

## A vueltas con la oportunidad del arbitraje tributario en España

MARÍA DEL MAR SOTO MOYA

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

1. Introducción. 2. Los instrumentos alternativos de resolución de conflictos en el procedimiento administrativo común. 3. Los mecanismos alternativos de resolución de conflictos en el Derecho tributario. 4. El arbitraje en el Ordenamiento tributario: su necesaria implementación. 5. Conclusiones. Bibliografía.

**RESUMEN.** En el ámbito de la conflictividad tributaria, y en aras de la inclusión de instrumentos para su posible reducción, una de las cuestiones más debatidas, sin duda, ha sido la utilización del instituto del arbitraje tributario. Este mecanismo, previsto en nuestra legislación administrativa común, junto a otros como la conciliación o la mediación, no puede decirse que haya sido adoptado por nuestro ordenamiento tributario de forma indubitada.

La efectividad del arbitraje tributario ha sido puesta de relieve en países de nuestro entorno como Portugal, previsto en el Decreto-Lei 10/2011, de 20 de enero, y se caracteriza por su economía procesal y por la especialización de los árbitros. En nuestro país, resulta interesante la figura de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que tiene entre sus funciones la resolución de conflictos entre las Administraciones o la resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes, entre otras.

En un contexto como el actual, en el que la conflictividad tributaria y el número de litigios pendientes generan un impacto importante tanto para el contribuyente como para la propia Administración, principios como el de eficacia jurídica, seguridad jurídica e incluso justicia tributaria, vertebran la posibilidad de la utilización de mecanismos de solución de conflictos como el arbitraje en el ámbito tributario. Así, el arbitraje es un instrumento que conlleva beneficios tanto para las partes implicadas como para el propio funcionamiento de las instancias judiciales, y a la argumentación de este particular se dedicará el presente trabajo.

*Palabras clave:* conflictividad, arbitraje, transacción, contribuyente.

### 1. INTRODUCCIÓN

El pasado ejercicio de 2017 (último del que se disponen datos) se ha alcanzado una entrada de 194.279 reclamaciones en los Tribunales Económico-Administrativos. En los últimos cinco años, el número medio de reclamaciones presentadas en los Tribunales ha ascendido a 201.327<sup>1</sup>. Si se realiza un desglose por regiones, ha sido Andalucía la Comunidad Autónoma que mayor número de entradas ha tenido (32.076), seguida de Madrid (28.146) y la Comunidad Valenciana (27.082). En cuanto al objeto de las reclamaciones, destaca en primer lugar el Impuesto sobre la

---

<sup>1</sup> Datos extraídos del MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA: *Memoria 2017 de los Tribunales Económico-Administrativos*. Disponible en: [http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/teac\\_mem\\_17.pdf](http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/teac_mem_17.pdf).

Renta de las Personas Físicas (IRPF), en segundo lugar las derivadas de actos del procedimiento recaudatorio y en tercer lugar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Asimismo, dentro de la litigiosidad de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, las controversias tributarias ocupan un considerable enclave.

Como puede observarse, el número de reclamaciones y recursos presentados en los últimos años no es exiguo, muy al contrario, evidencia la necesidad de la búsqueda de soluciones convencionales que supusieran ventajas para las partes implicadas, así como una resolución de la controversia menos dilatada en el tiempo. Además, es sabido, que los recursos, y en concreto las reclamaciones económico-administrativas son, en una importante cuantía, desestimados por la propia Administración, suponiendo para el administrado un coste económico y temporal que puede no ser baladí. En este sentido, resulta ilustrativa la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente que expone, dentro del detalle de las quejas de los contribuyentes, que uno de los más elevados números de quejas recibidas ha sido, precisamente, el retraso en la resolución por parte de la Administración<sup>2</sup>.

Teniendo en cuenta estos extremos, ¿debe o puede el ordenamiento jurídico tributario incorporar instrumentos alternativos para la resolución de conflictos? ¿La utilización de los métodos convencionales supondría alguna ventaja respecto de la lite? La respuesta a estas cuestiones debe ser, en nuestra opinión, afirmativa.

Así ha sido puesto de manifiesto por la propia Unión Europea en diversas ocasiones, y muy recientemente a través de la Directiva 2017/1852, por la que se mejoran los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. En concreto, establece la Directiva que “debe alentarse a los Estados miembros a que recurran a formas de resolución de litigios alternativas no vinculantes, como la mediación o la conciliación, durante las fases finales del período del procedimiento amistoso”.

Dentro de los mecanismos transaccionales pueden destacarse diferentes instrumentos, como la conciliación, la mediación o el arbitraje, institutos que permiten la consecución de un acuerdo entre las partes implicadas en un conflicto mediante la participación de un tercero.

## 2. LOS INSTRUMENTOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN

Los sistemas alternativos de resolución de conflictos pueden definirse, de forma genérica, como procedimientos de solución de conflictos distintos de los judiciales. Como indican Espejo Poyato, y García Novoa, los mismos pueden adoptar múltiples formas y ser clasificados desde diferentes puntos de vista. Tanto antes de la presentación de la declaración como después, y pueden ser generales o específicos para un contribuyente o grupo de contribuyentes<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE: *Memoria 2017*. Disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2017.pdf>.

<sup>3</sup> ESPEJO POYATO, I., y GARCÍA NOVOA, C.: “Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.): *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Epraxis, 2015, pág. 47.

Más concretamente, puede entenderse como fórmula de solución de conflictos jurídicos entre las partes, en aquellos casos en los que se produce una confrontación en relación a la interpretación del Derecho. Se trata de instrumentos cuyo objetivo es la resolución de un problema en el plano de la discrepancia efectiva, por incumplimiento de la ley, de deberes generales o compromisos particulares adquiridos, insatisfacción o satisfacción deficiente de obligaciones, reclamaciones inoportunas, reclamaciones, etc.<sup>4</sup>.

La sustitución del tradicional recurso administrativo está prevista en la normativa común de los procedimientos administrativos, e incluye técnicas de conciliación, mediación y arbitraje, lo que sin duda abre una vía en nuestro sistema jurídico a estas fórmulas de transacción. Así lo determina el artículo 112.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), que establece 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”.

Sobre lo establecido en este artículo o, más concretamente en el casi idéntico artículo 107.2 de la, señala Moreno Linde que: “En este sentido, un análisis somero del artículo 107.2 permite apreciar, por una parte, que el denominado arbitraje regulado en la LRJPAC no se prevé como un mecanismo presidido por la voluntariedad, aunque tampoco excluye que pueda ser configurado con tal característica por la correspondiente Ley específica. Por otra, la resolución de las controversias se atribuye a órganos o comisiones que, aunque no sujetos a instrucciones jerárquicas, estarán integrados en la Administración (no parece que puedan seleccionarse como árbitros a terceros ajenos a esta).”<sup>5</sup>

La citada norma admite, asimismo, la terminación convencional del procedimiento administrativo mediante acuerdos, pactos, convenios, o contratos, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico o versen sobre materias indisponibles (art. 86 LPACAP).

A diferencia de la concepción tradicional del recurso administrativo como una prerrogativa de la Administración, que suponía el control de los actos dictados por órganos inferiores, en la actualidad se ha desarrollado un concepto menos determinista, en el que puede destacarse este recurso como una verdadera garantía para el administrado, mediante la aceptación de técnicas alternativas que, como se ha indicado, se contemplan por la propia regulación administrativa. Estos instrumentos no tienen solo una finalidad mitigante del funcionamiento inadecuado de la justicia administrativa, sino que cuentan con sustantividad propia, mejorando la confianza de los ciudadanos en un sistema con el que pueden llegar a estar de acuerdo.

---

<sup>4</sup> Cfr. BERMEJO VERA, J.: “La resolución extrajudicial de conflictos”, en LÓPEZ RAMÓN, F. (coord.): *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, INAP, 2015, págs. 149-212.

<sup>5</sup> MORENO LINDE, M.: “El arbitraje en el ámbito administrativo. En especial, la contratación pública”, en LÓPEZ RAMÓN, F.: *Las vías administrativas de recurso a debate*, 2016, pág. 482.

En relación a las mismas se ha pronunciado Parejo Alfonso, que afirma que los mecanismos establecidos en la normativa administrativa constituyen: “Una forma alternativa de desarrollo de la actividad administrativa unilateral, teniendo objeto y contenido idénticos a ésta. Supone, por ello mismo, un ejercicio de las potestades administrativas acordado o consensuado con las partes en el procedimiento administrativo, lo que vale decir una determinación última acordada o consensuada del Derecho en el caso concreto.”<sup>6</sup>

Los sujetos implicados tienen la posibilidad de nombrar de mutuo acuerdo a un tercero imparcial que les ayude a alcanzar un acuerdo sobre un particular cuya interpretación haya dado lugar al conflicto. Sí que debemos diferenciar entre dos tipos de instrumentos, los autocompositivos, en los que puede llegar a resolverse el conflicto sin que intervenga un tercero (mediación y conciliación) y los heterocompositivos, en los que sí es necesaria la intervención del tercero (arbitraje)<sup>7</sup>.

Se trata de alternativas a las resoluciones de instancias superiores fijadas previamente. En el ámbito tributario se da además la especialidad de los Tribunales Económico-Administrativos, como vía determinada (y superior) para impugnar los actos tributarios con carácter previo a su impugnación ante la vía judicial.

Así, el arbitraje, y el resto de medios extrajudiciales, constituyen una solución paccionada entre los sujetos que pueden originar o que han originado ya un conflicto.

Y ello sin que se produzca una expoliación de las prerrogativas que como tal, le corresponden a la Administración. Entre las mismas se destaca la protección del interés público, que en ningún momento se ve vulnerado por el uso de los institutos alternativos de resolución de conflictos. Se trata de medios alternativos a los actos unilaterales, que coadyuvan a la consecución de acuerdos entre las partes con mayor celeridad.

Por lo tanto, puede afirmarse que la utilización de técnicas extrajudiciales en el ámbito del Derecho administrativo común es perfectamente posible e incluso deseable. Como por todos es sabido, los procedimientos tributarios, pese a contar con una normativa específica, se rigen también por las disposiciones contenidas en la norma general. Por lo tanto, debe entenderse la aplicabilidad de tales figuras, al menos, en principio, al ordenamiento tributario.

### 3. LOS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Si bien es cierto que las instituciones extrajudiciales de solución de conflictos han venido aplicándose tradicionalmente en el ámbito privado de nuestro ordenamiento, su introducción en la esfera pública, aunque puede conllevar dificultades y, sin duda, está necesitada de especificidades, creemos que es ciertamente conveniente.

---

<sup>6</sup> PAREJO ALFONSO, L.: “Los actos administrativos ordinarios y consensuales”, en PAREJO ALFONSO, L.; JIMÉNEZ BLANCO, A., y ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, vol. I. 4.ª edición, Ariel, 1996, pág. 601.

<sup>7</sup> Sobre las diferencias entre ambos sistemas, *vid.* ESPLUGUES VARONA, C.: “Mediación y arbitraje en Derecho Administrativo español”, *Revista Bolivariana de Derecho*, n.º 27, 2019, págs. 248-271.

Pese a su escasa utilización, los mecanismos de resolución de conflictos fuera de los órganos judiciales, han venido utilizándose desde principios del siglo XX. En primer lugar se implantaron los llamados Jurados Tributarios, cuyo objetivo era la lucha contra el fraude por incumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter formal y contable por los obligados.

La colaboración de los ciudadanos en las tareas tributarias se introdujo por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 26 de diciembre de 1957. Sobre la misma se ha pronunciado Gil Cruz: “buscó la eficacia impositiva mediante un sistema tributario mucho más ágil que hasta el entonces vigente, en donde se estableció la determinación de las bases imponibles en las actividades profesionales con la colaboración y participación activa de los ciudadanos y los órganos administrativos mediante las Evaluaciones Globales y los Convenios con Agrupaciones de Contribuyentes”<sup>8</sup>.

Efectivamente, como afirma Andrés Aucejo: “A lo largo de la historia del derecho tributario, nuestro legislador ha declinado la opción de incluir técnicas propiamente transaccionales como la mediación, la conciliación o el arbitraje en tanto que mecanismos sustitutivos a la vía de revisión administrativa. Y ello aún a pesar de los intentos manifestados en esta línea –sobre todo en décadas más recientes– por parte de una significativa doctrina e incluso a pesar de los conatos que a favor de alguna de ellas (el arbitraje sobre todo) se introdujeron en los textos previos que marcaron el proceso de gestación de la nueva LGT (L. 58/2003).”<sup>9</sup> Se refiere el autor, entre otros, al *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria* de 2001<sup>10</sup>, en el que se contemplaban propuestas para la implantación de métodos alternativo a los recursos y reclamaciones en vía administrativa<sup>11</sup>.

Posteriormente, en el Anteproyecto de la LGT, se dispuso como una de las finalidades de la Ley la disminución de los “niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria”. Para cumplir con este objetivo se establecieron figuras como las actas con acuerdo del contribuyente (art. 155 del Anteproyecto LGT) o la revocación de los actos administrativos tributarios de gravamen o desfavorables para el contribuyente. Sin embargo, este Anteproyecto no contemplaba el mecanismo del arbitraje.

En el mismo sentido se redactó la LGT, en la que no se incluyeron los institutos de la mediación o el arbitraje, sino que solo se recogen algunos instrumentos de terminación convencional de conflictos en el ámbito tributario: Los acuerdos previos de valoración y los acuerdos concursales, las

---

<sup>8</sup> GIL CRUZ, E. M.: “Viabilidad del arbitraje tributario”, *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2016.

<sup>9</sup> ANDRÉS AUCEJO, E.: “Mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos en Derecho Tributario Nacional y Comparado. La mediación en Derecho Tributario: una propuesta de *lege ferenda*”, *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2010, pág. 15.

<sup>10</sup> MINISTERIO DE HACIENDA: *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, 2001. Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros\\_blancos/ReformaLGT.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros_blancos/ReformaLGT.pdf).

<sup>11</sup> Los mismos se establecían tanto para la fase de aplicación de los tributos (actas con acuerdo y actas de conformidad con adhesión) como para la revisión de los actos administrativos (arbitraje en Derecho, arbitraje en equidad y arbitraje no limitado por razón de la cuantía). Sobre este particular, *vid.* FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2003, págs. 11-20.

actas con acuerdo del contribuyente, o la revocación de los actos administrativos de naturaleza tributaria desfavorables al contribuyente, entre otros.

Estamos de acuerdo con Andrés Aucejo en que “una vez más se desaprovecha la oportunidad de incluir en un texto legal las soluciones transaccionales como la mediación, la conciliación o el arbitraje en tanto que mecanismos de resolución de conflictos tributarios alternativos a la vía económico administrativa y en su caso judicial”<sup>12</sup>.

Uno de los mayores argumentos esgrimidos en contra de la utilización de este tipo de técnicas ha sido la importancia del principio de legalidad. Y ello porque en estas instituciones uno de los elementos más importantes es el consentimiento de las partes implicadas.

Además, se hace necesario tener en cuenta uno de los principios básicos en el ordenamiento tributario, que es el de indisponibilidad de la obligación tributaria, lo que puede suponer un obstáculo para la implantación de esta técnica transaccional<sup>13</sup>. En palabras de Sainz de Bujanda, la efectividad de las normas tributarias sustantivas determina que no sea posible “sustituir los mandatos que esas normas contienen por decisiones unilateralmente adoptadas por los órganos administrativos de gestión tributaria, ni tampoco por acuerdos libremente pactados entre esos órganos y los contribuyentes”<sup>14</sup>.

Ahora bien, aunque está claro que el contenido esencial de la relación tributaria no puede ser dispuesto, sí que pueden ser admisibles ciertos negocios jurídicos, siempre que no afecten a tal contenido esencial. Al respecto, y en relación al sistema portugués, Nicolau Domingos ha señalado que, pese a que en Derecho tributario “la interpretación del sacrosanto principio de la indisponibilidad del crédito tributario impedía al discurso dogmático defender la implantación en nuestro sistema de justicia el arbitraje”, la crisis de la justicia, también en el ámbito fiscal “ha favorecido la entrada del arbitraje, no solo en Derecho Administrativo, sino también en el Derecho Tributario”<sup>15</sup>.

Es la propia Ley la que en cada caso determina las especificidades de la obligación, por lo que siempre que la Administración actúe en aplicación de la Ley, pueden admitirse distintas interpretaciones y también soluciones dispares, entre las que pueden incardinarse las figuras alternativas de solución de conflictos.

Las ventajas de la utilización de este tipo de mecanismos en el ordenamiento tributario han sido puestas de manifiesto por Cruz Padial “la introducción de las técnicas negociales en nuestro ordenamiento jurídico podría conseguir un triple objetivo: en primer lugar, descongestionar los Tribunales, con lo que ello conlleva de reducción en el tiempo de demora para la resolución de

---

<sup>12</sup> ANDRÉS AUCEJO, E.: “Mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos...”, *ob. cit.* pág. 17.

<sup>13</sup> Sobre este particular, *vid.* Russo, P.: “Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie”, *Rassegna Tributaria*, n.º 3, 2008, págs. 595 y ss.

<sup>14</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: “Nacimiento de la obligación tributaria”, *Hacienda y Derecho*, IEP, 1996, pág.20.

<sup>15</sup> NICOLAU DOMINGOS, F.: “Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributario portugués”, *Impuestos*, n.º 6, 2014, pág. 43.

conflictos; segundo, evitar la insatisfacción que se produce respecto del derecho a la tutela judicial efectiva, que comprende decidir la cuestión en un tiempo razonable; y tercero, lograr lo que podríamos calificar como mayor grado de paz jurídica, puesto que la mejora del sistema conlleva una mayor satisfacción y un menor grado de conflictividad, lo que hará que el obligado acepte con mejor disposición una resolución a la que se ha llegado sin que ésta sea producto del poder imperativo de la Administración”<sup>16</sup>.

En el mismo sentido se pronuncia Gil Cruz cuando señala que: “Las serias ineficacias que se aprecian en nuestro sistema tributario evidencian la necesidad de llevar a cabo no sólo una reforma fiscal de la liquidación de los principales impuestos sino también una reforma paralela, y si cabe más profunda, del aspecto procedimental tributario orientado principalmente a reducir la creciente conflictividad, lo que generaría en el contribuyente una mayor seguridad jurídica mejorando las expectativas de crecimiento económico al recaudarse los tributos antes y más fácilmente”<sup>17</sup>.

Estamos de acuerdo con ambos autores en la necesidad de otorgar una mayor celeridad a los procedimientos, y en la ventaja que supone la posibilidad de que el contribuyente acepte de buen grado una solución de la que, incluso, puede llegar a sentirse parte. Por ello, los medios transaccionales de solución de conflictos, y en particular el arbitraje, pueden resultar instrumentos idóneos.

#### 4. EL ARBITRAJE EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO: SU NECESARIA IMPLEMENTACIÓN

El arbitraje puede definirse como un instrumento de resolución de conflictos a través del cual, dos o más sujetos acuerdan aceptar la decisión de un tercero independiente de las autoridades encargadas de los procedimientos de revisión<sup>18</sup>.

Se trata de la solución de un conflicto a través de la participación de un tercero objetivo, y se caracteriza por la buena fe, la voluntariedad, la equidad y la neutralidad. Esta voluntariedad es, como señalan Espejo Poyato, y García Novoa, la justificación de la intervención de ese tercero. Se trata de un acuerdo alcanzado entre las partes para someter el caso a un árbitro, pues el arbitraje se basa en un acuerdo no forzoso. Finalmente se caracteriza también por la reducción de los costes de litigiosidad para las partes y por la mayor celeridad en la resolución de la controversia.

Así, el arbitraje supone una mayor economía procesal, ya que a través del mismo se simplifica el procedimiento, y además los árbitros cuentan con un menor número de controversias respecto de los tribunales.

---

<sup>16</sup> CRUZ PADIAL, I.: “¿Es posible el arbitraje tributario?”, *Impuestos*, n.º 11, 1999, págs. 19 y 20.

<sup>17</sup> GIL CRUZ, E. M.: “Viabilidad del arbitraje...”, *ob. cit.* pág. 2.

<sup>18</sup> Sobre el concepto de arbitraje, es imprescindible la definición de BUSTILLO BOLARDO: “un sistema heterocompositivo alternativo al proceso por el que las personas naturales o jurídicas pueden someter una controversia, previo convenio, a personas, órganos o entidades diferentes de las que integran el Poder Judicial, cuya decisión (laudo) está legalmente dotada de fuerza de cosa juzgada”, en BUSTILLO BOLARDO, R. O.: *Convenios y Contratos Administrativos: Transacción, Arbitraje y Terminación Convencional del Procedimiento*, Navarra, Thomson-Aranzadi, 2004.

Para que el arbitraje pueda tener lugar, es necesario, en primer lugar, que exista una situación de conflicto, en la que los intereses de las partes estén contrapuestos<sup>19</sup>. Es evidente que en el contexto tributario y, en concreto, en los procedimientos tributarios, esta confrontación puede aparecer y frecuentemente lo hace.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el arbitraje podrá utilizarse siempre que las controversias generadas sean susceptibles de transacción, y siempre que la Ley lo permita, teniendo en cuenta que este mecanismo se utiliza solo en el momento de aplicación de la norma.

Los elementos esenciales del tributo no se modifican en ningún caso, ni se refiere a los sujetos, la base o el tipo, por lo que en ningún caso se vulnera el principio de legalidad dispuesto en nuestra Constitución y tan protegido por el Derecho Tributario. Las normas tienen un ámbito posible de interpretación y todo hecho tiene también un ámbito posible de percepción. Es en ese espacio de exégesis de la Ley en el que puede tener lugar la actividad del arbitraje.

Al respecto, no podemos dejar de estar de acuerdo con Ferreiro Lapatza cuando afirma: “Por eso tales acuerdos tienen un indudable carácter transaccional posibilitando al mismo tiempo –a través precisamente de la transacción– la más estricta y rigurosa aplicación de la ley. Aunque –tengámoslo muy claro– la transacción se inserte en un procedimiento administrativo que desemboque en un acto administrativo y cuyos efectos fundamentales no son los de un contrato privado sino los del procedimiento y actos administrativos en cuyo desarrollo y gestación el acuerdo se inserta. Alejemos, pues y definitivamente, al analizar los procedimientos convencionales de resolución de conflictos tributarios cualquier objeción basada en la legalidad. Porque tal objeción no es de recibo ni siquiera en el ámbito donde tradicionalmente el principio de legalidad ha presentado sus mayores exigencias: el de las sanciones y las penas.”<sup>20</sup>

Teniendo en cuenta estas características, puede entenderse el arbitraje como un instituto alternativo de resolución de conflictos, a través del cual las partes, dirimen un conflicto existente. Una de las partes puede ser además una persona de Derecho Público, es decir, el arbitraje puede realizarse entre el particular y la propia Administración. Para la consecución del acuerdo deben contar con la colaboración de un tercero, objetivo e imparcial, quien propone fórmulas de arreglo e impulsa las planteadas por las partes, cuya decisión tendrá fuerza de cosa juzgada.

La propia Administración debería contar con técnicas alternativas para la resolución de conflictos que no tuvieran que ser aportadas por los contribuyentes. Si hubiera árbitros especializados, que actuaran para la resolución de las controversias que, por su propia naturaleza fueran susceptibles de ello, el beneficio económico y social sería importante.

---

<sup>19</sup> Al respecto determinan ESPEJO POYATO, y GARCÍA NOVOA que: “Es necesario admitir la realidad del conflicto en el ámbito tributario, sobre la base de que la Administración Tributaria y el contribuyente pueden tener apreciaciones diversas de los hechos con relevancia tributaria e interpretaciones divergentes de la ley fiscal por la concurrencia de intereses contrapuestos. Y ese conflicto no debe perderse de vista se materializa en litigios, los cuales han alcanzado un nivel muy importante en los últimos tiempos.” En ESPEJO POYATO, I., y GARCÍA NOVOA, C.: “Los sistemas alternativos...”, *ob. cit.* pág. 18.

<sup>20</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Solución convencional de conflictos...”, *ob. cit.* pág.15.

Así ocurre en países de nuestro entorno, como Portugal, que a través del Decreto-Lei 10/2011, de 20 de enero, *A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária*, introdujo un sistema de resolución de litigios con árbitros con una amplia experiencia en Derecho Financiero y Tributario, que ha supuesto una verdadera mejora gracias a la flexibilidad del procedimiento. La norma portuguesa prevé dos posibilidades: el arbitraje institucional, la elección de los árbitros y la administración del procedimiento es responsabilidad de un tercero, mientras que en el arbitraje *ad hoc*, que es la otra modalidad, son las partes implicadas en la controversia las que eligen a los árbitros. Pese a la existencia de esta segunda modalidad, y como recuerda Nicolau Domingos, por las especialidades del Derecho Tributario, debe ser la Ley la que prime en relación a la voluntad de las partes, por lo que no es posible que el arbitraje nazca directamente por la voluntad de las partes, ni siquiera cuando una de ellas sea la propia Administración<sup>21</sup>.

Incluso en nuestro ámbito interno, podemos encontrar ejemplos exitosos del uso del arbitraje. Es el caso de de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que tiene entre sus funciones la resolución de conflictos entre las Administraciones o la resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes, entre otras.

No se trata de desposeer de control a las Administraciones Públicas, ni tampoco creemos que sea correcto imponer en todo caso el mecanismo de la conciliación para la resolución de controversias entre los ciudadanos y la Administración, y por supuesto tampoco se trata de la conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva, pero sí de abrir paso a nuevas formas de resolución de conflictos que coadyuven a la mayor celeridad en su conclusión y den lugar a una justicia expedita.

## 5. CONCLUSIONES

La implantación de técnicas consensuales entre los ciudadanos y la Administración Pública y, en concreto, la Tributaria, puede contribuir a la eficiencia de la propia Administración, más allá de coadyuvar a la reducción de las altas tasas de litigiosidad en nuestro país.

La utilización de mecanismos como el arbitraje servirían, además, para incrementar la confianza de los ciudadanos en el sistema tributario, ya que a través de la colaboración entre las partes, podría llegarse a un acuerdo sobre la aplicación de la Ley.

Por otra parte, la mayor eficiencia y celeridad en la resolución de controversias respecto de los medios tradicionales se deviene también innegable, ya que la solución al conflicto puede proporcionarse en un tiempo razonable. Esta circunstancia supone una mayor satisfacción para los sujetos implicados, que no verán vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva, sino todo lo contrario, obtendrán una solución que redundará en una mayor seguridad y paz jurídica.

La resolución de una controversia con la ayuda de un tercero imparcial no tiene por qué suponer la renuncia a competencias por parte de la Administración. Como se ha indicado, en ningún caso

---

<sup>21</sup> NICOLAU DOMINGOS, F.: "Ensayo acerca de las características estructurales...", *ob. cit.* pág. 44.

pueden conculcar el principio de legalidad, ni puede constituir la disponibilidad de competencias que no son disponibles. El arbitraje permite la introducción de elementos que ayudan a la consecución de una solución consensuada, sin que tenga que renunciarse al ejercicio de competencias que son indisponibles y que deben ser ejercidas por la Administración.

Teniendo en cuenta estos parámetros, el arbitraje puede convertirse en un instrumento que, como se cuestionó al comienzo del presente trabajo, contribuya a una mejora material y temporal efectiva de la conflictividad en el ámbito tributario.

### Bibliografía

- ANDRÉS AUCEJO, E.: “Mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos en Derecho Tributario Nacional y Comparado. La mediación en Derecho Tributario: una propuesta de *lege ferenda*”, *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2010.
- BERMEJO VERA, J.: “La resolución extrajudicial de conflictos”, en LÓPEZ RAMÓN, F. (coord.): *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, INAP, 2015.
- BUSTILLO BOLARDO, R. O.: *Convenios y Contratos Administrativos: Transacción, Arbitraje y Terminación Convencional del Procedimiento*, Navarra, Thomson-Aranzadi, 2004.
- CRUZ PADIAL, I.: “¿Es posible el arbitraje tributario?”, *Impuestos*, n.º 11, 1999.
- ESPEJO POYATO, I., y GARCÍA NOVOA, C.: “Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.): *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Epraxis, 2015.
- ESPLUGUES VARONA, C.: “Mediación y arbitraje en Derecho Administrativo español”, *Revista Bolivariana de Derecho*, n.º 27, 2019.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2003.
- GIL CRUZ, E. M.: “Viabilidad del arbitraje tributario”, *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2016.
- MORENO LINDE, M.: “El arbitraje en el ámbito administrativo. En especial, la contratación pública”, en LÓPEZ RAMÓN, F.: *Las vías administrativas de recurso a debate*, 2016.
- NICOLAU DOMINGOS, F.: “Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributario portugués”, *Impuestos*, n.º 6, 2014.
- PAREJO ALFONSO, L.: “Los actos administrativos ordinarios y consensuales”, en PAREJO ALFONSO, L.; JIMÉNEZ BLANCO, A., y ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, vol. I. 4.ª edición, Ariel, 1996.
- RUSSO, P.: “Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie”, *Rassegna Tributaria*, n.º 3, 2008.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: “Nacimiento de la obligación tributaria”, *Hacienda y Derecho*, IEP, 1996.