**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**ALCANCES DE LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO ALTERNATIVO DE
RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO
VENEZOLANO**

Trabajo Especial de Grado, presentado como requisito parcial para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero.

Autor: Juan Bautista Carrero Marrero

Tutor: Alejandro Enrique Otero Méndez

Caracas, 21 de octubre de 2011

**UNIVERSIDAD CATÓLICA “ANDRES BELLO”
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

APROBACIÓN DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por el ciudadano Abogado Juan Bautista Carrero Marrero, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: Alcances de la Transacción como Medio Alternativo de Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario Venezolano; Considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los veintiún (21) días del mes de octubre de 2011.

Alejandro Enrique Otero Méndez
C.I. 13.338.964

INDICE GENERAL

	PÁG
RESUMEN	
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO	
I. LOS MEDIOS ALTERNATIVOS PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS	5
A. CLASIFICACIÓN	5
B. UTILIDAD DENTRO DE LA CRISIS DE LA JURISDICCIÓN	6
C. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES SOBRE SU ADMISIÓN EN EL DERECHO PÚBLICO VENEZOLANO	8
II. LA TRANSACCIÓN	15
A. CLASIFICACIÓN	15
1. TRANSACCIÓN JUDICIAL	15
2. TRANSACCIÓN EXTRAJUDICIAL	15
B. CARACTERÍSTICAS	16
C. EFECTOS	17
D. CAPACIDAD Y MATERIAS SUSCEPTIBLES DE TRANSACCIÓN	19
E. LA TRANSACCIÓN EN EL MARCO DEL DERECHO PÚBLICO	20
F. VENTAJAS DE LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS MEDIANTE LA CELEBRACIÓN DE TRANSACCIONES	21
III. LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO ALTERNATIVO DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS	

	TRIBUTARIOS	24
	A. LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA	24
	B. CONCEPCIONES DOCTRINALES QUE NIEGAN LA LEGALIDAD DE SU IMPLEMENTACIÓN	24
	C. EVOLUCIÓN DE LA INSTITUCIÓN EN EL DERECHO VENEZOLANO	30
	D. NORMATIVA LEGAL QUE REGULA LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA	34
	E. JUICIO CRÍTICO A LA NORMATIVA LEGAL QUE REGULA LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA	37
	F. LÍMITES DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA	38
	1. LA COMPETENCIA COMO LÍMITE PROPIO DEL DERECHO PÚBLICO	39
	2. LÍMITES IMPUESTOS POR LA DOGMÁTICA TRIBUTARIA Y FINANCIERA	40
IV.	ALCANCES DE LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO ALTERNATIVO DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS. SITUACIONES SUSCEPTIBLES DE TRANSACCIÓN.	42
	A. RAZONES DE ESTRICTO ORDEN LÓGICO QUE SUSTENTAN LA LEGALIDAD DE LAS TRANSACCIONES TRIBUTARIAS	45
	1. LA TRANSACCIÓN SOBRE LOS HECHOS	47
	2. LA TRANSACCIÓN LA CALIFICACIÓN JURÍDICA DE LOS HECHOS	49
	3. LA TRANSACCIÓN SOBRE LA INTERPRETACIÓN DEL DERECHO APLICABLE	51
	B. LA POTESTAD DE AUTOTUTELA COMO SUSTENTO DE LA LEGALIDAD DE LAS TRANSACCIONES TRIBUTARIAS	53
V.	EFFECTOS DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA	57

A. EFECTOS PROCESALES	57
B. EFECTOS MATERIALES	57
CONCLUSIONES	59
BIBLIOGRAFÍA	62

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

**ALCANCES DE LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO ALTERNATIVO DE
RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO
VENEZOLANO**

Autor: Juan Bautista Carrero Marrero
Tutor: Alejandro Enrique Otero Méndez
Fecha: 21 de octubre de 2011

RESUMEN

La lentitud del sistema de Administración de Justicia pone de manifiesto la utilidad de las Transacciones Tributarias como medio alternativo, expedito, legítimo y eficaz para la resolución de conflictos Tributarios. Sin embargo, la falta de una regulación legal adecuada, unida a interpretaciones sobre el Principio de la Legalidad, la indisponibilidad de los créditos tributarios, el carácter de orden público de la normativa tributaria y la escasa jurisprudencia que sobre la materia existe en nuestro país, ha dado lugar a teorías doctrinales que niegan o reducen al mínimo la legalidad de su implementación.

Ahora bien, visto que la Constitución de la República otorga rango constitucional a los medios alternativos de resolución de conflictos y que el Código Orgánico Tributario dedica un capítulo entero a esta materia, el presente Trabajo busca conseguir una interpretación del entramado normativo que permita determinar los alcances de la Transacción Tributaria. Armonizando así la intervención de la voluntad de las partes, en el juicio tributario, con el principio de legalidad. Para ello utilizamos la metodología de la investigación documental, aplicada al análisis de la doctrina y jurisprudencia, nacional y extranjera, relativa a las transacciones tributarias. Así como al análisis de las normas jurídicas que regulan esta materia en nuestro país.

Este estudio nos permitió concluir que nuestro derecho positivo permite transar sobre las circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, tales como los hechos, su calificación jurídica y la interpretación del Derecho aplicable; que la Administración puede fundamentar sus transacciones con su poder de autotutela, y; que el derecho tributario venezolano requiere de una reforma legislativa que incluya la posibilidad de realizar transacción tributarias extrajudiciales, así como normas que simplifiquen el procedimiento para la realización de este remedio procesal.

Descriptores: Materias susceptibles de transacción, Principio de Legalidad, Capacidad de disposición, Hecho Imponible, Calificación jurídica de los hechos.

INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo Especial de Grado tiene como objetivo fundamental el estudio de la transacción tributaria como medio alternativo para la resolución de conflictos en el Derecho Tributario venezolano. Específicamente, buscamos determinar cuál es el alcance de la transacción tributaria en el derecho venezolano, qué materias son susceptibles de tales transacciones y hasta qué punto la Administración puede revocar sus actos tributarios por vía transaccional.

Todo ello con el fin de establecer criterios útiles que le permitan al Fisco y sus contribuyentes solucionar sus diferencias de forma expedita y eficaz, valiéndose de las técnicas transaccionales que desarrollaremos en el presente trabajo.

La necesidad de conseguir nuevos paradigmas que reinterpreten el alcance de las transacciones tributarias se debe al desfase existente entre las instituciones jurídicas y la evolución de la sociedad. En efecto, estamos en la era de la información. En los últimos 50 años la humanidad ha gozado de avances tecnológicos mayores que los experimentados en toda su historia anterior. Lo que ha traído como consecuencia que la mayoría de las formas de interacción humana sucedan a una velocidad cada vez mayor: en cuestión de segundos podemos saber lo que sucede en cualquier parte del planeta; hacer

transferencias electrónicas de dinero; pagos; inversiones o simplemente reservar las entradas de una función de teatro, con un sencillo teléfono inteligente.

En este contexto, en el ámbito del derecho tributario han aparecido normas sustantivas cada vez más técnicas y difíciles de interpretar, en muchos casos ligadas a otras áreas del conocimiento tales como la contaduría. A la par, las relaciones comerciales avanzan a pasos cada vez más rápidos, produciendo que los hechos imposables se verifiquen con mayor celeridad y los agentes económicos demanden de la Administración una mayor certeza de sus relaciones jurídicas y una mayor celeridad en la solución de sus conflictos tributarios. Situación ésta que lejos de encontrar una respuesta adjetiva eficaz, coincide con el mantenimiento de los mismos procedimientos lentos y engorrosos de determinación oficiosa y solución de controversias. Lo cual, unido a la deficiente actuación de una jurisdicción cada vez más lenta, atiborrada de causas e ineficaz, provoca que los contribuyentes tengan que soportar largos procesos judiciales, en la mayoría de los casos de años de duración, para lograr la solución de sus conflictos tributarios.

Esta situación nos obliga a redimensionar los marcos regulatorios brindados por el derecho, buscar nuevas interpretaciones de los textos legales existentes y nuevos paradigmas sobre la actuación del Estado, que le permitan brindar respuestas efectivas a las crecientes necesidades colectivas, así como garantizar cabalmente el cumplimiento del derecho a la tutela judicial efectiva.

Es en este punto donde el análisis de los medios alternativos para la resolución de conflictos, en especial de la transacción tributaria, resulta de vital importancia, pues su implementación permite la terminación de conflictos tributarios de una forma expedita, legítima y eficaz, acorde con las necesidades sociales de estos tiempos.

Ahora bien, considerando que la obligación tributaria tiene un origen estrictamente legal y que resulta indisponible para la Administración, casi la totalidad de la doctrina jurídica patria rechaza de plano que se puedan celebrar transacciones tributarias jurídicamente válidas. Sin embargo, visto que estas transacciones tienen base constitucional y están reguladas por un capítulo completo en el Código Orgánico Tributario, el presente Trabajo busca conseguir una interpretación del entramado normativo que permita armonizar la intervención de la voluntad de las partes, en el juicio tributario, con el principio de legalidad tributaria.

Para ello utilizamos la metodología de la investigación documental aplicada al análisis de la doctrina y jurisprudencia, nacional y extranjera, relativa a las transacciones tributarias. Así como al análisis de las normas jurídicas que regulan esta materia en nuestro país.

En la presente monografía estudiamos los medios alternativos de resolución de conflictos, las características de la transacción y su trayectoria en el derecho

público venezolano. Así como la regulación de esta institución procesal en nuestro derecho positivo y las ventajas que implica su implementación. Lo que nos permitió determinar como conclusión cuál es el alcance de la transacción tributaria en el derecho venezolano, qué materias son susceptibles de tales transacciones y hasta qué punto la Administración puede revocar sus actos tributarios por vía transaccional.

I. LOS MEDIOS ALTERNATIVOS PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

Los medios alternativos para la resolución de conflictos son aquellas vías que permiten resolver o evitar controversias legales, sin la necesidad de tramitar los distintos procesos jurisdiccionales formales. En otras palabras, “son aquellas instituciones cuya aplicación puede eliminar una controversia jurídica, de tal forma que se impida a las partes plantearla en vía judicial o se ponga término a un proceso ya comenzado” (Huergo, 2000,15).

Nuestro ordenamiento jurídico solamente admite la utilización de estos medios para resolver conflictos cuyas relaciones jurídicas sean disponibles para las partes, por lo que no se pueden implementar cuando la materia controvertida es de orden público o afecta las buenas costumbres.

A. Clasificación.

Según el criterio más aceptado, se clasifican en medios de autocomposición, que son aquellos donde la solución del conflicto proviene de las propias partes, y en medios de heterocomposición, donde la solución del conflicto proviene de un tercero (Véscovi, 1984, 5). Sobre este particular tenemos:

“La heterocomposición se produce cuando, bien como consecuencia de un acuerdo entre las partes o bien directamente en virtud de una norma jurídica, un tercero resuelve el conflicto mediante una decisión vinculante para las partes. La autocomposición consiste en que, o son las propias partes las que establecen el arreglo de la controversia, o la

decisión del tercero es una simple propuesta que puede ser aceptada o denegada por ellas. La transacción y la conciliación son técnicas de autocomposición, mientras que el arbitraje lo es de heterocomposición” (Huergo, 2000, 17).

B. Utilidad dentro de la crisis de la jurisdicción.

En los últimos cincuenta años las relaciones económicas y sociales han experimentados profundos cambios, producidos en gran medida por el desarrollo de nuevas tecnologías que han permitido romper barreras geográficas, culturales, económicas y comunicacionales. Esto ha generado un incremento en el intercambio económico y comercial mayor que el observado durante el resto de la historia humana, lo que se traduce en una mayor circulación de riqueza entre una mayor cantidad de personas, a una velocidad cada día mayor, y en un aumento en el índice de conflictos que culminan en litigios.

Esta evolución social obliga a redimensionar los marcos regulatorios brindados por el derecho, el cual “debe ir cambiando al compás de las nuevas circunstancias y necesidades sociales” (Chalbaud, 1995, 26), así como a buscar nuevas interpretaciones de los textos legales existentes y nuevos paradigmas en la actuación del Estado le permitan brindar respuestas eficientes a las crecientes necesidades colectivas y garantizar cabalmente el derecho a la tutela judicial efectiva.

No obstante, lejos de concretarse lo anterior, la actuación del Estado se ha hecho cada vez más ineficiente e inútil. Sobre todo en el ámbito del Poder Judicial, donde el acceso a la justicia se hace cada vez más engorroso, los juicios tardan más tiempo en ser resueltos definitivamente y la calidad de las sentencias proferidas merma cada día. Todo lo cual configura la “crisis de la jurisdicción”.

Este infeliz fenómeno viene siendo objeto de advertencias por parte de la doctrina comparada, donde se ha expresado que:

“Hay una opinión generalizada de que el grado de eficiencia en el funcionamiento de las Administraciones Públicas y del propio Poder Judicial no es el adecuado. (omisiss)

La indebida lentitud en la terminación de los procedimientos ha dado lugar a una doctrina del Tribunal Constitucional que considera que la misma conculca, en determinadas ocasiones, el derecho a la tutela judicial efectiva, reconocida en... la Constitución. Una de las causas de este fenómeno es el denominado “exceso de demanda de tutela”.

A través del ejercicio profesional diario, se puede intentar describir algunas de las circunstancias o características que presenta este fenómeno del exceso de demanda de tutela y de la falta de un procedimiento que termine sin dilaciones excesivas.

Hemos constatado que el ciudadano que es consciente de la lentitud en la tramitación y resolución de los procedimientos lo utiliza como variable de importancia para establecer la estrategia a seguir frente a la otra parte, bien sea la Administración Pública u otro particular.” (IEF, 1996, 88).

Esta crisis de la jurisdicción produce graves distorsiones en las relaciones sociales y afecta negativamente el campo del derecho tributario, donde la

ineficacia de los órganos de administración de justicia vulnera los derechos ciudadanos a la justicia eficiente y a la seguridad jurídica, a la vez que percute negativamente en las finanzas públicas, por cuanto, en muchos casos, acarrea la imposibilidad para la Administración de cobrar sus acreencias tributarias mientras duran los largos procesos relativos a las mismas.

Ello provoca que en muchos casos se evite el ejercicio de acciones judiciales como medio de resolución de controversias, y que los ciudadanos se inclinen, cada vez más, por la utilización de medios que les permitan resolver sus conflictos de forma expedita, barata y sencilla. En efecto, si el sistema de administración de justicia funciona mal “la búsqueda de mecanismos alternativos para la resolución de controversias.... se convierte en una opción legítima” (de Troconis, 1999, 45).

Así las cosas, en medio de la grave crisis que atraviesa la jurisdicción, la resolución de conflictos tributarios mediante el uso de mecanismos alternativos resulta la opción más racional y eficaz en la mayoría de los casos.

C. Criterios jurisprudenciales sobre su admisión en el Derecho Público Venezolano.

A raíz de la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en 1999, se han producido una serie de decisiones judiciales que cambian la doctrina jurisprudencial que tradicionalmente ha negado la

posibilidad de resolver controversias administrativas o tributarias por vías alternativas.

Esta evolución jurisprudencial ha permitido la aparición de sentencias donde se ha llegado a aceptar que la resolución alternativa de controversias resulta una alternativa válida, deseable y legal, incluso en aquellas materias donde por aplicación del principio de la legalidad -propio del derecho público- ello resultaba impensable hasta antes de la aparición del nuevo texto constitucional. Al punto de que, en muchas de estas decisiones, es el propio órgano jurisdiccional quien insta a las partes a resolver sus diferencias por medios alternativos.

La causa de esta evolución se encuentra, sin duda alguna, en la introducción que hiciera el constituyente de 1999 de la normativa contenida en los artículos 257 y 258 de nuestra Constitución, los cuales definen al proceso como “un instrumento fundamental para la realización de la justicia” e incorpora al arbitraje, la conciliación, la mediación y los demás medios alternativos para la resolución de conflictos al sistema de administración de justicia, tal como auténticamente lo interpreta la propia exposición de motivos del texto fundamental.

En este nuevo marco constitucional, la decisión judicial más importante que se ha dictado sobre este particular es la sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en fecha 17 de octubre de

2008, publicada en el Expediente N° 08-0763, con motivo del recurso de interpretación de la norma contenida en el único aparte del artículo 258 de la Constitución de la República ejercido por la abogada Hildegard Rondón de Sansó en conjunto con otros abogados, en representación de la República Bolivariana de Venezuela, donde nuestro máximo Organismo de Justicia estableció lo siguiente:

Al respecto, esta Sala ha señalado que “(...) la Constitución amplió el sistema de justicia para la inclusión de modos alternos al de la justicia ordinaria que ejerce el poder judicial, entre los que se encuentra el arbitraje. Esa ampliación implica, a no dudarlo, un desahogo de esa justicia ordinaria que está sobrecargada de asuntos pendientes de decisión, y propende al logro de una tutela jurisdiccional verdaderamente eficaz, célere y ajena a formalidades innecesarias (...). Así, a través de mecanismos alternos al del proceso judicial, se logra el fin del Derecho, como lo es la paz social, en perfecta conjunción con el Poder Judicial, que es el que mantiene el monopolio de la tutela coactiva de los derechos y, por ende, de la ejecución forzosa de la sentencia (...). A esa óptica objetiva de los medios alternativos de solución de conflictos, ha de añadirse su óptica subjetiva, en el sentido de que dichos medios con inclusión del arbitraje, en tanto integran el sistema de justicia, se vinculan con el derecho a la tutela jurisdiccional eficaz que recoge el artículo 26 de la Constitución. En otras palabras, puede decirse que el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional eficaz entraña un derecho fundamental a la posibilidad de empleo de los medios alternativos de resolución de conflictos” (cursivas de la Sala Constitucional).

Para luego señalar:

“Cuando el legislador determina que conforme al principio tuitivo, una materia debe estar regida por el orden público, no deben excluirse *per se* a los medios alternativos para la resolución de conflictos y, entre ellos, al arbitraje, ya que la declaratoria de orden público por parte del legislador de una determinada materia lo que comporta es la imposibilidad de que las partes puedan relajar o mitigar las debidas cautelas o protecciones en cabeza del débil jurídico, las cuales son de naturaleza

sustantiva; siendo, por el contrario que la libre y consensuada estipulación de optar por un medio alternativo -vgr. Arbitraje, mediación, conciliación, entre otras-, en directa e inmediata ejecución de la autonomía de la voluntad de las partes es de exclusiva naturaleza adjetiva”.

Lo cual resulta de vital importancia para la materia que estamos tratando pues reconoce expresamente y elimina cualquier ninguna duda sobre la posibilidad de resolver conflictos por medio de mecanismos alternativos, a la vez que neutraliza el criterio conforme al cual se consideraba ilegal la implementación de medios alternativos para la resolución de conflictos en casos de Derecho Público, en virtud de que los mismos se encuentran regidos por materias de orden público. Con la ventaja de que este criterio interpretativo jurisprudencial es vinculante a tenor de lo establecido en el artículo 335 de la Constitución de la República.

Otra de las sentencias que sobre esta materia merece una mención especial es la que fue dictada por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en fecha 25 de abril de 2001, con ocasión al caso Diques y Astilleros Nacionales, S.A., contra PDV Marina, S.A., donde esa Corte explica con meridiana claridad el significado de los mecanismos alternativos para la resolución de conflictos, su importancia en el Estado contemporáneo y su admisibilidad en el derecho público venezolano con ocasión de la entrada en vigencia de la Constitución de 1999, al expresar:

“La Corte observa que la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece en su artículo 253 que “la potestad de administrar justicia emanada de los ciudadanos y ciudadanas y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley”, y en la misma norma consagra que forman parte del

sistema de justicia los medios alternativos de justicia, mientras que, por otro lado, el artículo 258 dispone en su único aparte “la ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos”.

La necesidad de que las partes pueden aportarse, por sí mismas, la solución a sus conflictos ha perfilado una moderna tendencia que rescata las más hermosas y primitivas formas de organización social; desde las primeras épocas del Derecho romano y, a lo largo de una interesante evolución, siempre se hubo pretendido que la intervención de un tercero, ajeno por definición a un conflicto entre partes, fuera prácticamente excepcional. Quizás porque, en principio, las controversias encuentran real y verdadera ‘satisfacción jurídica’ cuando son las propias partes la que ofertan una solución que luego el juez homologa sólo par darle seguridad jurídica.

En cuanto al mandato constitucional, y si bien es cierto que pareciera estar dirigido al legislador, (en cuanto principio que las nuevas normas procesales deben tomar en cuenta), esta Corte ha considerado, desde la promulgación de la novísima Constitución, que es la tarea de los órganos jurisdiccionales vivificar los mandatos constitucionales, es decir, la Constitución tiene carácter normativo y prescriptivo, a diferencia de la Constitución anterior que rendía culto a normas de carácter ‘Programático’; esto ha llevado a esta Corte ha proclamar la aplicación inmediata y no diferida de las normas constitucionales.

Siendo ello así, y como quiera que la posibilidad de mecanismos alternativos de justicia y la solución de conflictos se encuentra prevista expresamente en las normas constitucionales señaladas, y en una ponderada interpretación de los valores normativos que la Constitución misma consagra, la Corte concluye en la real y efectiva posibilidad de aplicar tales mecanismos en cualesquiera de los procesos jurisdiccionales que conoce.”

En análogo sentido encontramos otras decisiones judiciales, donde el propio órgano jurisdiccional insta a la partes a resolver sus controversias administrativas por vías alternativas. Tal es el caso de la sentencia N° 00575, dictada por el Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Político Administrativa, en fecha 03 de abril de 2001, en cuya dispositiva se “**EXHORTA** a las partes para

que.... participen en la continuación del **ACTO ALTERNATIVO DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS**.... quedando entendido y bajo apercibimiento, la necesaria comparecencia de las partes involucradas para que tenga lugar el referido acto”. Todo ello luego de señalar que:

“De conformidad con los principios constitucionales que orientan la labor de los órganos encargados de administrar justicia, ésta debe impartirse y estimarse como un hecho democrático y social, siendo que, corresponde al Poder Judicial, fungir como factor de equilibrio entre los Poderes del Estado y los intereses particulares.

En ese mismo sentido, al resultar enmarcada la labor judicial dentro del devenir de un proceso judicial, no puede menos que ser, este último, un espacio propicio para salvaguardar los derechos constitucionales del libre acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva, con base a las reglas de imparcialidad, idoneidad, transparencia, equidad, sin dilaciones indebidas ni formalismos inútiles (Vide. Artículos 26,27 y 257 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela).

Con lo cual, el elemento teleológico de tales principios procesales, no puede ser distinto a la búsqueda de la justicia material, sólo alcanzable a través de reglas de armonía entre los distintos componentes que conforman la sociedad, para lo cual, la conciliación, mediación y cualquier otra forma de avenimiento o solución alternativa de conflictos bien pueden permitir el allanamiento del tan anhelado equilibrio entre los intereses en disputa, siempre que los mismos no alteren el orden público (Vide. Artículo 258 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela).

Siendo que al encontrarse semejante procedimiento o *iter* procedimental, condicionado como está a las reglas cuyo *desideratum* debe ser la simplificación, uniformidad y eficacia de trámites, se constituye pues el Juez, como ente rector no sólo del proceso, sino más relevante aún, en inmediato protagonista de su deber consustancial de fomentar o facilitar formas o mecanismos para allanar el avenimiento entre las posturas controvertidas.

En ese sentido, el destinatario del último aparte *in fine* del artículo 258 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (norma que constitucionaliza los medios alternativos para la resolución de conflictos), cuando consagra que "*La ley promoverá*

el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos." no resulta agotado en el legislador como autor de normas generales y abstractas, sino más relevante aún, emplaza a los propios operadores judiciales, por su incuestionable deber de decir el derecho en un caso concreto para dirimir alguna controversia.

Precisamente, el origen o la noción más básica de todo sistema que aspire impartir justicia proviene de la imposibilidad material de que los controvertidos allanen un arreglo, haciendo forzosa la participación de un tercero desinteresado que sea capaz de disiparla, aún de manera coercitiva. Con lo cual, la promoción de mecanismos de autocomposición por el operador judicial, lejos de significar - como ha sido ampliamente difundido - como "mecanismos excepcionales de terminación de causas", debería constituirse en el comienzo o inicio de todo proceso de cognición o avocamiento (*lato sensu*).

En tal sentido, conforme al artículo 257 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 88 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de justicia, resulta cónsono para esta Sala constituida en fecha 27 de diciembre de 2000 (*supra*), insistir en la convocatoria de las partes en conflicto para que expresen su disposición a buscar fórmulas alternativas de resolución de conflictos e intereses."

Así las cosas, observamos que luego de dar un giro copernicano, nuestra jurisprudencia ha evolucionado de criterios que negaban rotundamente la aplicación de los institutos alternativos para la resolución de conflictos de derecho público, a su estado actual donde la tesis reinante se muestra favorable a su legalidad y promoción, como medio para lograr una justicia rápida y eficaz, capaz de equilibrar las garantías ciudadanas con los fines públicos tutelados por la Administración.

II. LA TRANSACCIÓN

En nuestro derecho la transacción es un acto jurídico bilateral, por medio del cual sus partes convienen en darse o reconocerse concesiones o derechos para terminar un litigio pendiente o precaver uno eventual, tal como se desprende de la regulación contenida en el artículo 1.713 del Código Civil, cuya letra la define como “un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o precaven un litigio eventual”.

A. Clasificación.

En función de la exégesis de la norma contenida en el citado artículo 1.713 del Código Civil, la transacción se clasifica en dos grandes renglones:

1. Transacción Judicial: es aquella a través de la cual las partes se hacen recíprocas concesiones para terminar un litigio existente. Evidentemente se produce en el marco de un proceso judicial y lleva implícita una doble renuncia de pretensiones procesales: por una parte, el actor desiste de su pretensión (o parte de ella) y; por otra parte, el demandado renuncia a su resistencia a la pretensión (o parte de ella) (Henríquez, 1995, 291).

2. Transacción Extrajudicial: es aquella mediante la cual las partes se hacen concesiones, se reconocen derechos o situaciones fácticas, para dar

certeza a alguna relación jurídica entre ellas y poder precaver así un litigio eventual sobre ese respecto. Se produce fuera de proceso judicial alguno. En la doctrina nacional se le ha considerado como:

“una especie del negocio de declaración de certeza (*negocio di accertamento*), que es una convención celebrada entre las partes con el objeto de establecer la certeza de sus propias relaciones jurídicas, o regular relaciones precedentes, eliminando ciertas faltas de certeza, al amparo del principio general de la autonomía de la voluntad privada, en aquellas zonas del derecho en que las partes pueden disponer del objeto que desean regular.” (Rengel, 1992, 333).

B. Características.

Todas las transacciones se caracterizan por ser un contrato sinalagmático perfecto, por cuanto ambas partes se hacen recíprocas concesiones mediante un efectivo abandono de supuestos derechos o pretensiones. En efecto, según De Troconis (1999, 154) si “una de las partes nada da o cede, o promete, no existe transacción sino una renuncia de derechos por la otra parte”.

Para Huerga (2000, 35) “no es necesario que las concesiones de ambas partes sean equivalentes”.

La transacción es consensual y siempre a título oneroso. (Aguilar, 1995, 434)

Por último, tenemos que la transacción es un contrato de efectos innovativos que permite cambiar lazos jurídicos u obligacionales, toda vez que permite a las

partes sustituir una relación jurídica litigiosa “por otra relación que ellas mismas definen en el contrato de transacción” (Huerga, 2000, 32).

C. Efectos.

Las transacciones válidamente celebradas, independientemente de su tipo, tienen profundos efectos procesales y materiales entre las partes que las suscriben, ya que pueden extinguir los procesos judiciales en curso o precaverlos, a la vez que modifican la relación jurídica material que une a las partes.

Sus efectos procesales son:

1. Termina con el litigio pendiente o precave el eventual, al poner fin a la litis o controversia material.
2. Produce fuerza de cosa juzgada entre las partes, a tenor de lo dispuesto en los artículos 1.718 del Código Civil y 255 del Código de Procedimiento Civil.
3. Constituye un título ejecutivo, y por ende tiene contenido capaz de ejecución, tal como si se tratara de una sentencia ejecutoria. De allí que, las “normas establecidas para la ejecución de sentencias son aplicables a las transacciones judicialmente homologadas” (Ossorio, 1981, 759).

En relación con sus efectos materiales, la transacción puede tener efectos constitutivos o declarativos:

1. Tendrá efectos constitutivos cuando el acuerdo de voluntades celebrado entre las partes produzca una nueva ordenación de sus relaciones jurídicas, las modifique o las extinga.
2. Tendrá un efecto meramente declarativo cuando las recíprocas concesiones versen sobre el mismo objeto de la litis y se limiten a otorgar certeza, sin crear ni modificar las relaciones jurídicas previamente existentes entre las partes. (Rengel, 1992, 340).

Para que se produzcan estos efectos, nuestra legislación exige que las transacciones judiciales sean homologadas por el juez de la causa. Bajo el entendido de que dicha homologación únicamente constituye un requisito extrínseco de eficacia del acto que en nada cambia la índole negocial de la transacción, ni subsana los vicios formales o sustanciales que puedan anularla.

Por ser un acuerdo de voluntad, la transacción puede ser objeto de impugnación por las causas previstas en los artículos 1.719 y siguientes del Código Civil, así como por las causas relativas a los vicios en el consentimiento admitidos para los contratos en general o por cualquier otra causa que pudieran establecer leyes especiales. Lo que consideramos un verdadero exceso de nuestra

legislación, ya que el juez, como garante de la legalidad y director del proceso, sólo puede homologar aquellas transacciones que cumplan con todos los requisitos sustantivos y adjetivos, de validez y eficacia, a la vez que se encuentra en el deber de negar la homologación de todas aquellas que no los cumplan.

D. Capacidad y materias susceptibles de transacción.

De conformidad con el artículo 1.714 de nuestro Código Civil “para transigir se necesita tener capacidad para disponer de las cosas comprendidas en la transacción”. De allí que sólo podrán celebrarse transacciones que tengan por objeto derechos o “situaciones” disponibles para las partes. Por lo que las materias de orden público, tales como el estado y capacidad de las personas, los derechos indisponibles (Vgr. los beneficios laborales), las acciones penales de orden público y los derechos inalienables, no son susceptibles de transacción alguna.

Dicho en otras palabras:

“en la transacción se ejercita el poder de disponer de ambas partes sobre sus derechos litigiosos o litigables por lo que “la renuncia mutua comporta la renuncia de tal poder”, aclarándose además con exactitud que “el poder de disponer no es una emanación de la capacidad jurídica ni de la capacidad de obrar”, sino que “es una relación con el derecho, que supone aptitud de éste para ser dispuesto y una legitimación del sujeto para ello”. Por tanto, y ello también queda claro, para que las recíprocas concesiones que caracterizan la transacción puedan llevarse a cabo es necesario que los derechos versen o más propiamente,

las relaciones jurídicas sobre que versen, sean disponibles por las partes, y que éstas tengan capacidad para disponer de ellos”. (AVDT, 1999, 175).

E. La Transacción en el marco del Derecho Público.

Tomando en consideración que para transar se requiere que el derecho sea disponible para las partes y que éstas deben tener capacidad para disponer de los derechos o “situaciones controvertidas”, se generan amplias dudas sobre la legalidad de las transacciones celebradas en el ámbito del Derecho Público, toda vez que la actividad desempeñada por la Administración se haya sujeta al principio de legalidad. Sobre este particular la doctrina ha señalado:

“... se puede afirmar que el poder de disposición de los órganos de la Administración Pública sobre las materias regidas por el derecho público es sumamente restringido, porque el ejercicio del Poder Público se encuentra encauzado rigurosamente por el principio de legalidad y condicionado por el interés público, que constituye la finalidad primordial del ejercicio de ese Poder en sus diversas manifestaciones. Por esta razón, sólo podrán admitirse escasas excepciones a este principio de indisponibilidad del ejercicio del Poder Público, en algunas actuaciones particulares comprendidas dentro de las materias de derecho público. Esto conduce lógicamente a sostener que el instituto de la transacción, así como todos aquellos que presuponen la existencia del poder de disposición en la materia, es por principio inaplicable en ese campo de la actividad pública” (Ruan, 1981, 91).

En consecuencia, “el ámbito de las posibilidades de transacción es más reducido para la Administración que para los particulares” (Ruan, 1981, 91-92). No obstante, hemos visto que la jurisprudencia venezolana ha evolucionado hasta reconocer y exhortar la implementación de los medios alternativos de resolución

de conflictos de derecho público. Razón por la cual resulta de vital importancia determinar cuáles son las materias y en qué casos se pueden resolver los conflictos de derecho público, suscitados entre la Administración y los ciudadanos, por vía transaccional.

En respuesta a esas interrogantes, la doctrina clásica del Derecho Administrativo ha señalado que la Administración sólo podrá celebrar transacciones en los siguientes casos:

1. Cuando se encuentre frente a materias regidas por el Derecho Privado;
2. Cuando se encuentre frente a una potestad discrecional de la Administración Pública, o;
3. Cuando así lo permita expresamente la Ley.

Ello siempre que con la transacción no se relajen ni renuncien normas de orden público, ni se disponga sobre el ejercicio de competencias obligatorias para la Administración (Ruan, 1981, 93).

F. Ventajas de la resolución de controversias mediante la celebración de transacciones.

Al ser la transacción un medio expedito de autocomposición procesal, resulta obvio que su implementación genera múltiples beneficios, pues permite a las partes terminar sus controversias según su propia voluntad, lo que les permite

darse la solución que mejor les parezca y convenga, de forma expedita. Y a su vez, les ahorra los gastos e inconvenientes aparejados al mantenimiento de causas judiciales.

Estas ventajas se hacen aún más latentes e importantes en el campo del Derecho Tributario, donde una regulación excesivamente técnica, sujeta a varios métodos válidos de interpretación, unida a la ineficacia de los órganos de administración de justicia, trae como consecuencia que los juicios tarden muchos años en ser resueltos, lo que vulnera los derechos ciudadanos a la justicia eficiente y a la seguridad jurídica, y percute negativamente en las finanzas públicas, por cuanto, en muchos casos, acarrea la imposibilidad para la Administración de cobrar sus acreencias tributarias mientras duran los largos procesos relativos a las mismas. Situación ésta que puede ser resuelta fácilmente mediante la implementación de medios alternativos para la resolución de controversias tributarias, tales como la transacción. Lo que redundaría en los siguientes beneficios para toda la colectividad:

1. El Estado ahorraría elevadas sumas de dinero, ya que con la celebración de transacciones podría dar una rápida resolución a sus conflictos tributarios, reduciendo así los enormes gastos que le cuesta mantener los aparatos burocráticos encargados de su representación judicial;

2. El Estado reduciría los gastos de funcionamiento del Poder Judicial, en virtud de la rapidez ofrecida por este tipo de solución de conflictos. A la vez que lo descongestionaría;
3. El Estado podría cobrar sus acreencias con mayor rapidez, lo que se traduce en ingresos “rápidos” para las finanzas públicas y en el beneficio que le genera evitar la pérdida del costo de oportunidad financiero derivado de la tardanza en el cobro de sus acreencias;
4. Los contribuyentes ahorrarían las enormes sumas de dinero que cuesta mantener los largos procesos judiciales;
5. Los contribuyentes reducirían el riesgo que representa la posibilidad de que sus recursos sean finalmente declarados sin lugar, y en consecuencia condenados al pago de la obligación tributaria más los intereses y demás accesorios causados durante todos los años que duró el juicio perdido;
6. Toda la colectividad se beneficiaría, ya que los recursos financieros ahorrados por el Estado mediante la implementación de transacciones tributarias podrían ser destinados para financiar servicios públicos que contribuyan a elevar el nivel de vida de la población.

Estos beneficios demuestran la importancia del tema bajo estudio y justifican el análisis profundo de las transacciones tributarias que haremos en el próximo capítulo.

III. LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO ALTERNATIVO DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS.

A. La Transacción Tributaria.

Las transacciones tributarias son aquellos acuerdos de voluntad, producidos entre fisco y contribuyente, con el fin de resolver una controversia judicial de índole tributaria.

Tal como explicaremos más adelante, están reguladas por el Código Orgánico Tributario, donde se contempla que en materia fiscal únicamente pueden celebrarse transacciones judiciales; que éstas requieren de la homologación del juez competente para su ejecución (Art. 305), y; que ésta “tiene entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada” (Art. 306).

B. Concepciones doctrinales que niegan la legalidad de su implementación.

Teniendo como punto de partida que la relación jurídico-tributaria surge entre la Administración y el contribuyente cuando se verifica el hecho definido abstractamente por la ley como presupuesto de dicha obligación (Jarach 1993, 378-379), y que la ley es la fuente de la obligación tributaria (AVDT, 2001, 3), la posición mayoritaria de la doctrina y la jurisprudencia se han inclinado a señalar

que las relaciones jurídico tributarias resultan indisponibles para la Administración, por lo que bajo ningún concepto pueden ser objeto de transacción alguna.

El Instituto de Estudios Fiscales (IEF) explica la indisponibilidad de la obligación tributaria con los siguientes razonamientos:

“Es pacífico en la doctrina considerar que la naturaleza de la obligación tributaria se acomoda a la de las obligaciones *ex lege*, es decir, de aquellas obligaciones que derivan de la ley y de la que se deduce una estructura de la relación obligacional en la que las partes acreedora y deudora están vinculadas al mandato de la misma, por lo que el acreedor -la Administración- no podrá dejar de exigir la prestación que de la ley se deriva y en ella se contiene, y el deudor -el particular- no podrá dejar de cumplir su prestación tal y como de la misma ley también se deriva.

La Administración tiene, pues, un derecho-deber: en relación con el particular ejercerá el derecho de crédito, en relación con la ley el deber de cumplir su mandato. La posición de la Administración, en consecuencia, es la de declarar el derecho, la de concretar el contenido cuantitativo de la prestación que el deudor debe cumplir” (1996, 220-221).

En este contexto Rosembuj (2000, 45) considera que la “indisponibilidad del crédito tributario consiste en que el acreedor no puede hacerlo como en las relaciones obligatorias de derecho privado”.

Aunado a ello, se ha considerado que la recaudación de tributos constituye una potestad reglada de la Administración, derivada de normas de orden público, lo que trae como consecuencia que ésta no pueda eludir su obligación de percibir

la totalidad de los créditos tributarios que se le adeudan. (AVDT, 1999, 192 y 201).

Entre las diversas razones que se han expuesto para justificar la imposibilidad de disponer sobre los créditos tributarios, destaca aquella según la cual esta indisponibilidad se debe al hecho de que éstos son ingresos financieros de recaudación obligatoria, que necesariamente deben ser percibidos por los entes oficiales para sufragar los servicios públicos que deben prestar para elevar las condiciones de vida de la población. En este sentido, clasificándolos como ingresos de percepción obligatoria, Rachadell (1985, 204) señala que los “tributos son prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Así las cosas, visto que, tanto la obligación tributaria, como las normas atributivas de competencia para su recaudación, resultan indisponibles para la Administración acreedora del tributo, tradicionalmente gran parte de la doctrina ha considerado que la transacción no es admisible en materia tributaria, por cuanto la voluntad de las partes que conforman la relación jurídica tributaria no es eficaz para disponer de la misma (IEF, 1996, 221).

Dentro de esta corriente ortodoxa del pensamiento tributario, en nuestro país, tal vez las críticas más fuertes a la utilización de la transacción en el derecho

tributario se encuentran a lo largo de la obra “Disquisiciones Tributarias” de Florencio Contreras Quintero, quien considera que las transacciones tributarias constituyen una verdadera aberración que él clasifica como patología tributaria de segundo grado, pues, a su juicio, representan una deformación a toda la dogmática tributaria a causa de una defectuosa aplicación de la ley por parte de la Administración (1969, 104).

Para el referido autor, la terminación transaccional de controversias tributarias constituye una enajenación de la potestad tributaria que viola los principios de legalidad e igualdad del tributo, por lo que –a su juicio- se encuentra prohibida por la especial naturaleza de la materia controvertida, toda vez que esta última resulta indisponible para la Administración. En sus palabras:

“...estas transacciones tributarias violan, a mi juicio, el principio de igualdad tributaria, porque a través de ellas se les da a unos contribuyentes determinados un tratamiento de favor que no se les da a otros contribuyentes. Al celebrarse arreglos transaccionales con dos o tres contribuyentes, mediante los cuales éstos resultan deudores del impuesto por una cuota menor que la legítimamente debida, se está quebrantando evidentemente el principio de la igualdad ante el tributo. Para asegurarla en este sentido, sería menester que todos los contribuyentes, por vía transaccional o convencional, nos acordáramos con el fisco sobre las cantidades que deberíamos pagarle a título de impuestos; lo cual sería el mayor absurdo, jurídico e histórico, pues el impuesto tendría otra fuente, distinta de la Ley, como sería la convención” (p. 116).

Más adelante continúa el citado autor:

“...como hemos dicho tan reiteradas veces, los actos impositivos, o sean (sic) las planillas de liquidación de un tributo, son emanaciones, son expresiones de la potestad tributaria del Estado, de una potestad pública, que es, a su vez, expresión de

su soberanía política. En segundo lugar, ¿qué es lo que se discute en una controversia tributaria? La legalidad de un acto administrativo; a eso se reduce en último término la discusión: usted, Fisco, dice que yo, contribuyente, digo que le adeudo sólo tanto, porque, a (sic) usted dice esto porque usted viola la Ley Tributaria, porque la interpreta mal, porque me avalúa mal la base imponible, etc.; yo, contribuyente, digo que le adeudo sólo tanto, porque, a mi juicio, la interpretación o la aplicación correctas (sic) de la Ley Tributaria son en este sentido y no en el que usted, Fisco, pretende. Es, pues, la legalidad del acto administrativo impositivo el objeto último de la controversia.

Ahora bien, ¿pueden ser materia de transacción, ya desde un punto de vista rigurosamente jurídico, el ejercicio de una potestad pública como lo es la potestad tributaria, o la legalidad o ilegalidad de un acto administrativo? El acto es legal o es ilegal, en todo o en parte; pero no es más o menos legal o más o menos ilegal; éstos son términos que no admiten comparación, éstos son términos absolutos.

De otra parte, en el mismo campo del Derecho Privado se conceptúa... que elemento esencial de la transacción es la concurrencia de las "concesiones recíprocas" a las cuales alude el Código Civil al definir el contrato de transacción. Pero, en las transacciones tributarias, ¿cuál es la "concesión" a cargo del contribuyente? Ninguna. El Fisco es el único que "concede", el que perdona parcialmente el impuesto, lo cual se traduce, materialmente, en una verdadera exoneración parcial del tributo no autorizada por la Constitución ni por la Ley" (p. 117-118).

Tomando en consideración los razonamientos precedentemente expuestos, gran parte de los autores que tratan la materia comentada se han inclinado a rechazar la posibilidad de utilizar la transacción como medio de conclusión procesal en materia tributaria.

En definitiva, dentro de esta línea ortodoxa de pensamiento encontramos las siguientes conclusiones:

“en una transacción no podría válidamente otorgar la República como concesión recíproca, y como efecto de la transacción, la “anulación” de los actos administrativos fiscales, pues éstos sólo pueden ser revocados, repetimos, por motivos de ilegalidad.

29. En definitiva, una transacción en la cual se renuncie al ejercicio de la competencia tributaria para exigir y cobrar las deudas fiscales ya liquidadas, que es de obligatorio cumplimiento para la Administración y de orden público, no podría tampoco válidamente celebrarse, pues si se hiciera no tendría efecto jurídico alguno...” (AVDT, 1999, 209).

Como podemos apreciar, estas teorías que rechazan la implementación del instituto bajo estudio tienen como premisa que las transacciones tributarias implican una disposición ilegítima de los créditos fiscales, donde el contribuyente termina pagando menos de lo que debe, en contra de la estipulación legal que genera la obligación tributaria.

En nuestro criterio, estas teorías resultan incompletas porque sólo se refieren a transacciones ilegales, a la vez que (en términos de lógica formal) están equivocadas porque parten de una premisa falsa. En efecto, no es cierto que en todos los casos las transacciones impliquen una disposición sobre los créditos fiscales, ni una disminución sobre la cuota imponible, ni una revocación ilegal de los actos determinantes del tributo. Pues, tal como explicaremos con detalle más adelante, existen casos en que, gracias a la transacción, el contribuyente termina pagando una cuota imponible mayor a la originalmente determinada por la Administración; o casos en que se determina que jamás surgió

obligación tributaria alguna, y por ende no hubo disposición ni rebaja alguna (pues nunca hubo nada que pagarle al Fisco).

C. Evolución de la Institución en el Derecho Venezolano.

Con fundamento en las doctrinas que rechazan la legalidad de la transacción tributaria, en nuestro país tradicionalmente se ha negado la posibilidad de aplicar este instituto de autocomposición procesal para la resolución de controversias tributarias. En efecto, antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 1982, los autores más calificados en materia de Derecho Público criticaron severamente la celebración de transacciones entre el Fisco y sus contribuyentes, por considerar que tales actuaciones constituían una vulneración a los principios de legalidad, justicia e igualdad tributaria, así como una grosera patología financiera representada por una ilegal disposición, por parte la Administración, sobre recursos cuya recaudación le es obligatoria.

Correlativamente, durante ese período de tiempo se produjeron decisiones judiciales donde se recogieron esos preceptos doctrinarios y se señaló que la Administración no podía disponer de acreencias tributarias mediante la celebración de transacciones. Un ejemplo de ello lo encontramos en la sentencia dictada por la Sala Político Administrativa de la otrora Corte de Suprema de Justicia, en fecha 10 de marzo de 1941, donde se estableció que “el impuesto en su concepto general y abstracto no puede ser negociado en el sentido de que el

Ejecutivo no puede obligarse con un tercero por medio de una cláusula contractual a no imponer impuestos”. Sin embargo, y de forma sorprendente, también produjeron algunas pocas decisiones judiciales donde se homologaron algunas transacciones celebradas entre el Fisco y sus contribuyentes. Específicamente, autos donde se homologaron transacciones que finalizaban juicios tributarios entre la República y empresas petroleras. Vgr. los dictados por el Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta en fechas 16-03-1967 y 26-10-1967, donde ese órgano jurisdiccional homologó las transacciones judiciales celebradas entre la República y las empresas Compañía Shell de Venezuela y Orinoco Minino Company, respectivamente.

Para esa época, antes de 1982, no existía en Venezuela ninguna regulación específica que permitiera expresamente la celebración de estas transacciones, salvo un par de normas aisladas, cuya interpretación por argumento en contrario y aplicación “muy” extensiva daba a pensar que era legalmente viable la resolución de conflictos tributarios a través de transacciones.

La primera de estas normas aisladas la encontramos en el artículo 49 la Ley de Hacienda Pública Nacional del año 1918 (vulgarmente conocida como Ley Cárdenas), cuyo texto decía: “Pueden sacarse a remate público, a juicio del Ejecutivo Federal, las deudas atrasadas de cualquier renta que hayan pasado a figurar como saldos de años anteriores. En estos casos el rematador gozará, para el cobro, de los mismos privilegios que la Ley acuerda al Fisco Nacional, al

cual quedará subrogado”. Disposición ésta a la que en el año 1934 se le agregó el siguiente aparte: “El Ejecutivo Federal queda autorizado para celebrar arreglos o transacciones con los deudores respecto a dichas deudas atrasadas y para conceder remisión, rebaja o bonificación de dichas deudas o plazos para su pago, cuando a su juicio fueren convenientes tales concesiones”.

Posteriormente, en el año 1974, se dictó una nueva Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, cuyos artículos 7 y 49 establecían:

“Artículo 7: En ninguna causa fiscal se podrá (...) celebrar transacciones (...) sin autorización previa del Ejecutivo Nacional dada por escrito y con intervención de Procurador de la Nación. En los asuntos que dependan de la Contraloría de la Nación, la autorización a que se refiere este artículo será impartida previo informe del Contralor General de la Nación”.

“Artículo 49: Pueden sacarse a remate público o contratarse con particulares, a juicio del Ejecutivo Nacional, las deudas atrasadas provenientes de cualquier renta que hayan pasado a figurar como saldos de años anteriores. En estos casos, el rematador o cesionario gozará para el cobro de los mismos privilegios que la Ley acuerda al Fisco Nacional, al cual quedará subrogado.

Respecto a dichas deudas, podrá también el Ejecutivo Nacional celebrar arreglos o transacciones con los deudores, así como conceder remisión, rebaja o bonificación de las mismas o sus intereses, o plazos para su pago, cuando a su juicio fueren conducentes tales concesiones.

No podrán llevarse a efecto cesiones, remisiones, rebajas o transacciones de cualquier género en lo concerniente a este artículo, sino cuando después de consultados el Contralor de la Nación y el Procurador de la Nación, estos funcionarios hayan informado por escrito, indicando la circunstancia de lo que se pretende”.

Como se puede apreciar, estos antecedentes normativos se limitaban a una regulación adjetiva muy pobre que no establecía los alcances de las transacciones tributarias ni las materias susceptibles a estas transacciones.

Frente a ese panorama, la primera regulación legal expresa sobre esta materia la encontramos en el Código Orgánico Tributario promulgado en 1982, donde se permitía la celebración de transacciones sobre los hechos de la materia debatida, pero no sobre el Derecho aplicable. Dejando así un gran vacío normativo que en muy poco solucionaba la laguna jurídica existente, ni solventaba las graves críticas que la doctrina más ortodoxa esgrimía contra las transacciones tributarias.

Así, llegamos hasta el vigente Código Orgánico Tributario promulgado el 17 de octubre de 2001, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 37.305, de la misma fecha, que contiene la mayor regulación legal que se ha dado a la institución de la Transacción Tributaria en la historia del derecho venezolano, al dedicar todo el Capítulo V (De la Transacción Judicial), del Título VI (De los Procedimientos Judiciales), a este tema.

Más recientemente, durante la vigencia de dicho código, se han producido decisiones judiciales que se han limitado a homologar transacciones, sin analizar el alcance de la transacción tributaria, ni interpretar la normativa que las rige. Tal es el caso de la sentencia N° 118/2008, dictada por el Tribunal Superior de lo

Contencioso Tributario de la Región Centro Occidental en fecha 15/05/2008, donde dicho Juzgado homologó una transacción suscrita entre el Municipio Verores del Estado Yaracuy y la sociedad mercantil Cartón de Venezuela, C.A., sin analizar si quiera la legalidad del acuerdo celebrado, ni el cumplimiento de los requisitos procedimentales legalmente establecidos a tales fines.

Por ello, al contemplar nuestra legislación la posibilidad de que el Fisco y sus contribuyentes resuelvan sus controversias tributarias por vía transaccional, resulta necesario realizar un análisis exhaustivo de la normativa legal, a los fines de determinar en qué medida pueden llevarse a cabo estas transacciones.

D. Normativa legal que regula la transacción tributaria.

Para poder determinar el alcance de la transacción como medio alternativo de resolución de conflictos en el derecho tributario venezolano, el presente trabajo debe partir necesariamente del análisis de las diferentes normas jurídicas que regulan esta institución en nuestro sistema jurídico.

Encontramos que la norma contenida en el artículo 26 de la Constitución de la República consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, que permite a toda persona el acceso a unos órganos judiciales que imparten una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o

reposiciones inútiles; y que el artículo 258 *ejusdem* eleva a rango constitucional a los medios alternativos para la resolución de conflictos, entre los que se encuentra la transacción, al disponer que “La ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos”.

Por su parte, el Código Civil define la transacción como “un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o precaven un litigio eventual” (Art. 1.713), y establece que para “transigir se necesita tener capacidad para disponer de las cosas comprendidas en la transacción” (Art. 1.714).

En relación con sus efectos, tanto el Código Civil (Art. 1.718), como el Código de Procedimiento Civil (Art. 255), establecen que la “transacción tiene entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada”.

Adentrándonos específicamente en nuestra materia, observamos que el Código Orgánico Tributario dedica todo el Capítulo V del Título VI a la regulación de esta institución procesal.

Allí se contempla que en materia tributaria sólo pueden realizarse transacciones judiciales, las cuales sólo pueden ser ejecutadas luego de su homologación por

parte del juez competente (Art. 305). Asimismo, se reitera que la “transacción tiene entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada” (Art. 306).

En cuanto al procedimiento necesario para transar, los artículos 307, 308, 309, 310 y 311 del Código Orgánico Tributario establece que deberán seguirse los siguientes pasos: 1) La parte recurrente debe solicitar la transacción mediante escrito motivado, antes de que el juicio contencioso tributario llegue al acto de informes, lo que suspende la causa por noventa (90) días; 2) Si la Administración Tributaria considera totalmente improcedente la solicitud, así se lo notifica al tribunal de la causa y le solicita la continuación del juicio, caso en el cual, obviamente no habría transacción alguna; 3) Si la Administración Tributaria considera procedente la solicitud, forma un expediente y se lo remite al Procurador General de la República para éste emita una opinión no vinculante dentro de los treinta (30) días siguientes al recibo del expediente, lo cual no es necesario si el asunto a transar no excede de mil unidades tributarias (1.000 U.T.) para el caso de personas naturales, o de cinco mil (5.000 U.T.) para el caso de personas jurídicas; 4) Dentro de los cinco días siguientes al recibimiento del dictamen del Procurador General de la República, la Administración Tributaria, en caso de considerar procedente la transacción, redactará el acuerdo y se lo comunicará al interesado, quien tendrá entonces cinco (05) días para responder a la Administración; 5) Si ambas partes convienen en los términos del acuerdo, lo suscribirán sin mayores formalidades y lo consignarán ante el Tribunal de la causa para su homologación.

E. Juicio crítico a la normativa legal que regula la transacción tributaria.

Con una simple lectura a las disposiciones citadas podemos apreciar que éstas en nada aclaran ninguna de las cuestiones que tradicionalmente se han criticado a las transacciones tributarias, toda vez que sólo se limitan a regular meros aspectos adjetivos necesarios para su realización, dejando un vacío normativo sobre las materias que pueden ser susceptibles de transacción.

En efecto, la única norma donde el legislador utiliza las palabras “materias que pueden ser susceptibles de transacción” es la contenida en el artículo 312 del referido Código, donde se establece que la “Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, de mutuo acuerdo, podrán someter a arbitraje independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción, de conformidad con lo establecido en el artículo 305 de este Código”, lo que en nada nos aclara cuáles son tales materias, por cuanto sólo se limita a remitir al artículo 305 *ejusdem*, el cual, como hemos expresado, tampoco las enuncia o conceptualiza, puesto que únicamente regula meros aspectos procesales.

Tal precariedad legislativa deja un evidente vacío normativo sobre cuáles son las materias susceptibles de transacción en el derecho tributario venezolano y sobre cuál ha de ser la medida de ésta dentro de los principios que constituyen la dogmática tributaria, lo que nos obliga a realizar una interpretación literal, lógica,

sistemática, histórica y teleológica del entramado normativo que nos permita responder esas interrogantes.

F. Límites de la Transacción Tributaria

Al ser la transacción un contrato por medio del cual las partes resuelven un litigio pendiente haciéndose recíprocas concesiones, resulta evidente que para transigir se requiere obligatoriamente “tener capacidad para disponer de las cosas comprendidas en la transacción”, tal como lo establece el artículo 1.714 de nuestro Código Civil. A la vez que sólo podrán celebrarse transacciones que tengan por objeto derechos o “situaciones” disponibles para las partes. Lo que trae como consecuencia que para poder transar se requiera cumplir dos condiciones:

Que las partes tengan capacidad para transar;

Que el derecho o situación jurídica sea susceptible de transacción. Es decir, que el ordenamiento jurídico le otorgue la aptitud para ser dispuesto.

Sumado a ello, en el campo de la transacción tributaria entran en juego nociones de derecho público que añaden más requisitos a los dos referidos. En efecto, para que la Administración pueda resolver sus conflictos tributarios por vía transaccional es impermisible que el órgano tenga competencia para ello y que tal actuación esté acorde con los principios que constituyen la dogmática

tributaria. De allí que, para poder determinar el alcance de la transacción tributaria, se debe analizar en qué medida el ordenamiento jurídico permite el cumplimiento de los requisitos mencionados, vistas las limitaciones que las nociones de competencia y legalidad tributaria imponen a la Administración.

1. La competencia como límite propio del derecho público.

La competencia es la aptitud legal de los órganos de la Administración. En otras palabras, es el conjunto de facultades, poderes y atribuciones que le han sido asignadas legalmente a los órganos del Estado para actuar en sus relaciones con los otros órganos del Estado y con los particulares. En materia de derecho público la competencia otorga la capacidad de obrar, a la vez que establece una obligación y un límite para los órganos de la Administración. Razón por la cual, no sólo es atributiva de facultades, sino también limitativa (Brewer-Carías, 1994, 48).

En nuestro ordenamiento jurídico la propia Constitución consagra la noción básica del principio de la competencia, corolario de la legalidad administrativa, al establecer en su artículo 137 que la Constitución y las Leyes definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.

Por ello, la Administración sólo podrá resolver sus conflictos tributarios transaccionalmente cuando así se lo permita expresamente la Ley. Esta condición no representa ningún inconveniente en nuestra legislación, por cuanto el propio Código Orgánico Tributario expresamente prevé tal posibilidad en sus artículos 308, 310 y 311, al señalar que la Administración Tributaria suscribirá el convenio de transacción cuando lo considere procedente o, le señalará al tribunal de la causa la improcedencia de la misma. Lo que nos permite concluir que nuestro sistema legal le otorga expresamente a la Administración Tributaria la competencia para celebrar transacciones tributarias.

2. Límites impuestos por la dogmática tributaria y financiera.

Dentro de este renglón encontramos que las diversas manifestaciones del principio de legalidad tributaria y los principios financieros que regulan la obligatoriedad de la percepción de los ingresos tributarios, son los principales límites que deben ser respetados por las transacciones tributarias.

La relación jurídica tributaria surge entre el Estado y el contribuyente cuando se verifica el hecho imponible establecido en la Ley (Jarach, 1982, 73), y constituye aquel vínculo obligacional que tiene por objeto la acreencia de un determinado tributo. Por ello, siguiendo a Valdés (1996, 73) esta relación se caracteriza por tener su fuente en la ley, ser una obligación de carácter personal, de naturaleza pecuniaria y estar afectada al financiamiento de los fines estatales.

Es por ello que la relación jurídica tributaria no puede ser relajada por convenio alguno entre fisco y contribuyente. Toda vez que las normas que la originan son de orden público y su objeto constituye un ingreso de percepción obligatoria para los entes públicos, tal como enseña Rachadell (1985, 204).

En consecuencia, la validez de cualquier transacción tributaria dependerá de que la misma respete el origen legal de la obligación tributaria, y no constituya una disposición, por parte de la Administración, de la prestación pecuniaria a que se contrae el tributo, tal como veremos en el próximo capítulo.

IV. ALCANCES DE LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO ALTERNATIVO DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS. SITUACIONES SUSCEPTIBLES DE TRANSACCIÓN.

En el capítulo anterior vimos que la competencia y los principios dogmáticos financiero tributarios constituyen los principales límites a la transacción tributaria. Partiendo de ello, en esta parte de la investigación analizaremos la forma en que el ordenamiento jurídico permite la implementación de este medio alternativo sin sobrepasar tales límites.

En relación con la primera limitante, vimos que en nuestro ordenamiento jurídico la competencia no representa un inconveniente que impida la celebración de transacciones tributarias, toda vez que el propio Código Orgánico Tributario le otorga tal facultad a la Administración Tributaria. Haciéndose la salvedad de que por cuanto la Administración Tributaria se compone por varios órganos, el competente para transar será el que tenga atribuida esta facultad por la normativa organizativa de dicha Administración. En su defecto, para el caso de que tales instrumentos nada establezcan sobre el particular, el competente será el órgano con competencias de personería jurídica y representación judicial, por ser el afín con la materia, de conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la Ley Orgánica de la Administración Pública.

Para el caso específico de los tributos municipales, el artículo 157 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal establece que las transacciones tributarias serán celebradas por el Síndico Procurador Municipal, previa autorización expresa y por escrito del Alcalde. Asimismo, dicha norma contempla la posibilidad de que las Ordenanzas Municipales requieran, como requisito adicional, la autorización del Concejo Municipal cuando el monto comprometido en la transacción supere la cantidad de unidades tributarias que establezcan dichas Ordenanzas.

Así las cosas, podemos concluir que el ordenamiento jurídico faculta a las Administraciones Nacional y Municipal para que resuelvan sus conflictos tributarios por vía transaccional. Por lo tanto, damos por superada esta limitante relativa a la competencia, la cual en modo alguno impide la celebración de transacciones tributarias.

En cuanto al segundo tipo de limitantes, derivadas del principio de legalidad tributaria y de los principios financieros que regulan la obligatoriedad de la percepción de los ingresos tributarios, partimos de la premisa que la Administración tributaria no puede disponer por vía transaccional de los créditos tributarios cuya recaudación le es obligatoria, ya que ello constituye una “grosera patología tributaria”, toda vez que, tanto las normas tributarias sustantivas, como las obligaciones tributarias que de ellas derivan, son de orden público y por ende, indisponibles para la Administración.

Ante este panorama podría pensarse que en nuestro ordenamiento jurídico resulta imposible suscribir transacciones tributarias jurídicamente válidas, ya que las mismas en todo caso constituirían una disposición ilegítima e ilegal de los créditos tributarios por parte de la Administración. Criterio éste al que se le suma la precariedad de la regulación legislativa sobre la materia, expresada en una normativa que en modo alguno establece de qué modo pueden celebrarse las transacciones tributarias, ni sobre qué materias, al limitarse a regular meros aspectos adjetivos, en nuestro criterio inútiles (sustantivamente hablando).

Sin embargo, luego de realizar una interpretación literal, lógica, sistemática, histórica y teleológica del entramado normativo tributario nacional, consideramos que negar la posibilidad de celebrar transacciones tributarias constituye una conclusión errada, motivada por un análisis incompleto del fenómeno. A la vez que somos de la opinión de que en nuestro ordenamiento jurídico las transacciones tributarias resultan completamente válidas y ajustadas a los principios que constituyen la dogmática financiera tributaria, siempre que las mismas se efectúen dentro de determinados alcances. Pero, ¿cuáles son esos alcances? O dicho en otras palabras, ¿Sobre qué pueden versar para ser válidas? ¿Cuáles son las recíprocas concesiones que resultan válidas?

En nuestra opinión, las recíprocas concesiones de las transacciones tributarias pueden tener por objeto los hechos que dan origen a la relación jurídico tributaria, su calificación jurídica o la interpretación del derecho aplicable. Así

como el reconocimiento y subsanación de vicios y errores por parte de la Administración, en virtud de su poder de autotutela; el uso de potestades discrecionales, y la apreciación de conceptos jurídicos indeterminados. Siempre que ello no se enfoque como una disposición sobre los créditos tributarios ni como un relajamiento de la potestad tributaria de la Administración.

Dicho en otras palabras, para que una transacción tributaria resulte jurídicamente válida, sus recíprocas concesiones deben versar sobre las circunstancias relativas al surgimiento de la obligación tributaria. Nunca sobre la obligación tributaria en sí misma, pues ello equivaldría a una disposición ilegal sobre el tributo.

La legalidad de la forma de transacción tributaria que planteamos se apoya en razones de estricta lógica jurídica y en razones derivadas de las potestades que el Derecho Público otorga a la Administración.

A. Razones de estricto orden lógico que sustentan la legalidad de las Transacciones Tributarias.

Para entender este enunciado, antes de entrar a explicar cada uno de sus detalles, debemos tener presente que el derecho ordena y regula a la sociedad valiéndose de una estructura lógica donde la ley establece una serie de supuestos, objetivos y abstractos, a los cuales apareja consecuencias jurídicas,

para que, cuando se produzcan en la realidad hechos que coincidan con los supuestos establecidos en la ley, nazcan las consecuencias jurídicas establecidas para esos hechos (Olaso, 1993, 127). De allí que, el nacimiento de las distintas consecuencias jurídicas depende del acaecimiento de hechos que coincidan con los distintos tipos legales; de la calificación jurídica que se le dé a los hechos acaecidos; y, por supuesto, del derecho aplicable.

En función de esta estructura lógica podemos comprender que las recíprocas concesiones de la transacción tributaria, pueden versar sobre la valoración del hecho imponible, la determinación de los elementos cuantitativos del tributo y la correcta interpretación de la normativa aplicable. Sobre el particular, en la doctrina más avanzada del Derecho Tributario comparado encontramos:

“...partiendo del contenido *ex lege* de la obligación tributaria, que supone, como es sabido, que una vez producido el hecho desencadenante del tributo, éste tendrá la extensión prevista por la ley, y no la que el sujeto realizador del hecho desencadenante quiera darle, cabe plantear, en primer lugar, cuál es el ámbito propicio para la actuación de la voluntad de las partes en el ámbito tributario.

Cuestión a la que mayoritariamente ha respondido la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema, en el sentido de situar el ámbito de eficacia de la voluntad de las partes en la determinación o concreción de los *elementos cuantitativos* del tributo, siendo éste el *campo más idóneo* para ubicar las técnicas convencionales.

Posición a la que nos sumamos dado que es, precisamente, en el ámbito de la valoración del hecho imponible donde es posible encontrar, en el seno de la normativa tributaria, un mayor número de supuestos que den lugar a *incertidumbre*, esto es, supuestos ante los cuales la Administración tributaria goce de un margen de apreciación ante el hecho de concretar y cuantificar elementos susceptibles de concreciones y cuantificaciones *no unívocas*” (Sánchez, 2002, 208).

De allí que, las posibles alternativas válidas para celebrar transacciones tributarias, son las siguientes:

1. La transacción sobre los hechos.

Considerando que la relación jurídico tributaria surge cuando se verifica en la realidad el hecho tipificado en la ley como generador del tributo, y que por lo tanto la cuota imponible es la consecuencia directa del acaecimiento y medida del hecho tipificado como imponible, resulta evidente que si la Administración y el contribuyente celebran una transacción donde convienen en que el hecho generador de la obligación tributaria nunca acaeció, o que lo hizo en una medida distinta a la “originalmente determinada”, ello incide válidamente sobre las consecuencias tributarias ligadas a tal situación, y por tanto, percute legítimamente sobre el monto del crédito tributario, sus accesorios u otras situaciones tales como las sanciones.

Como ejemplo de ello, citamos un caso hipotético donde el ordenamiento jurídico grave las ventas con una cuota del 10% del precio, y en vista de ello la Administración, por medio de una fiscalización, determine que el contribuyente realizó una venta por 1.000, y por lo tanto, gravable con 100. En este caso, si las partes celebran una transacción acordando que la venta realizada tuvo un precio de 800, ello produciría una obligación tributaria de 80, luego de aplicarle la alícuota del 10% a este precio.

Lo que en modo alguno atenta en contra del principio de legalidad tributaria, ni mucho menos contra la obligación que tiene la Administración de recaudar sus ingresos fiscales, pues de ninguna manera implica que las partes contraríen la ley generadora del tributo, ni que la Administración esté aceptando percibir una acreencia tributaria menor a la establecida por la ley. Al contrario, mediante esta técnica transaccional la Administración cobra el 100% de la obligación tributaria generada, ya que mediante la misma las partes no disponen sobre el tributo, sino únicamente se ponen de acuerdo para determinar consensuadamente cuáles fueron los verdaderos hechos que realmente desencadenaron el tributo y, por lo tanto, cuál fue la verdadera cuota imponible generada.

Como podemos apreciar, esta posibilidad resulta completamente factible en nuestro ordenamiento jurídico. Y es diametralmente distinta a una transacción donde, en un caso análogo al del ejemplo, las partes convengan que a pesar de deber una obligación de 100, el contribuyente sólo pagará 80, pues ello sí contrariaría los principios dogmáticos tributarios y sería totalmente ilegal.

Aunado a ello, es de considerar que la legalidad de esta técnica transaccional también se puede sustentar en la potestad de autotutela de la Administración Pública. Pues, tal como veremos más adelante, la Administración bien puede ejercer su poder de autotutela en el marco de una transacción tributaria reconociendo, por ejemplo, que incurrió en un error de hecho a la hora de determinar la obligación tributaria, razón por la cual, en aras de subsanarlo,

conviene en que el verdadero hecho acaecido fue diferente al que originalmente expresó, y por lo tanto, que la obligación tributaria realmente generada también fue diferente a la erradamente determinada con anterioridad.

Por último, debe tenerse en cuenta que esta técnica transaccional no implica para todos los casos una disminución de la cantidad de dinero a ser recabada por el fisco. Si consideramos que la transacción se caracteriza por las recíprocas concesiones, podría darse el caso donde el contribuyente convenga en unos hechos que le generen un mayor monto imponible, y a cambio la Administración convenga en que los hechos acaecidos son diferentes de los que acarrear sanciones privativas de libertad (por ejemplo), caso en el cual, en la práctica, el crédito tributario a favor del fisco “aumentaría” gracias a los términos de la transacción.

2. La transacción sobre la calificación jurídica de los hechos.

Siguiendo la misma línea de razonamiento, es decir, partiendo de la premisa según la cual la relación jurídico tributaria surge cuando se verifica en la realidad el hecho tipificado en la ley como generador del tributo, y que por lo tanto la cuota imponible es la consecuencia directa del acaecimiento y medida del hecho tipificado como imponible, resulta evidente que si la Administración y el contribuyente celebran una transacción, conviniendo que la calificación jurídica

del hecho acaecido es diferente del supuesto tipificado en la ley como generador de la obligación tributaria, ello incidiría en las consecuencias tributarias ligadas a tal situación, lo que sin duda percutiría válidamente sobre el monto del crédito tributario, sus accesorios u otras situaciones tales como las sanciones.

Un ejemplo claro de esta posibilidad lo encontramos en un caso de tributación municipal, donde las Ordenanzas sólo gravan con el impuesto a las actividades económicas a las actividades comerciales e industriales, y en el marco de ello, las partes convengan por vía transaccional, que ciertos ingresos –previamente calificados como comerciales por la Administración- deben excluirse de la base imponible por constituir frutos civiles, caso en el cual, al haber una disminución de la base imponible, también disminuiría la cuota imponible por vía de consecuencia. Otro ejemplo lo encontramos en un caso donde la ley sólo grave las ventas, y en el marco de ello se produzca una transacción donde las partes convengan que cierto hecho de transferencia de propiedad no constituyó una venta, sino una dación en pago para solventar un préstamo, y por lo tanto no se verificó el hecho generador del tributo.

En análogo sentido se pronuncia la profesora Aura Moreno de Rivas, al señalar:

“En principio, parece una cuestión bastante difícil de delimitar en una relación tributaria, cuáles son las circunstancias que constituyen la determinación de los hechos aislándola de la interpretación de la norma aplicable al caso. Creemos que la disposición del Código Tributario se refiere a la calificación que se asigne a los hechos que conforman la actividad productora de rentas; un ejemplo sería la calificación del gasto en determinada actividad económica a los efectos de su

deducibilidad para la determinación de la renta neta. Si de la apreciación de los hechos que originan ese gasto, el fiscal concluye que no es normal ni necesario para la producción de la renta, la consecuencia jurídica sería su inadmisibilidad a los efectos de la deducción y por lo tanto un incremento en la renta declarada que originará un ajuste en el impuesto. Ahora bien, si la Administración resuelve transar el procedimiento, el acuerdo versará sobre la calificación de ese gasto en una forma diferente, si se califica como normal y necesario, la consecuencia jurídica será la aceptación de la deducción y la anulación del reparo” (1985, 87-88).

Como podemos apreciar, esta segunda técnica transaccional tampoco implica una disposición sobre los créditos fiscales, ni un relajamiento sobre la legalidad tributaria. Puesto que las recíprocas concesiones sólo se limitan a determinar convencionalmente el verdadero origen y la cuantía de la obligación tributaria (y sus accesorios), en función de la calificación jurídica de los hechos aceptada por ambas partes.

3. La Transacción sobre la interpretación del Derecho aplicable.

Como la relación jurídico tributaria tiene su fuente en la Ley, resulta evidente que la forma como interpretemos la Ley puede influir directamente sobre los distintos elementos que conforman en esa relación jurídico tributaria. A la par de ello, el grado de dificultad de algunas normas tributarias sustantivas, unido a la mala técnica legislativa (en muchos casos observada), y la variedad de métodos válidos de interpretación del derecho, genera que en muchos casos se presenten desavenencias legales, entre fisco y contribuyente, como consecuencia de la diversidad de soluciones legales válidas que se generan por

la implementación de los diversos métodos válidos de interpretación del derecho.

Sobre el particular, el profesor José Andrés Octavio ha escrito lo siguiente:

“...el problema de la interpretación de las normas jurídicas en general, estriba en cuál de los métodos utilizados por el intérprete proporciona la solución “adecuada” a la situación planteada, pues como afirma Hans Kelsen “Si se entiende por interpretación la determinación del sentido de la norma por aplicar, el resultado de esta actividad no puede ser otro que la determinación del marco constituido por la norma y, por consiguiente, la comprobación de las diversas maneras posibles de llenarlo”. De esta forma, siguiendo al creador de la Teoría Pura del Derecho, la interpretación de un norma no conduce, necesariamente, a una solución única que sería la exclusivamente justa” (2000, 16-17).

Situación ésta que se ve agravada en el ámbito del Derecho Tributario, donde “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a los resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias”, según lo establece el artículo 5 del Código Orgánico Tributario.

Por ello, el profesor Octavio concluye que:

“El problema de la interpretación así esbozado, parece no ofrecer una solución satisfactoria en cuanto a la validez universal de los métodos utilizados por el intérprete, por ello, en virtud de la condición indiscutida de las normas tributarias como verdaderas normas jurídicas, las mismas podrán ser interpretadas, como ya ha sido señalado, conforme a los diversos esquemas elaborados por las distintas escuelas de pensamiento, que van desde los clásicos métodos de interpretación, gramatical, histórico, lógico, sistemático y analógico, con resultados restrictivos o extensivos, y sus

respectivas críticas, derivaciones y cambios de nomenclatura, hasta aquellos considerados como propios del derecho tributario, en atención a la naturaleza de las relaciones que estas normas regulan, sin desconocer su carácter de “normas ordinarias en sentido lato”, como son el método de interpretación funcional y la denominada interpretación según la realidad económica o consideración económica” (2000, 17).

Esta problemática justifica la posibilidad y conveniencia de que las partes puedan determinar convencionalmente cuál es la interpretación jurídica más idónea para la resolución de sus conflictos tributarios. Siempre bajo la premisa de que las partes sólo podrán transar sobre la interpretación de las normas aplicables, y nunca sobre la aplicabilidad o no una determinada norma tributaria, ya que ésta se aplica siempre que se materialice el hecho definido como generador del tributo, por ser ésta una materia de estricto orden público indisponible para las partes. Pues en caso contrario, se estaría vulnerando el principio de la legalidad, al sustituirse la voluntad de la ley por la de las partes, lo que resulta inaceptable dentro de la dogmática tributaria.

B. La Potestad de Autotutela como sustento de la legalidad de las Transacciones Tributarias.

Aunado a las razones anteriormente expuestas, la conformidad con el derecho de las transacciones tributarias también se puede justificar analizando la potestad de autotutela que la Ley confiere a la Administración.

“Si se tiene en cuenta el papel capital que la legalidad y su observancia desempeñan en la organización y funcionamiento de la Administración, no debe resultar extraño que el ordenamiento establezca una extensa batería de sistemas de control tendentes a asegurar el cumplimiento por ésta de las normas jurídicas y a corregir sus infracciones” (Santamaría, 2002, 583).

Dentro de esta batería de sistemas de control encontramos a la potestad de autotutela que la ley brinda a la Administración. La cual consiste en la facultad que tiene la Administración para revisar, corregir y reconocer la nulidad de sus actos administrativos (Brewer, 1999,67).

En el derecho tributario venezolano esta potestad se encuentra consagrada en los artículos 236, 237, 238, 239 y 241 del Código Orgánico Tributario, que a la letra disponen:

“Artículo 236. La Administración Tributaria podrá convalidar en cualquier momento los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan.

Artículo 237. Los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular podrán ser revocados en cualquier momento, en todo o en parte, por la misma autoridad que los dictó o por el respectivo superior jerárquico.

Artículo 238. No obstante lo previsto en el artículo anterior, la Administración Tributaria no podrá revocar por razones de mérito u oportunidad, actos administrativos que determinen tributos y apliquen sanciones.

Artículo 239. La Administración Tributaria podrá en cualquier momento, de oficio o a solicitud de los interesados, reconocer la nulidad absoluta de los actos dictados por ella.

Artículo 241. La Administración Tributaria podrá en cualquier tiempo corregir de oficio o a solicitud de la parte interesada, errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido en la configuración de sus actos”.

Normas estas que les permiten a las autoridades tributarias subsanar los vicios de los actos anulables, corregir los errores materiales de sus actos, declarar la nulidad absoluta de los mismos o revocarlos por razones de oportunidad, mérito o conveniencia. Con la única salvedad de que los actos que determinen tributos o impongan sanciones no podrán ser revocados por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, ya que ello vulneraría el origen legal de la obligación tributaria.

Asimismo, como podemos apreciar, las disposiciones citadas establecen expresamente que esta potestad puede ser ejercida en cualquier momento, de oficio o a petición de parte interesada. A la vez que no establecen límites en cuanto a la forma de su ejercicio. Razón por la cual, nada impide que la Administración Tributaria pueda materializar su potestad de autotutela mediante una transacción tributaria.

Es más, las transacciones constituyen una oportunidad idónea para el ejercicio de la potestad de autotutela. Recordemos que la actividad administrativa se basa en el cumplimiento de la ley y que la Administración debe ser objetiva y

estar al servicio de los ciudadanos, por lo que está obligada a reconocer y subsanar sus errores. No se trata de una dádiva graciosa, ni de un beneficio injustificado, sino del cumplimiento objetivo de la Ley.

Es en cumplimiento de esta obligación legal que la Administración Tributaria puede válidamente celebrar transacciones sobre los hechos, sobre la calificación jurídica de los hechos y/o sobre la interpretación del derecho aplicable. Pues cuando lo hace, solamente está reconociendo que originalmente incurrió en un error de apreciación, razón por la cual, cumpliendo con su obligación legal, prefiere subsanarlo transaccionalmente antes de ser condenada judicialmente.

No se trata entonces de un beneficio que rompe la igualdad de los ciudadanos ante el tributo, ni de un perdón ilegal de la obligación tributaria, sino de un acuerdo de voluntades donde la Administración reconoce que originalmente se equivocó a la hora de determinar la obligación tributaria, cuya verdadera cuantía y accesorios son diferentes a los erradamente expresados con anterioridad. Esto es la concreción de la potestad de autotutela mediante una transacción tributaria, en plena armonía con el derecho y el más puro respeto a los derechos y garantías con que la Constitución y las Leyes protegen al ciudadano.

V. EFECTOS DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA.

La transacción tributaria tiene los mismos efectos procesales y materiales que cualquier transacción judicial, sólo que en ella nos circunscribimos al campo del derecho tributario.

A. Efectos procesales.

Entre sus efectos procesales encontramos que de conformidad con los artículos 305 y 306 del Código Orgánico Tributario, la misma pone fin al litigio pendiente y produce entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada. Adicionalmente, la transacción homologada constituye un título ejecutivo susceptible de ser ejecutado como cualquier sentencia ejecutoria.

B. Efectos materiales.

En relación con los efectos sustantivos, la transacción tributaria debidamente homologada puede producir efectos constitutivos, cuando produce una nueva ordenación de las relaciones jurídico tributarias entre las partes, o efectos extintivos, cuando extinguen dicha relación. Vgr. Cuando, como producto de la transacción, las partes reconocen que jamás se generó la obligación tributaria.

Así las cosas, visto que la transacción tributaria produce entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada, resulta evidente que los actos administrativos cuyas situaciones jurídico tributarias hayan sido objeto de una transacción, debidamente homologada, no podrán ser anulados o modificados por la Administración luego de dicha homologación, ya que los mismos quedan sujetos a los efectos materiales de la cosa juzgada producida por la transacción. Por lo tanto, la Administración no podrá ejercer su potestad de autotutela sobre dichos actos, ni ejercer nuevas fiscalizaciones sobre los hechos o situaciones que fueron objeto de la transacción celebrada.

CONCLUSIONES

La velocidad con que está evolucionando la sociedad, unida a la grave crisis que atraviesa el Poder Judicial, obliga a establecer nuevos paradigmas que permitan una utilización mayor y cada vez más eficaz de los medios alternativos para resolución de conflictos.

El Derecho Tributario no puede escapar a esta realidad. Por ello, dentro de este contexto, consideramos que la Transacción Tributaria constituye una herramienta de gran utilidad para la resolución expedita y legítima de controversias entre Fisco y Contribuyente.

Luego del análisis de esta institución procesal concluimos que las teorías clásicas que negaban totalmente su legalidad resultan erradas, pues parten de los falsos supuestos de que toda transacción contraviene el principio de legalidad tributario al implicar una disposición ilegal sobre el tributo y de que la Administración está por encima del contribuyente y no se equivoca a la hora de la determinación oficiosa.

Al contrario, consideramos que es precisamente el principio de legalidad tributario el que sirve de fundamento y dota de legitimidad a esta institución procesal. Pues es el sometimiento de la voluntad de las partes a la ley y al derecho, el que nos proporciona el fundamento que justifica la posición de

igualdad en que se encuentran la Administración y el contribuyente a la hora de concordar sus voluntades. Idea que nos permite afirmar que ambas partes se encuentran sujetas por igual a los mandatos de la ley y a la satisfacción del interés público, que en nuestro ámbito se traduce en la satisfacción del interés fiscal.

Es este marco de igualdad, motivado a la sujeción de ambas partes al cumplimiento del derecho, el que condiciona la actuación de la autonomía de la voluntad de los sujetos intervinientes en la transacción tributaria, y les permite llegar a un acuerdo vinculante respetando los preceptos que constituyen la dogmática financiera y tributaria.

A nivel específico, mediante la presente investigación hemos llegado a las siguientes conclusiones:

- A. El único tipo de transacción tributaria permitido por el ordenamiento jurídico venezolano es la transacción judicial.
- B. No se puede transar sobre el monto de los créditos tributarios o sus accesorios, ya que ello constituye una ilegal disposición del tributo.
- C. Las transacciones tributarias jurídicamente válidas no modifican las relaciones jurídicas existentes entre fisco y contribuyente, sino que aclaran cómo fueron éstas desde su origen, valiéndose para ello de la posibilidad de transar sobre los hechos, su calificación jurídica y/o la

interpretación del derecho aplicable. Por lo tanto, no implican disposición alguna sobre los créditos tributarios ni relajan las normas tributarias de orden público.

D. La Administración Tributaria puede valerse de su potestad de autotutela para justificar sus “concesiones”.

E. La Administración Tributaria no puede ejercer su poder de autotutela sobre actos que fueron objeto de una transacción tributaria debidamente homologada, ya que ésta produce efectos de cosa juzgada.

F. El derecho tributario venezolano requiere de una reforma legislativa que incluya la posibilidad de realizar transacciones tributarias extrajudiciales, en sede Administrativa; así como normas que simplifiquen el procedimiento para la realización de este remedio procesal.

BIBLIOGRAFÍA.

- Aguilar, J. (1995). **Derecho Civil IV. Contratos y Garantías** (10ª. ed.). Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). 2001. **In memoriam Ilse van der Velde Hedderich**. Caracas: Livrosca.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (1999). **Temas Tributarios. Compilación de estudios y sentencias publicadas en las Revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50**. Caracas: Livrosca.
- Brewer-Carías, A. (1994). **Principios del Régimen Jurídico de la Organización Administrativa Venezolana**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Brewer-Carías, A. (1999). **El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos**. Colección Estudios Jurídicos N° 16. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Código Civil. (1986). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**. N° Extraordinario 2.990, Julio 26 de 1982.
- Código de Procedimiento Civil. **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**. N° Extraordinario 3.970, Marzo 13 de 1987.
- Código Orgánico Tributario. (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**. N° 37.305, Octubre 17 de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**. N° 5.453 (Extraordinario), Marzo 24 de 2000.
- Contreras, F. (1969). **Disquisiciones Tributarias**. Mérida: Universidad de los Andes (ULA).
- Corte Primera de lo Contencioso Administrativo**. (2001), 25, abril.
- Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa**. (1941), 10, marzo.
- Chalbaud Zerpa, R. (1995). **Instituciones Sociales** (2ª ed.) Caracas: Librería Alvaro Nora.
- De Troconis, I. (1999). **Introducción al estudio del arbitraje en Venezuela. Su aplicación en la propiedad intelectual**. Caracas: Ediciones Funeda.

- Henríquez, R. (1995). **Código de Procedimiento Civil. Tomo II.** Caracas: Centro de Estudios Jurídicos del Zulia.
- Huergo, A. (2000). **La resolución extrajudicial de conflictos en el derecho administrativo.** Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España.
- Instituto de Estudios Fiscales (IEF). (1996). **Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario.** Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Jarach, D. (1993). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** Buenos Aires: Editorial Cangallo.
- Jarach, Dino. (1982). **El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo** (3º ed.). Buenos Aires: Abeledo - Perrot.
- Ley Orgánica de la Administración Pública. (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.** N° 37.305, Octubre 17 de 2001.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal. (2005). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.** N° 38.204, junio 8 de 2005.
- Moreno, A. X Jornadas “Dr. José María Domínguez Escovar”. Derecho Tributario (1985). **“El Impuesto sobre la Renta”.** Barquisimeto: Colegio de Abogados del Estado Lara.
- Octavio, J. (2000). **La Realidad Económica en el Derecho Tributario.** Colección Estudios Jurídicos N° 73. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Olaso, L. (1993). **Introducción al Derecho. Tomo II.** Caracas: Editorial Alvaro Nora, C.A.
- Ossorio, M. (1981). **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.** Buenos Aires: Editorial Heliasta.
- Pérez, M. (2003). **La Transacción Tributaria como alternativa para dirimir conflictos en el campo del Derecho Tributario.** Trabajo de grado no publicado. Universidad Central de Venezuela: Caracas.
- Rachadell, M. (1985). **Lecciones sobre presupuesto público.** Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Rengel, A. (1992). **Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano. II. Teoría General del Proceso** (3ª. ed.). Caracas: Editorial Arte.
- Rosembuj, T. (2000). **La transacción tributaria.** Barcelona: Atelier.

Ruan, G. (1981). COMENTARIOS SOBRE LA APLICABILIDAD DEL INSTITUTO DE LA TRANSACCION A LA ACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACION PUBLICA. **Revista de Derecho Público**, 7, 89-98.

Sánchez, M. (2002). EL ACUERDO DE VOLUNTADES EN EL AMBITO TRIBUTARIO. **REVISTA JURÍDICA DE CASTILLA-LA MANCHA**, 32, 197-230.

Santamaría, J. **Principios de Derecho Administrativo. Volumen II** (3º ed.). Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A.

Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta. (1967), 16, marzo.

Tribunal Primero de Impuesto sobre la Renta. (1967), 26, octubre.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Occidental. (2008), 15, mayo.

Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional. (2008), 17, octubre.

Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Político Administrativa. (2001), 03, abril.

Valdés, R. (1996). **Curso de Derecho Tributario** (2º ed.). Buenos Aires: desalma.

Véscovi, E. (1984). **Teoría General del Proceso.** Bogotá: TEMIS.