Una propuesta puntual sobre el uso de los medios alternativos de solución de controversias tributarias

A Specific Proposal on the Utilization of Alternative Dispute Resolution Mechanisms in Tax Controversies

Gabriel RUAN SANTOS*

Resumen: El presente artículo tiene por objeto dejar un rastro para la posteridad de una propuesta que fue presentada por el autor a fines del año 2025, en diversos escenarios académicos, como la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, el Comité de Impuestos de Venamcham y el Postgrado en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela; destinada esa propuesta a contribuir a la apertura de los medios alternativos de solución de disputas en el campo tributario, a pesar de la renuencia notoria de las autoridades a darle espacio, no obstante la existencia de conocidas disposiciones constitucionales y legales que los promueven. El artículo comprende unos antecedentes, unos modelos en el derecho

* Individuo de Número y expresidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, expresidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

comparado que servirían de inspiración, las recomendaciones pertinentes de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y una síntesis de la propuesta para la adopción de los acuerdos procedimentales o acuerdos administrativos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, encaminados a preparar soluciones concertadas de las controversias tributarias, mientras se abren paso los medios más complejos como la transacción y el arbitraje tributarios. Cumple así el autor –una vez más– con el objetivo que se propuso en su trabajo de incorporación a la Academia mencionada en el año 2004.

Palabras clave: Acuerdos procedimentales, acuerdos administrativos, medios alternativos de solución de controversias, procedimiento administrativo tributario.

Abstract: *This article aims to document for posterity a proposal presented by the author in late 2025 across various academic forums, such as the Academy of Political and Social Sciences, the Venamcham Tax Committee, and the Postgraduate Program in Tax Law at the Central University of Venezuela; it seeks to promote the use of alternative dispute resolution mechanisms in the field of taxation, despite the evident reluctance of tax authorities to embrace them, notwithstanding existing constitutional and legal provisions that encourage their application. The paper comprises a background section, models in comparative law that could serve as inspiration, relevant recommendations from the Latin American Tax Law Conferences, and a synthesis of the proposal for adopting closing agreements or administrative settlement agreements between the Tax Administration and taxpayers, which are aimed at preparing mutually agreed solutions to tax disputes, while also paving the way for more complex*

mechanisms such as tax settlement and arbitration. Thus, the author –once again– fulfills the objective he set for himself in his inaugural work for the aforementioned Academy in 2004.

Keywords: *Closing agreements, administrative settlement agreements, alternative dispute resolution, tax proceedings.*

Sumario:

I. ANTECEDENTES. II. LOS MODELOS. III. RECOMENDACIONES DE LAS XXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO CELEBRADAS EN QUITO, EN EL MES DE SEPTIEMBRE DE 2004. IV. LA PROPUESTA.

I. ANTECEDENTES

Las figuras de la transacción y del arbitraje han sido siempre poco compatibles con el derecho público y el ejercicio de las potestades estatales, tanto en el ámbito interno como en el internacional, porque en el primero han chocado con el orden público normativo y en el segundo con la soberanía de los Estados y las políticas tributarias, conceptos asumidos como fuertes dogmas jurídicos inspirados ya sea en las ideologías estatistas forjadas desde la aparición misma de la institución histórica del Estado o como celosas prevenciones de los funcionarios. A lo cual se suma que ambas instituciones jurídicas se han desarrollado en el derecho privado, órbita en la cual ha predominado la autonomía de la voluntad del individuo, dentro del cual es reconocida la iniciativa y la creatividad de los particulares para la auto-regulación de sus intereses propios. Prueba palpable de lo dicho la encontramos en el COT de 1982, con respecto a la transacción, cuando en su artículo 58 expresaba tímidamente y en forma de autorización legislativa: "La transacción judicial es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable". En relación con el arbitraje, expresa la

temerosa norma del artículo 3 de la Ley de Arbitraje Comercial de Venezuela, que se excluye su aplicación a las materias "directamente concernientes a las atribuciones o funciones de imperio del Estado o de personas o entes de derecho público".

A nivel internacional, se recuerda la resistencia que han presentado en el pasado los Estados frente al arbitraje fiscal, por causa del temor al menoscabo del poder tributario territorial y a perder el control de la solución de las controversias en desmedro de sus políticas fiscales, lo cual fue secundado por muchos años por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE), la cual siempre privilegió el procedimiento amistoso o de mutuo acuerdo (MAP) en la solución de dichas controversias, concebidas exclusivamente como conflictos entre Estados y no entre éstos y los ciudadanos contribuyentes.

No obstante la existencia de las barreras mencionadas, al amparo del artículo 258 de la Constitución de 1999, que ordena al legislador promover todos los medios alternativos de solución de conflictos, sin exclusiones, el legislador del Código Orgánico Tributario (COT) de 2001 dio paso con cierta originalidad y vanguardismo a la transacción y al arbitraje tributarios, entre el fisco y los contribuyentes, y le dedicó sendos capítulos de ese Código, muy probablemente con la resistencia silenciosa de la Administración Tributaria. Algunos hemos pensado y así lo expresé en mi estudio publicado el año 2004, que se trataba de una recepción legal anticipada de una innovación audaz, que se enfrentaba a los obstáculos dogmáticos antes mencionados, que en el campo específico del derecho tributario tomaban cuerpo en el principio de legalidad, en la igualdad frente a los tributos, en la indisponibilidad de los créditos tributarios y desde luego en el orden público de las leyes tributarias. "Es probable que el legislador –decíamos en el 2004– haya iniciado el recorrido del camino a partir de sus etapas finales y más avanzadas, como son la transacción y el arbitraje, y no por sus naturales comienzos, configurados por las conferencias, negociaciones, acuerdos, facilitaciones o mediaciones en el ámbito interno de los procedimientos administrativos", lo cual habría creado el

ambiente propicio para los más exigentes medios alternativos de solución de conflictos. Mucho tememos ahora que no estábamos equivocados, pues desde 2001 no se ha conocido la realización de ningún arbitraje tributario en el país y muy pocas transacciones.

Sin embargo, sin perjuicio de las reformas legales que deben proponerse con respecto al COT, a fin de hacer viable la aplicación útil de la transacción y el arbitraje en el ordenamiento tributario, pienso que hoy en día todavía prevalece –y tal vez en mayor medida– la concepción ideológica de las facultades administrativas y de la obligación tributaria, sujetas sumisamente al principio de legalidad –unilateral y oficioso– y a la indisponibilidad de los créditos tributarios, por eso me permito proponer nuevamente, como lo hice en 2004,[1] la figura de los "acuerdos procedimentales" o "acuerdos administrativos", también llamados "acuerdos tributarios", para resolver los conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en modo convencional o concordado, pero sin suprimir el carácter unilateral esencial de los procedimientos de determinación tributaria. Según la experiencia en el derecho comparado, dichos acuerdos se insertan o incorporan en el procedimiento de determinación y fungen de acuerdos preparatorios de la decisión administrativa de liquidación o revisión y no alteran la naturaleza unilateral de la potestad tributaria. Estas figuras tienen por objeto facilitar la discusión de las diferencias entre la Administración y los contribuyentes dentro de un marco de flexibilidad, participación y transparencia controlado por la autoridad, pero con atención de un paradigma de concertación bilateral y no de mera imposición unilateral.

---

1 RUAN SANTOS, Gabriel. *Visión Crítica de la Transacción y el Arbitraje en el Derecho Tributario. Hacia los Acuerdos Procedimentales*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Trabajo de Incorporación; Caracas, 2004. Este estudio incluye el análisis de los Acuerdos Procedimentales en derecho comparado.

II. LOS MODELOS

Con este propósito, lo cual sugería también en 2004, sigue siendo conveniente examinar las experiencias exitosas –aunque no sin tropiezos– que han tenido estos "acuerdos procedimentales" en países como Alemania, Italia, España y sobre todo en los Estados Unidos de América. En Alemania, con los "acuerdos sobre cuestiones de hecho", sustentados en la buena fe, los cuales han sido acompañados, según reconoce la doctrina, por la valoración jurídica de los hechos fijados consensualmente por las partes; los cuales han sido instrumentados mediante conferencias de conciliación y la conocida entrevista final previa a la liquidación administrativa. En Italia con los conocidos "concordatos tributarios", calificados inicialmente por la doctrina como contratos de fijación o "*accertamento*" y después de reformas legales como "comprobaciones unilaterales de las bases imponibles con adhesión del obligado tributario", luego de diálogos entre las partes, que propician la aproximación consensual. En España, con el espíritu de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común del año 1992, desde el año 2003 se ha reformado la Ley General Tributaria para dar paso a la figura de las "actas con acuerdo", precedidas de diálogos entre la Administración y el contribuyente destinados a despejar la incertidumbre en los hechos y a fijar consensualmente la base de imposición, en modo similar a las experiencias alemana e italiana. Para el jurista Ferreiro Lapatza, gran propulsor de esta reforma, el procedimiento de las "actas con acuerdo", tiene por objeto despejar la incertidumbre surgida de la interpretación de la ley y de la percepción de los hechos, porque toda ley tiene un ámbito de interpretación y todo hecho o caso concreto un ámbito posible de percepción, y precisamente allí caben los acuerdos, sin que ello signifique modificar la ley ni alterar los hechos.[2]

---

2 FERREIRO LAPATZA, José. *Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: Una Propuesta Concreta*; consultada en original, números II.3,

Sin embargo, el ejemplo más completo y exitoso de procedimiento consensuado o acuerdo procedimental bajo el control de la Administración Tributaria lo presenta la experiencia en los EE. UU de las Oficinas de Apelaciones del Servicio de Rentas Internas (IRS). Bajo el paraguas de la Ley Sobre Resolución Alternativa de Disputas Administrativas de 1990 y con el impulso de la Ley de Reestructuración y Reforma del IRS de 1998, en dichas oficinas se desenvuelven procedimientos de negociación solicitados voluntariamente por las partes, facilitados por una estructura idónea y dotadas de un procedimiento especial, que no se limita a la negociación sino que privilegia la mediación por parte de "autoridades de arreglos", distintas e independientes de los órganos ordinarios de fiscalización, cuya principal función es contribuir a resolver alternativamente las disputas entre el Servicio y los contribuyentes, antes de que sean planteadas a los tribunales. Estos procedimientos administrativos de arreglo (settlement procedures) tienen por tarea resolver sobre la incertidumbre de los hechos en disputa o sobre la aplicación de la ley a los casos concretos, tales como diferencias sobre ingresos declarados, deducciones, créditos, gastos, reintegros solicitados, minoraciones o reducciones impositivas, sanciones impuestas, establecimiento de precios de transferencia y preparación de acuerdos anticipados sobre los mismos, valuaciones de bienes y de activos, compensaciones razonables y otras materias similares, dentro de la amplia categoría de cuestiones de hecho. Cabe advertir que si las partes no llegan a un acuerdo sobre estas diferencias podrían acudir a la mediación y al arbitraje vinculante, instancias facultativas en las cuales las Oficinas de Apelación siguen cumpliendo un rol relevante. Es importante señalar que el éxito del procedimiento de mediación en el ámbito administrativo de las disputas tributarias ha llevado a los jueces en EE. UU a proponer a las partes la celebración de

II.4 y II.6. Comentada en mi trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, antes citado.

acuerdos de mediación, y aún más, de arbitrajes vinculantes para resolver alternativamente la controversia, después de instaurado el proceso judicial.

III. RECOMENDACIONES DE LAS XXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO CELEBRADAS EN QUITO, EN EL MES DE SEPTIEMBRE DE 2004

En relación con lo anterior, es muy conveniente traer aquí las Recomendaciones mencionadas, las cuales fueron el producto de las discusiones efectuadas en el marco de dichas Jornadas, convocadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT, precisamente sobre los "métodos alternativos de solución de conflictos" en el derecho tributario; escenario en el cual fueron presentados numerosos trabajos provenientes de las delegaciones de los institutos y asociaciones miembros del ILADT, entre los cuales recordamos nuestro trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, citado en nota precedente, publicado en mayo de ese año 2004.

Luego de reconocer la insuficiencia y poco sentido práctico de los mecanismos judiciales tradicionales para la solución de controversias tributarias, así como la necesidad de superar los obstáculos conceptuales existentes en la doctrina tributaria, las Recomendaciones remarcan la conveniencia de precisar el objeto, alcance y significado de los diferentes medios alternativos de solución aplicables al ámbito tributario, con particular mención de "los regímenes de acuerdos y del arbitraje".

Expresan dichas Recomendaciones:

> "… 3. La obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obsta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias y particularmente el arbitraje".

"4. Como una propuesta de procedimiento, sin que los métodos consensuales sean forzosamente previos al arbitraje, acudir a ellos en forma previa y que el arbitraje debe considerarse la culminación de las gestiones realizadas por las partes para dar fin a sus discrepancias".

"6… Mediante los acuerdos tributarios, se tiene que procurar la correcta aplicación de la norma al caso concreto, disipando las incertidumbres ciertas que plantean la ignorancia de los hechos y la indeterminación normativa".

"7. Los acuerdos tributarios deben alcanzarse dentro de un proceso de colaboración entre la Administración y los obligados con el objeto de alcanzar la verdad de los hechos y la corrección de la interpretación jurídica".

"8. La ley debe regular los acuerdos tributarios entre la Administración y los sujetos pasivos, que en la práctica se suelen alcanzar, precisando sus supuestos, contenido, alcance, condiciones, oportunidades de admisión y efectos".

"9. La ley debe asegurar que los acuerdos tributarios que se celebren sean transparentes y que su documentación contenga necesariamente el fundamento de su adopción, sus antecedentes, los elementos de hecho, los motivos jurídicos y la cuantificación de la deuda tributaria".

"10. Los acuerdos tributarios deberían prever la intervención de órganos administrativos dotados de independencia funcional respecto de aquellos agentes fiscales que han intervenido previamente en los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación". [3]

Se aprecia con claridad que las Recomendaciones reproducidas recogen plenamente las experiencias habidas con los acuerdos administrativos en el derecho comparado y las

[3] Ver PLAZAS VEGA, Mauricio; *derecho de la hacienda pública y derecho tributario,* Editorial Temis, tercera edición, tomo II, Bogotá, Colombia, 2017, página 793 y siguientes.

inquietudes y conclusiones de la doctrina tributaria nacional e internacional. Sin embargo, no dejamos de señalar que hubo reservas de importantes juristas al momento de suscribir las Resoluciones, ante el uso de los medios alternativos de solución de controversias en materia de tributos, como fueron los casos de José Osvaldo Casás, César Pérez Novaro y Mario Antonio Elizeche, debido a posiciones ideológicas o a normas internas de ciertos países latinoamericanos; lo cual pude presenciar personalmente.

IV. LA PROPUESTA

Ahora bien, en la actualidad de nuestro país y frente al fenómeno de las sanciones tributarias desproporcionadas, es una práctica bastante conocida que las empresas y ciudadanos contribuyentes inducen a los funcionarios a negociar sobre las disputas tributarias o en algunos casos son invitados por los funcionarios a negociar, pero en un cuadro de opacidad e informalidad, sin que exista un procedimiento formal que canalice esa actividad y le otorgue la transparencia y seguridad necesarias para el resguardo tanto del interés público como de los derechos de los obligados tributarios.

Por lo anterior, consideramos que es oportuno proponer nuevamente la figura de los acuerdos procedimentales o acuerdos administrativos, con adopción de una organización y un procedimiento que hagan viable la actividad de revisión bilateral y concertada de la obligación tributaria, con la intervención de funcionarios altamente capacitados y la participación de los contribuyentes fiscalizados, que permita llegar racionalmente y con actitud de cooperación a soluciones no litigiosas de las controversias tributarias. Es importante resaltar que nos referimos a funcionarios distintos de los que atienden ordinariamente el sumario administrativo, porque estos últimos no tendrían la formación profesional ni la actitud necesaria para afrontar la tarea.

Reconocemos que para lograr el objetivo sería ideal una reforma del Código Orgánico Tributario, pero mientras eso no sea posible o sea inconveniente, pensamos que dentro de los espacios del procedimiento administrativo de determinación tributaria podría caber la aplicación de una solución creada por vía reglamentaria o sublegal, como la sugerida más adelante.

En este punto, no considero que se ponga en riesgo el principio de legalidad ni la reserva legal tributaria, en modo alguno, pues se trataría de un "complemento indispensable" para asegurar el adecuado funcionamiento del procedimiento legal, mediante el agregado de ciertas reglas que se aplicarían dentro del espacio de acción de las reglas contenidas en la ley. A ello se añade que la reserva legal en materia adjetiva o de procedimiento siempre ha tenido un carácter relativo y no absoluto, como sería con respecto a ciertos aspectos substantivos de los tributos.

En efecto, las disposiciones del COT, en su sección del procedimiento de fiscalización y determinación, contienen un sub-procedimiento de emplazamiento al contribuyente para que proceda a aceptar o rechazar el acta fiscal de reparo, en forma total o parcial, pudiendo derivarse varios efectos alternativos (Arts. 195, 196, 198, 199 y 202 del COT. Ver Anexo). Esta sería la fase procedimental en la que pudiera insertarse una articulación facultativa que permitiera el diálogo entre Administración y contribuyente, con el objeto de aproximar posiciones y adoptar un *acuerdo de buena fe,* como es calificado por la doctrina alemana, que pudiera preceder a la decisión administrativa y, eventualmente, integrar su motivación. Este diálogo conciliatorio también podría darse también en la fase de impugnación de la decisión mediante el recurso jerárquico, pero con menos posibilidades de éxito, por el endurecimiento de las posiciones en la controversia, en esa fase administrativa.

Podrían ser objeto de dicho diálogo y eventualmente de un acuerdo procedimental, el establecimiento y calificación jurídica de los hechos de la relación tributaria concreta, a fin de disipar la incertidumbre; los errores materiales o de cálculo; las

controversias surgidas de la aplicación de presunciones legales y humanas, así como también de la determinación sobre base presuntiva; las valuaciones de bienes en general; la delimitación de conceptos jurídicos indeterminados y nociones técnicas; el ejercicio de facultades discrecionales; y la responsabilidad civil de la Administración Tributaria; siempre que no haya innovación en el ordenamiento normativo, sino desenvolvimiento aplicativo, y sin extralimitar los confines del caso.

Estamos convencidos de que la figura de los acuerdos procedimentales requiere de un marco institucional, pues además de la oportunidad para dialogar y concertar sobre los hechos y sus calificaciones jurídicas, debe haber modalidades adecuadas para documentar las actuaciones, sin comprometer posiciones definitivas, y sobre todo, la indispensable intervención de funcionarios facilitadores especializados en la concertación, distintos de los funcionarios de fiscalización, de instrucción o de redacción. Dicho marco facilitaría la recaudación oportuna de los tributos, haría menos necesario el ejercicio del poder coactivo sancionatorio y disminuiría la corrupción que fomenta la desproporción de las sanciones indexadas, la opacidad y la informalidad.

Para finalizar este breve enfoque del tema, reproducimos una de las conclusiones de nuestro trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, así: "…dada la exclusión que ha hecho el Código Orgánico Tributario de las figuras de la transacción y del arbitraje en la fase administrativa, para confinarlas a la fase judicial, se hace aún más necesario ir a 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 aquella pierda su posición predominante en el manejo del procedimiento y sin que desaparezca el carácter unilateral de las potestades públicas, siendo suficiente que procedimientos y potestades den espacio a la participación de los ciudadanos en su desenvolvimiento".

Caracas, enero de 2026

Anexo:

Artículo 195 del COT:

"En el Acta de Reparo se emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada".

"Parágrafo Único. En los casos en que el reparo a uno o varios períodos provoque diferencias en las declaraciones de los períodos posteriores no objetados, se sustituirá únicamente la última declaración que se vea afectada por efectos del reparo".

Artículo 196 del COT:

"Aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, la Administración Tributaria, mediante resolución procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 112 de este Código y demás multas a que hubiere lugar conforme a lo previsto en este Código. La resolución que dicte la Administración Tributaria pondrá fin al procedimiento.

En los casos en que el contribuyente o responsable se acoja parcialmente al reparo formulado por la Administración Tributaria, la multa establecida en el parágrafo segundo del artículo 112 de este Código, sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido aceptada y pagada, abriéndose el Sumario al que se refiere el artículo 198, sobre la parte no aceptada".

Artículo 198 del COT:

"Vencido el plazo establecido en el artículo 195 de este Código, sin que el contribuyente o responsable procediera de acuerdo con lo previsto en dicho artículo, se dará por iniciada la instrucción del sumario teniendo el afectado un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos y promover la totalidad de las pruebas para su defensa. En caso de que las objeciones contra el Acta de Reparo versaren sobre aspectos de mero derecho, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.

El plazo al que se refiere el encabezamiento de este artículo será de cinco (5) meses en los casos de fiscalizaciones en materia de precios de transferencia y de quince (15) días hábiles cuando en el Acta de Reparo la Administración Tributaria haya dejado constancia de los indicios señalados en el artículo 120 de este Código".

Artículo 199 del COT:

"Vencido el lapso dispuesto en el artículo anterior, siempre que el contribuyente o responsable hubiere formulado los descargos, y no se trate de un asunto de mero derecho, se abrirá un lapso para que el interesado evacue las pruebas promovidas, pudiendo la Administración Tributaria evacuar las que considere pertinentes. Dicho lapso será de quince (15) días hábiles, pudiéndose prorrogar por un período igual, cuando el anterior no fuere suficiente y siempre que medien razones que lo justifiquen, las cuales se harán constar en el expediente. Regirá en materia de pruebas lo dispuesto en la Sección Segunda de este Capítulo".

Artículo 202 del COT:

"La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la Resolución Culminatoria del Sumario".