

Economic Analysis of Law Review

El Arbitraje En Materia Tributaria En España: Viabilidad De Su Implementación

Arbitragem em matéria tributária na Espanha: viabilidade de sua implementação

Paula Vicente-Arche Coloma¹
Universidade Miguel Hernández

ABSTRACTO

En España se viene planteando desde hace más de quince años y desde diferentes sectores (doctrinales, empresariales y profesionales), la posibilidad de introducir el arbitraje como método de resolución de conflictos surgidos entre la Administración y los obligados tributarios. No obstante, y pese a la existencia de numerosas y variadas propuestas de implementación de dicha técnica en el ámbito tributario, lo cierto es que a día de hoy nos seguimos encontrando ante una mera posibilidad, ya que nuestro legislador se ha mantenido reticente en todo momento a su introducción en el ordenamiento tributario español.

Palavras-chave: Arbitraje, Materia Tributária, Espanha.

JEL: K0, K4, K40, K42

ABSTRACT

Na Espanha, há mais de quinze anos e em diferentes setores (doutrinário, empresarial e profissional), foi levantada a possibilidade de introduzir a arbitragem como forma de resolver os conflitos que surjam entre a Administração e os contribuintes. No entanto, e apesar da existência de numerosas e variadas propostas de implementação desta técnica no domínio fiscal, a verdade é que hoje ainda nos deparamos com uma mera possibilidade, visto que o nosso legislador sempre se manteve reticente à sua introdução no Sistema tributário espanhol.

Keywords: Arbitragem, Matéria Tributária, Espanha.

R: 23/09/2020 **A:** 02/11/2020 **P:** 31/12/2020

¹ E-mail: paula.arche@umh.es

1. Introducción

1.1. Planteamiento de la cuestión. La conflictividad en materia tributaria y la necesidad de introducir medidas para evitarla.

En España se viene planteando desde hace más de quince años y desde diferentes sectores (doctrinales, empresariales y profesionales), la posibilidad de introducir el arbitraje como método de resolución de conflictos surgidos entre la Administración y los obligados tributarios. No obstante, y pese a la existencia de numerosas y variadas propuestas de implementación de dicha técnica en el ámbito tributario, lo cierto es que a día de hoy nos seguimos encontrando ante una mera posibilidad, ya que nuestro legislador se ha mantenido reticente en todo momento a su introducción en el ordenamiento tributario español.

Aún cuando a lo largo de los últimos años se han efectuado algunas reformas normativas con el objetivo de mejorar los índices de conflictividad existentes en este ámbito, se trata de medidas puntuales que ha quedado demostrado no han producido el efecto deseado, esto es, evitar o reducir, en la medida de lo posible, la elevada litigiosidad existente en materia tributaria en España.

Así, tanto la implementación de los acuerdos previos de valoración entre la Administración y los particulares en determinados supuestos², como la introducción –en el año 2003 con ocasión de la aprobación de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)— de las actas con acuerdo en el procedimiento de Inspección tributaria³, por poner algún ejemplo, constituyen buena prueba del intento de nuestro legislador de introducir medidas en el seno de los procedimientos tributarios que puedan evitar o reducir los conflictos entre la Administración tributaria y los particulares.

De manera paralela, y centrando las medidas normativas en fase de recurso, en la reforma de la LGT operada mediante la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria⁴, se desaprovechó nuevamente la posibilidad de implantar el arbitraje en materia tributaria, optando por modificar algunas cuestiones esenciales del procedimiento abreviado de las reclamaciones económico-administrativas.

En ningún caso se decidió implementar la institución arbitral en el ámbito tributario, pese a que desde el inicio de la primera década del siglo XXI se han venido planteando, tal y como veremos con posterioridad, muchas y muy variadas propuestas de introducción de la técnica arbitral en la parcela jurídico-tributaria de nuestro ordenamiento.

No obstante, en los momentos presentes, el incremento de los conflictos en esta materia, el retraso en la resolución de los recursos, o el número de casos que llegan a los Tribunales, entre

² Contemplados en el artículo 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³ Reguladas en el artículo 155 LGT.

⁴ Modificación que fue desarrollada con posterioridad, en el ámbito que nos concierne, mediante el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

otros motivos que cabría citar, siguen aconsejando la introducción de fórmulas alternativas que reduzcan la litigiosidad en materia tributaria en España⁵.

Bastan unos pocos datos para comprobar la conveniencia de acometer diferentes medidas tendentes a evitar, o reducir en la medida de lo posible, la conflictividad generada en esta materia. Comenzando con el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, según la última memoria publicada de los Tribunales Económico-Administrativos (en adelante, TEA) en los momentos en que se escriben estas líneas –la referida a 2018–, en España se presentaron un total de 200.562 reclamaciones económico-administrativas.

A este respecto, conviene indicar que desde el año 2012 (período en que se registró la cifra más alta de reclamaciones en la historia de los TEA en España, con un total de 223.417 reclamaciones presentadas), se había producido una tendencia a la baja, dado que en 2013 se presentaron globalment 208.602 reclamaciones, mientras que en los años 2014, 2015 y 2016, las cifras quedaron fijadas, respectivamente, en 207.053, 204.698 y 192.005 solicitudes presentadas.

De acuerdo con la Memoria de dichos órganos correspondiente al año 2017, dicha cantidad se vió incrementada, dado que se presentaron un total de 194.279, tendencia al alza que parece proseguir en la última memoria expuesta, dada la cifra, como hemos indicado, de 200.562 reclamaciones interpuestas en 2018.

De manera paralela, la situación en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en España no difiere mucho de la descrita para la vía económico-administrativa, ya que según la Memoria del Consejo General del Poder Judicial relativa al año 2019 (correspondiente al año 2018), ingresaron en dicha Jurisdicción un total de 208.374 asuntos, lo que supone un incremento del 6,4% respecto al año anterior.

De conformidad con los datos precedentemente apuntados, consideramos que sigue siendo necesario plantear propuestas viables que contribuyan a solventar dicha situación, proponiendo diferentes medidas dirigidas a evitar el conflicto entre la Administración y los obligados tributarios (si estamos hablando de medidas preventivas del mismo) o a resolverlo una vez se haya originado (si se trata de medidas que pretendan corregirlo)⁶.

En el segundo ámbito de los indicados es donde podría implementarse la técnica arbitral en el ordenamiento tributario español, como un método idóneo para obtener la solución de las controversias surgidas entre la Administración tributaria y los particulares a través de un procedimiento ágil, sencillo, de bajo coste y definitivo, en orden a la satisfacción de las mutuas pretensiones.

A plantear la viabilidad de su implantación vamos a dedicar el presente trabajo, para lo cual efectuaremos en primer lugar un recorrido cronológico del proceso acaecido en España en torno a la posible implementación del arbitraje tributario, desde el comienzo de la década de los años 2000 hasta la actualidad.

⁵ En relación con el estado de la litigiosidad tributaria en España puede consultarse LAGO MONTERO, J.M. "Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan". En VVAA. *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Dirigido por J.M. Lago Montero. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2017, págs. 23 y ss.

⁶ Respecto a la diferente tipología de métodos convencionales aplicables en el ámbito tributario, pueden consultarse, entre otros autores, SERRANO ANTÓN, Fernando. *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, págs. 82 y 83; RAMALLO MASSANET, Juan. "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias". En VVAA. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Coed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 235 y ss.; FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Resolución extrajudicial de conflictos tributarios". QF, nº 3, febrero 2002, págs. 14 y 15.

2. Breve Recorrido sobre el Proceso de Implantación del Arbitraje en Materia Tributaria en España.

Desde un punto de vista cronológico, podría decirse que la posibilidad de implantar el arbitraje tributario en España se inició con ocasión de la aprobación de la vigente LGT⁷, en cuyo proceso de elaboración y posterior aprobación surgieron las primeras voces en torno a ello; fundamentalmente en base a los Informes que, en aquellos momentos, se emitieron por sendas Comisiones de expertos, fechados en 2001 y 2003, y en los cuales se efectuaban y analizaban diferentes propuestas de modificación de dicho cuerpo normativo.

En el primero de ellos —el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria* de 2001⁷— se contemplaba una triple propuesta⁸, que preveía la posibilidad de introducir, o bien un arbitraje *de Derecho*, encomendado a un árbitro *unipersonal y especializado* en materia tributaria que fuera de carácter *obligatorio* para determinadas cuestiones, algunas de ellas *limitadas cuantitativamente*⁹, o bien un arbitraje *de equidad*, resuelto por *órganos colegiados ajenos a la Administración*, de carácter *voluntario* y limitado a *asuntos de pequeña cuantía*, careciendo, con carácter general, de recurso frente al laudo.

Finalmente, la tercera propuesta consistía en un arbitraje no limitado por razón de la cuantía. Su objeto recaería sobre cuestiones que, si bien afectan fundamentalmente a los hechos, deben afrontarse también en otros casos en los que la distinción hecho-derecho no es tan sencilla, encomendándose a *árbitros independientes* que constaran, con requisitos de inscripción muy rigurosos, en los registros de Hacienda.

Como puede comprobarse, la implementación de la técnica arbitral en el ordenamiento tributario según este primer planteamiento expuesto se presentaba de un modo muy amplio y variado, abarcando las diferentes propuestas la implantación de un arbitraje de derecho o de equidad, de carácter obligatorio o voluntario, y con una posible limitación o no de su objeto o cuantía.

Posteriormente, en concreto, en el año 2003, y ya con un Borrador de Anteproyecto de la LGT redactado, se elaboró el *Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*¹⁰, en el que se analizaba dicho documento y se recogían las principales conclusiones adoptadas al efecto.

No obstante, en el mismo no se contemplaba ninguna de las tres propuestas recogidas en el anterior informe, incluyéndose —en lo que respecta a la adopción de decisiones para reducir la litigiosidad en materia tributaria—, diferentes medidas tendentes a agilizar los procedimientos en vía de recursos y reclamaciones administrativas. Entre otras, la mayor innovación que dicha

⁷ VVAA. *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General tributaria*. Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001.

⁸ VVAA. *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas...* Ob. cit., págs. 227 a 234.

⁹ El procedimiento se asemejaba al actual de los recursos y reclamaciones resueltos en vía administrativa, siendo el laudo recurrible en vía Contencioso-administrativa para revisar el fondo del asunto, *aunque sin ulterior recurso*.

¹⁰ VVAA. *Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. Ministerio de Hacienda, 2003 (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/BorradorLeyGrLTributaria.pdf>) (Consultado el 20 agosto de 2020).

Comisión reconoció fue la referida al establecimiento de un procedimiento abreviado en las reclamaciones económico-administrativas ante órganos unipersonales, que serían competentes para conocer de asuntos de pequeña cuantía o de escasa complejidad, que finalmente sí se incluyó en la LGT, como veremos a continuación¹¹.

En el mismo sentido, y en este caso desde el sector profesional, la Asociación Española de Asesores Fiscales (en adelante, AEDAF) analizó la triple propuesta planteada en el primer Informe en sendos documentos fechados en 2001¹² y 2003¹³, concretando algunas de ellas.

La citada Asociación proponía, por un lado, un arbitraje resuelto en equidad para asuntos cuya cuantía no excediera de 3.005,06 €, encomendando dicha labor al Consejo para la Defensa del Contribuyente. En segundo término, y para aquellos casos en que la discrepancia versara sobre hechos o valoraciones de naturaleza técnica, el arbitraje podría resolverse por un órgano colegiado. Y finalmente, para las restantes cuestiones —y cualquiera que fuera su cuantía—, se proponía un arbitraje de Derecho, sujeto a determinados principios, entre los cuales cabría citar, su carácter *voluntario para el interesado*, pero *obligatorio —o vinculante— para la Administración*, con un plazo de resolución de 3 meses, y sin posibilidad de plantear ulterior recurso contra el laudo.

Paralelamente a dichos planteamientos, también a nivel doctrinal se efectuaron diferentes e interesantes propuestas sobre la implantación del arbitraje tributario, entre las cuales puede incluirse nuestra propia postura al respecto, tal y como veremos a continuación.

A estos efectos, y de manera resumida, puede comprobarse la diversidad de las propuestas que se efectuaron en aquellos momentos atendiendo, por ejemplo, al carácter *obligatorio* o *voluntario* del mismo.

En la primera postura podría incluirse el planteamiento efectuado por el profesor CALVO ORTEGA, para quien el arbitraje podría configurarse como *obligatorio*, pero acorde con la pervivencia de la vía contencioso-administrativa como jurisdicción encargada de resolver el recurso presentado contra el laudo arbitral. En su opinión, el arbitraje tendría cabida como método para resolver las controversias tributarias que surgieran en "aquellas materias que ofrecen una complejidad menor para su comprobación y para la decisión de los conflictos que sobre ellas se presenten"¹⁴, concluyendo que se trataría de un "arbitraje atípico, aunque con las esencias mínimas para que se pueda seguir utilizando este concepto"¹⁵.

Otros autores, en cambio —entre cuyos planteamientos podría inscribirse nuestra propia propuesta— lo instituyeron con carácter voluntario, ya que, en palabras de CRUZ PADIAL, "las consecuencias que se derivan del principio de legalidad hacen que el arbitraje tributario esté sujeto a las prescripciones normativas y a la voluntariedad en el sometimiento al mismo"¹⁶.

¹¹ Vid., VVAA. *Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto...* Ob. cit., pág. 93.

¹² AEDAF. "Conclusiones de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria". TT, n° 53, 2001, págs. 169 y 170.

¹³ AEDAF. "Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales al Anteproyecto de Ley General Tributaria". TT, n° 60, 2003, págs. 126 a 128.

¹⁴ CALVO ORTEGA, Rafael. "Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario". Impuestos, n° 15-16, agosto 2001, pág. 27; Id. "En defensa del arbitraje tributario". CT, n° 100, 2001, pág. 163.

¹⁵ CALVO ORTEGA, Rafael. "Litigiosidad fiscal y arbitraje..." Ob. cit., pág. 27.

¹⁶ CRUZ PADIAL, Ignacio. "¿Es posible el arbitraje tributario?". Impuestos, n° 11, 1999, pág. 27; Id. "El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos". Ca T, n° 310, abril 1999, pág. 7. Dicho autor, en otro trabajo posterior realizado con GARCÍA CALVENTE, propone la aplicación de un arbitraje forzoso, advirtiendo que se refieren "a su posible obligatoriedad respecto de las materias que serían objeto de dicho arbitraje, no a su carácter imperativo por lo que se refiere al hecho de acudir o no a él, como posible vía, para EALR, V.11, n° 3, p.286-302, Set-Dez, 2020

El carácter tasado, afirma GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, "de las causas por las que los intervinientes pueden acudir al juez tras haberse producido el arbitraje puede suponer una limitación al acceso a la jurisdicción. En consecuencia, el arbitraje debe establecerse como una alternativa al recurso, de forma que el ciudadano pueda optar por cualquiera de las dos vías, esto es, la convencional o la interposición del recurso administrativo y, en su caso, el contencioso administrativo"¹⁷.

Una postura diferente fue la propuesta del profesor FERREIRO LAPATZA, quien partía, en su planteamiento, de introducir la técnica arbitral en el seno del procedimiento abreviado antes órganos unipersonales de la reclamación económico-administrativa creado por la LGT. Dicho autor proponía "utilizar la vía de los órganos unipersonales combinando las tareas arbitrales con la técnica conciliatoria"¹⁸, de manera que, cuando se presentara el escrito de interposición *se podrá solicitar* la celebración de un acto de conciliación que podrá finalizar "con la determinación de la deuda o con el sometimiento al arbitraje del órgano unipersonal que haya intervenido en el procedimiento de todas o algunas de las cuestiones controvertidas". De tal modo, parece que la solicitud del acto de conciliación y, por ello mismo, del eventual arbitraje, al poder ser instado en el escrito de interposición de la reclamación, se configuraría como voluntario para el particular, aunque el mismo autor también plantea la posibilidad de que el acto de conciliación "fuese impuesto a las partes por el Tribunal cuando del examen del expediente se desprendiese la conveniencia de esta medida"¹⁹.

También en ocasiones se limitaba el objeto de la controversia a someter a arbitraje por razón de la materia o de su cuantía; postura adoptada, entre otros autores²⁰, por el profesor CALVO ORTEGA, quien entiende aplicable el arbitraje a "materias y aspectos conflictivos que permitiesen una más fácil verificación y decisión"²¹.

En cuanto al tipo de arbitraje, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO se mostró partidaria de la aplicación de un arbitraje institucional, al entender que "la administración del arbitraje y la designación de los árbitros se encomendará voluntariamente a un órgano, cuyo único límite en el cumplimiento de su función sería el respeto al principio de colegialidad, nombrando tres árbitros"²².

resolver la litigiosidad tributaria". Vid. CRUZ PADIAL, Ignacio y GARCÍA CALVENTE, Yolanda. "Arbitraje tributario: su posible viabilidad". QF, n° 8, abril 2002, pág. 9, en nota a pie n° 8.

¹⁷ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, Mª Luisa. "El arbitraje en el Derecho tributario". RCEF, n° 167, febrero 1997 pág. 31.

¹⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Solución convencional de conflictos. en el ámbito tributario: una propuesta concreta". QF, n° 9, 2003, pág. 19.

¹⁹ Vid. supra.

²⁰ Vid. CRUZ PADIAL, Ignacio y GARCÍA CALVENTE, Yolanda. "Arbitraje tributario: su posible..." Ob. cit., pág. 12.

²¹ CALVO ORTEGA, Rafael. "En defensa del arbitraje..." Ob. cit., pág. 163. A su juicio, dichas materias podrían consistir, entre otras, en las valoraciones de bienes, la precisión y delimitación de los conceptos indeterminados o de difícil precisión que incorporan y manejan las normas tributarias; la comprobación de los módulos para la aplicación de los regímenes simplificados o de la estimación objetiva; la admisión de los gastos deducibles en el IRPF (salvo en los rendimientos de actividades económicas); los hechos que dan lugar a la permanencia física en un determinado territorio; la verificación de la cuantía de las tasas; las cuestiones relativas al establecimiento y la aplicación de los precios públicos; la procedencia y cuantía de los tributos parafiscales; la cuantificación de los intereses de demora; la imposibilidad de prestar garantías para obtener la suspensión; la verificación de las situaciones que abren paso a la estimación indirecta; así como las inscripciones y cancelaciones en Registros Públicos con efectos fiscales. Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. "En defensa del arbitraje..." Ob. cit., pág. 164.

²² GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, Mª Luisa. "El arbitraje en el Derecho..." Ob. cit., pág. 41.

Por su parte, el profesor CALVO ORTEGA propuso la aplicación de un arbitraje unipersonal. Este autor parte, en su teoría, de la posibilidad de establecer, para aquellas materias que ofrecen menor complejidad, un recurso ante el árbitro tributario y, contra su laudo, recurso ante el Juez de lo Contencioso-Administrativo. En su opinión, la Ley debería instaurar un arbitraje "unipersonal, permanente, con árbitros seleccionados en un concurso público, forzoso y con una competencia material también determinada legalmente"²³.

Por nuestra parte, en aquellos momentos propusimos implantar un arbitraje tributario *de Derecho*, de carácter *voluntario para el particular y obligatorio para la Administración*, *alternativo* por lo general a la reclamación económico-administrativa y cuyo objeto estaría constituido por el mismo objeto que, en su caso, tuviera la reclamación a la que sustituye, sin limitarlo por razón de la materia ni de la cuantía. El *laudo* emitido (de obligado cumplimiento para las partes) *no podría ser recurrible en vía judicial para revisar el fondo del asunto*, sino sólo por motivos tasados²⁴.

No obstante lo anterior, y a pesar de las valiosas aportaciones que, desde diferentes sectores se realizaron en aquella primera etapa, lo cierto es que llegado el momento de la definitiva aprobación y entrada en vigor de la vigente LGT, nuestro legislador decidió incluir, como adelantábamos con anterioridad, algunas reformas en los procedimientos de las reclamaciones económico-administrativas, desechando la posibilidad planteada por diferentes sectores de introducir el arbitraje tributario. Fue la primera ocasión, pero no la última, en que se ha descartado implementar la reforma de gran calado que hubiera supuesto la implantación de una figura tan novedosa como el arbitraje en materia tributaria en España.

En aquellos momentos se optó por introducir el *procedimiento abreviado ante órganos unipersonales* en las reclamaciones económico-administrativas para determinadas materias (regulado en los artículos 245 a 248 LGT), y que podría decirse, en nuestra opinión, que es lo que más podría asemejarse a un arbitraje unipersonal en materia tributaria y que recientemente ha sido objeto de reforma por la Ley 34/2015, dejando dicho procedimiento únicamente para asuntos de pequeña cuantía²⁵.

Siguiendo con nuestra exposición de manera cronológica, y una vez aprobada y habiendo entrado en vigor la LGT sin rastro normativo alguno acerca del arbitraje tributario, podría decirse que el interés por la implantación de dicha figura desapareció. No obstante, ello fue así hasta que en 2012 volvió a resurgir con fuerza aquella idea de introducir el arbitraje tributario como medida para resolver los conflictos surgidos entre la Administración y los particulares con ocasión de la aplicación de los tributos.

La implantación en el año 2011 del arbitraje tributario en Portugal promovió que en noviembre de dicho año la AEDAF y la Asociación Iberoamericana para el Arbitraje Tributario (AIBAT) organizaron una Jornada en Madrid sobre el Arbitraje tributario, tomándose ya como

²³ CALVO ORTEGA, Rafael. "Litigiosidad fiscal y arbitraje..." Ob. cit., pág. 30.

²⁴ VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Ed. Marcial Pons, Madrid Barcelona, 2005, págs. 151 y ss.

²⁵ En este sentido, es conveniente recordar que la reforma operada mediante la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, transformó el procedimiento abreviado en las reclamaciones económico-administrativas, dejándolo únicamente para litigios de pequeña cuantía (6.000 € ó 72.000 € si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones), eliminando también la necesidad de que la reclamación fuera resuelta por un órgano unipersonal.

En la actualidad, el procedimiento abreviado puede ser resuelto, bien por un órgano unipersonal, o bien de manera colegiada; modificación desarrollada a través del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

referencia la experiencia de Portugal en este ámbito y la posible implantación de dicha institución en Brasil.

Asimismo, la elaboración en 2013 de algunas propuestas por parte de sectores empresariales²⁶ reclamando su implementación, así como la publicación en 2015, por parte de la Fundación Impuestos y Competitividad, de una *Propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español, con especial referencia al arbitraje*, constituyen buena muestra de que el tema sigue vigente y de plena actualidad en nuestro país.

Dicho estudio propone la implantación de un arbitraje *de Derecho* como un procedimiento alternativo a las reclamaciones económico-administrativas y, en su caso, del recurso contencioso-administrativo, a través de un procedimiento en el que se respeten los principios de capacidad técnica, imparcialidad e independencia de los árbitros.

Se plantea la existencia de órganos arbitrales prefijados y determinados conforme a unas normas establecidas de antemano, y que dichos órganos (al menos en la Administración general del Estado) se integraran en el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas, adscribiéndose a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Para asuntos de pequeña cuantía (inferiores a 600 €), se plantea la posibilidad de dotar de funciones arbitrales al Consejo para la Defensa del Contribuyente; órgano colegiado integrado en dicho Ministerio y adscrito a la citada Secretaría de Estado²⁷.

En cualquier caso, los árbitros deberían ser especialistas de reconocido prestigio en el ámbito tributario después de haber superado el correspondiente concurso público²⁸.

En el mismo sentido indicado se ha venido planteando la viabilidad de implementar el arbitraje como método heterocompositivo de resolución de conflictos en el ámbito tributario, basando la propuesta en que los principios de eficacia en la actuación de la Administración, de seguridad jurídica, así como los de proporcionalidad, simplificación y practicabilidad “ponderan con mayor intensidad frente a otros intereses en conflicto (en forma de objeciones) que pueden advertirse” y que son perfectamente superables en base a la normativa vigente²⁹.

²⁶ Por aquella fecha el Círculo de Empresarios españoles, en el contexto de la *Toma de Posición sobre la Reforma fiscal para consolidar el crecimiento y recuperar la confianza y el empleo*, también planteó la necesidad de acelerar la resolución de conflictos en vía administrativa y judicial, “introduciendo mecanismos de resolución alternativa de litigios tributarios (arbitraje tributario o mediación) siguiendo los ejemplos de nuestro entorno (Reino Unido, Portugal, Bélgica)”. Vid. CÍRCULO DE EMPRESARIOS: *Una reforma fiscal para consolidar el crecimiento y recuperar la confianza y el empleo*, disponible en http://circulodeempresarios.org/app/uploads/2016/03/toma_de_posicion_reforma_fiscal_2013-circulo-de-empresarios.pdf

²⁷ Aunque el Consejo para la Defensa del Contribuyente fue creado a través del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, dicho órgano fue reconocido legalmente de manera expresa con ocasión de la aprobación de la LGT, cuyo artículo 34.2 le confiere la función de velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, atendiendo a las quejas por estos formuladas y realizando sugerencias y propuestas pertinentes. Su regulación se prevé en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

²⁸ Vid. MARTÍNEZ MICÓ, G.; SERRANO ACITORES, A. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Una propuesta para introducir el arbitraje en el ordenamiento tributario español”. En VVAA. *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español, con especial referencia al arbitraje*. Ed. Fundación Impuestos y competitividad-e praxis, Madrid, 2015, págs. 223 y ss.

²⁹ Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Hacia una nueva cultura de resolución de conflictos en la esfera del Derecho Público mediante el uso de las ADR (Alternative Dispute Resolution)”. En VVAA. *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Dirigido por Pablo Chico de la Cámara. INAP, Madrid, 2017, págs. 52 y 53.

Incluso, en momentos recientes parece existir una cierta inclinación a la posible implementación de la técnica arbitral en el ámbito tributario, dado que el 12 de agosto de 2019 el periódico *El Economista* publicó una noticia titulada *Hacienda impulsará el arbitraje fiscal de empresas para reducir los litigios*, según la cual se está estudiando “potenciar el arbitraje tributario para las empresas como medio para superar el actual atasco en los juzgados económico-administrativos y en los juzgados y tribunales de Justicia”, para lo cual, se planteaba “como primer paso, la posibilidad de crear una corte de arbitraje tributario para las grandes empresas que han ratificado el Código de Buenas Prácticas”³⁰.

Por tanto, y pese a que el legislador español no se ha decidido todavía a implementar el arbitraje tributario, ni en el año 2003 con ocasión de la aprobación de la vigente LGT, ni en las puntuales reformas que se han llevado a cabo en la misma con posterioridad³¹, lo cierto es que siguen existiendo motivos suficientes que pueden avalar la posible implantación de dicha técnica en el ámbito tributario. Y en este sentido, la experiencia de Portugal puede ser positiva de cara a un futuro planteamiento por parte de nuestro legislador del arbitraje tributario en España. Como tendremos ocasión de comprobar, los años transcurridos allí, y la experiencia acumulada a lo largo de los mismos se nos antoja pueden constituir un referente muy válido para establecer las bases sobre las que cimentar el establecimiento de dicha figura en nuestro país. En breve retomaremos esta cuestión.

3. Marco Legal Básico de la Utilización de Técnicas Convencionales En El Ámbito Tributario En España, Con Especial Referencia Al Arbitraje.

En la actualidad, podrían considerarse mayoritarias las opiniones de quienes entienden acertado introducir, en mayor o menor medida, las denominadas técnicas convencionales o transaccionales en los procedimientos tributarios. Hoy en día, tanto la indisponibilidad de la obligación tributaria, como el principio de legalidad aplicable en dicho ámbito, no se consideran, con carácter general, como obstáculos que puedan prohibir o limitar válidamente la posible introducción de dichas técnicas en nuestro sistema tributario.

La institución arbitral constituye, como es sabido, un método heterocompositivo de resolución de conflictos intersubjetivos, caracterizado porque es un tercero ajeno a las partes quien resuelve el litigio con efectos idénticos a la cosa juzgada.

Dicha técnica se desenvuelve a través de tres momentos, el primero de los cuales –la formalización del convenio arbitral– es donde se manifiesta el consentimiento de las partes en orden a someter la controversia –surgida o que pueda surgir– a la resolución de un tercero³². Esa

³⁰ El artículo está disponible en <https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/10037672/08/19/Hacienda-impulsara-el-arbitraje-fiscal-de-empresas-para-reducir-los-litigios.html>

³¹ Incluso, podría decirse que se ha rechazado de manera expresa la aplicación del arbitraje en materia tributaria, al excluir del ámbito de aplicación del arbitraje institucional, en la última reforma de la LGT producida en 2015, a las controversias que tuviesen su origen en cuestiones relativas a la aplicación del sistema tributario o aduanero y las relativas a procedimientos cuya gestión estuviese encomendada a la Administración Tributaria. Específicamente, la DA 1ª de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT determina que lo establecido en la disposición adicional única de la Ley 11/2011, de 20 de mayo, de reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje y de regulación del arbitraje institucional en la Administración General del Estado, no resultará de aplicación a las controversias que tuviesen su origen en cuestiones relativas a la aplicación del sistema tributario o aduanero y las relativas a procedimientos cuya gestión estuviese encomendada a la Administración Tributaria.

³² Vid. GUASP DELGADO, Jaime. *El arbitraje en Derecho español. Su nueva regulación conforme a la Ley de 22 de diciembre de 1953*. Ed. Bosch, Barcelona, 1953, pág. 77.

exteriorización del consentimiento, llegado el caso de su implantación, revelaría a la técnica arbitral como modalidad perteneciente a las *técnicas convencionales* aplicadas al Derecho tributario.

La utilización de tales técnicas en el Derecho público es cada vez más habitual, constituyendo una nueva forma de actuación administrativa, desligada del tradicional concepto de actividad unilateral, en la que el desarrollo y finalización de los procedimientos se realiza a través de fórmulas consensuales en las que interviene, activamente, la voluntad de las partes –esto es, la Administración y el particular–³³.

En nuestro país se ha venido reconociendo la posibilidad de que la voluntad de las partes pueda intervenir en la esfera pública de nuestro ordenamiento, siendo los vigentes artículos 86 y 112.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP) los que, en la actualidad³⁴, regulan tal posibilidad.

En este sentido, el primer artículo de los indicados permite la celebración de acuerdos, pactos, convenios o contratos entre las Administraciones públicas y los ciudadanos³⁵, mientras que el segundo de ellos ya concreta la posibilidad de sustituir los recursos sustanciados en vía administrativa *por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje*³⁶, dando entrada con ello a la posibilidad de implementar medidas de carácter convencional como alternativa a los recursos sustanciados en vía administrativa.

Sin perjuicio de lo anterior, también otros preceptos en nuestro ordenamiento prevén, tanto a nivel internacional como interno, la posibilidad de someter a arbitraje las disputas surgidas, específicamente, en el ámbito tributario en España.

En el primero de los planos indicados, hay que tener en cuenta que el apartado 5 del artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE –incluido en la revisión efectuada en 2008–, posibilita acudir al arbitraje como forma de resolver las controversias que se suscitan en el marco de la fiscalidad internacional³⁷. E igualmente, también en un plano internacional cabría recordar la

³³ Ya tratamos la admisibilidad de las técnicas convencionales en el ámbito tributario en VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. *Los acuerdos previos de valoración en el IRPF*. Ed. Edersa, Madrid, 2002, págs. 183 y ss.

³⁴ Hay que recordar que los artículos que previeron dicha posibilidad por vez primera fueron los 88 y 107.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAPPAC), cuyo contenido se corresponde con los actuales 86 y 112.2 LPACAP, respectivamente.

³⁵ Dicho artículo prevé, en su apartado 1, que *las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin*.

³⁶ En concreto, el apartado 1 de dicho precepto dispone que *las leyes podrán sustituir el recurso de alzada, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o Comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a las personas y a los interesados en todo procedimiento administrativo*.

En las mismas condiciones, el recurso de reposición podrá ser sustituido por los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior, respetando su carácter potestativo para el interesado.

La aplicación de estos procedimientos en el ámbito de la Administración Local no podrá suponer el desconocimiento de las facultades resolutorias reconocidas a los órganos representativos electos establecidos por la Ley.

³⁷ Su contenido se ha incluido por nuestro país en los convenios bilaterales para evitar la Doble Imposición Internacional suscritos con algunos países, como por ejemplo, el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de

Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios³⁸, cuya parte VI prevé un procedimiento arbitral ante la existencia de este tipo de conflictos transfronterizos.

Pero también en el ámbito puramente interno, que constituye el objeto de nuestro trabajo, contamos con diferentes ejemplos de admisión de la técnica arbitral en el ámbito jurídico-público. Por un lado, los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) prevén la constitución de una Junta Arbitral que resolverá los conflictos entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos.

Y por otro, el artículo 116 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria (en adelante, LGP) acuerda el sometimiento a arbitraje en los conflictos que se planteen respecto de los avales que garanticen operaciones de crédito exterior. Incluso, hay que tener en cuenta que el propio artículo 7.3 LGP dispone que *no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno*.

De conformidad con el contenido de este último precepto indicado, puede comprobarse que, en determinados ámbitos, no sólo no se prohíbe el sometimiento a arbitraje de las contiendas que se susciten en torno a los derechos de la Hacienda Pública estatal, sino que únicamente se condiciona a su realización mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno.

Por todo lo anterior y de acuerdo con la normativa que acaba de exponerse, consideramos que puede afirmarse que la institución arbitral no es del todo desconocida para el ordenamiento tributario español, estando prevista su aplicación en determinados casos y con determinados requisitos o condiciones.

Además, podría decirse que, en la actualidad, ya han quedado atrás las teorías que vetaban la implantación de este tipo de técnicas basándose en el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria o del principio de legalidad que debe presidir cualquier actuación administrativa, tal y como veremos a continuación.

4. Exigencias Previas a la Admisibilidad del Arbitraje en Materia Tributaria: Disponibilidad de la Materia. Su Compatibilidad con el Principio de Legalidad

En este sentido, en los momentos presentes la doctrina científica prácticamente coincide en apuntar la conveniencia de utilizar las denominadas técnicas *convencionales* en diferentes fases de los procedimientos tributarios³⁹, sobre todo en aquellos ámbitos donde existe un margen de discrecionalidad⁴⁰ o una incertidumbre⁴¹.

impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE 15 de mayo de 2014).

³⁸ Disponible en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

³⁹ En este sentido, pueden consultarse, entre otros autores, RAMALLO MASSANET, Juan. "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias". CT, nº 76, 1995, pág. 82; SERRANO ANTÓN, Fernando. *La terminación convencional...* Ob. cit., pág. 58; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, Mª Luisa. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Ed. Colex, Madrid, 1998, pág. 102; CRUZ PADIAL, Ignacio. "¿Es posible el EALR, V.11, nº 3, p.286-302, Set-Dez, 2020

Es cierto que, en el marco de la obligación tributaria, está vetada la intervención de la voluntad de las partes –Administración y obligado tributario– para modificar alguno de los elementos sustanciales de la misma –que siempre deben acatar lo dispuesto en la Ley–, pero ello no impide la manifestación del consentimiento de cualquiera de ellas en la determinación o concreción de alguno de sus aspectos no sometidos al principio de legalidad.

Serán viables, por tanto, los pactos, acuerdos o convenios que, en el marco del tributo, se dirijan a *especificar cuestiones sobre las que exista una incertidumbre* –por ejemplo, cuantificar algún elemento de la base imponible en relación al valor de mercado– o *un conflicto*, utilizando vías alternativas a la emisión del acto administrativo unilateral o a la resolución que ponga fin a un recurso administrativo tributario.

Es en el ámbito de la *resolución de conflictos*, donde se desenvolvería el arbitraje como posible medio de solución de los litigios producidos en materia tributaria y donde tampoco se puede esgrimir, hoy en día, el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria o de legalidad para vetar su establecimiento en nuestro ordenamiento, sino que únicamente exige que sea determinado por Ley⁴².

CALVO ORTEGA considera que "nada tiene que ver la indisponibilidad de situaciones tributarias con el sometimiento a arbitraje de las controversias fiscales"⁴³. Al contrario, en su opinión, el arbitraje conlleva "que las mismas partes de la obligación o la ley en el caso del arbitraje obligatorio establezcan que un conflicto entre ellos deba ser resuelto por un árbitro. Pero no hay disposición. Las partes, por el contrario, han mantenido hasta el último momento, hasta el laudo, sus pretensiones; es decir, su confrontación; sin ceder (sin disponer) un ápice"⁴⁴.

Nos mostramos de acuerdo con el precitado autor en que, en esta materia, el arbitraje tributario no entra en contradicción con el principio de indisponibilidad de la materia tributaria, sencillamente porque este último no rige en el ámbito de aplicación de la figura objeto de estudio. En nuestra opinión⁴⁵, una cosa es que la obligación tributaria, sus elementos esenciales, su nacimiento, así como las reglas para su correcta aplicación, sean materias reservadas a la Ley –quedando excluida, por tanto, la intervención de la voluntad de las partes–, y otra muy distinta es que, ante la existencia de una controversia entre la Administración y el obligado tributario, ambos sujetos decidan encomendar su resolución a un tercero –árbitro–.

arbitraje tributario?"... Ob. cit., págs. 19 y 20; Id. "El arbitraje tributario: una opción de futuro..." Ob. cit., pág. 5; FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Resolución extrajudicial..." Ob. cit., pág. 10.

⁴⁰ Sobre esta cuestión, puede consultarse MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *La discrecionalidad en el Derecho tributario*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 48; NAVARRO EGEA, Mercedes. "El <<acuerdo>> como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos". *Impuestos*, n° 21, 2002, pág. 31; FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta". *QF*, n° 9, 2003, pág. 14.

⁴¹ Vid. ZORNOZA PÉREZ, Juan J. "Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español: análisis desde el Derecho comparado". En VVAA. *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003, págs. 362 y 363.

⁴² Puede consultarse, entre otros autores, FALCÓN Y TELLA, Ramón. "El arbitraje tributario". En VVAA. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Coed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 259. En el mismo sentido, SERRANO ANTÓN, Fernando. *La terminación convencional de procedimientos...* Ob. cit., pág. 106; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M^a Luisa. "El arbitraje en el Derecho Derecho tributario"... Ob. cit., págs. 26 a 28; CRUZ PADIAL, Ignacio. "¿Es posible el arbitraje..." Ob. cit., pág. 29.

⁴³ CALVO ORTEGA, Rafael. "Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario"... Ob. cit., pág. 31, nota a pie n° 17.

⁴⁴ CALVO ORTEGA, Rafael. "En defensa del arbitraje tributario"... Ob. cit., pág. 154.

⁴⁵ Para mayor información sobre el tema, puede consultarse nuestro anterior trabajo VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español...* Ob. cit., págs. 48 y ss.

Consideramos que “cuando las partes deciden, prestando su mutuo consentimiento, que la resolución del caso se lleve a cabo mediante el procedimiento arbitral, no están disponiendo de ningún elemento de la obligación tributaria, ni esencial ni de cualquier otro tipo, simplemente eligen, en vez de la vía administrativa de recurso, el procedimiento arbitral”⁴⁶.

Sin embargo, ello no significa que no deba acatarse lo dispuesto en la Ley, dado que Administración y obligado tributario se encuentran sometidos, en sus actuaciones, a su mandato; por ello, sólo será válida la sujeción al procedimiento arbitral cuando así venga reconocido legalmente.

Ésta es la fórmula utilizada en la actualidad en el artículo 7.3 LGP –en la que, como hemos visto, no se prohíbe el sometimiento de controversias a arbitraje, sino que se condiciona al cumplimiento de determinados requisitos– y es la que debería adoptar nuestro legislador si finalmente acordara su introducción en nuestra Ley General Tributaria. Debería ser una norma legal, específicamente tributaria, la que introdujera dicha posibilidad en nuestro ordenamiento, regulando sus elementos esenciales, dejando en manos de la norma reglamentaria su desarrollo normativo⁴⁷.

5. El Arbitraje Tributario *Voluntario* de Portugal como Posible Modelo

La principal experiencia de Derecho comparado de la que pueden extraerse algunas conclusiones y propuestas viables, es la constituida por la implantación del arbitraje tributario en Portugal en el año 2011, como una vía de solución de controversias configurada como alternativa a los recursos y reclamaciones en materia tributaria.

Originariamente, fue la Ley de Presupuestos para 2010 la que previó por primera vez la posibilidad de implantar el arbitraje tributario en Portugal, cuyo artículo 124.1 de la Ley nº 3-B/2010, de 28 de abril de 2010, expresamente autorizaba al gobierno portugués a legislar sobre la implantación del arbitraje como sistema alternativo de resolución de disputas en materia tributaria, con el objetivo de reforzar la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes. Dicho arbitraje, según el apartado 3 del mencionado precepto, se configuraba como un “derecho potestativo de los contribuyentes”.

Ahora bien, de manera definitiva, la aprobación del arbitraje en materia tributaria en Portugal se produjo mediante la aprobación del Decreto-Ley nº 10/2011, de 20 de enero (en adelante, LAT), que es la norma que establece el marco regulador básico del arbitraje tributario en dicho país.

Los objetivos que se pretendían lograr con su establecimiento son, según el preámbulo de dicha Ley, fundamentalmente tres: reforzar la tutela jurídica de los derechos e intereses legalmente protegidos de los obligados tributarios; imprimir una mayor celeridad en la resolución de litigios en materia tributaria; así como reducir los casos pendientes en los Tribunales.

Con la experiencia acumulada desde su implantación, puede afirmarse, sin lugar a dudas, que tales objetivos se han visto cumplidos, ya que, por una parte, la media de duración en la resolución de los procedimientos arbitrales se encuentra en 4,5 meses (veremos a continuación que la duración máxima del proceso es, en principio, de 6 meses), habiendo resuelto un total de 3.809 casos de los 4.300 que han tenido entrada desde su implantación en 2011 hasta finales de

⁴⁶ VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español...* Ob. cit., págs. 54 y 55.

⁴⁷ Así lo planteamos con anterioridad en VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta...* Ob. cit., págs. 55 a 57.

2018⁴⁸. Por otro, con la implementación de tal proceso, el número de casos que han llegado a los Tribunales estatales se ha visto reducido, por lo que la implantación del arbitraje en nuestro país vecino está arrojando un resultado altamente positivo⁴⁹.

Ahora bien, y dado que el arbitraje tributario se configuraba como un derecho potestativo de los contribuyentes, la vinculación de la Administración tributaria debía hacerse de manera escalonada a través de una Orden de los Ministerios de Finanzas y Administración Pública y de Justicia⁵⁰; vinculación que se llevó a cabo mediante la Orden Ministerial n° 112-A/2011, de 22 de marzo.

De esta manera, el arbitraje tributario en Portugal se configura como una *oferta pública de arbitraje* que efectúa el Estado portugués⁵¹, con carácter general y permanente, a todo contribuyente, de modo que será éste quien decida, una vez surgido el litigio, si el conflicto se resuelve a través de la vía de los tribunales estatales o si acude al arbitraje tributario.

Por lo tanto, puede comprobarse que el arbitraje tributario en dicho país se configura con carácter *voluntario* para el particular (que podrá elegir entre ambas vías de resolución) pero *obligatorio* para la Administración, que deberá someterse en todo caso a la vía elegida por el contribuyente a la hora de resolver el conflicto surgido en materia tributaria.

Nos encontramos, pues, ante lo que constituye un *derecho potestativo* otorgado a los obligados tributarios, en su verdadero sentido técnico-jurídico. Si los derechos potestativos podrían definirse, siguiendo a DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, como una categoría de “poderes jurídicos, por virtud de los cuales su titular queda facultado para influir sobre situaciones jurídicas preexistentes, modificándolas, extinguiéndolas o creando otras nuevas, y todo ello mediante una unilateral declaración de voluntad y sin que frente a la misma corresponda una verdadera obligación de otro sujeto, sino más bien un Estado de sujeción”⁵², consideramos que el arbitraje tributario en Portugal se configuró como un derecho potestativo en sentido propio.

El arbitraje tributario portugués parte de conceder un derecho potestativo al contribuyente, en virtud del cual éste puede optar —una vez surgido el conflicto— por acudir a la vía arbitral de manera unilateral y, sin que frente a dicha actuación, el otro sujeto —esto es, la Administración tributaria—, sea titular de una verdadera obligación, sino que aquélla se encuentra en una situación de sujeción frente a la conducta del particular.

A la hora de emitir un juicio sobre la estructura del arbitraje tributario portugués, en principio nos parece muy oportuno el modo en que se ha articulado en nuestro país vecino, pues entendemos que la nota de la voluntariedad es consustancial a toda institución arbitral, ya sea en el ámbito privado del ordenamiento jurídico donde se desenvuelva el conflicto intersubjetivo, ya sea en el jurídico-público, como sucede en el presente caso.

⁴⁸ Datos fechados a 31 de diciembre de 2018, contenidos en la Revista Arbitragem Tributária, editada por el Centro de Arbitragem Administrativa, n° 10, enero 2019, págs. 42 a 43.

⁴⁹ Según el Presidente del Centro de Arbitragem Administrativa, NUNO VILLA-LOBOS, en 2017 los tribunales arbitrales habían retirado de la justicia ordinaria cerca del 20 % de los nuevos procesos de impugnación. Vid. la entrevista en el diario Expresso el 14 de enero de 2017 en https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-NVL_Entrevista_Expresso-2017-01-14.pdf

⁵⁰ Artículo 4.1 del Decreto Ley 10/2011.

⁵¹ Dicha oferta pública no se contempló inicialmente en la LAT, sino que se incluyó directamente en la OM n° 112-A/2011 al regular la adhesión de los órganos de la Administración tributaria al arbitraje tributario del CAAD.

⁵² DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio. *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 12ª edición, Tecnos, Madrid, 2012, págs. 405 y 406.

Ya afirmamos en estudios previos sobre esta materia⁵³ que consideramos que la voluntariedad debe ser algo consustancial a la institución arbitral, sobre todo si tenemos en cuenta que con posterioridad, el laudo arbitral emitido no va a poder ser objeto de recurso posterior en vía jurisdiccional, por lo general, para revisar el fondo del asunto. En tal situación, y para que no se vulnere el derecho a la tutela judicial efectiva del particular, el arbitraje debe configurarse como de voluntario acceso al mismo para el particular, aunque de modo obligatorio para la Administración, o mejor dicho, para los órganos de la Administración que hubieran efectuado tal oferta de adhesión⁵⁴.

6. Consideraciones Finales

Llegados a este punto, tan sólo nos resta efectuar una algunas breves reflexiones finales a modo de conclusión sobre la viabilidad de la implantación del arbitraje tributario en España y proponer algunas ideas en su posible (pero improbable a estas alturas) configuración legal.

Como primera premisa, nada obsta dicha posibilidad, pues como hemos podido comprobar, ni el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria —que no opera, como hemos visto, en este plano— ni el de legalidad en materia tributaria constituyen límites que puedan vetar el establecimiento de la institución arbitral en la esfera privada de nuestro ordenamiento tributario.

Por otra parte, acabamos de ver que todavía hoy sigue despertando un gran interés la posible implantación del arbitraje tributario en España. Los argumentos que desde hace más de quince años se han venido esgrimiendo para su introducción, siguen plenamente vigentes.

Y es que, tanto el número de conflictos generados en el ámbito tributario, como el retraso en la resolución de los recursos, así como el excesivo número de casos que llegan a los Tribunales, entre otros motivos que cabría citar, siguen aconsejando la introducción de fórmulas alternativas que reduzcan la litigiosidad en materia tributaria en España.

De entre ellas, el arbitraje tributario de Portugal y la experiencia acumulada en aquél país a lo largo de estos años se nos antoja pueden constituir un referente muy válido para establecer las bases sobre las que cimentar el establecimiento de dicha figura en España.

Siguiendo dicho modelo, nuestro legislador podría implantar —a través de una norma de rango legal— un arbitraje tributario que fuera *voluntario* para el particular, pero de carácter *obligatorio* para la Administración tributaria y cuyo laudo no fuera recurrible en vía judicial, con carácter general, para revisar el fondo del asunto, sino únicamente por motivos tasados.

⁵³ Puede consultarse en este sentido VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español...* Ob. cit., págs. 90 a 98. Más recientemente, “El arbitraje tributario voluntario de Portugal y su posible traslación al Ordenamiento español”. En VVAA. *Conflictos actuales en Derecho Tributario*. Dirigido por Isabel G^a-Ovies Sarandeses, José Pedreira Menéndez y Begoña Sesma Sánchez. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2017, págs. 684 y ss.

⁵⁴ En el caso de Portugal, la vinculación de la Administración tributaria se efectuó, como decíamos, a través de la Orden 112-A/2011, en virtud de la cual se someten a la Jurisdicción de los Tribunales arbitrales, los siguientes órganos de la Administración estatal: la *Direcção-Geral dos Impostos* (DGI) y la *Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo* (DGAIEC) —en la actualidad, se trata de la *Autoridade Tributária e Aduaneira* en base al artículo 12 del Decreto Ley 118/2011, de 15 de diciembre—, siempre que el litigio sea inferior a 10.000.000 € (artículos 1 y 3.1 Orden 112-A/2011), quedando en manos del obligado tributario la decisión de, ante la existencia del litigio, solventarlo a través de los recursos y reclamaciones estatales o mediante la vía arbitral.

Sólo el tiempo dirá si lo que se ha venido planteando a lo largo de los últimos quince años desde diferentes sectores a nivel empresarial, profesional y doctrinal sigue siendo un planteamiento teórico, o si, por el contrario, dicha posibilidad se torna en una propuesta real, de factible aplicación en la práctica en nuestro país, coadyuvando de esta manera a solventar la situación de la conflictividad tributaria en España.

7. Bibliografía

AEDAF. “Conclusiones de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria”. TT, nº 53, 2001.

AEDAF. “Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales al Anteproyecto de Ley General Tributaria”. TT, nº 60, 2003.

CALVO ORTEGA, Rafael. **"Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario"**. Impuestos, nº 15-16, agosto 2001

CALVO ORTEGA, Rafael. **"En defensa del arbitraje tributario"**. CT, nº 100, 2001.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Hacia una nueva cultura de resolución de conflictos en la esfera del Derecho Público mediante el uso de las ADR (Alternative Dispute Resolution)”. En VVAA. Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR). Dirigido por Pablo Chico de la Cámara. INAP, Madrid, 2017.

CRUZ PADIAL, Ignacio. **"¿Es posible el arbitraje tributario?"**. Impuestos, nº 11, 1999.

CRUZ PADIAL, Ignacio. **"El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos"**. Ca T, nº 310, abril 1999.

CRUZ PADIAL, Ignacio y GARCÍA CALVENTE, Yolanda. **"Arbitraje tributario: su posible viabilidad"**. QF, nº 8, abril 2002.

DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio. **Sistema de Derecho Civil**, vol. I, 12ª edición, Tecnos, Madrid, 2012.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. **"El arbitraje tributario"**. En VVAA. **Convención y arbitraje en el Derecho Tributario**. Coed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **"Resolución extrajudicial de conflictos tributarios"**. QF, nº 3, febrero 2002.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **"Solución convencional de conflictos. en el ámbito tributario: una propuesta concreta"**. QF, nº 9, 2003.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, Mª Luisa. **"El arbitraje en el Derecho tributario"**. RCEF, nº 167, febrero 1997.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, Mª Luisa. **Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional**. Ed. Colex, Madrid, 1998.

- GUASP DELGADO, Jaime. **El arbitraje en Derecho español. Su nueva regulación conforme a la Ley de 22 de diciembre de 1953.** Ed. Bosch, Barcelona, 1953.
- LAGO MONTERO, J.M. “**Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan**”. En VVAA. Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios. Dirigido por J.M. Lago Montero. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2017.
- MARTÍNEZ MICÓ, G.; SERRANO ACITORES, A. y CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Una propuesta para introducir el arbitraje en el ordenamiento tributario español”. En VVAA. **Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español, con especial referencia al arbitraje.** Ed. Fundación Impuestos y competitividad-e praxis, Madrid, 2015.
- MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. **La discrecionalidad en el Derecho tributario.** Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.
- NAVARRO EGEA, Mercedes. “**El <<acuerdo>> como solución convencional en los procedimientos de aplicación de los tributos**”. Impuestos, nº 21, 2002.
- RAMALLO MASSANET, Juan. “**La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias**”. En VVAA. Convención y arbitraje en el Derecho Tributario. Coed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. **La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales.** Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996.
- VVAA. **Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General tributaria.** Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001.
- VVAA. **Informe de la Comisión para el estudio del Borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria.** Ministerio de Hacienda, 2003.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. **Los acuerdos previos de valoración en el IRPF.** Ed. Edersa, Madrid, 2002.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. **El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta.** Ed. Marcial Pons, Madrid Barcelona, 2005.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. “El arbitraje tributario voluntario de Portugal y su posible traslación al Ordenamiento español”. En VVAA. **Conflictos actuales en Derecho Tributario.** Dirigido por Isabel G^a-Ovies Sarandeses, José Pedreira Menéndez y Begoña Sesma Sánchez. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2017.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan J. “**Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español: análisis desde el Derecho comparado**”. En VVAA. Alternativas convencionales en el Derecho Tributario. Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003.