Administración, como a los administrados.

La modernización de la Administración es hoy en día una de las aspiraciones más sentidas de la sociedad moderna¹² y lo cierto es que muchas de las divergencias y conflictos que generalmente se producen en las constantes y variadas relaciones que se suscitan entre la Administración y los administrados, pueden ser resueltos por mecanismos

¹⁰ I. van der Velde Hederich: *In Memoriam*. op. cit., p. 23.

¹¹ Andrés A. Mezgravis. "La promoción del arbitraje: un deber constitucional reconocido y vulnerado por la jurisprudencia". *Revista de Derecho Constitucional*, No. 5. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello. 2.002. p. 6.

¹² Luis Fraga Pittaluga: *El arbitraje en el Derecho Administrativo*. Editorial Torino. Caracas. 2000. p. 15.

novedosos que sin estar atados a la rigidez de las actuales estructuras, ofrezcan suficientes garantías frente a la arbitrariedad y capricho de los funcionarios.¹³

Apoyando la tesis de modernización de la Administración pretendemos proceder entonces al estudio de los medios alternativos de solución de conflicto y su aplicación al sistema tributario, específicamente en el área de la determinación de la obligación tributaria. Procedimientos estos los cuales no pueden concebirse adversos a la justicia estatal, sino que deben coexistir como firmes aliados en virtud de su relación de dependencia recíproca.¹⁴

Dicho lo anterior, pasaremos entonces a analizar la relación existente entre el contenido de la ley, la Administración y los administrados a la hora de determinar la cuantía de la obligación tributaria, todo ello como características fundamentales que nos llevarán a buscar vías de acuerdo entre las partes involucradas.

II. La Voluntad de las partes en el Proceso de Determinación de la Obligación Tributaria.

Como dijimos anteriormente la Ley establece en forma objetiva y general el presupuesto de hecho que da origen al tributo, teniendo entonces la Administración un derecho-deber, pues en relación con el particular ejercerá el derecho de crédito y, en relación a la ley el deber de cumplir su mandato, estableciendo mediante el acto de liquidación el contenido cuantitativo de la prestación que el sujeto pasivo debe cumplir.

En este sentido, producido el acto administrativo de liquidación, podemos decir que ya no tendrá importancia alguna la voluntad de las partes, pues el sujeto pasivo decidirá cumplir o no con su obligación asumiendo las

¹³ *Ibid.* p. 16.

¹⁴ A. A. Mezgravis: "La promoción del arbitraje: un deber..." *op. cit.*, p.7.

consecuencias que deriven de sus actos. Dentro de la obligación tributaria, por tanto, su voluntad no tiene relevancia, teniéndola sí antes, para dar origen a la obligación y pudiéndola tener después, respecto de las consecuencia sancionatorias si aquella voluntad fuere constitutiva de una infracción o de un tipo delictivo.¹⁵

La presencia de la voluntad de las partes en el procedimiento de determinación logra un acoplamiento perfecto entre Administración y contribuyente, sometidos ambos a lo dispuesto en la ley, atribuyen de esta manera al acto de liquidación naturaleza declarativa, en lugar de constitutiva de la obligación, ya que la Administración pierde así algo de su connotación autoritaria a la hora de cumplir su función de declarar el derecho, independientemente de que siguen existiendo determinadas facultades o esferas de decisión en cuanto a la obligación tributaria que sitúan a la Administración en un plano superior.¹⁶

Es importante destacar que no estamos hablando de relajar la legalidad del procedimiento tributario, pues pensamos que debe ser la Ley, según ha manifestado una parte mayoritaria de la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema, la que determine los supuestos en los que puede ser posible otorgar eficacia a la voluntad de las partes en relación con el contenido de la obligación tributaria,¹⁷ lo cual definitivamente parece conveniente sobretudo por razones de seguridad jurídica. Tampoco discutimos que es la Administración quien tiene la facultad de definir y valorar los elementos del hecho imponible cuando no sea evidente o cuantificable; simplemente queremos poner en evidencia el recurso de poder despejar la incertidumbre sobre cualquier elemento de la obligación, sin necesidad de acudir a un conflicto mayor de carácter en muchos casos judicial y, que la resolución de esa incertidumbre pueda

¹⁵ J. Ramallo Massanet: "La Eficacia de la voluntad de las partes...". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.*, p. 221.

¹⁶ *Ibid.* p. 221

¹⁷ Carmen Botella García-Lastra: "La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos". *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario. op cit.*, p. 201.

producirse por el acuerdo entre las partes, dando eficacia a la voluntad concorde de las mismas.¹⁸

Con el transcurrir de los años no podemos discutir que a medida que las normas jurídico-administrativas han perdido precisión, la Administración ha ganado capacidad de decisión,¹⁹ con lo que bien podemos plantearnos si la interpretación unilateral por parte de la Administración Tributaria de determinados conceptos complicados contenidos en las normas, puede conducir a un alejamiento del derecho y, en consecuencia, de la realidad concreta que se pretende regular.²⁰

A. Límites de la Voluntad de las partes en el Derecho Tributario:

No obstante lo antes expuesto, tanto la doctrina como la jurisprudencia señalan ciertos límites al cumplimiento de las funciones que ejerce la Administración a través de la negociación o consenso con los particulares. Estos límites serían:

A.1. Cumplimiento de la Constitución y las Leyes, procurando la recaudación y la eficacia administrativa:

La Administración es recipiendaria de potestades no en provecho propio, sino en el de la colectividad, en favor de lo que genéricamente denominamos interés público. En ese sentido, la atribución de la titularidad sobre determinadas potestades es conferida a la

¹⁸ J. Ramallo Massanet: "La Eficacia de la voluntad de las partes...". *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. op cit., p. 223.

¹⁹ Ángeles De Palma Teso: "Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo". Citado por María Esther Sánchez López: *El Acuerdo de Voluntades en el Ámbito Tributario*. <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/Acuerdo%20de%20voluntades.pdf>. p. 31.

²⁰ M. Sánchez López: *El Acuerdo de Voluntades en el Ámbito Tributario*. op. cit., p. 7.

Administración sobre la base, de que ella es quien debe garantizar que se satisfagan las necesidades colectivas (el interés público).²¹

En este sentido, la Administración Tributaria carecería entonces de capacidad negocial, en virtud de su deber de regulación de aspectos que son considerados de interés público.

Este interés pasa a ser público cuando involucra a un número indeterminado de individuos, pero su definición definitivamente no ha logrado ser satisfactoria en su totalidad²², pues lo que fue el interés público hace algunos años, hoy es dominio exclusivo de los particulares y por el contrario, lo que fue actividad propia de los particulares ha pasado a ser por razones de interés público, del dominio del Estado.²³

Con el transcurrir del tiempo, las diferentes legislaciones en su intento de ajustar el derecho a la realidad, entre estas la Venezolana, han otorgado como estudiaremos más adelante carácter Constitucional a la promoción de los medios de autocomposición procesal, los cuales son particularmente relevantes por intervenir en ellos la voluntad de las partes, razón por la cual pensamos que la concurrencia de la voluntad de la Administración y el contribuyente puede en ocasiones, ser un instrumento ideal para tutelar el interés público.

Por lo tanto, la eficacia y ámbito de aplicación de las técnicas convencionales que involucran la voluntad de sujeto pasivo y activo, dependerá del sector concreto de actuación administrativa en que aquélla se produzca.²⁴

²¹ Rafael Badell Madrid: *Los Medios alternativos de solución de conflictos en el proceso contencioso-administrativo*. <http://www.badellgrau.com/conflictosprocesocontencioso.html>, p. 7.

²² Escola H. *El Interés Público como fundamento del derecho administrativo*. Citado por L. Fraga Pittaluga.

"Una Aproximación al Arbitraje...". *Libro-Homenaje a José Andrés Octavio*. op. cit., p. 150.

²³ L. Fraga P. "Una Aproximación al Arbitraje...". *Libro-Homenaje a José Andrés Octavio*. Op. cit., p. 150

²⁴ Francisco Delgado Piqueras: "La terminación convencional del procedimiento administrativo", citado por M. Sánchez López: *El Acuerdo de Voluntades en el Ambito Tributario*. op. cit. p.2.

A.2. Control de la legalidad de los actos administrativos:

En muchas legislaciones, como efectivamente ocurre en la Legislación Venezolana, existen reservas previstas en la Constitución en favor de los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, para el control de la constitucionalidad y legalidad de los actos dictados por la Administración, normativa ésta que abarca por supuesto, aquellos actos administrativos de contenido tributario.

Asimismo, la doctrina extranjera señala que cualquier excepción al principio de control judicial de los actos por parte de la Administración, debe ser amparado por la Constitución,²⁵ aunque algunos autores sostienen que en este caso el principio de legalidad o reserva de ley debe interpretarse de una manera flexible.²⁶

Así las cosas, encontramos el artículo 258 de nuestra Carta Magna, el cual consagra la promoción y uso, en todo proceso, de los mecanismos alternativos de resolución de controversias como el arbitraje, la transacción, la conciliación, entre otros, los cuales como comentamos anteriormente se caracterizan por involucrar la voluntad de las partes.

Ahora bien, es importante aclarar que la aplicación de estas fórmulas en modo alguno comporta la renuncia al control judicial; por el contrario, la aplicación de cualquiera de los medios alternativos de solución de controversia culmina en un acto que podría ser recurrido por la vía judicial si el mismo es contrario al orden público, o incumplido por alguna de las partes.²⁷ Nos referimos entonces, a un equilibrio dirigido precisamente, a lograr un mayor acercamiento entre derecho y realidad a partir de un correcto ensamblaje de la voluntad de las partes en el procedimiento de gestión tributaria.

²⁵ Sentencia de la extinta Corte Suprema de Justicia. Sala Político Administrativa. 14-12-1970. caso: Juan Viera Alves. Citado por L. Fraga Pittaluga: "Una Aproximación al Arbitraje...". *op. cit.*, p. 156.

²⁶ J. Ramallo Mssanet. "La Eficacia de la voluntad de las partes...". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.*, p. 226.

²⁷ R. Badell M.: *Los Medios alternativos de solución de conflictos en el proceso contencioso-administrativo. op. cit.*, p. 9.

Asimismo, tampoco podemos decir que los principios de legalidad y capacidad contributiva sean incompatibles con el diálogo y el acuerdo, pues si ambas partes contribuyen a reconstruir y respetar los citados principios constitucionales saldrán beneficiados; ahora bien, si quieren regatear, tales principios serán vulnerados.²⁸

No pretendemos con esto restar importancia al principio de legalidad dentro del procedimiento tributario, sino presentarlo de forma coherente con las exigencias que, en materia tributaria, se derivan del Texto Constitucional, en relación con el ámbito de actuación de la voluntad de las partes en el seno del procedimiento de gestión, según se deduce de lo expuesto más arriba,²⁹ y es así como parte de la doctrina igualmente señala la idea de que no sólo es compatible la eficacia de la voluntad de las partes de la obligación tributaria con el principio constitucional de legalidad, sino que, además, aquella eficacia colabora en el perfeccionamiento de dicho principio.³⁰

A.3. La Indisponibilidad de las Potestades tributarias:

Pasamos entonces a revisar la indisponibilidad por parte de la Administración de las potestades que le otorga la Ley.

En este sentido, no podemos decir que la concurrencia de la voluntad de las partes en el proceso de determinación de la obligación tributaria, se traduzca en la renuncia por parte de la Administración de la potestad tributaria, sino por el contrario se trata del ejercicio de un poder que la ley reconoce a la Administración para que haciendo uso de éstos métodos

²⁸ Francesco Moschetti: "Las Posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.*, p. 127.

²⁹ M. Sánchez López: *El Acuerdo de Voluntades en el Ámbito Tributario. op. cit.*, p. 3.

³⁰ J. Ramallo M.: "La eficacia de la voluntad de las partes...". En *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.*, p. 224, 226 y ss.

negociales, sustituya su decisión unilateral por el negocio jurídico cuando el interés público así lo exija.³¹

De las ideas antes esgrimidas, podemos poner de relieve cómo, en ausencia de predeterminación normativa suficiente es posible, debido al margen de apreciación que de dicha indeterminación se deduce, acudir a los mecanismos alternativos de solución de conflictos; afirmación que debe complementarse con la consideración del “menor grado de coactividad” de esta clase de normas, que permiten, la entrada en juego de la voluntad de las partes,³² lo cual a nuestro juicio se presenta de forma ideal en el proceso de determinación de la obligación tributaria que realiza la Administración sobre base presuntiva.

Así las cosas, pasaremos entonces a analizar los distintos mecanismos caracterizados por estar presente en ellos la voluntad de las partes, también llamados de autocomposición procesal.

³¹ L. Fraga Pittaluga: “Una Aproximación al Arbitraje...”. *Libro-Homenaje a José Andrés Octavio. op. cit.*, p. 158.

³² E. Sánchez López: *El Acuerdo de Voluntades en el Ámbito Tributario. op. cit.*, p. 15.

CAPITULO II

NOCIONES GENERALES SOBRE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCION DE CONTROVERSIAS

La necesidad imperante de los distintos sistemas de justicia a nivel mundial, incapaces en muchos casos, de adecuarse a los cambios sociales y tecnológicos de un mundo globalizado, ha generado una tendencia hacia la instauración de mecanismos alternativos que permitan obtener solución a los conflictos, de manera efectiva en tiempo razonable.

Estos mecanismos alternativos, utilizados muchas veces en la cotidianidad, pueden llegar a ser inclusive más eficientes que los planteados por el derecho positivo, generalmente divorciados de las realidades que pretenden regular.³³

Los medios alternativos de solución de controversias son aquellos mecanismos que, también llamados de autocomposición procesal, previstos en la Ley, pueden ser utilizados para sustituir la decisión de un órgano jurisdiccional o administrativo, por una decisión producto de la voluntad de las partes involucradas o por decisión de un tercero por éstas designado.

Lo cierto es que muchas de las divergencias y conflictos que surgen generalmente entre la Administración y los contribuyentes, pueden ser resueltos por mecanismos novedosos que sin estar atados a la rigidez de las estructuras actuales, ofrezcan suficientes garantías.³⁴

En definitiva, la necesidad de flexibilizar esa relación entre la Administración y los contribuyentes, promoviendo la negociación y el diálogo, es lo que parte de la doctrina ha llamado la Administración Concertada, refiriéndose a que la Administración renunciaría hacer valer

³³ L. Fraga Pittaluga: "Una Aproximación hacia el estudio del Arbitraje...". En *Libro-Homenaje a José Andrés Octavio. op. cit.*, p. 124.

³⁴ *Ibid.* p. 124.

de forma imperativa e unilateralmente sus potestades y se avendría a convenir con los particulares destinatarios, la aplicación concreta de los mismos, generando en cambio una colaboración activa de los administrados más beneficiosa que la pasiva y resignada, cuando no eludida o evadida sumisión.³⁵

Nuestro Código Orgánico Tributario establece en su artículo 121: “La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial:...10. Suscribir convenios con organismos públicos y privados para la realización de las funciones de recaudación, cobro, notificación, levantamiento de estadísticas, procesamiento de documentos y captura o transferencias de los datos en ellos contenidos. En los convenios que se suscriban la Administración Tributaria podrá acordar pagos o compensaciones a favor de los organismos prestadores del servicio. Asimismo, en dichos convenios deberá resguardarse el carácter reservado de la información utilizada, conforme a lo establecido en el artículo 126 de este Código”.

En este sentido, estaría entonces autorizada la Administración Tributaria a suscribir convenios con organismos públicos y privados, claro está que para ello la Administración debe valerse de procedimientos y personal altamente calificado, procurando un ambiente propicio para el diálogo, que permita así conducir a acuerdos que gocen de estándares de legalidad y rendimiento tributario.

Así las cosas, pasamos a revisar los distintos procedimientos llamados medios alterativos de solución de disputas, que utilizados a fin de solventar cualquier discrepancia entre la Administración y los administrados, pudieran dar origen a esos convenios señalados por nuestro Legislador.

³⁵ García De Enterría, E- Fernández, TR: “Curso de Derecho Administrativo”. citado por L. Fraga Pittaluga: “Una Aproximación hacia el estudio del Arbitraje...”. En *Libro-Homenaje a José Andrés Octavio. op. cit.*, p. 127.

I. La Conciliación, La Transacción y el Arbitraje. Noción General

A. La Conciliación:

La Conciliación se define como aquel proceso a través del cual las partes en conflicto recurren a un tercero (conciliador), encargado de dirigir la discusión con el fin de encaminar a las partes a un acuerdo de voluntades. Acuerdo de voluntades que encuentra puntos de acercamiento entre los intereses que los enfrentan, sin que para ello intervengan terceros, o, también de la actividad dispuesta por otro en miras a aligerar las tensiones y desacuerdos de las partes.³⁶

La conciliación será entonces, aquel proceso en el cual el conciliador designado por las partes pasa a conocer de manera detallada las circunstancias y posturas de las partes, llegando a los verdaderos intereses, desechando aquellas posturas que no son importantes, diferenciando posturas de intereses y conduciendo de esta manera a las partes a una solución beneficiosa para ambas.

Entre las principales características de la Conciliación podemos señalar:

- Es un acto al que las partes deciden acudir voluntariamente.
- Proceso ágil, generalmente desarrollado en una audiencia asistida.
- Permite acuerdos donde se toman en cuenta y se satisfacen los verdaderos intereses de las partes.

La conciliación implica una medida de diálogo constructivo que permite buscar soluciones que pueden producir beneficios inmediatos, evitando de esta manera la fase contenciosa.

³⁶ José Oswaldo Casas: "Transacción y Arbitraje en la doctrina y en el Derecho Tributario Argentino". *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. Tomo II. Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2004. p. 97.

B. La Transacción

La Transacción es definida por nuestro Código Civil, en su artículo 1.713 como el contrato en virtud del cual, las partes, mediante concesiones recíprocas, ponen fin a un litigio o previenen uno eventual, demostrando de esta manera la posibilidad de realizar la transacción extrajudicialmente cuando las partes se ponen de acuerdo con el fin de evitar un litigio, y judicial cuando las partes de mutuo acuerdo finalizan un juicio ya iniciado.

La Transacción es un acuerdo de concesiones recíprocas que estatuye la solución misma de la disputa.³⁷

En este sentido, además de los requisitos normales de todo contrato civil, tales como capacidad, consentimiento, causas y objeto lícito, para que se pueda producir la transacción es necesario que los sujetos participantes tengan capacidad de disposición de la materia o los objetos comprendidos en la transacción, señalando de esta manera como sujetos involucrados a la Administración y al particular.

Ahora bien, parte mayoritaria de la doctrina ha señalado el carácter excepcional de la transacción, la cual implica un poder de disposición respecto del cual los órganos públicos están limitados dada su vinculación al principio de la legalidad y al interés público que están llamados a salvaguardar; y en consecuencia, no podrán celebrarse transacciones que sean contrarias al interés público o que impliquen la renuncia de potestades por parte de la Administración.³⁸

Asimismo, se ha sostenido que a la hora de resolver disputas tributarias mediante soluciones transaccionales, si bien existe la indisponibilidad del crédito tributario, en virtud del principio de legalidad, la ley podrá otorgar a

³⁷ Gabriel Ruan Santos: *Visión crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario hacia Los Acuerdos Procedimentales*, citado por María Carolina Cano: "La Transacción y el Arbitraje en el Código Orgánico Tributario de 2001". *Libro-Homenaje a Jaime Parra Pérez, Temas de Actualidad Tributaria*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2009. p. 251.

³⁸ R. Badell Madrid: *Los Medios alternativos de solución de conflictos en el proceso contencioso-administrativo*. *op. cit.*, p. 12.

la Administración tributaria facultades dispositivas de la deuda tributaria, que deben estar expresamente previstas en la ley³⁹.

Las principales características de la Transacción Judicial son:

- Es un contrato bilateral, que se conforma con la manifestación de voluntad del actor y del demandado de poner fin al juicio
- Pone fin a la controversia o litigio pendiente.

C. El Arbitraje:

Mecanismo de resolución de controversias que tiene su origen en un acuerdo de voluntades de las partes involucradas, a través del cual convienen en someter al conocimiento de terceras personas, denominadas árbitros, la resolución de los conflictos surgidos entre ellas.⁴⁰

Institución a través de la cual un tercero soluciona un litigio entre dos o más personas ejerciendo la función jurisdiccional que le ha sido confiada por ellas.⁴¹

Las características más importantes del arbitraje son:⁴²

- Resolución de conflictos intersubjetivos: Debe existir un conflicto intersubjetivo de intereses, es decir, la existencia de una pretensión resistida por aquel contra la cual la misma se dirige.
- Intervención de un tercero: No son las partes quienes resuelven sus diferencias sino que confían en un tercero imparcial que ellas mismas han designado a fin de solucionar la controversia. La

³⁹ Mery Boveda.: "El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano". *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. Tomo I. Fundación de Estudios de Derecho Administrativo. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2004. p. 208.

⁴⁰ R. Badell Madrid: *Los Medios alternativos de solución de conflictos en el proceso contencioso-administrativo*. op. cit., p. 17.

⁴¹ Chrales Jarrosson: "*La notion d'arbitrage*. Librairie General de Droit et de Jurisprudence". Citado por Alberto Blanco-Urbe Quintero: "Las posibilidades arbitrales en el ámbito tributario". *Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal*. No. 1. INVEDEPRO. Enero-Junio 1999. p. 222.

⁴² L. Fraga Pittaluga: "Una Aproximación hacia el estudio del Arbitraje...". En *Libro-Homenaje a José Andrés Octavio*. op. cit., p. 137.

decisión de este tercero llamado árbitro, quien actúa de forma independiente de la voluntad de quien lo ha designado, es vinculante para las partes y están obligadas a obedecerla en todo su alcance y contenido.

- Naturaleza disponible del objeto litigioso: Solamente podrá proceder arbitraje sobre aquellas materias sobre las cuales las partes puedan disponer.
- Voluntariedad en el Sometimiento: Las partes deben acordar libremente someter la disputa al procedimiento de arbitraje.
- Decisión definitiva e irrevocable: El conflicto que es sometido a arbitraje culmina con un laudo. Este laudo aunque no es una sentencia tendrá carácter definitivo e irrevocable.
- Existe igualdad de oportunidades a las partes para que inicien el procedimiento.
- Procedimiento, rápido, simple y económico, partiendo de los mismos principios básicos de la justicia ordinaria.

En este sentido, podemos definir el arbitraje tributario como aquel mecanismo de solución de controversias mediante el cual las partes en conflicto, una de las cuales al menos, debe ser persona de derecho público dotada de potestad tributaria, acuerdan que sus diferencias surgidas sobre materias de su libre disposición o en aquellas materias definidas expresamente por el legislador, sean resueltas por árbitros mediante un laudo que tiene la eficacia de cosa juzgada.⁴³

⁴³ *Ibid.* p. 148.

II. Los Medios Alternativos de Solución de Controversias en la Constitución venezolana

El Constituyente Venezolano, no ajeno a esta necesidad de buscar formas alternativas al sistema judicial, de manera novedosa y visionaria ha incluido en el artículo 258 de la Constitución de 1.999 la promoción del arbitraje, la conciliación, la mediación y cualquier otro medio de solución de controversias.

Asimismo, ha dado a estos medios alternativos un impulso jurisdiccional en el artículo 253 de nuestra Carta Magna cuando señala que "... el sistema de justicia está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los o las auxiliares y funcionarios y funcionarias de justicia, el sistema penitenciario, los medios alternativos de justicia, los ciudadanos y ciudadanas que participan en la administración de justicia conforme a la ley y los abogados y abogados autorizados y autorizadas para el ejercicio", sometiendo de esta manera la actuación de la administración pública a la ley, estimulando mecanismos no jurisdiccionales que según sostiene la doctrina permiten alcanzar una justicia material y concreta,⁴⁴ pasando así los medios alternativos a formar parte del sistema de administración de justicia en Venezuela.⁴⁵

Igualmente el desarrollo del legislador no deja de ajustarse plenamente al principio de eficacia administrativa establecido en el artículo 141 de nuestra Constitución y desarrollado a nivel legislativo por el artículo 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos de la Administración

⁴⁴ Carlos Parodi: La Acción, la Jurisprudencia y el Proceso en La Doctrina Actual. Citado por Paolo Longo: Arbitraje y Sistema Constitucional de Justicia. Editorial Frónesis Caracas, 2004, p. 92.

⁴⁵ M. Bóveda.: "El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano". *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. Tomo I. *op. cit.*, p. 208.

Pública conforme al cual es un propósito del Estado la consecución de una Administración eficiente y eficaz al servicio de los ciudadanos.⁴⁶

No obstante la presencia de tales normas, en nuestro país, a diferencia de la regulación sobre la materia en el derecho comparado y salvo el caso específico de las concesiones en las que se prevé la posibilidad para las partes de resolver sus controversias mediante la conciliación, la transacción o el arbitraje (art. 61 del Decreto N° 319 con rango y fuerza de Ley Orgánica para la Promoción de la Inversión Privada bajo el Régimen de Concesiones) no existe texto legal alguno que consagre de forma expresa y general la posibilidad para la Administración de celebrar con el particular fórmulas negociales con el objeto de poner fin a una controversia.⁴⁷

III. Los Medios Alternativos de Solución de Controversias en el Código Orgánico Tributario

Siendo el objeto principal de esta investigación presentar mecanismos que permitan resolver las controversias surgidas de discrepancias entre la Administración y el contribuyente en cuanto a la determinación de la obligación tributaria, es necesario revisar el ámbito de aplicación de estos mecanismos en el derecho tributario venezolano actual.

Es claro que esta intervención debe ir de la mano con el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, esto es analizar la reserva de ley tributaria, frente a la eficacia de la voluntad de las partes en nuestro ordenamiento jurídico.

Por su parte El Código Orgánico Tributario de 1994 en sus artículos 58 y siguientes se adelantó a este proceso iniciando con la inclusión de La Transacción, no sufriendo cambios mayores en la reforma del Código

⁴⁶ R. Badell Madrid: *Los Medios alternativos de solución de conflictos en el proceso contencioso-administrativo*. *op. cit.*, p. 4.

⁴⁷ *Ibid.* p. 3.

Orgánico Tributario de 2001, calificándola de contrato susceptible de celebrarse en fase judicial, es decir, durante un litigio pendiente.

En este sentido el COT regula todo lo referente a la Transacción en los artículos 305 al 311, señalando:

“Artículo 305: Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada conforme a las disposiciones de este Capítulo. La Transacción deberá ser homologada por el juez competente a los fines de su homologación”

De esta manera podemos observar que nuestro COT sólo prevé la Transacción como medio de terminación de un litigio ya existente, desnaturalizando la institución y haciendo casi imposible su aplicación, puesto que cuando el litigio entra en fase judicial, ya tanto Administración como el contribuyente han fijado sus posiciones,⁴⁸ sin deslindar posturas de intereses y donde la posibilidad de acuerdo es casi nula. Distinto ocurriría si dicho proceso se lleva a cabo desde el momento mismo de la fiscalización para evitar una controversia o durante la fase de revisión en sede administrativa del acto de determinación tributaria.⁴⁹

Lamentablemente la experiencia de transacciones en el ámbito tributario ha sido prácticamente inexistente, primeramente debido a las críticas asociadas a las transacciones petroleras, donde consideraciones de conveniencia de gran significación económica y fiscal celebradas con compañías petroleras extranjeras, con anterioridad a la promulgación del COT,⁵⁰ aún hoy son objeto de duras críticas, sino también gracias a posiciones doctrinarias que aluden al respeto al principio de indisponibilidad del crédito tributario y al principio de legalidad para ser viable su aplicación, aunque ya ha sido señalado que el principio de indisponibilidad del crédito tributario, no está consagrado en forma alguna

⁴⁸ M. Cano. : “La Transacción y el Arbitraje...”. *Libro-Homenaje a Jaime Parra Pérez, Temas de Actualidad Tributaria. op. cit.* p. 256.

⁴⁹ *Ibid.* p. 256

⁵⁰ Ramón Valdés Costa: *Temas Tributarios. Compilación de Estudios y Sentencias Publicadas en la Revista de Derecho Tributario No. 1 a la No. 50.* Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 1999. p. 306.

en el texto constitucional, sino que se desprende de una interpretación propia de una perspectiva autoritaria del ejercicio del Poder Público.⁵¹

Sin lugar a dudas la Transacción supone un acuerdo de voluntades⁵² y, aunque no ha sido señalado en nuestro Código Orgánico Tributario de manera expresa la posibilidad de utilizar medios como la conciliación en el procedimiento tributario, ya nuestra Carta Magna ha establecido su promoción,⁵³ desarrollo del cual se origina la transacción.

Ahora bien, en cuanto al Arbitraje en el ámbito tributario, fue señalado por primera vez en el Código Orgánico Tributario de 2001 en los Artículos 312 al 326 señalando:

“Artículo 312: La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, de mutuo acuerdo, podrán someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materia susceptibles de transacción. De conformidad con lo establecido en el artículo 305 de este Código”

El arbitraje deberá proponerse y deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el Recurso Contencioso Tributario. Las partes, de mutuo acuerdo, formalizarán el arbitraje en el mismo expediente de la causa, debiendo expresarse con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros.

De esta manera, ha sido incluido el arbitraje en el ámbito tributario, al igual que la transacción, limitado a la fase judicial, donde Administración y contribuyente acuerdan someter la disputa a la intervención de terceros, quienes de forma independiente conforme a las leyes de la República, resuelven la disputa mediante un procedimiento más expedito.

Pareciera entonces que tras la consagración legal del arbitraje tributario pudiésemos asumir que ha sido superado el obstáculo histórico que siempre encontró esta figura en el principio de la indisponibilidad de las

⁵¹ A. Blanco-Urbe Quintero. “El Arbitraje en el Derecho Administrativo y Tributario”. Citado por M. Cano: La Transacción y el Arbitraje...”. *op. cit.*, p. 251.

⁵² *Ibid.* p. 250.

⁵³ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Artículo 258

potestades de la Administración, de los créditos tributarios y de la igualdad de los contribuyentes, aunque aún subsisten dudas sobre las cuestiones litigiosas que podrían ser objeto de ese arbitraje,⁵⁴ originadas principalmente por la norma del artículo 312 del COT, arriba transcrito.

No obstante lo anterior, apoyamos la tesis que afirma que no existe fundamento de derecho alguno que justifique la presencia de un pretendido principio general de derecho de exclusión del arbitraje, en todo conflicto jurídico en el que esté involucrado el Estado, además de que debe aceptarse que la regla o principio radica en realidad, en el derecho de los sujetos en toda relación jurídica, incluida la eminentemente pública relación tributaria conflictuada a utilizar algún medio alternativo de solución de conflictos, a excepción de aquellos casos en los que el legislador de manera expresa disponga lo contrario.⁵⁵

Como quiera que tanto la transacción y el arbitraje según lo previsto en el COT, se limitan a ser propuestos sólo durante la fase judicial, no revisaremos sus procedimientos respectivos, sino que pasaremos directamente a analizar la posibilidad de aplicación de los mismos en la fase de fiscalización o de revisión administrativa del acto de determinación tributaria.

IV. Ámbito de aplicación de la conciliación, la transacción y el arbitraje en la determinación de la obligación tributaria.

Partiendo del contenido ex lege de la obligación tributaria, la cual supone, que una vez producido el hecho generador, el mismo tendrá la extensión prevista por la ley, y no la que el sujeto realizador del hecho quiera darle, cabe analizar cuál será el momento propicio para la actuación de la voluntad de las partes, en el entendido que los medios alternativos de

⁵⁴ G. Ruan S.: "Visión crítica sobre la Transacción y el Arbitraje...". Citado por M. Cano: "La Transacción y el Arbitraje...". *op. cit.*, p. 261.

⁵⁵ A. Blanco-Urbe Quintero: "La conciliación, el arbitraje y la transacción como medios de resolución de conflictos administrativos". Citado por M. Cano: "La Transacción y el Arbitraje...". *op. cit.* p. 261.

solución de controversias son en esencia el desarrollo de un acuerdo de voluntades.

Como ya hemos señalado previamente, la doctrina sostiene que debe ser la Ley, la que determine los supuestos en que es posible otorgar eficacia a la voluntad de las partes en relación con el contenido de la obligación tributaria,⁵⁶ lo cual definitivamente nos parece conveniente por razones de seguridad jurídica.

Asimismo, la incidencia que sobre los particulares supone el ejercicio de la potestad tributaria, amerita un sistema de garantías bien establecidas que actúe como contrapeso, rechazando cualquier intento de arbitrariedad o abuso de poder y si bien es cierto, que los medios alternativos son necesarios para alcanzar una mayor eficacia administrativa, es necesario que los mismos tengan un ámbito específico de aplicación, requisitos y efectos claramente definidos por el legislador.⁵⁷

También es claro que pueden existir conceptos jurídicos indeterminados, los cuales acompañados de la incertidumbre sobre los hechos, se convierten en el terreno apropiado para la aplicación de soluciones convencionales. Así las cosas cuando esta incertidumbre recae sobre cuestiones de hecho, lo que se intenta eliminar es una duda respecto a la existencia o no de un hecho determinante para la producción de las consecuencias jurídicas previstas en la norma, esto es, la determinación de la obligación tributaria. Mientras que las cuestiones de derecho se refieren a la valoración y clasificación de lo acontecido conforme a criterios del orden jurídico y su interpretación.

Soluciones convencionales como el arbitraje podrían entonces, una vez establecidas en la norma, resolver disputas relativas a los hechos de la relación tributaria, así como también solucionar conflictos surgidos de la

⁵⁶ C. Botella G.: "La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos". *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario. op cit.*, p. 201.

⁵⁷ L. Fraga Pittaluga: "Una Aproximación hacia el estudio del Arbitraje...". En *Libro-Homenaje a José Andrés Octavio. op. cit.*, p. 161.

aplicación de presunciones legales, de la determinación de la obligación tributaria practicada sobre base presuntiva.⁵⁸

Es importante aclarar, que si bien es cierto que el legislador ha previsto la posibilidad de actuación del contribuyente en la propuesta de determinación del acta fiscal, es sólo una propuesta que se le presenta al contribuyente para que la acepte o la rechace. Lamentablemente la participación del contribuyente no es frecuente pues al ser notificados del acta fiscal asumen de inmediato una posición adversarial contra la Administración que generalmente deviene en un proceso contencioso tributario.⁵⁹

En definitiva, aunque más adelante veremos la experiencia extranjera de quienes apoyan y rechazan la tesis de la solución convencional de controversias surgidas de la determinación de la obligación tributaria, es importante destacar que para el caso de Venezuela, con la limitación expresa que ha hecho el COT, del arbitraje y la transacción a la fase judicial, se hace imperativo ir hacia soluciones menos formales y más flexibles que incorporen al procedimiento de determinación tributaria la ocasión para los acuerdos entre la Administración y los administrados, sin que desaparezca el carácter unilateral de las potestades públicas⁶⁰ y es que proporcionar la posibilidad al contribuyente no sólo de defenderse sino también de determinar y fijar lo que será su posición incorporando las técnicas convencionales, pueda situarse también en la satisfacción del interés público, de una manera más rápida y eficaz que mediante la adopción de una decisión imperativa “que pudiera ser cuestionada o difícil de ejecutar o simplemente adoptada a espaldas de la opinión de los afectados”⁶¹

⁵⁸ *Ibid.* P. 118

⁵⁹ *Ibid.* p. 163

⁶⁰ G. Ruan S.: “Visión crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario...”. Citado por M. Cano: “La Transacción y el Arbitraje...” *op. cit.*, p. 266.

⁶¹ Manuel Sánchez Morón: “La terminación convencional de los procedimientos tributarios”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. *op. cit.*, p 81.

CAPITULO III

LOS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCION DE CONTROVERSIAS EN EL DERECHO COMPARADO.

Aunque es claro que actualmente el procedimiento administrativo-tributario de primer grado, así como el de segundo grado no responden a su propósito fundamental de encaminar el ejercicio de las potestades tributarias en forma eficaz y en un tiempo razonable, permitiendo así la satisfacción del interés público,⁶² no menos cierto es que dicha problemática no es exclusiva del ordenamiento jurídico venezolano.

Ahora bien, no obstante frente a la existencia de un mundo cambiante hay quienes aún opinan que en el estado actual de la evolución del derecho tributario, puede afirmarse que en la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria el principio de legalidad es un dogma; sobretodo en cuanto a la ausencia de discrecionalidad de la Administración Tributaria en el ejercicio de su función de aplicar la ley al caso concreto;⁶³ sin embargo parte del derecho comparado, como señalaremos de seguidas, presenta claramente casos en los que la ley reconoce en estos aspectos, eficacia a la voluntad de las partes.

Los acuerdos administrativos previos al acto de determinación, serán una variante a la actividad realizada de forma unilateral por parte de la Administración, cuando se carezca de datos fehacientes, pues es claro que el derecho contemporáneo admite cada vez más la participación del contribuyente a través de las declaraciones juradas, entonces también debe admitirse su participación en ausencia de dichas declaraciones como colaborador de la Administración con el fin de restablecer hechos

⁶² L. Fraga Pittaluga: "Una aproximación hacia el estudio del arbitraje...". *Libro-Homenaje a José Andrés Octavio. op. cit.*, p. 124.

⁶³ R. Valdes Costa: "Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes". *Temas Tributarios. op. cit.*, p. 301.

ignorados, siendo un factor innegable de un mayor acuerdo de aplicación de la ley a un caso concreto⁶⁴.

En este orden de ideas y en virtud de la ubicación geográfica de nuestro país, comenzaremos revisando los desarrollos del derecho en el ámbito objeto de estudio en el continente europeo y america del norte, para luego estudiar el latinoamericano.

I. Acuerdos administrativos entre la Administración Financiera y los Contribuyentes en el Derecho Europeo

A. Italia:

A principios del Siglo XX se preveía expresamente en el Reglamento del Impuesto sobre la Riqueza Mobiliaria, que la Administración y el sujeto pasivo, podían ponerse de acuerdo sobre la determinación de la renta imponible, a través del llamado Concordato, el cual resultaba de un documento elaborado por ambas partes, donde se manifestaba expresamente el acuerdo.

Normativas parecidas eran aplicadas a la determinación del valor de los bienes inmuebles con el fin de la aplicación de los impuestos indirectos.

A finales de los años 50 ya no se habla de Concordato, sino de Adhesión del Contribuyente al momento de fijar la base imponible mediante la redacción del oportuno documento.

El Autor Francesco Moschetti resalta las características de la normativa existente para el momento de la siguiente manera:

“a. El objeto del concordato era únicamente la base imponible, no el an debeat (subsistía, por tanto, la posibilidad de alegar posteriormente la radical inexistencia de la obligación tributaria).

⁶⁴ *Ibid.* p. 319

- b. Su efecto era el carácter definitivo de la determinación de la base imponible para el contribuyente.
- c. La Administración Tributaria tenía aún la posibilidad de integrar la base imponible en virtud del conocimiento sobrevenido de elementos nuevos. Por tanto, el carácter definitivo no era paritario respecto de la Administración y del Contribuyente.
- d. Acerca de la fase procedimental, el concordato podía tener lugar –y esto era lo normal- incluso mediante notificación de un aviso de comprobación; en tal caso, constituía un nuevo aviso, que sustituía al anterior y contenía una nueva y diferente valoración, por parte de la Administración, de los presupuestos de hecho, y por tanto, del quantum del impuesto.
- e. El concordato no resultaba excluido por la omisión de la declaración.
- f. La Ley no imponía más límites a la Administración que el bastante genérico relativo a su objeto: la determinación de la base imponible”.⁶⁵

Sería entonces el concordato un acto de comprobación imperativa, el cual se producía una vez era manifestada la adhesión del contribuyente a la determinación del tributo. Institución ésta que recibió innumerables críticas ya que en la práctica las oficinas administrativas efectuaban comprobaciones aproximadas teniendo en cuenta el acuerdo que se daría posteriormente y de igual forma el contribuyente presentaba declaraciones también prudenciales, basadas en la misma expectativa, por lo que se convertía en una forma de regateo en el que ambas partes partían de afirmaciones inexactas.⁶⁶

En definitiva el Concordato era rechazado como contrato transaccional entre otras razones porque “No puede tener por objeto el arreglo de controversias de Derecho... No tiene la autoridad de cosa juzgada...No

⁶⁵ F. Moschetti: “Las Posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente...”. En *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.*, p. 119.

⁶⁶ *Ibid.* p.120

está sujeto a la condición resolutoria tácita por incumplimiento... asume las características de un acto administrativo unilateral, subordinado para su eficacia a la expresa manifestación de voluntad de adhesión del contribuyente... no está sujeto, a las autorizaciones y controles previstos en las normas de contabilidad del Estado... el Derecho Tributario le otorga la función técnica de un acto de determinación definitiva que no encuentra analogía con las funciones propias de los negocios transaccionales de derecho privado”.⁶⁷

Posteriormente para los años 70, una reforma tributaria convierte al Concordato en una figura secundaria admitida únicamente en los impuestos sobre transmisiones, como la determinación de la base imponible en el impuesto de registro y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, utilizándose cada vez en menor grado ya que el Ministerio de Hacienda limita las posibilidades de acuerdos automáticos para determinar el valor de los inmuebles transmitidos, por lo que la institución del concordato tiende a desaparecer.

De esta manera la doctrina italiana se dividió entre quienes consideraban que el Concordato había desaparecido y quienes pensaban que al no estar expresamente prohibida su aplicación subsistía como principio de anulación de oficio de los actos administrativos ilegales, complementado con la adhesión del contribuyente quien con esa declaración se obligaba a no impugnar la rectificación.⁶⁸

Rechazando la posible naturaleza convencional del concordato, la doctrina italiana en su mayoría lo catalogaron como un acto unilateral de la Administración, ejerciendo su facultad de determinación, que se dictaba con vista de la declaración de adhesión del contribuyente, luego de una negociación informal entre las partes.

⁶⁷ Mario Pugliese “Instituciones de Derecho Financiero” citado por G. Ruan Santos: Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario... *op. cit.* p. 143.

⁶⁸ Luigi Rastello. “Derecho Tributario. Principios Generales” citado por G. Ruan Santos Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario... *op. cit.* p. 146

En 1992 es introducido en el contencioso tributario italiano una figura conocida como “rito abreviado” denominado como “examen y definición preventiva de la controversia”, parecida a una conciliación judicial. Sería entonces una propuesta de determinación que presentaba el recurrente, interposición del recurso, indicando cada uno de los elementos necesarios y que el Juez transmitiría a la Administración para su consideración; si había acuerdo entre las partes, la Comisión Tributaria homologaba el acto.⁶⁹

Para el año 1994, se reintroduce en Italia nuevamente la figura del Concordato con significativas reformas; de esta manera al referirnos al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el valor agregado puede realizarse la rectificación de las declaraciones, en un solo acto, en virtud de la controversia y con adhesión del contribuyente. Esta comprobación realizada con adhesión no es susceptible de impugnación o modificación por parte de la Administración. Es entonces un acto de rectificación al que presta su adhesión, mientras que el desaparecido concordato era una revisión de un acto precedente de comprobación.⁷⁰

La segunda posibilidad de acuerdo entre la Administración y contribuyente establecida también en 1994, es la llamada Conciliación Judicial, la cual se trata de un acuerdo que presupone: Que se haya entablado ya la controversia tributaria mediante un recurso; que el proceso no haya rebasado la primera audiencia y que la controversia afecte a cuestiones que no puedan resolverse mediante pruebas ciertas.

Su ámbito de aplicación es más amplio que el de la comprobación por adhesión, pues afecta todas las cuestiones de hecho concernientes a los impuestos que sean de la competencia del contencioso tributario, pero un ámbito más reducido a la transacción tributaria prevista en el Código Orgánico Tributario Venezolano.⁷¹

⁶⁹ *Ibid.* p. 149

⁷⁰ F. Moschetti: “Las Posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente...”. En *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. op. cit., p. 125.

⁷¹ G. Ruan Santos: *Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario...* op. cit. p. 152

B. Alemania:

Según la normativa tributaria alemana el Derecho Tributario debe encontrarse determinado de manera expresa en la norma, estando el impuesto identificado y calculado en la propia ley, los tributos no podrían entonces ser fijados mediante convenios, sino mediante un acto administrativo.

No obstante lo anterior, no excluye la posibilidad de que dichos convenios sean aplicados al acto de liquidación, al igual que en el procedimiento de investigación previo, donde se abre un espacio a los acuerdos preparatorios del acuerdo administrativo.⁷²

Según la doctrina alemana, representada por Karl Kormann en la relación jurídica externa entre el Estado y el ciudadano, la actuación administrativa se clasifica haciendo uso de la teoría del negocio jurídico conocido en el Derecho Civil, por lo que estaríamos frente a un negocio jurídico plurilateral que contiene dos declaraciones de voluntad.⁷³

Así las cosas, una forma especial del contrato administrativo estaría, según el Profesor Roman Seer representada por la transacción⁷⁴, donde analizado el supuesto de hecho se aclaran posiciones a través de prestaciones recíprocas.

Sería completamente diferente, a la llamada Promesa, pues esta se caracteriza por ser una voluntad jurídica unilateral, frente a la cual el receptor de dicha actuación no se obliga a nada, por lo cual el obligado tributario puede hacer valer en todo momento un tratamiento del supuesto de hecho diferente a la promesa. Tampoco estaríamos frente a un Pacto, pues una de sus principales características es la ausencia de la voluntad

⁷² Roman Seer. "Contratos, Transacciones y Otros Acuerdo en Derecho Tributario Alemán" en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.* p. 137.

⁷³ Karl Kormann: System der reschsgschafitichen Stamsakle, citado por R. Seer. "Contratos, Transacciones y Otros Acuerdo..." en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.* p. 135.

⁷⁴ R. Seer. "Contratos, Transacciones y Otros Acuerdo..." en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.* p. 136.

jurídica de vincularse entre las partes; dicho pacto se expresa de manera informal.

Será factor fundamental el criterio delineador de la voluntad jurídica de vincularse, lo que constituirá como lo establece el Profesor Seer la característica fundamental de la declaración jurídico negocial.

La jurisprudencia alemana ha desarrollado desde principios del siglo XX la forma jurídica denominada “acuerdo sobre el supuesto de hecho”, a través de sentencia emanada del Tribunal Financiero del Imperio (Reichsfinanzhof) del 20-10-1925, la cual señala que aunque el supuesto de hecho debe ser investigado de oficio, se deja abierta la posibilidad de averiguar los hechos desconocidos, pues la Administración financiera se encuentra en muchos casos necesitada de convenir con el obligado tributario en el procedimiento de liquidación, sobretodo con relación al valor de un objeto impositivo que se esté estimando, aunque tales acuerdos no constituyen, en opinión de este órgano jurisdiccional, una transacción en la que las partes convienen sobre el crédito tributario, sino sobre el Derecho aplicable, resaltando así el carácter ilícito de las transacciones sobre el crédito tributario.⁷⁵

Así las cosas, la Administración tributaria investigará los hechos desconocidos, encontrándose con un gran número de hechos fácticos y jurídicos que ayudaran en la determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, aunque la jurisprudencia alemana ha evitado hasta ahora calificar este acuerdo como un contrato administrativo, el Tribunal Financiero Federal (Bundesfinanzhof) ha atribuido de forma progresiva eficacia vinculante a los acuerdo entre la Administración tributaria y los contribuyentes bajo la apelación de Principio de Buena Fé.⁷⁶ Ha manifestado en Sentencias como la emitida el 26-05-1961, que la autoridad financiera puede realizar convenios con el contribuyente sobre aquellos aspectos en los cuales el legislador otorga un ámbito de

⁷⁵ *Ibid.* p. 149.

⁷⁶ *Ibid.* p. 150.

decisión, excluyendo con base en el principio de legalidad, aquellos aspectos reglados de forma inequívoca por el Derecho imperativo, concluyendo así, que sólo los hechos pueden ser aclarados de forma convencional.

Asimismo, encontramos la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, la cual prevé también algunos espacios para discutir en el marco del procedimiento de los recursos administrativos, pues permite que si el sujeto pasivo lo solicita la Administración deberá discutir la cuestión controvertida antes de emitir el recurso, fomentando el arreglo convencional, pudiendo dicho acuerdo referirse tanto a cuestiones jurídicas como al supuesto de hecho.⁷⁷

También en la Ordenanza de los Tribunales Financieros podemos observar que el tribunal puede invitar a las partes a una discusión sobre el objeto de la polémica y a un arreglo amigable de la controversia jurídica, llegando muy a menudo a un acuerdo entre las partes desde el punto de vista jurídico o fáctico.⁷⁸

De lo anterior sólo podemos concluir que no cabe duda de que los acuerdos procedimentales gozan de gran aceptación en el Derecho Tributario alemán, legitimando las soluciones convencionales de las disputas tributarias, concediendo efecto vinculante a los acuerdos procedimentales.

C. España:

Analizando el ordenamiento jurídico español la Ley 30/1992 del 26 de Noviembre de 1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su artículo 88, reconoce la posibilidad de que las Administraciones Públicas celebren

⁷⁷ *Ibid.* p. 146

⁷⁸ *Ibid.* p.147

convenios que pongan fin a los procedimientos administrativos o se introduzcan en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a las resoluciones que le pongan fin, así como la incorporación de medios alternativos de solución de disputas, tales como la conciliación, mediación y arbitraje que pueden pasar a sustituir el recurso administrativo ordinario.

Según afirman algunos autores españoles, la introducción de elementos convencionales en el procedimiento administrativo, es el reconocimiento de la realidad de las Administraciones Públicas.⁷⁹ Integración o revitalización del procedimiento, nunca sustitución, considerando la actividad transaccional o negocial de la Administración como complementaria del procedimiento administrativo.⁸⁰

No obstante lo anterior, parte mayoritaria de la doctrina española no se ha separado de la corriente que rechaza la deslegalización de la obligación tributaria mediante las llamadas evaluaciones globales de bases imponibles, a través de convenios, todo ello en virtud del principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias.⁸¹

Dicho principio generaría entonces el rechazo de cualquier tipo de convenio, acuerdo o transacción entre la Administración y los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos; sería el interés público lo que fundamenta la exigencia de los tributos, siendo imposible alterar los elementos esenciales que determinan la obligación tributaria por considerarse, como lo afirma el Profesor Zornoza Pérez, actividad reglada.

Autores como Miguel Sánchez Morón, Antonia Agulló Agüero, Juan Ramallo Massanet y Rafael Fernández, entre otros presentan ciertas dudas sobre la aplicabilidad a las controversias tributarias de la disposición establecida en el artículo 88 y 107.2 de la Ley 30/1992, a

⁷⁹ T. Ramón Fernández y J. Ramallo Massanet. Citados por Antonia Agulló Agüero. "La introducción en el Derecho Tributario Español de las formulas convencionales previstas en la Ley 30/1992". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op cit.* p. 187

⁸⁰ *Ibid.* p. 187.

⁸¹ Juan Zornoza Pérez. "Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español" *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.* P. 161.

través de los cuales se autoriza la utilización de los medios alternativos de solución de controversias, en virtud de la ausencia de una normativa especial que regule la utilización de dichos medios en el Derecho Tributario, lo cual podría constituirse en una vía para relajar la legalidad, aunque sin lugar a dudas, dejan estos autores la puerta abierta a la inclusión de estos métodos en la resolución de disputas surgidas entre la Administración y los sujetos pasivos.⁸²

En este orden de ideas encontramos que la doctrina española ha establecido posibles justificaciones para la aceptación de los convenios, acuerdos y transacciones en el derecho tributario, en el entendido que la aplicación de las leyes no puede observarse como un proceso mecánico, pues a menudo encontramos conceptos jurídicos indeterminados que dan lugar a dudas y originan controversias entre las partes.

Entre otros aspectos, señala Zornoza Pérez, que debe observarse un gravamen acorde a la verdadera capacidad económica del contribuyente y para ello se requiere una serie de datos e informaciones que difícilmente la Administración puede obtener sin colaboración del sujeto pasivo, legitimando la participación activa de los obligados tributarios en el proceso, la cual va más allá de un exclusivo deber de declaración.

Dichos convenios tributarios tendrían como interés fundamental la búsqueda de la verdad en aquellas situaciones de incertidumbre; como complemento a las actividades administrativas unilaterales. Así las cosas, afirma Zornoza Pérez, ante las deficiencias del sistema administrativo en materia tributaria al cumplir una función de composición de los intereses del contribuyente y de la administración, se puede generar una dinámica muy beneficiosa a fin de disminuir los litigios, produciéndose por ejemplo en el proceso previo a la determinación de la cuantía de las obligaciones, un diálogo sobre los hechos y circunstancias en el marco de los procedimientos para la liquidación del tributo. No se trata de desconocer que la Administración Tributaria tiene el deber de conseguir una

⁸² G. Ruan Santos: *Visión crítica sobre la transacción y el arbitraje...* op. cit. p. 162 y 163.

imposición conforme a la Ley, investigando los hechos, sino señalar que con carácter previo de la determinación de la cuantía de las obligaciones tributarias a través del acto de liquidación, mediante una serie de procedimientos que requieren la participación del sujeto pasivo, se produzca un diálogo sobre los hechos y circunstancias controvertidos, del que eventualmente puede resultar un acuerdo para su fijación convencional, preparando así la posterior resolución administrativa que contendrá el acto de liquidación.⁸³

Siguiendo esta última tendencia el Profesor José Juan Ferreiro Lapatza indica que es posible introducir dos técnicas de terminación convencional de los conflictos en la legislación española, inspirado principalmente en el ordenamiento italiano y alemán, mediante las llamadas Actas de Acuerdo y la Conciliación.

En este sentido, las Actas de Acuerdo deberían ser el producto de la participación en el procedimiento de inspección de los contribuyentes, intervención esta que tendrá como objeto despejar la incertidumbre proveniente de la interpretación de la Ley o de la percepción de los hechos, tomando como punto de partida que toda Ley tiene un ámbito posible de interpretación y todo hecho o caso concreto tiene un ámbito posible de percepción

De esta manera, el Profesor Ferrero ha propuesto ciertas modificaciones al Anteproyecto de Reforma de la Ley General Tributaria, concretamente en cuanto al aspecto procedimental del Acta con Acuerdo, pues considera que la viabilidad del acuerdo y el éxito de dicha negociación se vería aumentada si el propio contribuyente pudiese solicitarlo formalmente, se regulara el procedimiento y se incluyera a un tercero en funciones de mediación, conciliación y arbitraje en funciones.⁸⁴

⁸³ J. Zornoza Pérez. "Que podemos aprender de las experiencias comparadas?". En *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.* p. 169

⁸⁴ José Juan Ferrero Lapatza. Citado por G. Ruan Santos: *Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje...* op. cit. p. 178

Asimismo, considera el Profesor Ferrero que dichos acuerdos deberían aplicarse inclusive en los Actos de verificación, pues ese procedimiento afecta a un número mayor de contribuyentes que el procedimiento de inspección; e incluso se le dé al sujeto pasivo la posibilidad de acudir voluntariamente al arbitraje dentro del procedimiento administrativo asignando la función arbitral a los mismo funcionarios que intervendrían con facilitadores de las Actas de Acuerdo.

Finalmente en el caso español sólo podemos decir que como lo afirma el Profesor Juan Ramallo Massanet, los efectos que produce el acuerdo para ambas partes, y que si bien el acto administrativo de liquidación no tiene naturaleza contractual alguno, los elementos necesarios para llegar a dicho acuerdo si pueden ser convencionales y serán estos elementos convenidos los que deben ser inimpugnables por lo que el acto administrativo de liquidación podrá ser impugnado, pero no en los elementos acordados y pactados.⁸⁵

II. Posibilidades de Acuerdo entre la Administración Financiera y los Contribuyentes en el Derecho Tributario en los Estados Unidos de América:

En los Estados Unidos de América, el empleo de técnicas negociales, sobretodo desde la década de los noventa se ha convertido en una práctica generalizada en las distintas ramas del derecho. A esta tendencia no ha escapado la Administración Tributaria, también caracterizada como en otras latitudes por procedimientos altamente costosos, formales y largos.

Atendiendo a esta situación tanto la Administración Tributaria Estadounidense, como el contribuyente buscan resolver sus diferencias a

⁸⁵ J. Ramallo Massanet. Citado por G. Ruan Santos: *Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje... op. cit.* p. 184

través de procedimientos de concertación administrativa de modo que su traslado a sede contenciosa termine resultando excepcional.

Es así como es promulgada a nivel federal en 1990, la llamada Alternative Dispute Resolution Act y la Negotiated Rulemaking Act, las cuales seguidas en 1998 de la IRS Restructuring and Reform Act, abrieron la puerta para la implementación de los medios alternativos de solución de controversias en el ámbito de la Administración Tributaria.

A partir de la promulgación del Alternative Dispute Resolution Act, se regula y formula la incorporación al procedimiento administrativo de los métodos de conciliación en materia tributaria. Se consagra de esta manera una fórmula genérica para las transacciones tributarias, por la que se autoriza a la Administración Tributaria a través del Internal Revenue Service (IRS), a llegar a un acuerdo por escrito con cualquier sujeto.

Es así como observamos que el IRS dispone de un organismo administrativo llamado Oficina de Apelaciones, la cual es independiente y neutral de los órganos de gestión, inspección y recaudación, especializado en materia de acuerdos, donde a solicitud de los interesados, bien Administración Tributaria o contribuyente, se da cabida a un tercero imparcial en miras a la consecución de un acuerdo evitando el aseguramiento de posiciones.

A la conciliación entonces se accederá a propuesta de la Administración o del contribuyente siempre que exista incertidumbre sobre el contenido de la liquidación, bien por indeterminación de los hechos o por indefinición en la calificación de los mismos. O bien, sobre las posibilidades de su cobro íntegro y efectivo.

Estas Oficinas de Apelación serán entonces la guía en la aplicación de los medios alternativos de solución de controversias en el derecho tributario norteamericano y serán el único nivel de apelación dentro de la sede administrativa, destinados a resolver las disputas con los contribuyentes antes de que las disputas sean llevadas a la vía judicial, aunque ciertos casos podrán ser atendidos por los Consejos Distritales de Apelación y

por el jefe Nacional de Apelaciones, aún después de iniciado el procedimiento judicial, con lo que además se otorga una segunda oportunidad para llegar al acuerdo entre las partes involucradas

Es importante destacar que las actividades que se realizan en las Oficinas de Apelaciones, no son excluyentes del procedimiento de fiscalización, ya que una vez se inicia el último, se puede solicitar el sometimiento total o parcial a los medios alternativos de solución de conflictos, mediante la solicitud de remisión a la Oficina antes citada; procedimiento conocido como Pronta Remisión, introducido en el año 1994.

Pareciera entonces que el legislador norteamericano se ha encargado de dictar normas que permitan consagrar procedimientos encaminados a la concertación de entendimiento y voluntades entre Administración Tributaria y Contribuyente, pues del estudio de esta normativa podemos además observar que el procedimiento de fiscalización, totalmente independiente de los procedimientos alternativos, ya mencionados, se encuentra estructurado de acuerdo a las exigencias de los medios alternativos de solución de controversias, por lo que antes de la formulación del Reparo Fiscal se deben comunicar al contribuyente las dudas o diferencias observadas por los funcionarios examinadores, garantizando el ejercicio pleno del derecho a la defensa y evitando los errores de los funcionarios para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, versando no sólo sobre hechos, sino también sobre el derecho⁸⁶

Así las cosas, si durante la Pronta remisión no se llegara a un acuerdo, la disputa no se someterá a la reconsideración de la Oficina de Apelaciones, sino que se acude al Fast Track Mediation o Mediación de Tracto Abreviado, la cual trata de regular situaciones surgidas de pequeños contribuyentes y cuyo objetivo es alcanzar una solución al conflicto dentro de los cuarenta días desde la fecha en que las partes decidieron someter

⁸⁶ G. Ruan Santos: *Visión crítica sobre la Transacción y el Arbitraje...op. cit.* p.155.

el conflicto a mediación; recae sobre situaciones producto de la fiscalización y Ofertas de Compromiso entre otras.

También respecto a los medianos o grandes contribuyentes encontramos la Resolución de Tracto Abreviado, donde con un procedimiento muy parecido al relativo a pequeños contribuyentes se puede obtener una respuesta dentro de los 120 días, luego que las partes decidieron someter el conflicto a conciliación, aunque también hay posibilidad de desistir del procedimiento en cualquier momento y estado del proceso con la consiguiente reanudación de los derechos de recurrir al acto motivo de la controversia.

En cuanto al procedimiento de Mediación, se trata de un procedimiento opcional, con intervención de un tercero, encaminado a resolver la controversia cuya negociación fracasó, En un principio la normativa sólo se limitaba a las cuestiones de hecho y a monto específicos, no obstante para el año 2002, fueron incluidas importantes modificaciones que ampliaron de manera considerable su ámbito de aplicación.

De esta forma encontramos que el IRS ha dictado pautas específicas haciendo que este Acuerdo de Mediación prevea la selección del mediador por las partes y la distribución de las costas entre ellas, asumiendo el IRS las costas cuando la mediación es llevada por funcionarios de Apelación. Cada parte elige sus representantes, quienes son acompañados por funcionarios de las Oficinas de Apelación, celebrando sesiones de diálogo confidenciales, cuyo contenido es revelable sólo excepcionalmente en casos particulares. El mediador podrá solicitar información y la mediación estará sujeta a un cronograma, donde las partes podrán retirarse en el momento que lo consideren conveniente; el mediador entregará a las partes un informe final con una evaluación de las posiciones y riesgos sin proponer él mismo la solución; usualmente este proceso culmina en acuerdo entre las partes, pero de no producirse puede desembocar en un procedimiento de arbitraje vinculante sobre las cuestiones de hecho no resueltas. Es importante destacar que la

conclusión favorable o no de la mediación no se considera vinculante para otros casos del IRS.⁸⁷

Aparece entonces el elemento regulatorio del arbitraje vinculante conocido como "Rule 124" de la Tax Court, cuya finalidad primordial fue en un principio, descargar a la Corte de casos de Precios de Transferencia, en virtud del excesivo tiempo que tomaba su resolución judicial. Esta normativa pasa a delimitar todos los supuestos y condiciones que pueden ser sometidos a arbitraje y fuera de ellos hay prohibición expresa de someter disputas a arbitraje vinculante. Su implementación ha permitido a las partes solicitar que cualquier aspecto sobre los hechos sea resuelto a través del arbitraje, que una vez convenido, resulta obligatorio.⁸⁸

Así las cosas, se ha permitido someter a mediación las disputas ya introducidas en tribunales, limitadas a los supuestos de circunstancias y hechos a los que puede ser aplicado el arbitraje vinculante.

Se ha dicho que aproximadamente el 90% de las controversias surgidas entre la Administración Tributaria Norteamericana y los contribuyentes son resueltas a través del trámite realizado por las Oficinas de Apelaciones a través de los procedimientos de Mediación.

III. Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina (Modelo CTAL)

Preparado en 1966 para la Organización de Estados Americanos (OEA), por una comisión integrada por juristas latinoamericanos, entre los que se encontraba el venezolano José Andrés Octavio, constituyó fuente de los Códigos Tributarios de Bolivia, Costa Rica, Ecuador, Perú, Uruguay y Venezuela; incluye a la transacción como medio de extinción de la

⁸⁷ *Ibid.* p. 159

⁸⁸ Voluntary Building Arbitration. "Tax Court Rules of Practice" citado por Ramón Falcón y Tella. En "El Arbitraje Tributario". *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. op. cit.* P. 258.

obligación tributaria, con la reserva de que la utilización de este mecanismo debería ser cónsona con la legislación de cada país⁸⁹.

Asimismo establece en su artículo 51 que la transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable, haciendo la salvedad nuevamente de que es un medio que no todas las legislaciones aceptan.

En este sentido, la nota realizada a este artículo 51, denota la posibilidad de acercamiento de este medio de autocomposición procesal a la determinación de la obligación tributaria señalando “En esta forma el instituto puede ser de gran utilidad en la rápida aplicación de la ley, evitando la tramitación de controversias jurisdiccionales, que dadas las características de estos casos, posiblemente terminarían con la misma solución que la adoptada en la transacción”; dando fundamental importancia al esclarecimiento de los hechos, en ocasiones de muy difícil determinación, con el fin de evitar un innecesario conflicto entre las partes.⁹⁰

En definitiva no propone la renuncia de derechos inherentes a las partes, sino por el contrario pretende introducir mecanismos que permitan esclarecer hechos de difícil determinación, sobretodo durante el proceso administrativo-tributario, donde existen numerosas oportunidades en las que la Administración y contribuyente pueden colaborar a fin de establecer los aspectos que dan lugar al hecho imponible, resolviendo cualquier divergencia a través de la intervención de su voluntad, evitando un proceso judicial innecesario.

Lamentablemente, entre los Códigos tributarios latinoamericanos que siguieron el Modelo CTAL, en primera instancia solamente los pertenecientes a Brasil y Venezuela admitieron con carácter excepcional o extraordinario a la transacción; en el entendido que es necesaria la existencia de una ley que autorice a la Administración a celebrar

⁸⁹ Artículo 41. Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina. 1967.

⁹⁰ R. Valdes Costa: “Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes”. *Temas Tributarios. op. cit.*, p. 303

transacciones, ya sea en cada caso, como en Brasil, o en forma general, pero estableciendo las condiciones y requisitos que se deben cumplir en cada circunstancia, como lo establece la legislación venezolana; no incluyen a la transacción como procedimiento de determinación de la obligación tributaria, solamente limitan su aplicación a cuestiones de hecho.

IV. Posibilidades de Acuerdo entre la Administración Tributaria y el Contribuyente en América Latina.

Aunque varios de los Códigos que siguen el Modelo CTAL, como lo es el caso del Código Peruano, rechazan la transacción, algunas legislaciones latinoamericanas admiten la celebración de acuerdos en vía administrativa a los efectos de facilitar el acto de determinación.

A. Uruguay:

La Legislación Uruguaya admite expresamente la posibilidad de celebrar acuerdos entre la Administración y los contribuyentes, aunque su falta de reglamentación impone una aplicación precaria limitada sólo a aquellas situaciones cuando es imposible determinar con exactitud cual es el monto del impuesto. La Administración tendrá entonces facultades discrecionales para recurrir o no a la negociación con el sujeto pasivo, pero sólo como componente de un proceso de determinación mixta, que permite la participación del contribuyente cuando existan hechos de difícil verificación y siempre que la Administración mantenga el control de del proceso de negociación, también llamadas tratativas⁹¹

Estas negociaciones entre Administración y Contribuyentes se documentaban mediante un trámite abreviado, el cual presentaba, según

⁹¹ R. Valdes Costa: Curso de Derecho Tributario. Citado por G. Ruan Santos Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario...*op. cit.*, p. 187.

el autor César Pérez Navarro, importantes carencias para su documentación, resultando incompleto porque no era posible conocer aspectos sustanciales del acuerdo celebrado, en perjuicio de los derechos de terceros.⁹²

La Ley de Presupuesto aprobada en el año 2005, incorporó algunas normas en materia tributaria, entre las que otorgó a la administración tributaria uruguaya, Dirección General Impositiva (DGI), facultades para realizar acuerdos con los contribuyentes que se encuentran sometidos a un proceso de fiscalización.

La normativa legal distingue si el acuerdo de determinación puede realizarse total o parcialmente, sobre base presunta o sobre base cierta. Sobre base presunta autoriza los acuerdos sobre los impuestos, multa y los recargos mientras que sobre base cierta, autoriza el acuerdo únicamente respecto de las multas y recargos, no así sobre el impuesto. Aunque en ningún caso el acuerdo podrá reducir en más del 75% los importes adeudados por multas y recargos. Estos acuerdos podrán celebrarse en cualquier momento luego de iniciado el proceso de fiscalización.

B. Brasil:

En virtud de la gran cantidad de disputas tributarias que esperaban ser resueltas en los Tribunales brasileños, generando un pasivo tributario de importante cuantía, en el año 2006 a petición del Poder Ejecutivo se elevó al Poder Legislativo un anteproyecto de ley tendiente a la adopción de mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria, contemplando la transacción y la conciliación en sede administrativa y judicial.

Con esta solicitud, el Ejecutivo aclaraba que no se trataba de negociar la deuda tributaria, sino de buscar una solución más ágil al conflicto

⁹² Cesar Pérez Moreno citado por J. O. Casas. José Oswaldo Casas: "Transacción y Arbitraje en la doctrina en el Derecho Tributario Argentino". *Contencioso Tributario Hoy. Op.cit.*, p. 187.

tributario, partiendo de concesiones recíprocas, mejorando el relacionamiento entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo, tal y como lo afirma la doctrina brasileña representada por el Profesor Taveira Torres.

En cuanto al acuerdo convencionales en miras de lograr la determinación de la obligación tributaria, este Anteproyecto propone la utilización de la Conciliación o Transacción Administrativa y Judicial, la cual puede iniciarse de oficio por la autoridad Competente, o a pedido del contribuyente, una vez interpuesta formalmente la controversia en el procedimiento administrativo o judicial, inclusive puede plantearse en el procedimiento de ejecución fiscal. También hace mención a lo que han llamado Transacción por Quiebra, que se hace operativa cuando el contribuyente declarado en quiebra demuestra que su patrimonio e ingresos totales son insuficientes para cubrir el monto de los crédito fiscales, caso en el cual la Administración y el contribuyente determinarían, atendiendo a los hechos y al derecho el monto del impuesto a pagar.

Así las cosas, plantea este anteproyecto inclusive la posibilidad de realizar lo que han llamado transacciones penales tributarias, cuando la pena otorgada al contribuyente sea menor a tres años, firmando previamente un compromiso de corrección de conducta.

Este Anteproyecto, pese a las recomendaciones de autores como Taveira Torres, hasta el momento no ha sido aprobado, pero representa una evidente intención de introducir los medios alternativos de solución de conflictos en prácticamente todas las etapas del ordenamiento tributario brasileño.

C. México:

En México se prevé la posibilidad de celebrar acuerdos a los efectos de la determinación, en forma general, para grupos de contribuyentes, en

cuanto a los impuestos que gravan a los productores rurales, autorizando a la Administración a establecer bases de tributación, mediante la fijación de bases a las cuales se pueda adherir cada contribuyente, como forma de conciliar los intereses de ambas partes en forma equitativa. En la legislación mexicana este es un derecho de opción a favor del contribuyente, que posee un carácter voluntario, afirmando autores como Sergio de la Garza “Constituyen un verdadero convenio o concordato, puesto que para que sean aplicables a cada contribuyente es necesario que éste opte por adherirse libremente a dicho régimen, partiendo de que se le aplique la normativa legal general y ello entraña un acto de voluntad del contribuyente”.⁹³

D. Perú:

Aunque no establecido en la legislación, la doctrina peruana representada por Belaunde Gumassi, refiriéndose al concordato italiano, sostiene que es evidente que en las determinaciones de oficio “debe darse también oportunidad al sujeto pasivo de la obligación para que conozca la suma gravable y el monto de la deuda impositiva, presentando las refutaciones que considere necesarias frente a la pretensión del Fisco. Concebido así el Concordato tributario, viene a representar una fase más en el proceso formativo de la obligación”; considerando de esta manera que el concordato, podría incorporarse como una institución dentro del Código Tributario del Perú⁹⁴

E. Guatemala:

Al igual que en Perú, afirma el profesor José Oswaldo Casas, en Guatemala existe resistencia a la Aceptación de acuerdos entre la Administración y los contribuyentes, como no sean las revisiones

⁹³ Sergio De La Garza citado por R. Valdes Costa: Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes. *Temas Tributarios. op. cit.*, p 315

⁹⁴ Belaunde Guiñáis, citado por R. Valdes Costa: Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes. *Temas Tributarios. op. cit.*, p 319

practicadas unilateralmente por la Administración, a modo de respuesta de las objeciones planteadas por los contribuyentes dentro de los procedimientos administrativos ordinarios.⁹⁵

F. Argentina:

La Legislación Argentina no prevé la posibilidad de aplicación de procedimientos negociales entre la Administración tributaria y el contribuyente, aunque la Constitución no establece ninguna prohibición expresa contra la norma transaccional.

De esta manera también encontramos posiciones encontradas donde hay quienes como el Profesor Giuliani Fonrouge, ven una limitación a su aplicación en el Código Civil argentino, el cual dispone que no pueden celebrar transacciones los empleados fiscales en todo lo que respecta a las rentas públicas. Pareciera entonces que nos enfrentamos nuevamente al temor de que dichas transacciones produzcan la cesión del crédito fiscal (principio de indisponibilidad del crédito tributario).

No obstante lo anterior, también encontramos opiniones como la del autor Dino Jarach, quien describe al concordato como una forma de determinación en la que la Administración recibe el concurso de la voluntad de los contribuyentes, señala que el acuerdo surgido no significa transar sobre la transacción fiscal, pues se trata es de determinar mediante el acuerdo de las partes cual es la verdadera obligación que por ley corresponde, cuando los hechos son susceptibles de una determinación más exacta.

En definitiva, el Legislador Argentino por causa de lo ya expuesto sobre el principio de legalidad y por indisponibilidad del crédito tributario, ha rechazado categóricamente la posibilidad de instaurar soluciones convencionales en el Derecho Tributario. Aunque según lo señalado por el Profesor Casás, sería viable establecer la transacción sobre los hechos

⁹⁵ J.O. Casas. "Los Mecanismos Alternativos de Resolución de Controversias en Italia y América del Sur". Citado por G. Ruan Santos: *Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje...op. cit.* p. 190.

y su prueba en la determinación de la obligación tributaria, claro está siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos. Asimismo, propone el autor antes mencionado, la posibilidad de arreglos con el fin de asegurar la cancelación de deudas tributarias pendientes⁹⁶, propuesta ésta que no fue incluida en el Código Tributario de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

G. Ecuador:

En Ecuador, al igual que en otros países que observan el Modelo CTAL, es preponderante el sistema de autodeclaración tributaria, es decir la mayoría de los tributos están sujetos a las declaraciones que deben presentar los sujetos pasivos. La Administración tributaria por su parte emite actos administrativos que dan origen a la determinación tributaria que aunque son impugnables en vía administrativa y contenciosa, son actos considerados actividad reglada⁹⁷ lo que automáticamente conlleva a la imposibilidad de efectuar acuerdos respecto de las obligaciones tributarias.

No obstante lo anterior, esta no siempre fue la regla en Ecuador, pues ya se había previsto la posibilidad de un convenio tributario en el Código Fiscal de 1963 y aunque el Código Tributario promulgado en 1975 lo descartó de plano, la Ley de Régimen Tributario Interno publicada el 31 de diciembre de 1993, que es el estatuto que regula la tributación interna lo restituyó nuevamente, siendo derogada dicha ley poco después en el año 1996.

H. Colombia:

En Colombia se aplica desde el año 2006, pero de forma interrumpida, limitado a escasos procesos desde su implementación, lo que han

⁹⁶ *Ibid.* p. 191

⁹⁷ Artículo 9 y 72 del Código Orgánico Tributario del Ecuador

denominado en materia tributaria Conciliación y Terminación por mutuo acuerdo, el cual se lleva a cabo en fase administrativa y judicial, consistiendo básicamente en la reducción de la deuda tributaria, sanciones e intereses. Así las cosas, si el acuerdo se produce en fase administrativa se autoriza una reducción del 25% cuando el acuerdo se produce después de la notificación de la determinación de la obligación tributaria y siempre que el contribuyente no recurra. Se podrá plantear la reducción de hasta un 50% de la deuda, sanciones e intereses cuando el acuerdo se produzca antes de la determinación del tributo. También existe la posibilidad de reducciones dentro de la fase judicial.

De esta manera se crea el Comité de Defensa Judicial y de Conciliación de la Dirección de Impuestos Aduanales Nacionales (DIAN), órgano facultado para decidir y aprobar las solicitudes de conciliación y terminación por mutuo acuerdo.

Lamentablemente estos procedimientos más allá de una negociación son en realidad terminaciones del procedimiento aceptando la renuncia legalmente tasada a una parte del crédito tributario.

De esta forma pareciera entonces que el legislador latinoamericano se encuentra consciente de la debilidad presente en la administración tributaria, incapaz en muchos casos de efectuar los controles y fiscalizaciones que le corresponden, pero al mismo tiempo se encuentran temeroso de otorgar a los sujetos la facultad de hacer uso de los mecanismos de solución de controversias como alternativas generales a la determinación de la obligación tributaria pues “entrarían en pugna con los principios de legalidad y de indisponibilidad de las obligaciones tributarias”⁹⁸

⁹⁸ José Vicente Troya Jaramillo. “Impuestos y Arbitraje Internacional” citado por G. Ruan Santos: *Visión Crítica sobre la Transacción y el Arbitraje...* op. cit. p. 194

CAPITULO IV

POSIBILIDADES DE ACUERDO ENTRE LA ADMINISTRACION Y EL CONTRIBUYENTE EN EL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO

La finalización convencional o la introducción de formas convencionales en los procedimientos administrativos, así como el establecimiento de mecanismos alternativos sean o no transaccionales para la resolución de conflictos, no han sido ajenos al Ordenamiento Jurídico Venezolano.

Si bien la Administración Tributaria se encuentra sometida al Principio de Legalidad de la Obligación Tributaria, es necesario, como hemos señalado en los capítulos precedentes, establecer alternativas, soluciones consensuales a las disputas surgidas en sede administrativa, las cuales lamentablemente no tienen en la actualidad venezolana, un ámbito específico de aplicación, ni procedimientos, ni efectos claramente definidos.

En nuestro ordenamiento la Constitución de 1999 señala en su artículo 258 “La Ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos”; asimismo, señala en su artículo 253 “el Sistema de Justicia está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría del Pueblo, los órganos de Investigación Penal, los auxiliares y funcionarios de justicia, el sistema penitenciario, los medios alternativos de justicia, los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley y los abogados autorizados para el ejercicio”. Así las cosas, el constituyente le otorga a los medios alternativos de solución de conflictos un carácter jurisdiccional.

Por otro lado, observamos también que nuestro Código de Procedimiento Civil, artículo 608, establece la regulación genérica de la institución del

arbitraje, la cual hace presumir que es posible someter a arbitraje cualquier controversia a excepción de aquellas sobre estado, separación o divorcio de los cónyuges, o en las que no pueda producirse una transacción, por lo que tal y como lo señala el Profesor Alberto Blanco-Uribe, no se encuentra exceptuada de la aplicación de esta institución la materia tributaria, toda vez que el crédito tributario puede someterse a transacción, precisamente por ser disponible en los términos de la ley, refiriéndose en concreto al Código Orgánico Tributario.⁹⁹

Pareciera entonces, que el Legislador Venezolano ha tratado de excluir cualquier posibilidad de utilización de los medios alternativos de solución de controversias en la fase administrativa, escudándose en la protección de los principios de legalidad e indisponibilidad de las obligaciones tributarias, haciendo una especie de blindaje del procedimiento administrativo de determinación tributaria.

Autores como el Profesor Gabriel Ruan sostienen que se ha de considerar que la participación de los contribuyentes en la fase administrativa, previa a la adopción del acto de determinación de la obligación tributaria, sería el momento más adecuado para incorporar las negociaciones y transacciones entre la Administración tributaria y el contribuyente, ya que con la inclusión de estos mecanismos se resguardaría no sólo el principio de legalidad y de indisponibilidad de la obligación tributaria, sino que se daría cabal cumplimiento al derecho que tienen los particulares de participar en los procedimientos administrativos, garantizando así la eficacia de la recaudación.

Por su parte autores como el Profesor Ramírez Cardona, señalan que el legislador ha entendido la necesaria apertura del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, a la participación del contribuyente, sosteniendo que la propuesta de determinación que se contiene en el Acta Fiscal es una propuesta que efectúa la Administración

⁹⁹ A. Blanco-Uribe Quintero: "Las posibilidades arbitrales en el ámbito tributario". op. cit. p. 243-244.

tributaria, la cual se somete a la consideración del contribuyente quien decide aceptarla o no.¹⁰⁰

Esta posición ha sido suficientemente criticada pues se sostiene que si bien el contribuyente tiene en sus manos la opción de ratificar o no el contenido del Acta fiscal como una propuesta de transacción, no menos cierto es que la no aceptación originará como acto seguido el inicio de un procedimiento, donde la Administración Tributaria deberá comprobar los hechos descritos en el Acta, apreciando los alegatos y pruebas aportadas por el contribuyente, donde la experiencia nos dice que en la mayoría de los casos dichas Actas fiscales son ratificadas, con lo que nos enfrentamos a decisiones preconcebidas. Pero además, tal y como lo señala el Profesor Fraga Pittaluga “la participación de los contribuyentes en esta fase no es frecuente, pues al ser notificados del Acta Fiscal asumen de inmediato una posición adversarial frente a la Administración Tributaria, normalmente por incredulidad ante la imparcialidad del órgano administrativo”.

El Profesor José Andrés Octavio, quien fuera miembro de la Comisión Asesora del Modelo CTAL señaló, en cuanto a la aplicación de mecanismos alternativos de solución de controversias en fase administrativa que “la transacción no extingue la obligación, sino que fija sus términos definitivos, en lo que podría considerarse como un procedimiento extraordinario de determinación, semejante a la figura denominada concordato tributario”.¹⁰¹

Señala además el Profesor Octavio que la fijación de una obligación tributaria intermedia implicaría la renuncia parcial de ambas partes a sus pretensiones y en consecuencia dicha determinación tiene su fundamento en recíprocas concesiones que las partes se otorgan. No sería entonces una renuncia unilateral del estado a favor del contribuyente, ya que éste

¹⁰⁰ A. Ramírez Cardona: Derecho Tributario Sustancial y Procedimental. Citado por L. Fraga Pittaluga *El arbitraje en el Derecho Administrativo*. op. Cit. P. 114-115.

¹⁰¹ José Andrés Octavio: La Transacción en el Código Tributario. Citado por R. Valdes Costa: Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes”. *op. cit.* p. 308

último renuncia también a la posibilidad de obtener una sentencia que pudiera ser favorable.

Ahora bien, la tesis de utilizar métodos consensuales en el procedimiento de determinación tributaria, también tiene sus detractores dentro de la doctrina venezolana, sobretodo en lo relativo a la institución de la transacción, críticas éstas liderizadas por el Profesor Florencio Contreras con opiniones anteriores a la promulgación del Código Orgánico Tributario y después apoyadas por el Profesor César J. Hernández con posterioridad a la sanción del Código. Estas opiniones se basan primeramente en la defensa de los principios fundamentales del derecho y luego en el análisis de transacciones celebradas que consideraron viciadas producto de la influencia de las grandes empresas, transacciones éstas que podrían haber influido en la redacción que finalmente constituyó la normativa del Código Orgánico Tributario del 2001.

Así las cosas, la incorporación de medios consensuales de determinación de la obligación tributaria en el ordenamiento Venezolano amerita una reforma legal, quizás inclusive de forma reglamentaria; pues según lo señalado por el Profesor Gabriel Ruan, en los estrechos espacios que deja la legislación actual cabe la posibilidad de dictar un reglamento que diera oportunidad a la negociación entre la Administración y el sujeto pasivo, que facilitaran el diálogo mediante la intervención de funcionarios especialmente dispuestos y preparados para esa función que indicaran el procedimiento a seguir para que dichas actuaciones entre las partes queden documentadas.¹⁰²

Así, el autor antes citado señala que el artículo 121 del COT, incluyó dentro del Capítulo de Facultades, atribuciones y funciones generales de la Administración tributaria, en el ordinal 10 la posibilidad de que la Administración pueda “Suscribir convenios con organismos públicos y privados para la realización de las funciones de recaudación, cobro, notificación, levantamiento de estadísticas, procesamiento de documentos

¹⁰² G. Ruan Santos. : *Visión crítica sobre la Transacción y el Arbitraje...op. cit.* p. 198

y captura o transferencia de los datos en ellos contenidos. En los convenios que se suscriban la Administración tributaria podrá acordar pagos o compensaciones a favor de los organismos prestadores del servicio, también prevé en el ordinal 11, la posibilidad de “Suscribir convenios institucionales con organismos internacionales para el intercambio de información” incluye además en el ordinal 12 del citado artículo Aprobar o desestimar las propuestas para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia.

Los artículos 46 y 47 del COT prevén la facultad de la Administración tributaria para otorgar prórrogas y facilidades de pago para obligaciones; beneficio éste que aunque es otorgado por la Administración de forma unilateral, se supone que dicha concesión debe ser aceptada por el contribuyente.

Igualmente los artículos 185, 186 y 187 del COT, donde se establece un subprocedimiento de emplazamiento al contribuyente para que proceda a aceptar o rechazar el contenido del Acta de Reparación, genera algunos efectos alternativos positivos o negativos que presuponen la existencia de un diálogo previo entre la Administración y el Sujeto Pasivo.

Dicho lo anterior y siguiendo lo establecido por la doctrina española, constituye una confesión del aceptante sobre los hechos expuestos en el Acta, sería una adhesión del aceptante existiendo además una suerte de determinación bilateral convenida, si durante la fiscalización los funcionarios y el contribuyente hubieran fijado los hechos en forma cooperativa, aunque esto último no se hubiera reflejado expresamente en el texto del Acta.

Estas apreciaciones se pondrían en evidencia para aquellos casos en los cuales hay aceptación parcial del contribuyente al contenido del Acta de Reparación, pues esto podría ser indicativo de una aproximación de posiciones. Asimismo, en cuanto a la llamada Acta de Conformidad prevista en el artículo 187 del COT, ya citado, es difícil negar que la

emisión de este instrumento sea producto del diálogo establecido entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo, pero formalmente este instrumento representa el ejercicio unilateral de la facultad administrativa de comprobación, aunque según lo señalado por el Profesor Ruán una adecuada reglamentación del procedimiento que lleva a producir el Acta de Conformidad, en especial sobre la participación del contribuyente en el mismo podría ayudar a que se llegue con más frecuencia a este resultado.

Existiría entonces oportunidad para la inclusión de los mecanismos de autocomposición procesal dentro del procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria, no obstante, la escasa aplicación de los mecanismos ya previstos podría hacernos concluir que la reforma legal en el ordenamiento tributario es necesaria para eliminar cualquier paradigma existente.

I. Supuestos de reglamentación de los acuerdos administrativos en el Acto de Determinación

Es claro que en nuestro país existe una corriente mayoritaria que ha tratado de impulsar la incorporación en las distintas ramas del derecho venezolano de la conciliación y el arbitraje; ejemplo de ello lo vemos reflejado en la incorporación de normas relativas a la conciliación en la normativa del procedimiento laboral, la cual prevé un procedimiento de conciliación que es llevado por un Juez especialmente entrenado para dicha actividad, quien puede otorgar un plazo de varios meses para propiciar el acuerdo entre las partes; también podemos observar espacios al acuerdo conciliatorio en la ley del Instituto para la defensa de las personas en el acceso a los bienes y servicios (INDEPABIS), el cual propicia el encuentro de las partes mediante audiencias de conciliación para llegar a acuerdos en el ámbito de disputas comerciales. Asimismo, encontramos ya ahora desde el punto de vista privado la gran cantidad de

expedientes llevados por el Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Caracas y del Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje (CEDCA), instituciones independientes donde las empresas mayoritariamente, acuden a resolver sus disputas surgidas de sus relaciones contractuales.

Así las cosas pareciera imperante la necesidad de incorporar estas bondades al ordenamiento jurídico tributario, sobretodo en lo que respecta a los elementos de fijación de la determinación tributaria, la cual sería, de acuerdo a lo antes expuesto, la ocasión idónea para reducir de forma considerable las disputas tributarias, acuerdos éstos que se celebrarían no de forma previa como es el caso de los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia, que actúan con carácter eminentemente preventivo, sino como acuerdos que se celebran dentro del procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria, una vez se han realizado los procedimientos de verificación y fiscalización, pero antes de la emisión del Acta de Reparación.

Estos procedimientos llevados a cabo en la oportunidad de determinación tributaria, tal y como lo afirma el Profesor Ferreiro Lapatza se trata de acuerdos para esclarecer un hecho concreto, la búsqueda de la concertación entre las partes para prevenir o resolver un litigio.

Ahora bien, el éxito de estos acuerdos tendrá su punto focal en el procedimiento utilizado, el cual evidentemente tendría que reglamentarse, dando oportunidad a la Administración y al contribuyente, una vez comprobados los elementos de la obligación tributaria y en presencia de incertidumbre sobre los hechos o sobre el derecho, otorgando a las partes oportunidad de celebrar audiencias dentro de la fase administrativa, para que ambas manifiesten sus posiciones, las cuales serán analizadas con ayuda de un tercero imparcial, quien se encargará de advertir las fortalezas y debilidades de las posiciones de las partes involucradas.

Este funcionario formado especialmente para este tipo de procesos, pensamos podría ser funcionario público, como los que integran la llamada Oficina de Apelaciones del IRS Norteamericano, o por un tercero

imparcial proveniente de una lista de profesionales especialmente formados en mediación, conciliación y arbitraje, tal y como ocurre en el procedimiento establecido en los reglamentos del Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Caracas o en el del CEDCA.

Es importante destacar, que a nuestro criterio este tercero imparcial debería ser escogido de mutuo acuerdo entre las partes, para garantizar así de esta manera su independencia.

En estos procesos de negociación, deberá privar el principio de buena fé, siendo el resultado de lo pactado, como lo afirma el Profesor Ruán citando a Ramallo Massanet “inamovible, no pudiendo ser objeto de impugnación ni administrativa, ni contenciosa a no ser por incumplimiento del acuerdo o vicios del mismo”

Vale recordar que una de las características fundamentales de los medios alternativos de solución de controversias es la presencia de la voluntad de las partes, por lo que las partes deberán manifestar su intención de acudir de manera voluntaria a dichos procedimientos, teniendo la facultad de retirarse cuando así lo consideren conveniente.

Finalmente, siguiendo lo pautado en el reglamento de los Centros de Conciliación y Arbitraje independiente ya citados, las conversaciones sostenidas en las audiencias, deberán tener un carácter confidencial, pues su publicación podría ocasionar rechazo a la institución, por parte de quienes podrían someterse a ella.

II. Ventajas de la utilización de los acuerdos administrativos en el Acto de Determinación de la obligación tributaria

Del análisis de la experiencia comparada en este trabajo de investigación, en nuestra opinión es clara la necesidad de incorporar a los medios alternativos de solución de controversias en el derecho tributario,

específicamente en el procedimiento de determinación, cuando existan dudas razonables.

Dicha investigación nos obliga a señalar lo que hemos considerado como ventajas de la aplicación de estos medios consensuales en la determinación tributaria, los cuales más allá de los obstáculos que pueda presentar la ya descrita realidad de los órganos de justicia venezolanos y las limitaciones legales existentes, son sin duda el mejor camino a seguir y la experiencia comparada así lo manifiesta

Ventajas

- Las experiencias analizadas en el derecho comparado demuestran que su aplicación es un instrumento importante para reducir y prevenir los litigios cuando existe incertidumbre sobre los hechos o el derecho aplicado a la determinación de la obligación tributaria. Las controversias resueltas en sede administrativa ayudan a descongestionar los tribunales.
- Una mayor participación del contribuyente en el proceso ayuda a mejorar la relación Administración Tributaria/Contribuyente, buscando acuerdos en lugar de la decisión impositiva unilateral de la Administración.
- Favorece la celeridad y economía en la resolución de los conflictos, pues son procedimientos sumamente expeditos y que además no necesitan de una gran estructura para celebrarse.
- Incrementar la recaudación: las experiencias comparadas muestran un elevado cumplimiento de los acuerdos convencionales, lo que pareciera el resultado de una solución consensuada, no impuesta por un acto administrativo unilateral.

- Fortalece la seguridad jurídica y estimula la atracción de inversiones, pues genera confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general. Es claro que cada vez más las empresas colocan cláusulas arbitrales en sus contratos comerciales, todo con el fin de evitar futuros litigios. La implementación de estas soluciones convencionales garantizadas por el Estado generaría una mayor confianza y por consiguiente atraería de manera importante la inversión en el país.

CONCLUSIONES

Luego de la realización del trabajo de investigación es importante concluir:

- Siendo el Derecho Tributario, sumamente técnico resulta casi imposible regular todas y cada una de las circunstancias que pueden concurrir en un supuesto concreto, por lo que resulta lógico pensar que en una primera fase del proceso, la determinación de la obligación tributaria genere objeciones entre la Administración y el contribuyente. Es por esta razón que parte importante de la doctrina tanto nacional como extranjera señalan que el campo más idóneo para ubicar las técnicas convencionales de solución de conflictos, es en la fase administrativa al momento de concreción de los elementos existenciales y cuantitativos del tributo.
- La utilización de los medios alternativos de solución de conflictos en la fase de determinación de la obligación en modo alguno comportan la renuncia al control judicial; pues cualquiera de estos procedimientos culminará en un acto que podrá ser controlado en vía judicial cuando el mismo sea contrario al orden público, o sea incumplido por alguna de las partes.
- Visto lo señalado por las distintas posiciones doctrinarias, es claro que será la Ley la que se encargue de determinar en concreto los supuestos en que será posible otorgar eficacia a la voluntad de las partes, en relación con el contenido de la obligación tributaria, lo cual definitivamente nos parece conveniente por razones de seguridad jurídica.

- De la experiencia comparada podemos señalar que en los países en los cuales los acuerdos procedimentales han sido incorporados al procedimiento de determinación, como es el caso del procedimiento que lleva a cabo el IRS en los Estados Unidos de América, las disputas en su mayoría son resueltas en sede administrativa reduciendo casi en un 90% los litigios tributarios.

- Por último podemos señalar que, visto que el Código Orgánico Tributario de 2001 limita de manera importante la utilización de la transacción y el arbitraje sólo al ámbito contencioso tributario y aunque como hemos señalado la legislación deja abiertos algunos espacios, será necesaria una reforma legal que permita regular de manera clara y precisa la posibilidad de celebrar estos acuerdos procedimentales, eliminando así cualquier paradigma existente sobre su aplicación y ubicación dentro del procedimiento administrativo de determinación, una vez realizados los procedimientos de verificación y fiscalización, pero antes de la emisión del Acta de Reparación.

BIBLIOGRAFIA

Agulló Agüero, Antonia “La introducción en el Derecho Tributario Español de las formulas convencionales previstas en la Ley 30/1992”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996.

Badell Madrid, Rafael: *Los Medios alternativos de solución de conflictos en el proceso contencioso-administrativo*.

<http://www.badellgrau.com/conflictosprocesocontencioso.html>.

Blanco-Urbe Quintero, Alberto: “Las posibilidades arbitrales en el ámbito tributario”. *Revista Venezolana de Estudios de Derecho Procesal*. No. 1. INVEDEPRO. Enero-Junio 1999.

Blanco-Urbe Quintero, Alberto: “La Conciliación, el arbitraje y la transacción como método de de conflictos administrativos”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello*. No. 37. 2002. p. 15-51.

Botella García-Lastra, Carmen: “La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos”. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996

Boveda, Mery.: “El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano”. *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. Tomo I. Fundación

de Estudios de Derecho Administrativo. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2004.

Cano, María Carolina: “La Transacción y el Arbitraje en el Código Orgánico Tributario de 2001”. *Libro-Homenaje a Jaime Parra Pérez, Temas de Actualidad Tributaria*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2009.

Casas, José Oswaldo “Transacción y Arbitraje en la doctrina y en el Derecho Tributario Argentino”. *Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales*. Tomo II. Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2004.

Falcón y Tella, Ramón “El Arbitraje Tributario”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996.

Fraga Pittaluga, Luís: “Una Aproximación al Arbitraje en materia Tributaria”. *Libro-Homenaje a José Andrés Octavio*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 1999.

Fraga Pittaluga, Luís: *El arbitraje en el Derecho Administrativo*. Editorial Torino. Caracas. 2000.

Giuliani Fonrouge, Carlos M.: *Derecho Financiero*, Volumen I. 5ta. Edición. Ediciones Diploma. Buenos Aires. 1993

Longo, Paolo Arbitraje y Sistema Constitucional de Justicia. Editorial Frónesis. Caracas.2004.

Martínez Hornero, Javier: “La terminación convencional en el procedimiento de Inspección de los tributos”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996.

Mezgravis, Andrés. “La promoción del arbitraje: un deber constitucional reconocido y vulnerado por la jurisprudencia”. *Revista de Derecho Constitucional*, No. 5. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello. 2.002.

Moschetti, Francisco: “Las Posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano”. *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996.

Ramallo Massanet, Juan: “La Eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”. En *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996.

Sánchez López, María Esther: *El Acuerdo de Voluntades en el Ámbito Tributario*.

<http://www.uclm.es/cief/Doctrina/Acuerdo%20de%20voluntades.pdf>. p. 31.

Sánchez Morón, Manuel: “La terminación convencional de los procedimientos tributarios”, en *Convención y arbitraje en el Derecho*

Tributario. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996.

Seer, Roman “Contratos, Transacciones y Otros Acuerdo en Derecho Tributario Alemás” en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996.

Valdés Costa, Ramón: *Temas Tributarios. Compilación de Estudios y Sentencias Publicadas en la Revista de Derecho Tributario No. 1 a la No. 50*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 1999.

Van Der Velde Hederich, Ilse : *In Memoriam*. Asociación Venezolana de Derecho tributario. Caracas. 2001.

Zornoza Pérez, Juan. “Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español” *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 1996.