

LA TRANSACCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

GONZALO VILLANUEVA LLANOS (*)

1 INTRODUCCIÓN

Hoy en día resulta indiscutible aceptar que un tributo se crea y regula por medio de una Ley o una norma de rango equivalente, en ejercicio de la potestad tributaria con la que cuenta el Estado. Y ciertamente es también la Ley, o norma de rango legal, la que establece la forma en que se extingue la obligación que se gesta a raíz del tributo.

Mediante el presente trabajo se abordará como tema de estudio la posibilidad de extinguir la obligación tributaria, surgida al amparo de la Ley, por medio de la transacción o mutuo acuerdo establecido entre acreedor y deudor de la relación jurídico tributaria durante el procedimiento de fiscalización.

Dicha forma de extinción de la deuda cobra sustancial relevancia en el marco de la comunicación de las conclusiones emitidas por la Administración Tributaria, mediante el Requerimiento al que hace referencia el segundo párrafo del artículo 75° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (CT)⁽¹⁾ (en adelante, el Requerimiento 75), el cual permite al contribuyente conocer de manera anticipada las observaciones a la determinación de la obligación tributaria que se efectuarán en su contra.

A continuación se efectuará un repaso de los aspectos más relevantes del Requerimiento 75, y se tomará

RESUMEN

En el presente Informe tributario el autor analiza la legalidad de la posibilidad de extinguir la obligación tributaria, surgida al amparo de la Ley, por medio de la transacción o mutuo acuerdo establecido entre acreedor y deudor de la relación jurídico tributaria durante el procedimiento de fiscalización.

en consideración la práctica que se suscita entre ambos sujetos durante las fiscalizaciones, a efectos de sincerar los acontecimientos que trascienden en el ámbito de dicho procedimiento.

2 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como es sabido, el artículo 74° de la Constitución Política del Perú recoge el principio de Reserva de ley en materia tributaria, el cual dispone en su primer párrafo que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración,

exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo.

Dicho principio se ve replicado con ciertos matices en la Norma IV del Título Preliminar del CT, señalando que solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos; así como señalar el hecho generador de la obligación tributaria, entre otras potestades.

Por su parte, el artículo 1° del CT dispone que la obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación tributaria, esto es, el tributo, el que es exigible coactivamente; mientras que el artículo 2° del citado Código dispone que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la Ley, como generador de dicha obligación.

De las normas citadas se advierte que la creación de un tributo, la cual involucra en su diseño la identificación del hecho generador de la obligación tributaria, debe establecerse mediante Ley o norma de rango equivalente, en cumplimiento del

(*) ...

(1) Aprobado mediante D. S. N° 133-2013-EF.

principio de Reserva de ley, el cual funge como garantía de los contribuyentes para que los tributos solo puedan ser creados por aquellas autoridades que representan a la población de manera democrática.

3 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Con el fin de determinar la correcta obligación tributaria, la Administración Tributaria realiza fiscalizaciones de manera discrecional, en función a las disposiciones contenidas en el Capítulo II, Título Segundo, Libro Segundo del CT. La facultad de determinación permite a la Administración Tributaria verificar la realización del hecho generador de la obligación tributaria, así como señalar la base imponible y la cuantía del tributo, siendo esta una determinación que prevalece sobre aquella realizada por el propio contribuyente.

Debido a la amplia base de datos con la que cuenta la Administración Tributaria al día de hoy (formada por comprobantes de pago electrónicos, libros electrónicos, declaraciones juradas, etc.), muchas veces las fiscalizaciones son iniciadas con la intención de validar hipótesis que ya maneja la Administración Tributaria respecto de determinados contribuyentes.

Por tal motivo, el modelo de fiscalización que rige actualmente se caracteriza por estar sometido a un plazo para requerir información y/o documentación, y por conllevar la posibilidad que se emita el Requerimiento 75, acto preliminar mediante el cual se comunica a los contribuyentes por anticipado las conclusiones de la Administración Tributaria. De esta manera el contribuyente se informa de los posibles reparos que se efectuarán en su contra, buscando la Administración Tributaria evitar impugnaciones innecesarias para así restringir la discusión a lo realmente controvertido en la fase contencioso-tributaria.

4 COMUNICACIÓN DE CONCLUSIONES DE LA FISCALIZACIÓN

A diferencia de los actos reglados en donde se ejecuta lo dispuesto por el legislador, los actos discrecionales son aquellos en los que se deja a la autoridad competente realizar cierto juicio de valor respecto de su propia actuación. De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española el adjetivo discrecional se define, entre otras acepciones, como una potestad gubernativa que afecta a las funciones de su competencia que no están regladas⁽²⁾.

Sin embargo, la discrecionalidad no pretende avalar un actuar arbitrario de parte de la Administración Tributaria, pues tal como lo ha previsto la Norma IV del Título Preliminar del CT, los actos discrecionales deben ser ejercidos en función al interés público, dentro del marco que establece la Ley.

En lo referido al Requerimiento 75, de lo expuesto se advierte que este constituye un acto discrecional, puesto que el segundo párrafo del artículo 75° del CT no obliga a la Administración Tributaria a emitirlo en todo procedimiento de fiscalización; más bien le otorga la potestad de hacerlo, siempre que a su juicio la complejidad del caso lo justifique, posición que ha sido respaldada por el Tribunal Fiscal (TF) mediante la Resolución (RTF) N° 9228-5-2014, entre otras:

“Que al respecto, debe tenerse presente que, si bien el segundo párrafo del referido artículo 75° del Código Tributario establece que la Administración puede comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, según el criterio establecido por este Tribunal,

entre otras, en las Resoluciones N° 2166-2-2014 y 735-1-2005, dicha comunicación es potestativa, por lo que al no haberse ejercido tal facultad, no se incurre en causal de nulidad alguna de las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de fiscalización, ni las posteriores, ni supone vulneración alguna al derecho de defensa de la recurrente”.

El problema que atañe a esta situación es que el concepto de ‘interés público’ es de carácter indeterminado, cuyos alcances dependen en gran medida del órgano que lo interprete. Por su parte, en un pronunciamiento relacionado al interés público, el Tribunal Constitucional (TC) asoció dicho concepto con aquello que beneficia a todos y que por ende debe ser considerado como sinónimo al interés general de la comunidad⁽³⁾. Sin embargo, el máximo intérprete de la Constitución no delimitó los alcances del referido concepto, por lo que el mismo sigue siendo a la fecha vago e impreciso.

Consecuencia de ello es que algunos autores consideran que la potestad de la Administración Tributaria de poder emitir o no el Requerimiento 75 es un acto violatorio del derecho al debido procedimiento, pues se impide que todos tengan la posibilidad de ser oídos por igual⁽⁴⁾.

Al respecto, es de considerar que por la indeterminación del referido concepto en la práctica no existe certeza en cuanto a si la emisión del Requerimiento 75 constituye un acto discrecional efectivamente ejercido en función al interés público, lo que trae como consecuencia el cuestionamiento a la discrecionalidad en sí misma por parte de los contribuyentes.

Hubiese sido mejor que el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Administración Tributaria⁽⁵⁾ estableciera ciertos factores objetivos de interés público que delimiten el alcance de dicho acto discrecional,

(2) Real Academia Española. www.rae.es consultado al 21 de julio de 2018, 10:12am.

(3) Sentencia del TC (STC) N° 90-2004-AA/TC.

(4) HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Código Tributario Comentado*. Jurista Editores, Lima, 2013, pág. 694.

(5) Aprobado mediante D. S. N° 85-2007-EF.

tal como podría ser –a manera de ejemplo– el de no emitir el Requerimiento 75 a contribuyentes que tengan obligaciones tributarias exigibles al momento de iniciarse el procedimiento de fiscalización⁽⁶⁾.

5 TRANSACCIÓN COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Tal como ha sido señalado precedentemente, emitido el Requerimiento 75 de manera discrecional se informa al contribuyente las conclusiones a las que la Administración Tributaria ha arribado durante el procedimiento de fiscalización. Esta suerte de determinación anticipada de deuda ha venido generando que en la práctica ambas partes involucradas lleguen a un acuerdo respecto a la determinación de la obligación tributaria pendiente de pago, generándose un acto parecido a lo que en el derecho privado sería una transacción extrajudicial.

Dicha transacción suele operar en numerosas situaciones en las que la Administración Tributaria anticipa reparos válidamente detectados mediante el Requerimiento 75, y sin embargo el contribuyente acredita a través de sus descargos la existencia de los llamados escudos fiscales, tales como gastos deducibles que no han sido deducidos, gastos deducibles no sujetos a límites que no han sido deducidos en su integridad, pérdidas arrastrables no arrastradas, créditos no aplicados, pagos indebidos y/o en exceso, entre otros.

Al respecto, la práctica ha develado que en tales escenarios ambas partes suelen acordar el importe de la obligación tributaria omitida, o inclusive que la misma no ha llegado a gestarse. A raíz de lo anterior, es de interés analizar si es que este mutuo acuerdo entre la Administración Tributaria y el contribuyente constituye una forma legal de extinción de la obligación tributaria, o si es que en todo caso debería serlo.

En primer lugar debe señalarse que la transacción no representa un concepto nuevo en el derecho tributario, en tanto que ésta forma parte de las legislaciones de determinados Estados. En efecto, en la Región existen países como Brasil y Venezuela que han incorporado a la transacción como una forma de extinción de la obligación tributaria, con la intención de poner fin a un litigio en trámite. De igual manera, el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por la Organización de Estados Americanos en 1967, ya contemplaba a la transacción como un modo de extinción de la obligación tributaria, justificado en la finalidad de evitar una innecesaria discusión en sede jurisdiccional⁽⁷⁾.

No obstante lo anterior, el uso de tal instituto jurídico presenta determinadas implicancias asociadas que deben ser tomadas en consideración. Una de ellas es la posibilidad de pasar por alto la potestad tributaria que ostenta el Estado, entendida como el elemento coactivo del tributo. Recordemos que los tributos se crean en ejercicio de la potestad tributaria, consagrada a nivel constitucional, como expresión de soberanía del Estado. En relación a ello, Sotelo Castañeda manifiesta lo siguiente:

“Así, la coacción es el elemento esencial del tributo desde un punto de vista vertical, íntimamente vinculado con el carácter ex lege de la obligación tributaria. En tal sentido, el tributo es coactivo desde que su origen está en la voluntad unilateral del Estado y en el ejercicio de su poder jurídico de imperio para

instituir, con prescindencia de la voluntad de los obligados, un cobro imperativo”⁽⁸⁾.

Otra de las implicancias que conlleva el uso de la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria, es la vulneración al principio de reserva de ley, también consagrada a nivel constitucional. Al respecto, Landa Arroyo señala que el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración de tributos queda reservado para ser actuada mediante una Ley, debiéndose encontrar en ella todos los elementos que configuran un tributo⁽⁹⁾.

Como se advierte de los citados autores, es el Estado quien crea de manera coactiva y exclusiva los tributos en ejercicio de la potestad tributaria, debiendo canalizar dicha creación por medio de una norma de rango de Ley para poder respetar el principio de Reserva de ley.

La imposición se efectúa en función a los distintos aspectos de la hipótesis de incidencia que deberán encontrarse recogidos –en principio– por una norma de rango de Ley, salvo remisión al reglamento (reserva de ley relativa), encontrándose entre dichos aspectos el aspecto mensurable. Este establece la base imponible y la tasa correspondiente de cada tributo, los cuales permiten determinar el *quantum* de la obligación tributaria.

Ahora bien, una vez que el tributo ha sido creado en ejercicio de la potestad tributaria estatal, y la forma para su determinación ha sido establecida en pleno respeto del principio de reserva de ley, corresponde analizar los medios a través de los

(6) Si bien los referidos factores objetivables exceden los alcances del presente trabajo, resulta necesario que dicho análisis sea retomado por la doctrina jurídica con la finalidad de establecer –sin desconocer la discrecionalidad del acto– criterios uniformes de emisión del Requerimiento 75 que guarden auténtica relación con el interés público, con miras a ser incluidos en el referido reglamento. Dicha norma resultaría la ideal para introducir tales factores, pues mediante esta la propia Administración Tributaria estaría regulando su actuar bajo su mejor parecer, en ejercicio de su discrecionalidad.

(7) VALDÉS COSTA, Ramón. "Los acuerdos entre la administración y los contribuyentes ante el principio de la legalidad. EN: Revista IPDT N° 11. Lima, 1986, págs. 7 y 8.

(8) SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. "En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales". EN: *Ius Et Veritas* N° 17. Lima, 1998, pág. 300.

(9) LANDA ARROYO, César. "Los principios tributarios en la Constitución de 1993: una perspectiva constitucional". EN: *Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller: Temas de derecho tributario y de derecho público*. Palestra Editores. Lima, 2006, págs. 207 y 208.

cuales la obligación tributaria puede extinguirse.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 27° del CT, la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: (i) pago; (ii) compensación; (iii) condonación; (v) consolidación; (vi) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa; y (vii) **otros que se establezcan por leyes especiales.**

Por su parte, el inciso f) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, referida al principio de reserva de ley, establece que solo por Ley o Decreto Legislativo se puede normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en el CT.

Tal como se advierte de las normas citadas, la transacción no ha sido establecida de manera expresa en nuestro CT como una forma de extinción de la obligación tributaria. Al haberse omitido dicha inclusión, se advierte que el hecho que en la práctica los contribuyentes y la Administración Tributaria se pongan de acuerdo respecto a la cuantía de la obligación tributaria, genera que se esté omitiendo considerar el aspecto mensurable establecido mediante norma de rango de Ley, e inclusive que se esté desconociendo el elemento coactivo (*ex lege*) del tributo bajo los supuestos en los que se acuerde que la obligación tributaria ni siquiera llegó a nacer.

No obstante lo antedicho, cabe resaltar que muy a pesar de no existir una mención expresa a la transacción, el artículo 27° citado sí recoge una remisión abierta a otros medios no establecidos en la lista taxativa de dicha norma, los cuales deberán ser establecidos mediante leyes especiales. De esta manera se busca garantizar que estos nuevos medios no incluidos expresamente respeten el principio de Reserva de ley, en concordancia con lo establecido en el inciso f) de la Norma IV del Título Preliminar del CT.

A la fecha no existe ninguna ley especial que permita la transacción en materia tributaria⁽¹⁰⁾. La única norma relacionada a la materia discutida la podemos encontrar en el numeral 1 del artículo 195° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General⁽¹¹⁾, la cual habla del fin del procedimiento por conciliación o transacción extrajudicial⁽¹²⁾. Y si bien dicha norma refiere de manera expresa a la transacción, la cual podría darse en sede administrativa y no solo en sede jurisdiccional, esta no cumple con el requisito de ser una ley especial al ser más bien general por definición, y por tanto no podría ser invocada en un procedimiento de fiscalización.

Sin embargo, sigue abierta la posibilidad que a futuro una norma incorpore a la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria, siguiendo los antecedentes legislativos de la Región. Esta posibilidad sería admisible siempre que se trate de una ley especial, la cual ha sido entendida por el TC como una regla de por sí considerada excepcional en el ordenamiento jurídico nacional, que se ampara en las específicas características, propiedades, exigencias o calidades de determinados asuntos no generales en el seno de la sociedad, y que por tanto prevalece sobre la de carácter general⁽¹³⁾.

En vista de ello, tratándose de un medio atípico de extinción de la obligación tributaria en la mayoría de ordenamientos jurídicos, una ley

especial podría incorporar a la transacción como nuevo medio de extinción de la obligación tributaria, en función a las normas citadas. Ahora bien, la ley especial solamente deberá versar sobre la determinación de la obligación tributaria y no sobre su nacimiento u origen. En efecto, el artículo 27° citado al estar referido a la extinción de obligaciones tributarias da por sentado que nos encontramos ante obligaciones tributarias cuyo nacimiento ya se ha producido en el tiempo, siendo estas las únicas pasibles de extinción, por lo que la discusión no podría centrarse en si el tributo nació o no, sino en el importe o *quantum* por el cual llegó a nacer.

La incorporación de la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria se torna recomendable por diversos motivos. Uno de ellos responde al aspecto práctico, y es que de esta manera podrían evitarse discusiones en el ámbito contencioso-tributario que, de llevarse a cabo, probablemente concluirían en el mismo resultado que el obtenido a través de una transacción, generando un ahorro procedimental.

Otro motivo a tenerse en cuenta es que en la realidad de los hechos la transacción ya ha sido implementada de facto como un medio para extinguir la obligación tributaria, máxime si se ha emitido el Requerimiento 75 en donde se le adelantan las conclusiones de la fiscalización al contribuyente, sin advertirse intención de ninguna de las partes de ponerle fin a dicha práctica. Ante

(10) Las únicas leyes especiales otorgadas en virtud del artículo 27° del CT, son aquellas referidas a las amnistías otorgadas con la finalidad de extinguir, en algunos supuestos, la deuda tributaria en su totalidad o, en algunos otros, solo los intereses y multas. Entre ellas tenemos las siguientes: (i) Ley N° 27344, Ley que establece un Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario; (ii) Dec. Leg. N° 914, Sistema especial de actualización y pago de deudas tributarias exigibles al 30 de agosto de 2000; (iii) Ley N° 27681, Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de Deudas Tributarias; (iv) Dec. Leg. N° 1086, Ley de Promoción de la Competitividad, Formalización y Desarrollo de la Micro y Pequeña Empresa y del Acceso al Empleo Decente; (v) Dec. Leg. N° 1257, Decreto Legislativo que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT.

(11) Aprobado mediante D. S. N° 6-2017-JUS.

(12) Artículo 195°.-

195.1 Pondrán fin al procedimiento las resoluciones que se pronuncian sobre el fondo del asunto, el silencio administrativo positivo, el silencio administrativo negativo en el caso a que se refiere el párrafo 197.4 del Artículo 197°, el desistimiento, la declaración de abandono, los acuerdos adoptados como consecuencia de conciliación o transacción extrajudicial que tengan por objeto poner fin al procedimiento y la prestación efectiva de lo pedido a conformidad del administrado en caso de petición graciable. (Subrayado agregado)

(13) STC N° 18-2003-AI/TC.

tal realidad, el no incluir a la transacción como medio de extinción de la obligación tributaria implica la continua vulneración al principio de Reserva de Ley, evidenciándose que la práctica actual no puede ser soslayada.

Y como tercer motivo a considerar, se tiene que al no existir un acto administrativo que sea vinculante para ambas partes, podría darse el escenario en que una de ellas actúe con ardid en perjuicio de la otra, lo que se explica con los siguientes ejemplos.

Ejemplo 1: si durante de una fiscalización, el auditor de la Administración Tributaria detectara un ingreso gravable no declarado, y el contribuyente lograra acreditar la existencia de un gasto deducible no deducido, en el marco de una transacción efectuada en base a una ley especial, ambas partes podrían ponerse de acuerdo en que la obligación tributaria omitida sea solamente la diferencia entre el ingreso no declarado y el gasto no deducido, poniendo fin a la discusión. Pero en ausencia de la transacción, mediante una transacción informal el auditor podría plantearle al contribuyente que no presente una declaración jurada rectificatoria deduciendo el mayor gasto, para que en retribución le rebaje el reparo por el ingreso no declarado. Si así decidiera proceder el contribuyente, este no contraría con la certeza que el actuar del auditor se condiga con lo manifestado mediante su palabra, ya que no existiría ningún acto vinculante para este que le obligue a modificar el reparo detectado.

Ejemplo 2: si durante una fiscalización, el auditor de la Administración Tributaria detectara un ingreso gravable no declarado en el ejercicio de su devengo, y el contribuyente lograra acreditar que dicho ingreso fue declarado al año siguiente, en el marco de una transacción efectuada en base a una ley especial ambas partes podrían ponerse de acuerdo en que la obligación tributaria omitida

sea solamente la diferencia entre el ingreso no declarado del ejercicio fiscalizado y el pago indebido y/o en exceso del ejercicio siguiente, equivalente a los intereses moratorios. Pero en ausencia de la transacción, mediante una transacción informal el contribuyente podría proponer al auditor que concluya la fiscalización sin reparar el ingreso no declarado, bajo la promesa de no solicitar luego la devolución del pago indebido y/o en exceso del ejercicio siguiente. Sin embargo, si así decidiera proceder el auditor, este no contraría con la certeza que el actuar del contribuyente se condiga con lo manifestado mediante su palabra, ya que no existiría ningún acto vinculante para este que le obligue a no solicitar la devolución.

Por lo hasta aquí dicho es que se recomienda incorporar a la transacción como aquella institución que pone fin a la obligación tributaria, centrando su discusión a la determinación del *quantum* del tributo ya nacido, como forma de reconocimiento de aquella práctica desarrollada en la realidad de los hechos de la cual todos somos conscientes, en resguardo del principio de reserva de ley consagrado en la Constitución y, por qué no también, en resguardo de los intereses de las partes que han efectuado concesiones recíprocas en base a la buena fe.

Ante ello solo queda hacer recordar que tal incorporación sí puede ser efectuada, mediante una ley especial, al existir en la actualidad una disposición abierta en el artículo 27° del CT que así lo permite, en concordancia con lo dispuesto en el inciso f) de la Norma IV del Título Preliminar del referido Código. Por lo pronto queda pendiente dicha labor para nuestros legisladores, quienes podrán tener en consideración los antecedentes legislativos desarrollados en la Región sobre la materia discutida y así finalmente sincerar los acontecimientos suscitados en el marco del procedimiento de fiscalización.

6 CONCLUSIONES

El desarrollo del presente trabajo nos remite a las conclusiones detalladas a continuación:

- La emisión del Requerimiento 75, como acto discrecional, debe ser efectuada en función al interés público, concepto indeterminado que deberá ser delimitado mediante factores objetivables a ser establecidos, de preferencia, en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Administración Tributaria.
- Al día de hoy la transacción no está contemplada como un medio válido de extinción de la obligación tributaria, motivo por el cual su implementación en la práctica resulta violatoria del principio de Reserva de ley, al desconocerse el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia tributaria.
- En función al último numeral del artículo 27° del CT, una ley especial podría incorporar a la transacción como un medio válido de extinción de la obligación tributaria, tal como ha sido recogida en otros países de la Región.
- La ley especial solamente deberá versar sobre la determinación de la obligación tributaria y no sobre su nacimiento.
- Dicha incorporación se hace recomendable ante la existencia real de una práctica entre la Administración Tributaria y los contribuyentes de poner fin a las obligaciones tributarias, con especial relevancia en el marco del Requerimiento 75, con el objetivo de evitar la actual vulneración al principio de Reserva de ley que suscita dicha transacción de facto, así como para generar un ahorro procedimental en sede administrativa, y para otorgar mayor garantía a las parte respecto a las concesiones recíprocas efectuadas en el ámbito de la transacción.