



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

La aplicación del arbitraje a las causas tributarias

Marta VILLAR EZCURRA

*Académica correspondiente de la R.AJL.
Prof. Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo-CEU*

SUMARIO:

- I.- Introducción.
- II.- Estado de la cuestión.
- III.- Propuestas a considerar.

I.- INTRODUCCIÓN

El preocupante nivel de litigiosidad en materia tributaria, denunciado desde distintos ámbitos, reaviva en la actualidad la figura del *arbitraje* como una vía adecuada y factible a la que se confía el logro de una disminución del número de “causas tributarias”.

La reforma del sistema de recursos jurisdiccionales(1), no puede por sí sola, asumir la tarea de alcanzar la celeridad deseada en la resolución de conflictos. En esta idea se insertan las propuestas y estudios que desde hace años(2) vienen promoviendo la introducción del denominado “arbi-

(1) El profesor FERREIRO en un sugerente trabajo sobre la resolución judicial de conflictos tributarios, ha propuesto como solución óptima “un reforzamiento del recurso de reposición, alargando el plazo de interposición, suspendiendo durante su tramitación la ejecución del acto y reforzando el asesoramiento del órgano que ha de decidir”. Así, “los TEA podrían convertirse (...) en una instancia arbitral voluntaria compuesta por funcionarios y expertos ajenos a la Administración” (FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”, en *Quincena Fiscal* núm.3, 2002, pp. 15 y 16).

(2) Destacan los estudios publicados en la obra *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, 1996, donde se recoge el fruto de seminarios específicamente orientados a detectar las causas de la litigiosidad en materia tributaria y a investigar las vías alternativas de resolución de conflictos.

traje tributario”, un arbitraje distinto al clásico o tradicional, considerado “incompatible con la celeridad y gratuidad que se pretende, así como con la utilización masiva de este procedimiento que se prevé”(3).

Las propuestas se insertan en un contexto más general, asentado en la convicción de que conviene promover la terminación convencional de los conflictos, no sólo en el orden estrictamente administrativo sino también en materia tributaria. La Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria ha propuesto a este fin la introducción de “reformas en las actuaciones y procedimientos de comprobación e inspección dirigidas a conseguir que éstos finalicen con un *acuerdo* entre la Administración y el obligado tributario (...) Se pretende fomentar el empleo de las *técnicas de terminación convencional* de los procedimientos, previstas en la LRJ-PAC(4), utilizadas con éxito en otros países y poco reguladas y utilizadas en el nuestro”(5).

Es precisamente la experiencia positiva de países pioneros como Estados Unidos(6) o de otros de nuestro entorno más cercano, como es el

(3) *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001, p. 227.

(4) *Vid.* arts. 88 y 107.2 LRJ-PAC.

(5) *Informe*, p. 149.

(6) Fue revolucionaria -explica el profesor FALCÓN- la “rule 124” de la Tax Court de Estados Unidos, que con la finalidad de descargar a la Corte de casos sobre precios de transferencia, dada la complejidad de los mismos y el excesivo tiempo que normalmente conlleva su resolución judicial, permite a las partes solicitar que cualquier aspecto sobre los hechos sea resuelto a través de un arbitraje que, una vez convenido, resulta obligatorio, cfr. FALCÓN y TELLA, R.: “El arbitraje tributario”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, cit., p. 258. También debe tenerse en cuenta, como ha hecho notar J. A. ROZAS VALDÉS, que, la litigiosidad judicial en el sistema americano tiene un coste muy elevado, de forma que la Administración busca, a toda costa, resolver los expedientes en fase administrativa, procurando dar entrada al contribuyente en la formulación de la resolución en la liquidación, mediante sistemas de *concertación de voluntades*. Los sistemas alternativos de resolución de conflictos, mediación y arbitraje, se han venido ensayando y ampliando, en programas piloto, desde mediados de la pasada década. En un principio para deudas superiores a los 10 millones de dólares, posteriormente rebajado hasta el millón de dólares y, desde el año 2000, ampliando la mediación con un procedimiento abreviado especial -para cuestiones de cuantía inferior al medio millón de dólares. También se están desarrollando procedimientos arbitrales para grandes empresas. Con todo, y sin que quepa prejuzgar el buen fin de estos programas, estos sistemas alternativos no se conciben como la panacea y para el día a día

caso de Francia, Alemania, Italia o Inglaterra, en la introducción de técnicas y medidas que posibilitan el arreglo o la solución extrajudicial -convencional- de conflictos entre Administración tributaria y contribuyentes, la que ha servido de base para una viva reactivación del estudio por parte de la doctrina científica, de su implantación en España, al objeto de proponer qué solución técnica sería la más aconsejable, cuáles serían los ámbitos materiales o cuáles las fases procedimentales (gestión, recaudación, inspección) en que deberían implantarse tales técnicas. Me atrevería a decir que es éste uno de los temas que más están “de moda” en los debates, fruto de la necesidad acuciante de reducir los niveles de litigiosidad, pero consecuencia también, tanto de la superación de viejos prejuicios anclados en el carácter “*ex lege*” de las obligaciones tributarias como de un entusiasmo por crear “una democratización del procedimiento administrativo”.

Pero debe reconocerse que no partimos de cero. Pese a la “sacralización” del principio de indisponibilidad del crédito tributario, que ha ralentizado -es cierto- durante un tiempo el interés por cualquier tipo de fórmula arbitral o de terminación “pactada” de los procedimientos, nuestro ordenamiento tributario viene reconociendo, y cada vez en más ocasiones, algunas formas de terminación convencional en los procedimientos tributarios, de acuerdos de determinación de la cuantía de la deuda, o de fijación de hechos imposables, técnicas más o menos perfeccionadas que pueden considerarse convencionales y que se han demostrado eficaces en la resolución de problemas o en la evitación de pleitos. Piénsese, en los acuerdos previos de valoración con la Administración tributaria en materia de precios de transferencia, posibilitados por la Ley del Impuesto sobre Sociedades (art.16) y por la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes, en general (art.9), que resultan básicos en la concreción de los hechos; en la posibilidad de firmar actas de inspección “en conformidad”(7), o en la facultad que se atribuye a la Hacien-

de los procedimientos de resolución de litigios sino como fórmulas excepcionales en fase de experimentación, en “La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano”, Ponencia presentada en la *Jornada sobre Técnicas Convencionales en los Procedimientos Tributarios*, celebrada en la sede de la Escuela de Hacienda Pública de Barcelona, el 16 de mayo de 2002 (texto mecanografiado).

(7) Como el profesor ALBIÑANA ha afirmado, “sólo cuando la Administración tributaria desconozca total o parcialmente el supuesto de hecho imponible tendrá para

da Pública para suscribir acuerdos en los procesos concursales (art.129.4 LGT), por mencionar los ejemplos que quizás sean más conocidos o más emblemáticos.

El debate permite aludir a otras cuestiones de técnica normativa y de adecuación de procedimientos, pues no sólo serían deseables medidas eficaces de resolución de conflictos (judiciales y extra-judiciales) sino también medidas preventivas. Es por todos sabido, que las normas tributarias son cambiantes, dispersas, poco claras, están plagadas de lagunas e imprecisiones y en los últimos tiempos, abusan de conceptos jurídicos indeterminados y ficciones jurídicas(8) que poco o nada tienen que ver con la certidumbre jurídica y mucho con evitar la carga de la prueba. Y no es ésta precisamente la situación ideal.

Comparto plenamente la opinión del profesor PÉREZ DE AYALA cuando afirma que “las leyes fiscales, a través de conceptos indeterminados y ficciones, cualifican, configuran y establecen los criterios para cuantificar la obligación tributaria en virtud de una serie de *elementos irreales, virtuales*, esto es, que no existen en la naturaleza de las cosas” y su conclusión: “para los que creemos que no puede definirse y alcanzarse una solución justa al margen o prescindiendo de la naturaleza de las cosas, *está claro que conceptos indeterminados y ficciones legales (...) son un ejemplo del más censurable “constructivismo jurídico”, como conjunto de construcciones legales de “fabricación de hechos” que no se corresponden con ningún hecho natural, pese a lo cual han de aplicarse imperativamente (...)* Quizá para evitar todos los problemas citados en el presente trabajo, es por lo que se está abriendo paso el recurso legal a soluciones “arbitrales”, “pactadas” o “convencionales” entre Administración y administrados, pese a que tales soluciones se compadecen mal con el carácter “*ex lege*” e indisponible de

ella algún sentido pactar con el contribuyente”, en “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, en *Manuel Fraga. Homenaje académico*, Fundación “Cánovas del Castillo”, Madrid, 1997, p. 274. En las actas firmadas en conformidad en el seno del procedimiento de inspección se recoge un acuerdo entre Administración y contribuyente para fijar de modo casi definitivo los hechos. *Íd.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994.

(8) Es de obligada cita la obra pionera de José Luis PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

las obligaciones tributarias”(9). Así, el profesor FERREIRO ha defendido el arbitraje vinculante (con carácter previo a la actuación del contribuyente), precisamente en los supuestos siguientes: cuando se aplique una presunción (como modo de reducir el peso de la carga de la prueba), cuando se aplique un concepto jurídico indeterminado tal como el de valor de mercado (por ejemplo, en los supuestos de precios de transferencia), en los supuestos de estimación indirecta, y, en los supuestos de aplicación de los artículos que regulan el fraude de ley (art. 24) y la simulación (art.25) en la LGT(10).

Si nuestro ordenamiento reaccionara ante esta realidad con una eficaz acción “preventiva” se reduciría la necesidad de represión o de la acomodación “ex post” de la acción social al orden querido por el Derecho. Tal sería el caso de un “ordenamiento integrado por normas, mandatos abstractos y generales” que transmitieran “de forma clara al ciudadano que ha de cumplirlas la actuación que de él se espera de acuerdo con el orden social que se desea”. Si, además, los *procedimientos de aplicación de las normas tributarias* facilitaran el acuerdo sobre el contenido de las normas o de los hechos realizados, resulta obvio que sería “la mejor medida de evitación de conflictos”(11).

Desde este contexto, o mejor dicho, ante el choque de la realidad con la utópica acción preventiva, ¿qué cabida tiene el arbitraje? Estoy convencida -y anticipo así mi criterio- que es precisamente en el espacio de imprecisión o indeterminación de la norma y en los casos en que existe cierto margen de discrecionalidad para la Administración, donde debería tener máxima cabida la técnica convencional en general y también la figura del arbitraje, entendida como fórmula de resolución extrajudicial de conflictos(12).

(9) PÉREZ DE AYALA y LÓPEZ DE AYALA, J.L.: “Los conceptos jurídicos indeterminados en el Derecho tributario: su trascendencia”, *Anales de la RAJL*, núm. 32, 2002, p. 579.

(10) *Id.* FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pp. 66 y 67.

(11) FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”, *cit.*, p. 10 (la cursiva es nuestra).

(12) En este sentido, ha afirmado ALBIÑANA que “*es connatural al arbitraje el eliminar una situación de incertidumbre*, sea fáctica o sea jurídica, y por tanto, relativa al supuesto de hecho generador de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo”, en: “Soluciones

Por ello, es a mi juicio imprescindible vincular también en el estudio de este tema, cuestiones como el supuesto de hecho previsto en las normas (impreciso o claro, con conceptos jurídicos indeterminados o permisivo de margen de discrecionalidad) o el tipo de procedimiento de aplicación (sede de gestión, recaudación o inspección) para realizar propuestas concretas respecto a la figura del arbitraje, cuya filosofía consiste en definitiva, a diferencia de otras fórmulas de terminación convencional a que antes se ha aludido, en someter un conflicto *ya surgido* a la decisión de un árbitro(13).

Una última idea quisiera destacar antes de entrar en materia. La internacionalización de las transacciones y por tanto de los eventuales conflictos impositivos ha promovido soluciones normativas “arbitrales” que se han demostrado ineficaces, sobre todo, por falta de agilidad. Me refiero al “procedimiento amistoso” previsto en los convenios de doble imposición (art. 25 MCOCDE) o a la fórmula arbitral del Convenio para corregir la doble imposición en el caso de corrección de beneficios de empresas asociadas (Convenio 90/436/CEE) en el ámbito de los países de la Unión Europea(14), que en definitiva, plantean la conveniencia de configurar un modelo extensivo de “fórmula arbitral” que pudiera demostrarse eficaz para resolver los problemas de doble imposición internacional.

—
 pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, cit., p. 276. Coincide M^a L. GONZÁLEZ CUÉLLAR al afirmar que la conveniencia de figuras de carácter transaccional “se extiende a todas aquellas situaciones, tanto jurídicas como fácticas, sobre las que exista una *incertidumbre*”, en *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*, Colex, 1998, p. 400. *Vid.* también el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, cit., donde se recogen los siguientes ejemplos de situaciones de incertidumbre “cuando se aplique una presunción, cuando se aplique un concepto jurídico indeterminado, tal como el valor de mercado, en los supuestos de estimación indirecta, en los casos de aplicación de los arts. 24 y 25 de la LGT cuando no se trate de simulación absoluta, en los supuestos de operaciones vinculadas, en la estimación objetiva, en las valoraciones en general”, p. 234.

(13) Quedan apuntadas estas cuestiones cuyo tratamiento nos desviaría del tema que nos ocupa.

(14) *Vid.* el interesante estudio y las propuestas que formula David R. TILLINGAST en el marco convencional, en: “Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties”, *Bulletin of IBFD*, vol. 56, núm. 3, march 2002, pp. 90-100.

Las líneas que siguen tratan de compartir los interrogantes que se nos suscitan en estos temas, y pretenden aportar un grano de arena al debate abierto sobre la figura del arbitraje y su posible implantación a la materia tributaria.

II.- ESTADO DE LA CUESTIÓN

Tradicionalmente, quizás debido a una “sacralización” de la regla de la “indisponibilidad del crédito tributario” (arts. 30 y 39.1^o L.GP; 69 y 36 LGT) fruto del rechazo a experiencias históricas ya superadas (determinación de bases imponibles por estimación objetiva global, convenios con asociaciones de contribuyentes)(15), la doctrina científica se mostraba rotunda al negar cualquier tipo de convenio, acuerdo o transacción entre Administración y contribuyente en los procedimientos de aplicación de los tributos(16).

Esta rotundidad en los planteamientos no coincidía con algunas tesis administrativistas, que defendían la posibilidad de convenios entre la Administración y los administrados, posibilidad que finalmente se explicitó en el art. 88 LRJ-PAC(17). Tampoco coincidía ni coincide este recelo con la realidad normativa que conoce -como hemos mencionado antes- algunos ejemplos de “acuerdos” con los contribuyentes así como de fórmulas arbitrales (arts. 23 y 24 LOFCA, arts. 6-14 Convenio 90/436/CEE). Y desde luego, contrasta fuertemente con el entusiasmo -consciente de las limitaciones- con que en la actualidad se acoge cualquier fórmula de arbitraje como “fórmula mágica” a la que confiar un proceso de reducción de litigiosidad en masa.

(15) *Id.* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Las Reformas Tributarias Legales en España (1845-1995)”, en DE LA TORRE, J. y GARCÍA ZÚÑIGA (eds.): *Hacienda y Crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pp. 65-98, especialmente p.85 y ss.

(16) *Id.* ZORNOZA PÉREZ, J.: “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas convencionales en el Derecho Tributario español”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario español*, cit., p. 161-162.

(17) Como ha aconsejado el profesor ALBIÑANA, el art. 88 de la Ley 30/92 debe aplicarse con prudencia “a los contados supuestos si verdaderamente existen- en que la Administración Tributaria actúa en ejercicio de la potestad discrecional”, en “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, cit., p. 274.

Otro motivo ha limitado la confianza en el arbitraje: la posible lesión del principio de igualdad tributaria. En efecto, se ha mitificado la alternativa entre igualdad y prevención convencional de conflictos, con el argumento de que cualquier pacto con la Administración beneficiaría al que en mejor posición está frente a otro tipo de contribuyentes, con una posición económica más débil, o que son perceptores de rentas que menos oportunidades tienen de “negociar”(18) como son las de trabajo respecto a las rentas de actividades profesionales o empresariales. Parece que el reparto justo de la carga tributaria para el sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE) quedaría también en entredicho.

Recientemente, se ha puesto de manifiesto cómo, “paradójicamente, la formalización de las técnicas negociadoras reduciría progresivamente el ámbito de lo negociable al fijarse criterios cada vez más precisos con la apreciable colaboración de los contribuyentes” y se han aportado interesantes argumentos que justifican la afirmación de que “la técnica convencional (de diversos supuestos previstos en la legislación) reduce la desigualdad que se produciría si se recurriese a mecanismos alternativos (estimaciones objetivas, ficciones y presunciones)”(19).

Partiendo de la admisibilidad (20) -al menos desde el orden constitucional (21)- e incluso de la convicción generalizada sobre la conveniencia de la introducción de técnicas convencionales en el Derecho Tributario, en el marco de una “tendencia global hacia la desjudicialización de conflictos”(22), vayamos al tema que nos ocupa: el arbitraje. La

(18) Soy consciente de la imprecisión de la expresión “negociar”. En el arbitraje es un tercero el que decide a propósito de un conflicto ya planteado.

(19) GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas Convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)”, en *Quincena Fiscal* núm. 14, julio 2002, pp. 13 y 29.

(20) El profesor ZORNOZA PÉREZ ha afirmado que “no deberían existir (...) dudas sobre la admisibilidad de unas figuras que, de uno u otro modo, están ya presentes en nuestro ordenamiento y que, en el marco de los procedimientos para la liquidación del tributo, tendrán en principio como objeto la fijación de los hechos relevantes para la práctica de dicha liquidación”, en “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas convencionales en el Derecho Tributario español”, cit., p. 171.

(21) *Vid.* CALVO ORTEGA, R.: “En defensa del arbitraje tributario”, *Crónica Tributaria* núm. 100, pp. 157-158 y CRUZ PADIAL, I. y GARCÍA CALVENTE, Y.: “Arbitraje tributario: su posible viabilidad”, en *Quincena Fiscal* núm. 8, abril, 2002, p. 9.

(22) *Vid.* ZORNOZA PÉREZ, J.: “¿Qué podemos aprender de las experiencias

posición de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria ha sido prácticamente unánime a favor de la introducción de un “arbitraje tributario” aunque las posturas son discrepantes dentro de la Comisión respecto a las modalidades que serían deseables.

Aclaremos antes de qué arbitraje hablamos, en otras palabras: ¿por qué se califica al arbitraje de “tributario”? El arbitraje establecido por la Ley 36/1988, sirve, previo convenio, para el sometimiento a la decisión de uno o varios árbitros de aquellas cuestiones litigiosas surgidas o que puedan surgir en materias de libre disposición conforme a Derecho (art. 1). Como se ha puesto de manifiesto, esta Ley no ha sido aplicada al campo tributario, al estar pensada para situaciones y conflictos distintos a los fiscales(23). No encaja, pues, en materia tributaria el arbitraje privado clásico, pero tampoco el arbitraje administrado propio del mundo mercantil. Después de hacer esta advertencia, el profesor CALVO ORTEGA resume en tres los rasgos esenciales que, a su juicio, se encuentran en la figura del arbitraje: es una técnica jurídica de decisión de pretensiones, el árbitro es un sujeto (individual o colegiado) independiente de las partes y está fuera de la organización judicial.

Es por ello posible pensar, como alternativa, en la conveniencia de un arbitraje establecido directamente por ley y de carácter forzoso, sin que éste dejara de ser, en definitiva un arbitraje (24). Y no sólo es posible pensarlo en abstracto o proponerlo *de lege ferenda*, sino que tenemos ejemplos bien ilustrativos en nuestra realidad normativa, en concreto, en el marco de la financiación autonómica y en la tasación pericial contradictoria, sin perjuicio de que existan discrepancias en la doctrina a propósito de su auténtica naturaleza jurídica.

comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas convencionales en el Derecho Tributario español”, cit., p.176.

(23) *Vid.* CALVO ORTEGA, R.: “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, *Impuestos* núms. 15-16, p. 30.

(24) En contra, se ha defendido que el arbitraje “debe ser voluntario, puesto que si se impusiera con carácter forzoso, en tanto se prive al administrado de la posibilidad de acudir a la vía judicial, podría vulnerarse el derecho a la tutela judicial efectiva”, cfr. GARDE ROCA, J.A.: Presentación a la obra *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, cit., pp. 13 y 14. Se puede evitar la vulneración a la tutela judicial efectiva si contra el laudo arbitral se posibilita acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, posibilidad prevista en el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, p. 231.

Según la LOFCA, los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos con las CC.AA. han de resolverse por una Junta Arbitral. Sólo pueden promover conflicto las Administraciones que consideren producido en su territorio el rendimiento del tributo de que se trate y las que se consideren competentes en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación respectivos, así como las que no consideren producido en su territorio el rendimiento o que no se consideren competentes. La Junta Arbitral resuelve conforme a Derecho, y su resolución es impugnabile en vía contencioso-administrativa (art.23), con plena garantía, por tanto, del respeto a la tutela judicial efectiva.

Es relevante el dato de que la Ley Orgánica 7/2001 de modificación de la LOFCA haya comportado una ampliación funcional de la Junta Arbitral atribuyendo a la misma los conflictos de competencia negativos, así como una extensión de sus competencias materiales, dato que viene a poner de manifiesto “que el legislador es consciente de la importancia y potencialidad de esta figura que puede aportar celeridad y un conocimiento diario y riguroso de los conflictos que se plantean entre Administraciones con motivo de la aplicación de los tributos cedidos”(25), pero también lo es, a mi juicio, que en este caso las partes enfrentadas son dos Administraciones y no la Administración y el contribuyente. No se plantean problemas de disponibilidad de créditos de la Hacienda Pública ni los anteriores problemas desde el ángulo del principio de igualdad, a que antes se ha hecho referencia. Es éste más bien, un arbitraje que ninguna peculiaridad plantea por el hecho de que se proyecte sobre cuestiones tributarias.

Veamos ahora el caso de la tasación pericial contradictoria (art. 52.2 LGT). Se ha dicho que tiene como objeto una pretensión impugnativa, pues se tiende a “la revisión de una previa resolución administrativa que fija un valor. Es así concebido por la doctrina como un medio, o mejor, un procedimiento de impugnación, semejante a un recurso administrativo”(26). Pero también se ha afirmado que se trata de una

(25) *Vid.* CALVO ORTEGA, R.: “La financiación posible de las CC.AA. (en torno al nuevo modelo)”, *Nueva Fiscalidad* núm. 1, abril, 2002, p. 36.

(26) Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, 5ª edición, 1997.

“decisión arbitral hecha por un sujeto (el perito tercero) no incardinado en la Organización judicial ni en la Administración”(27). Cabe recordar, sin embargo, que la tasación pericial puede ser promovida por el sujeto pasivo en corrección de los demás procedimientos de comprobación tributaria del valor de los bienes y derechos imponibles, y, asimismo, que el dictamen del perito tercero puede ser recurrido por el contribuyente ante la Jurisdicción contencioso-administrativa, de ahí que se haya considerado que “el dictamen emitido es, en verdad, una valoración más”(28).

Tenemos pues, ejemplos de “arbitrajes tributarios” muy distintos, del arbitraje de Derecho privado y del arbitraje administrado propio del tráfico en masa. Pero tampoco se trata, sin más, de una extrapolación al ámbito tributario del arbitraje previsto para el orden público por el art. 107.2 LRJ-PAC (29). En esta disposición, se configura como medio de impugnación que puede sustituir el recurso administrativo ordinario en determinados supuestos, y alguna precisión habremos de hacer antes de afirmar su aplicación generalizada en materia tributaria, pues como ha advertido la profesora AGUILÓ se trata de una norma programática que se remite a un desarrollo normativo posterior (30).

(27) CALVO ORTEGA: “En defensa del arbitraje tributario”, cit., p. 160.

(28) Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, cit., p. 288.

(29) Establece el art. 107.2 de la Ley 30/1992 lo siguiente: “Las leyes podrán sustituir el recurso ordinario, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación o reclamación, incluidos los de 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 los ciudadanos y a los interesados en todo procedimiento administrativo. 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”.

(30) Al margen de la vocación totalizadora de la LRJ-PAC como reguladora del procedimiento común, el art. 107.2 sólo es de *aplicación subsidiaria* en el orden tributario. Después de insistir en los puntos de encuentro o en las notas comunes del orden tributario y del orden administrativo general, la profesora AGUILÓ AGÜERO, ha advertido que la vigencia de estos preceptos (se refiere también al art. 88) en el ámbito tributario “no significa su aplicabilidad a todos los sectores y a todos los procedimientos”, cfr. “Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: Una función quasiarbitral”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, cit., p. 278.

El profesor ALBIÑANA ha destacado -y coincido con su criterio- la importancia de “especificar si el arbitraje ha de referirse a derechos económicos sin cifrar de la Hacienda Pública (art. 22 LGP) o derechos ya liquidados a favor de ella (art. 31, entre otros de la misma LGP)” pues “no en vano *se exige que el arbitraje esté sometido a concretar prescripciones normativas*”(31), de ahí su definición de arbitraje como “un contrato de liquidación o de fijación respecto de su cuantía y de su régimen jurídico”(32). Si el derecho económico no se ha liquidado, el ámbito de lo arbitrable ha de ser, por lógica, más amplio que si estamos ante derechos ya liquidados, donde sólo razones de peso -normalmente de practicabilidad administrativa y siempre previa disposición legal (33)- podrán justificar que se disponga del crédito tributario (pensemos en la facultad de suscribir acuerdos de quita en los procesos concursales).

También, ha insistido el profesor ALBIÑANA en la necesidad de que el arbitraje en materia tributaria se aplique “previa ley que así lo autorice” pero que además “sirva al Derecho”, en otras palabras, no ha de ser sólo una ley habilitante o autorizante sino respetuosa con el Derecho; por ello, “el laudo arbitral no podrá sustituir una potestad administrativa como es la liquidadora de la Administración Tributaria, incorporando al texto de la Ley de Arbitraje, mandatos que contradigan los “principios, garantías y plazos que las leyes establecen”(34).

Son éstas algunas de las limitaciones o de los condicionantes que han de tenerse en cuenta en las propuestas concretas que se formulen para delimitar la figura del arbitraje en materia tributaria y su acomodo en los procedimientos tributarios. Bien es verdad que no debe exagerarse el principio de indisponibilidad del crédito tributario, y que hay que dar entrada a soluciones que se han demostrado más ágiles que las judiciales, pero conectando con la materia sujeta a arbitraje, ha de tenerse presente que sólo podrá ser la “disponible” por las partes. Explican CRUZ PADIAL y GARCÍA CALVENTE que “el procedimiento (arbitral) no

(31) Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, cit., 276 (la cursiva es nuestra).

(32) *Ibidem*.

(33) Piénsese que cabe incluso la “condonación de la deuda tributaria” (art. 69 LGT) pero sólo en virtud de ley y con los requisitos que en la misma se determinen.

(34) *Ibid.*, pp.276 y 279 con cita a FALCÓN y TELLÁ.

puede ser el fijado conforme al cauce tradicional, sino que debe ser un arbitraje prefijado y determinado conforme a unas normas de competencia fijadas de antemano (...) por la especialidad de la materia objeto de arbitraje, es necesario que el arbitraje tributario esté mucho más tasado y delimitado que el tradicional que representa la Ley de Arbitraje”(35), tasado, en el sentido de que sólo determinadas materias podrían ser sometidas a arbitraje (36), aunque otro es el sentido que el profesor CALVO ORTEGA otorga a “lo disponible”. Disponer -aclara- de un elemento de la obligación (también de la tributaria) y someter a arbitraje son cosas muy distintas. “Disponer es novar, cambiar un elemento de la obligación por voluntad de los sujetos, acreedor y deudor (...) pero el arbitraje es algo muy distinto a todo esto. Es 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”(37).

Hechas pues las advertencias y expuestos los recelos que desaconsejan la generalización sin matices de “fórmulas arbitrales” ensayadas en nuestra historia o en otros países, veamos ahora cuáles son las clases de arbitraje que se barajan como posibles en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria: Arbitraje en Derecho, encomendando a órganos administrativos especializados y de carácter obligatorio para determinadas cuestiones, algunas limitadas cuantitativamente; arbitraje en equidad, encomendado a órganos colegiados ajenos a la Administración, de carácter voluntario y limitado a asuntos de pequeña cuantía; y arbitraje no limitado por razón de la cuantía.

Las tres alternativas presentan ventajas e inconvenientes que el mismo Informe no obvia. Quizás, entre todas las propuestas, sea el arbitraje en equidad el que tropieza con más objeciones. En el ámbito tributario, es mayoritario el convencimiento de que no debe tener cabida en modo alguno el arbitraje de equidad (38), fundamentalmente por el carác-

(35) CRUZ PADIAL, I. y GARCÍA CALVENTE, Y.: “Arbitraje tributario: su posible viabilidad”, cit., p. 11.

(36) A modo de ejemplo se mencionan algunas materias en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (p.229 y 230) y también en el trabajo del profesor CALVO ORTEGA: “En defensa del arbitraje tributario”, cit., pp. 163-167.

(37) Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “En defensa del arbitraje tributario”, cit., p. 154.

(38) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas y arbitrales en los

ter *ex lege* del crédito tributario (39). Se trata, por tanto, de buscar alternativas respecto a la forma de arbitraje en Derecho más idónea, si voluntario u obligatorio, unipersonal o colegiado, con limitación de cuantías o no.

III.- PROPUESTAS A CONSIDERAR

Aunque ya se han ido adelantando ideas, argumentos, pros y contras, llega el momento de pronunciarse. Huyendo de planteamientos irreales o utópicos, entiendo que si el arbitraje se concibe como alternativa al recurso ordinario, habría que buscar aquella forma de arbitraje que, para la materia tributaria, consiga aportar mayor eficacia y celeridad. Es fundamental localizar cuáles son los puntos generadores de conflictos (que serán preferentemente cuestiones de hecho) y escoger las técnicas más idóneas para resolverlos, de forma simultánea a la promoción de nuevos cauces de entendimiento y colaboración en la aplicación de los tributos.

En mi opinión, es necesario ir con mucha prudencia en una vía como el “arbitraje tributario” en gran parte “inexplorada”(40). Cualquiera que sea la fórmula que finalmente se adopte, debería ésta preverse expresa y específicamente en la LGT, no debiéndose desaprovechar la ocasión de su proyectada Reforma. Y digo esto porque no es extraño que se planteen propuestas de modificación normativa con el carácter de urgentes, que de ser aceptadas, podrían ir insertando fórmulas “arbitrales” o “transaccionales” desvinculadas de un planteamiento general que sólo, insisto, debería ser fruto de una meditada Reforma de la Ley General Tributaria (41).

conflictos tributarios”, cit., p. 277; CRUZ PADIAL, I. y GARCÍA CALVENTE, Y.: “Arbitraje tributario: su posible viabilidad”, cit., p. 24.

(39) “La equidad ya juega en el Derecho tributario a través de otras técnicas (régimen simplificado, estimación objetiva, declaración simplificada, etc.), es decir, a través de los principios de proporcionalidad y buena fe. Las técnicas y los principios citados garantizan ya una cierta equidad”, *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, cit., p. 228.

(40) *Id.* ZORNOZA PÉREZ, J.: “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas convencionales en el Derecho Tributario español”, cit., p. 177.

(41) Por ejemplo, se ha llegado a plantear la modificación del art. 137 LGT sobre los

Casa mal con las limitaciones de la materia tributaria la fórmula de arbitraje genérico y voluntario. No lo aconseja ni el principio de indisponibilidad del crédito tributario (que obliga a meditar qué excepciones conviene queden declaradas por Ley) ni las razones de especialización, celeridad (requeriría acuerdo de las partes para cada caso), gratuidad y generalidad que se desean.

Parece más razonable proponer un arbitraje en Derecho limitado a situaciones prefijadas y a materias tasadas. Comparto el criterio del profesor CALVO ORTEGA, en defensa de un *arbitraje legal y obligatorio* como técnica de decisión de pretensiones en materia tributaria, que ofrece “la máxima garantía para los contribuyentes y para la Administración: *un árbitro especializado, seleccionado objetivamente a través de un concurso público, independiente e inamovible*” (42). Sin embargo, no estoy segura de que la opción de la especialización unipersonal sea más idónea que la de una comisión o tribunal de arbitraje igualmente especializado, alternativa ésta que se ha defendido alegando razones de independencia y seguridad jurídica (43) y que tan bien está funcionando en otros países.

Piénsese, además, en el grado de especialización que requiere la materia tributaria, por su complejidad y por lo cambiante de sus normas. A mi juicio, la selección de los “árbitros-funcionarios” podría hacerse entre quienes hayan demostrado previamente su cualificación técnica con al menos diez años de dedicación a la materia tributaria, ya sea como profesionales, profesores universitarios o funcionarios.

Podría ser un antecedente a estudiar por los buenos resultados que ha demostrado (44), el Consell Tributari del Ayuntamiento de

medios de enajenación de los bienes embargados para introducir, junto a las formas de enajenación ya existentes (subasta, concurso y adjudicación directa) una nueva: el “convenio de realización” que prevé el art. 640 LEC. El procedimiento es especialmente complejo si se trata de bienes susceptibles de inscripción registral, al requerir la conformidad de acreedores que hubieran anotado su derecho con posterioridad. Puede además esta nueva forma dilatar la ejecución *stricto sensu*.

(42) CALVO ORTEGA: “En defensa del arbitraje tributario”, cit., p. 161 (las cursivas son nuestras).

(43) *Vid.* CRUZ PADIAL, I. y GARCÍA CALVENTE, Y.: “Arbitraje tributario: su posible viabilidad”, cit., pp. 11-12.

(44) Como se ha afirmado “su buen funcionamiento ha permitido dar cauce a un gran

Barcelona (45). Su creación (por iniciativa del Ayuntamiento con autolimitación de facultades), constituyó una respuesta a la supresión de las reclamaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos contra los actos de liquidación tributaria de las Corporaciones Locales. Pese a su carácter estrictamente consultivo y a la condición no vinculante de sus dictámenes (46), los contribuyentes han encontrado en él la imparcialidad que niegan o discuten a la Administración tributaria (en este caso local) y también ha conseguido el respeto jurídico de los Tribunales, al ser sus dictámenes en Derecho considerados como ayuda por las Salas de lo Contencioso-Administrativo a la hora de dictar sus sentencias (47).

En la selección de los miembros del Consell se trabajó sobre la base de que habría de constituirse con personas ajenas a la propia Administración municipal, que fueran técnicas en materia tributaria, que estuvieran protegidas por el principio de la inamovilidad, aunque sujetas al régimen general de incompatibilidades; y que su intervención en esta materia se concentrara en un momento procesal determinado actuando en forma de dictamen no vinculante. Curiosamente, cuando los medios de comunicación se dieron cuenta de su creación, lo presentaron como “defensor del contribuyente”, pero queda hoy claro que su eficacia viene avallada por la competencia de sus miembros y su independencia al actuar (48).

Por estas razones, como ha considerado la profesora AGULLO, la actuación del Consell Tributari constituye una “experiencia digna de ser tenida en cuenta” aunque no sea propiamente un arbitraje, en primer lu-

numero de reclamaciones de contribuyentes de esa ciudad”, cfr. GARDE ROCA, J.A. en su prólogo a la obra *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, cit., p. 7.

(45) *Ibid.* sobre el tema los artículos de la profesora A. AGULLO AGÜERO y del profesor T. FONT I LLOBER, en la obra *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 181-190; 278-290 y 297-307.

(46) Sugiere el profesor FALCÓN y TELLÀ convertir los dictámenes en vinculantes en el ámbito local para reforzar la garantía que el *Consell ya* representa para los ciudadanos en un ámbito como es el local, en que la escasa cuantía de los litigios hace a menudo prohibitivo el recurso a la vía judicial, en “El arbitraje tributario”, cit., p. 261.

(47) Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, cit., p. 200.

(48) *Ibid.* I. DE LECEA y LEDESMA: “El Consell Tributari municipal”, en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, cit., pp. 269-275.

gar -explica-, porque la intervención del Consell es obligatoria y, en segundo lugar, porque sus propuestas no son vinculantes. Sí es, sin embargo, un mecanismo que introduce un elemento de mayor objetividad en la resolución de conflictos con la Administración, posibilitando el consenso y la disminución de la litigiosidad que se inserta en la línea de las alternativas al recurso administrativo ordinario a que se refiere el art. 107.2 I.RJ-PAC(49). Piénsese que se asemeja bastante “a la de un órgano independiente que resuelve las dudas sobre la aplicación del sistema tributario local, llevando a cabo una ardua tarea de interpretación y de adaptación al ámbito local de las normas generales que con frecuencia han sido pensadas en función de los tributos estatales, y que resultan difícilmente trasladables al mundo local”, aunque los problemas de aplicación de las normas no derivan, a diferencia de lo que ocurre con el ámbito estatal, “del uso y abuso del recurso a conceptos jurídicos indeterminados en la legislación ordinaria, sino de la deficiente regulación legal de los tributos locales (...) y de la falta de adaptación al sistema tributario local de las normas generales a las que continuamente se remite la Ley reguladora de estas Haciendas”(50).

En esta línea, debe también considerarse la sugerente propuesta que formulan PÉREZ DE AYALA y CORONEL DE PALMA a favor de la *prejudicialidad civil en el ámbito tributario* para resolver los problemas que plantea la calificación jurídica de los negocios anómalos, en cuanto “hechos imponibles legalmente no tipificados” que han de valorarse en los expedientes en fraude de ley tributaria. La desalentadora experiencia de la aplicación del artículo 24 LGT (remedio al fraude de ley tributaria aplicando por analogía la norma que se trata de evitar por el contribuyente) podría superarse con la aceptación de la vía de esta suerte de prejudicialidad que se propone *de lege ferenda*. Piénsese en los casos de primas únicas y en las actas derivadas de las inspecciones consiguientes. La cuestión fundamental para derivar la fiscalidad consiguiente a los contratos consistía en discernir si se trataba o no de un seguro. Si se dejara esta decisión como “prejudicial” en manos de un Tribunal civil con sus-

(49) *Vid.* AGULLÓ AGÜERO, A.: “La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992”, en *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, cit., pp. 188-189.

(50) Cfr. AGULLÓ AGÜERO, A.: “Recursos no formales y Consell Tributari de barcelona: una función quasiarbitral”, cit., p.311.

pensión de actuaciones inspectoras, sería con criterios que pertenecen al Derecho Privado Patrimonial y no al Derecho Tributario, como se dirimiría una cuestión jurídica fundamental para resolver el conflicto, reanudándose luego, en su caso, el correspondiente procedimiento tributario.

El arbitraje tributario o legal había de implantarse pues, en aquellas parcelas del ordenamiento jurídico-tributario en que mayor indeterminación o incertidumbre jurídica encontramos. Enumeremos algunos ejemplos: valoraciones globales hasta 100 millones de pesetas, tasación pericial contradictoria, notificaciones, domicilio, parafiscalidad, tasas hasta cuantía de 300.000 pesetas, altas y bajas en Registros Públicos con efectos fiscales, prestación de garantías para la suspensión del acto tributario, representación, cuantificación del interés de demora, verificación de módulos y datos físicos de aplicación de los tributos, errores de hecho o aritméticos (52).

Esta fórmula de arbitraje podría, a mi juicio, si se muestra eficaz, tener como efecto colateral algo muy importante. Pondría en entredicho la necesidad de ficciones que tanto dañan en cuestiones de justicia tributaria, y por qué no, a largo plazo, quizás ayudara a conseguir un ordenamiento jurídico más claro. Vuelvo a la idea con que empezaba estas reflexiones. La necesidad de planteamientos generales, quizás de política tributaria, en los que se sopesen valores en juego (eficacia, pragmatismo, igualdad, legalidad, etc.) y se vinculen cuestiones de técnica normativa, perfeccionamiento de los procedimientos tributarios y de resolución de conflictos, en pro de una mejora del sistema.

Y termino ya insistiendo en una cuestión de técnica jurídica. Cualquier introducción de reforma a favor de la técnica del arbitraje debería tener cabida en el marco de la reforma de la Ley General Tributaria y no operar por la vía fácil de un retoque poco meditado a una ley o a un precepto reglamentario. El tema es de tanto calado que cualquier pretensión de urgencia, podría hacer quebrar la eficacia o la bondad de la medida a adoptar.

(51) *Vid.* el trabajo titulado "Prejudicialidad civil", negocios anómalos y Derecho Tributario presentado por los autores citados en el presente Libro sobre la Reforma de la Justicia, a quienes expresamente quiero agradecer el que me hayan adelantado el texto impreso de su aportación.

(52) *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, cit., pp. 229 y 230.

BIBLIOGRAFÍA:

- AGULLÓ AGÜERO, A.: “La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992” y “Recursos formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral” en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, 1996, pp. 181-189 y 277-290.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, en *Manuel Fraga. Homenaje académico*, Fundación “Cánovas del Castillo”, Madrid, 1997, pp. 270-297.
- CALVO ORTEGA, R.: “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, en *Impuestos* núms. 15-16, 2001.
- CALVO ORTEGA, R.: “En defensa del arbitraje tributario”, en *Crónica Tributaria* núm. 100, 2001, pp. 153-166.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “Técnicas Convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)”, en *Quincena Fiscal* núm. 14, julio 2002, pp. 9-29. - FALCÓN y TELLA, R.: Editorial *Quincena Fiscal* núm. 2/1995.
- FALCÓN y TELLA, R.: “El arbitraje tributario”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, 1996, pp. 257-261.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”, en *Quincena Fiscal* núm. 3, 2002, pp. 9-17.
- CRUZ PADIAL, I. y GARCÍA CALVENTE, Y.: “El arbitraje tributario en el ámbito internacional: eficacia y viabilidad”, en *Nueva Fiscalidad* núm. 1, abril, 2002, pp. 71-88.
- CRUZ PADIAL, I. y GARCÍA CALVENTE, Y.: “Arbitraje tributario: su posible viabilidad”, en *Quincena Fiscal* núm. 8, abril, 2002, pp. 7-14.
- GONZÁLEZ DE CUÉLLAR SERRANO, M^a L.: *La terminación transaccional del procedimiento tributario*, Colex, Madrid, 1998.
- ROSEMBUJ, T., *La Transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000.
- SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, AEDAF, Madrid, 1996.
- TILINGHAST, D.R. “Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties”, *Bulletin of IBFD*, vol. 56, núm. 3, march 2002, pp. 90-100.

- ZORNOZA PÉREZ, J.: “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas convencionales en el Derecho Tributario español”, en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- AA.VV.: *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, especialmente pp. 148-155.
- AA.VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- AA.VV.: *El Consell Tributari Municipal de Barcelona: diez años de actividad y de interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal. 1989-1999*, Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autònoms i Locals, cop. 1999.