

La necesidad de un Arbitraje en el ámbito tributario español

Rocío Puerta Álvarez

Abogada

Antón Beiras Cal

Asesor fiscal y miembro de AEDAF

Resumen

Este trabajo propone la introducción del método de resolución de conflictos arbitral en el ámbito tributario, como medio de paliar la saturación jurisdiccional imperante en España. Se postula su legitimidad en el ámbito tributario a la vez que se estudia el precedente portugués, el Decreto Ley 10/2011, de 10 de noviembre, que introduce en el ordenamiento jurídico lusitano este procedimiento voluntario como alternativo a la jurisdicción en esta rama del derecho.

Abstract

This paper proposes the introduction of the method of dispute resolution arbitral in the branch tax law as a means of alleviate court congestion prevailing in Spain. We hypothesiza legitimacy in taxation, while studies the Portuguese Decree Law 10/2011 of November 10, which introduces into de legal Lusitanian system this voluntary procedure as an alternative to jurisdiction in this branch of law.

Palabras clave

Arbitraje; Jurisdicción; Derecho cogente; Crédito tributario; conflictividad tributaria; Saturación jurisdiccional;

Keywords

Arbitration; Jurisdiction; Right device; Tax credit; Tax conflict; Saturation court

1. Heterocomposición, jurisdicción y arbitraje

Cuando aquella banda de monos se topó con el monolito paralelepípedo de un negro intenso tal que no reflejaba luz alguna, turbada por el enigma, decidió renunciar a buena parte de su libertad natural para civilizarse. Entonces se desprendieron de los fémur y palos que blandían y abandonaron la autodefensa como forma primitiva de resolución de sus conflictos; entonces, dicen los manuales de introducción al Derecho Procesal, superada la autotutela, nació la heterocomposición para la resolución de conflictos: la introducción de un tercero que impone su decisión. Entonces, dicen los libros, había nacido *El Proceso*.

La necesidad de resolución de conflictos surge del carácter gregario y social del hombre, de su convivencia en sociedad. Al igual que los ordenamientos jurídicos han evolucionado, también han evolucionado los métodos de resolución de conflictos que los mismos regulan. Así, mientras que en la sociedades primitivas la fórmula utilizada era la autotutela, posteriormente esta fórmula fue evolucionando hacia el método autocompositivo, superándose finalmente la utilización de métodos intersubjetivos de solución de conflictos mediante la implantación de los métodos heterocompositivos de solución de los conflictos.

La solución de conflictos en los estados modernos se encomienda a la Jurisdicción, que, independiente, inamovible, responsable y sometida únicamente al imperio de la Ley (art. 117 CE) tiene la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, administrando la Justicia que emana del pueblo constituyente. La Jurisdicción tiene pues el monopolio de juzgar. Sin embargo, los actores disponen de otros métodos de resolución de conflictos distintos del proceso judicial, que el derecho agrupa en dos grandes epígrafes, los métodos autocompositivos y los métodos heterocompositivos. Pertenecen al primero, la transacción ex artículo 1809 del Código Civil: *“La transacción es un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado”*. Lo son también por propia naturaleza unilateral la renuncia, el desistimiento y allanamiento y el reconocimiento. Especial mención merecen dos métodos de autocomposición en los que aunque interviene un tercero, no llegan a ser métodos de heterocomposición en cuanto que el tercero interviniente **se posiciona a la par de las partes**, a diferencia de la otra fórmula en la que el tercero se sitúa supra partes, por encima de ellas tal como el monolito, ente superior que observa desde arriba y resulta ajeno al grupo de los homínidos.

Pertenecen al segundo grupo de métodos heterónomos el Arbitraje y el Proceso. Las partes acuden a ese tercero, por mandato legal o en virtud de un acuerdo, y ponen fin a la controversia surgida entre las mismas de forma definitiva.

Ambas, jurisdicción y Arbitraje, directamente relacionadas con la existencia del Estado, suponen los dos métodos por antonomasia de resolución actual de conflictos entre los actores. Sin embargo, a pesar de tratarse de métodos complementarios y no excluyentes, el arbitraje no ha sido potenciado por nuestro Legislador más que sobre materias de derecho disponible, sobre todo en relación a ámbitos como el tributario, respecto del cual muchos llegan a afirmar que su utilización es imposible.

Dicha afirmación no es compartida por quienes suscriben, que tratarán a lo largo de este ensayo de expresar la necesidad de introducir esta fórmula en el derecho tributario español para la agilización de los procedimientos en el ámbito jurisdiccional y administrativo pues no advierten impedimentos para su aplicación al derecho fiscal.

Por otra parte, Brasil y Portugal aprobaron recientemente sendas leyes de Arbitraje Tributario (en el caso de Brasil, Ley de Arbitraje y Transacción tributaria). Se comentará el precedente portugués, como precedente comparado de nuestros vecinos atlánticos, que podría inspirar una deseable Ley española de arbitraje tributario. En la aprobación de sendos proyectos legislativos en esos países no ha tenido poco que ver la actividad de la **Associação Ibero-americana de arbitragem tributária**¹, fundada en 2009 en la ciudad de Lisboa (Portugal). Tiene como objetivo

Jurisdicción y Arbitraje, suponen los dos métodos por antonomasia de resolución actual de conflictos entre los actores. Sin embargo, a pesar de tratarse de métodos complementarios y no excluyentes, el arbitraje no ha sido potenciado por nuestro Legislador

promover estudios sobre el arbitraje en materia fiscal y la implantación del arbitraje tributario en distintos países. El próximo congreso anual de la Associação Ibero-Americana de Arbitragem se organiza precisamente en España (Santiago de Compostela) en el próximo mes de julio (días 12 y 13). Desde estas páginas animamos a la AEDAF, a las restantes asociaciones profesionales y a las corporaciones públicas (REAF, Colegios de Economistas, Abogados, Titulados) a participar en ese evento congresual enviando sus delegaciones al mismo. Quienes suscriben entienden que la dramática saturación de la justicia administrativa, los precedentes acordados por nuestro país vecino y el nuevo curso político inaugurado en España, deben motivar a la comunidad tributaria, tanto la científico-docente como la profesional, así como a sus asociaciones profesionales, para que promuevan la correspondiente iniciativa legislativa en orden a la aprobación de una Ley de Arbitraje Tributario en España.

2. Los elementos esenciales del arbitraje

El arbitraje privado se encuentra regulado en la actualidad en la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, la cual derogó a la Ley 36/1998, de 5 de diciembre, que estuvo vigente hasta el 26 de marzo de 2004, y que fue derogada con el objeto de *basar el régimen jurídico español del arbitraje en la Ley Modelo elaborada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, de 21 de junio de 1985 (Ley Modelo de CNUDMI/UNCITRAL), recomendada por la Asamblea General en su Resolución 40/72, de 11 de diciembre de 1985, teniendo en cuenta las exigencias de la uniformidad del derecho procesal arbitral y las necesidades de la práctica del arbitraje comercial internacional*, tal como se desprende de la exposición de motivos de la misma.

La Ley 60/2003, no contiene definición alguna respecto del Arbitraje. Por ello nos permitirán el acudir, al igual que hace la doctrina y demás compañeros juristas, a la antigua ley de arbitraje que en su primer artículo contiene una definición de qué debemos entender por el mismo:

¹ La Fundación reúne a juristas españoles, portugueses y brasileños. Está presidida por César García Novoa, miembro de la AEDAF y catedrático de la USC y entre sus miembros se incluyen algunos nombres tan conocidos como Diego Leite de Campos, Catedrático de la Universidad de Coimbra, abogado, ex Presidente del Banco de Portugal. Miguel Angel Collado Yurrita, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y Rector de la Universidad de Castilla La Mancha. Jesús López Tello, Abogado en la oficina de Madrid de Uría Menéndez. Joao Dacio Rolim, Abogado en Sao Paulo y Profesor de la Fundación Getulio Vargas.

“Mediante el arbitraje, las personas naturales o jurídicas pueden someter, previo convenio, a la decisión de uno o varios árbitros las cuestiones litigiosas, surgidas o que puedan surgir, en materias de su libre disposición conforme a derecho”.

Pues bien, a través de esta definición podemos afirmar que nos encontramos ante un procedimiento de carácter instrumental, a través del cual las partes pueden dirimir sus controversias, siempre que se sometan al mismo **por propia voluntad y de común acuerdo y sobre materias de derecho disponible**, procedimiento que la ley configura como una vía alternativa a la judicial a través de lo establecido en su artículo 11: *“El convenio arbitral obliga a las partes a cumplir lo estipulado e impide a los tribunales conocer de las controversias sometidas a arbitraje, siempre que la parte a quien interese lo invoque mediante declinatoria”.*

De los dos preceptos transcritos deducimos las cuatro características esenciales del Arbitraje:

Voluntariedad: El arbitraje es voluntario y a él se someten las partes por común acuerdo, renunciando a la Jurisdicción. El Arbitraje obligatorio sería incompatible con la actual redacción del artículo 24 de la Constitución Española, por cuanto significaría un impedimento para obtener la tutela efectiva de los tribunales.

Materia de derecho disponible: La Ley 60/2003 —y su predecesora- no contemplan que la materia litigiosa responda a preceptos de derecho cogente; ha de ser derecho disponible y de aplicación renunciable por las partes.

Obligatoriedad del Laudo: el convenio arbitral es obligatorio para las partes. A diferencia de la mediación y conciliación donde cualquiera de las partes puede apartarse del procedimiento, concilio o propuesta medial.

Irrecurribilidad del Laudo: Sobre la cuestión de fondo resuelta no cabrá ulterior recurso y constituye cosa juzgada. La opción convencional por el Arbitraje también comporta una renuncia voluntaria a someter la cuestión a la jurisdicción. Esta irrecurrebilidad no es absoluta, afecta sólo a la cuestión controvertida y tiene dos excepciones. El hecho de que los laudos arbitrales sean obligatorios y definitivos no excluye rotundamente la participación de los tribunales en el procedimiento. Así el artículo 8 de la Ley de Arbitraje establece que los juzgados de primera instancia podrán realizar labores de apoyo y control del arbitraje, competencias asignadas posteriormente a los juzgados de lo mercantil tras la reforma operada por el artículo 85. 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, conforme a la redacción dada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre. Estas excepciones se refieren al auxilio judicial para la ejecutividad del laudo y a la impugnación del mismo por nulidad radical, pero nunca someter a nueva consideración el fondo litigioso del asunto pues goza de la naturaleza de cosa juzgada.

Nos encontramos pues ante un procedimiento en el que la autonomía de la voluntad de las partes intervinientes es determinante, al igual que la libertad de los que contraten, que tal como se desprende del concepto que estamos analizando pueden ser tanto personas físicas como jurídicas.

La autonomía de la voluntad es un concepto de origen kantiano cuyo significado hace referencia a la capacidad de los sujetos para dictarse sus propias normas, normas que él llamó morales. En su

introducción a la metafísica de las costumbres Kant emula al librero de Alejandría que 2000 años antes ubicó los pergaminos con los textos de Aristóteles en un estante más allá de la física; en un texto hermético y oscuro, más propio de la cabalística o de un tratado medieval de alquimia, Kant explica como el más allá de la física es allí donde la costumbre se sublima en Ley. La autonomía de la voluntad queda definida en la segunda oración de ese fascinante y brevísimo texto: *“La facultad que posee un ser de obrar según sus propias representaciones la denominaremos vida”*. Este concepto trasladado a la teoría de los contratos significa la capacidad de los sujetos para elegir una u otra modalidad típica o incluso otra atípica y lícita, así como los términos del mismo (art. 1255 CC): *Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público*. En el estado social y de derecho que conforma nuestra Constitución (art. 1), el negocio jurídico es la expresión colectiva de la autonomía privada con resultados que el Derecho merece dignos de consideración. El negocio jurídico -especie de la que el contrato es un género- es la declaración de voluntad del ser humano capaz de establecer relaciones jurídicas entre sí, y que de la forma más genuina se asienta en la libertad y la dignidad del hombre y resulta causa y consecuencia del desarrollo de su personalidad. En la producción social de su existencia, el hombre, a través de la autonomía privada ejerce el poder de autodeterminación de la persona, el poder para el ejercicio de sus facultades, sea dentro del ámbito de la libertad que le pertenece como sujeto de derechos, sea para crear reglas de conducta para sí y en relación con los demás, sin injerencia de tercero, incluido el poder público. A esta facultad convencional que vertebra el contrato responde la libre sumisión privada al arbitraje.

Dicha libertad se ejerce desde la firma del acuerdo arbitral regulado en el artículo 9 de la Ley 60/2003, el cual como dice el mencionado artículo *“deberá expresar la voluntad de las partes de someter a arbitraje todas o algunas de las controversias que hayan surgido o puedan surgir respecto de una determinada relación jurídica, contractual o no contractual”*, y se mantiene a lo largo de todo el procedimiento a través de aspectos tales como la elección de los árbitros o árbitro que intermedie el conflicto en cuestión, lugar del arbitraje (artículo 26), determinación del procedimiento al que se hayan de ajustar las partes (artículo 25), etc. Por su parte, es importante resaltar que esa nota consensual, que como han podido ver delimita todo el procedimiento, se ve reforzada en el hecho de que una vez que se haya convenido de forma consensuada el acudir al mismo, ninguna de las partes podrá ya retirarse de forma unilateral.

Otro aspecto importante son las cuestiones sobre las que deberán decidir los árbitros en este método de resolución de conflictos. La Ley indica cuestiones litigiosas, entendiendo por tales aquellas que son controvertidas, sobre las que se haya de tomar una decisión en Derecho para resolver el conflicto jurídico que ha originado la controversia entre las partes.

Sin embargo, y a los efectos que en este ensayo interesa, no podrá aplicarse este tipo de procedimiento a cuestiones litigiosas en general, sino *sólo aquellas que sean disponibles*. Limitación ésta que la actual Ley de Arbitraje recoge en su artículo 2, a la hora de recurrir a este procedimiento; y cabe añadir desde ahora que esta limitación, que ha dado pie para afirmar la imposibilidad de aplicación del mismo en el ámbito tributario, es la que se quiere enfocar en este artículo. La Ley 60/2003 se configura pues como una norma de desarrollo del arbitraje para la resolución de conflictos interpersonales de naturaleza estrictamente privada.

El artículo 2 establece que *“son susceptibles de arbitraje las controversias sobre materias de libre disposición conforme a derecho”*. Es decir, en virtud de este artículo tan sólo aquellas materias “que

Solo aquellas materias “que conforme a derecho” sean calificadas como de libre disposición podrán ser resueltas a través del procedimiento arbitral

conforme a derecho” sean calificadas como de libre disposición podrán ser resueltas a través del procedimiento arbitral, entendiendo por materias de libre disposición aquellas sobre las cuales las partes pueden pactar las condiciones que consideren más oportunas, siempre y cuando las mismas respeten la ley, la moral y el orden público, tal como se desprende del artículo 1255 del Código Civil.

El último aspecto esencial del arbitraje, es el sujeto que solventará en el procedimiento la controversia surgida entre las partes, el árbitro.

La Ley 60/2003, dedica sus títulos III y IV a la regulación de los terceros que deberán resolver el conflicto en esta fórmula heterocompositiva de resolución de los conflictos.

Pues bien, ya la precedente ley de arbitraje regulaba la posibilidad de elección por las partes entre un arbitraje ad hoc, o un arbitraje institucional, aspecto que la actual ley de arbitraje no modifica.

El arbitraje ad hoc es aquel en el que las partes y los árbitros deciden cual será el procedimiento arbitral adecuado para dirimir la controversia en cuestión, facultad que viene determinada por el artículo 25 de la Ley 60/2003, en la que se permite a las partes elegir libremente el procedimiento al que se hayan de ajustar los árbitros en sus actuaciones.

La posibilidad de un arbitraje institucional o administrativo la encontramos en la redacción del artículo 14 de la Ley de Arbitraje, que permite a las partes encomendar la administración del arbitraje a Corporaciones de Derecho público y Entidades públicas que puedan desempeñar funciones arbitrales, según sus normas reguladoras, o Asociaciones y entidades sin ánimo de lucro en cuyos estatutos se prevean funciones arbitrales.

La ley no contiene una exhaustiva regulación respecto de los árbitros, derivada precisamente de la nota esencial de autonomía de las partes en cuanto al procedimiento arbitral en sí. Sí que encontramos, en el título III dedicado a los árbitros, que estos han de actuar siempre en número impar (artículo 12), y que en caso de que no se llegue a un acuerdo entre las partes, el árbitro será único. Respecto a la capacidad para ser árbitro tan solo exige la ley que “se halle en el pleno ejercicio de sus derechos civiles” y, a su vez, se exige que los mismos reúnan los requisitos de independencia e imparcialidad exigidos por el ordenamiento (artículo 17 Ley 60/2003), que implican la prohibición en todo caso de elección de un árbitro que mantenga relaciones personales, profesionales o comerciales con cualquiera de las partes. Habrá que tener en cuenta que el incumplimiento de estos requisitos de independencia e imparcialidad supondría motivo de recusación (a través del procedimiento regulado en el artículo 18 de la Ley de Arbitraje) por la parte que se vea afectada por dicho incumplimiento.

Por último, debe hacerse referencia a los distintos tipos de arbitraje que contempla la ley, antes de exponer el porqué de la necesidad de la introducción de este procedimiento en el ámbito tributario.

El arbitraje puede ser de Derecho o de Equidad, clasificación que se hace en virtud de las normas aplicadas en los mismos. Mientras que en el arbitraje de Derecho la cuestión litigiosa se solventa con sujeción a la ley, en su sentido más amplio, ya que nos estamos refiriendo al ordenamiento jurídico español en su conjunto, el arbitraje de equidad -o *ex a quo et bono*- depende del juicio personal de los propios árbitros, que, atendiendo a la “*justicia*” del caso concreto, y en función de lo que entienden justo y razonable, proceden a emitir el laudo arbitral, es decir, la resolución que pone fin a la controversia. Conviene señalar, respecto a este segundo tipo de arbitraje, que la ley 60/2003 establece que el mismo sólo podrá aplicarse en el caso de que las partes lo consideren oportuno.

A los efectos del arbitraje que aquí se postula, queda claro que nos referimos al Arbitraje en Derecho. Hace 40 años hubo en España jurados tributarios provinciales y juntas de evaluación global. Estaban presididos por un Inspector del Timbre y los vocales eran legos en Derecho Tributario; bien podrían asemejarse a un arbitraje en equidad sus acuerdos de distribución provincial de las cuotas a recaudar entre los contribuyentes. La España de hoy en día en nada se parece a aquella otra. Hoy, un sistema tributario basado en la obligación generalizada de autoliquidar ha creado una importante cultura técnica entre la docencia universitaria de las facultades de Derecho, Economía y Empresariales. Ha nacido una profesión de asesoría y consultoría tributaria profundamente cualificada, entre la que seleccionar los árbitros. Todo aquello, imposible antes de la reforma de Fernández Ordóñez, sería hoy perfectamente factible.

3. Conflictividad

En pasado ejercicio, una sociedad promotora recibía notificación de la STSJ de Galicia número 828/2010, de 14/10/2010, estimatoria de su recurso contra la sanción impuesta por el consabido asunto del devengo del IVA en las certificaciones de obra entre el constructor y promotor. Finalizaba así un periplo de 6 años de *turismo judicial* que hubo de recorrer para oponerse a una sanción tributaria.

En el ejercicio 2004, la entidad aún no había percibido entregas a cuenta ni mucho menos había iniciado entregas de viviendas, aún en construcción. Por ello, cuando recibía las certificaciones del constructor -con su consiguiente factura- y firmaba un pagaré a 90 días, carecía de cuotas de IVA repercutido de las que deducir las cuotas soportadas. Por ello, declarar el IVA soportado en el trimestre en el que se recibía la factura o en el trimestre en el que se atendía el instrumento de giro librado al efecto carecía de consecuencia prácticas en lo tocante a dejar de ingresar: no había anticipación de deducciones pese a que, formalmente, sí se consignaba el IVA soportado como deducible en el trimestre correspondiente al de la factura.

Tras una vacilante doctrina, el TS, primero respecto de la obra pública (en la que existe por Ley un acta de recepción y aceptación de la obra ejecutada) y, posteriormente, también para la obra privada, acordó que en dichas ejecuciones el hecho imponible en el IVA se devenga, por el art. 75.2, con el pago del pagaré o efecto librado por el promotor.

Con ser discutible la aplicación genérica de esa doctrina del TS a la ejecución de obra privada sin molestarse siquiera en leer el contrato de construcción y las cláusulas que allí se estipulen, debe reconocerse que las dos sentencias del TS que sentaron jurisprudencia en tal sentido, tuvieron el mérito de sentar un criterio y dar seguridad jurídica. En las sociedades humanas las convenciones son útiles. Cuestión distinta es

La conflictividad económico y contencioso administrativa que ha resultado de la cultura imperante entre las autoridades tributarias ha transformado el derecho a la tutela judicial en una ciénaga financiera

que una simple convención cumpla la exigencia del principio de culpabilidad para sancionar a quien discrepa o a quien desconoce ese criterio y actúa con la íntima y profunda convicción de honestidad interior, de que su actuar es jurídicamente irreprochable y que la cuota de IVA de la factura del constructor es deducible en el trimestre que la recibe de la cuota de IVA que le ha repercutido a sus clientes por los pagos efectuados a cuenta de las viviendas, aún cuando el giro del constructor tenga

vencimiento en una fecha correspondiente al siguiente trimestre. Ello resulta una exigencia del artículo 24.1 de la CE y de una copiosa jurisprudencia que exige acreditar la culpabilidad como presupuesto subjetivo imprescindible en la conducta infractora.

Pero nada de esto sucedió entonces: entonces no había cuotas repercutidas cuyo ingreso hubiera podido diferirse 90 días. La entidad confeccionaba sus declaraciones acreditando unas cuotas a compensar en el futuro (es decir, las deducía y por ausencia de cuota, las consignaba a *compensar*, que en opinión de la Administración eran sólo a *deducir* en el futuro). Las actas se levantaron naturalmente sin cuota diferencial, y se notificó la apertura del 'correspondiente' expediente sancionador. La entidad alegó falta de culpa y duda razonable —que alcanzó al propio Tribunal Supremo— y el Inspector Jefe confirmó la sanción propuesta. La entidad reclamó ante el TEAR de Galicia razonando lo evidente: con carácter previo al juicio de culpabilidad, debe realizarse un mero 'Test' de tipicidad: una norma con rango legal ha de tipificar esa conducta como típica e infractora, y el acuerdo administrativo no superaba ese elemental 'test' de tipicidad. Efectivamente, al no haber cuotas repercutidas cuyo ingreso pudiera ser omitido o diferido, la Administración echó mano del artículo 195 de la Ley 58/2003 (ya vigente en los períodos de declaración del 2º y 3º trimestre), que dispone que constituyen *"infracción tributaria grave determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros."* Pero en ese tipo no encajaba la conducta desplegada.

La entidad argumentó que ese tipo infractor resulta metafísicamente inaplicable a cuotas que no siendo en el presente deducibles sí lo son en el futuro, pues el contenido material del tipo es acreditar hoy deducciones indebidas para practicar mañana. En otras palabras, que constituía el núcleo del tipo una conducta consistente en consignar una partida no deducible nunca, que si bien no provocaba falta de ingreso en el ejercicio comprobado, sí resultaba susceptible de ser indebidamente deducida en el futuro, acción que no se daba cuando, como allí, la entidad consignaba facturas con cuotas soportadas que eran deducibles en el trimestre siguiente. Sería a lo sumo una indebida cumplimentación del modelo de declaración; podría argumentarse que esa cuota no debiera reflejarse en el modelo (porque se devengaba en el período siguiente); podría, en fin, mostrarse una repugnancia cosmética con el modelo cumplimentado; pero eso nunca podría integrarse en el tipo descrito en el artículo 195. Y finalmente se le recordó al TEARG el título de ese artículo *"Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes"*, de donde se deducía fácilmente, sin necesidad de una inteligencia divina, el error de tipo padecido por el órgano sancionador.

Pues no hubo nada que hacer. El TEARG en su resolución de fecha 19 de junio de 2008 (REA 54/454/2006) desestimó la reclamación interpuesta y confirmó la sanción y se despachó con un escueto *“en todos los periodos mencionados se produjo la conducta infractora tipificada en el artículo 195 de la Ley 58/2003”*.

Bien pensado, esta anécdota no tiene ninguna singularidad especial. Es un asunto de pequeña cuantía: 19.155,67€. Cualquier profesional del derecho tributario podría competir –ganando- con otra barbaridad superior en calidad y cantidad.

Sin embargo, es precisamente la relativa inocuidad de este pequeño suceso, su vulgaridad y abundancia, lo que nos suscita narrarlo; porque estos hechos suceden porque en España existe una cultura de la confrontación en la Administración tributaria que ha llegado bastante más lejos de lo deseable. No se puede negar que cuando un funcionario ilustrado, letrado, ponente de un tribunal económico-administrativo, confirma una sanción como la comentada, se está ante una disfunción del sistema. Se está ante el mayor pecado que puede cometer un órgano instructor: sancionar con fundamento en un tipo inexistente: ni *lex certa*, ni *lex previa o scripta* y el principio de tipicidad a la trituradora de papel como los documentos comprometidos. Cuando un Tribunal, como el Económico-administrativo Regional de Galicia, que goza de un prestigio creciente entre la comunidad tributaria gallega, incluso entre profesionales de otras regiones que tutelan intereses en nuestra comunidad, resuelve así, se está ante una grave impostura; se está ante una cultura administrativa que fustiga al ciudadano contribuyente hasta extremos inmorales.

El resultado de semejante cultura orgánica y corporativa es el absoluto desastre recursivo y financiero en el que se halla sumida España. Hace dos meses decía un artículo de El País que los recursos contencioso-administrativos interpuestos en España en el año precedente ya habían superado a los interpuestos en Francia, el vecino país con 64,8 millones de habitantes frente a los 46,0 millones de españoles. La conflictividad económico y contencioso administrativa que ha resultado de la cultura imperante entre las autoridades tributarias ha transformado el derecho a la tutela judicial en una ciénaga financiera que mantiene congelados más recursos financieros de los que se calcula que precisa el país para converger con la disciplina fiscal que le exige la señora Merkel.

La Memoria del TEAC correspondiente al ejercicio 2011 señala que el total de reclamaciones interpuestas ante los tribunales económicos administrativos regionales ascendió a 192.042, de las cuales sólo se resolvieron 158.435, quedando pendientes 33.607 (17,50%). De las reclamaciones interpuestas solo el 36,62% (60.056,8 reclamaciones) lo han sido en sentido estimatorio, frente a un 48,41% (79.392,40 reclamaciones) de resoluciones desestimatorias. El restante 14,97% corresponde a otras finalizaciones, tales como los desistimientos, archivo de actuaciones, incompetencias y otras actuaciones que implican terminación del procedimiento. Por otra parte, es evidente que la conflictividad ha ido en aumento. La propia memoria nos informa de que en el ejercicio 2010 se presentaron 71.411 reclamaciones más que en el ejercicio 2006, 72.081 más que en el 2007, 46.338 más que en el 2008 y 20.699 más que en el ejercicio 2009. Por tanto, se ha producido un aumento desde 2006 del 35,97%.

Por lo que respecta al TEAC, la memoria establece que el número de entradas correspondientes al ejercicio 2010 en el Tribunal Económico Administrativo Central fue de 6.490 reclamaciones, de las cuales se resolvieron 5.565, es decir, un 85,75% de las reclamaciones interpuestas. Desde 2006 se ha producido un incremento del 31,08% de reclamaciones interpuestas ante el TEAC.

En el ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa el panorama no es menos desolador. La memoria del Consejo General del Poder Judicial del 2010 anuncia que en dicho ejercicio han ingresado en los órganos judiciales 9.355.526 asuntos, con una reducción del 2,2% respecto del ejercicio 2009 (9.567.280 asuntos). Esta reducción se produce tras una serie ininterrumpida de incrementos anuales desde 1999. Del total de asuntos ingresados en la jurisdicción, 287.444 asuntos corresponden a la contencioso-administrativa. Se han producido incrementos en el número de sentencias dictadas en los juzgados de lo contencioso administrativo (9,8%), y juzgados centrales de lo contencioso (10,70%), mientras que en los demás órganos se han producido reducciones, destacando el 12,30% de la sala tercera del Tribunal Supremo, el 6,3% de los Tribunales Superiores de Justicia y un 3,8% en la Audiencia Nacional.

Otro aspecto preocupante es la duración que los asuntos en materia tributaria están teniendo en la jurisdicción contencioso administrativa. La memoria del CGPJ calcula que la duración media de los asuntos terminados en materia tributaria es de 14 meses en los Juzgados de lo Contencioso y de 26,1 meses en los Tribunales Superiores de Justicia. Por su parte dicha duración de los procedimientos respecto de materia tributaria ha aumentado desde 2006 (9, 5 meses) un 32,14% en los Juzgados de lo Contencioso administrativo.

El reparto de los asuntos en los órganos judiciales de la jurisdicción Contencioso-administrativa es el que indica el cuadro adjunto²:

La situación por tipos de juzgados en esta jurisdicción en 2010

	Movimiento de Asuntos		
	Ingresados	Resueltos	En trámite al final del año
Jdos. Cont.-Admvo.	176.328	179.987	188.893
Jdos Central Cont.-Admvo.	6.592	6.106	9.672
T.S.J. Sala Cont.-Admvo.	87.677	97.126	155.594
A.N. Sala Cont.-Admvo.	7.854	7.48	10.663
Tribunal Supremo Sala 3ª	8.993	9.079	14.070
Total	287.444	299.346	376.892

El magistrado presidente del CGPJ y TS, Sr. Carlos Divar, en septiembre de 2009 en una rueda de prensa afirmó que en el Tribunal Supremo se encuentran asuntos tributarios pendientes de resolución cuyo monto asciende a 6.000 millones de euros pendientes de litigio. Pues bien, los asuntos pendientes a finales de 2009 eran 13.260 frente a los 14.070 que quedaron pendientes en 2010. Pero ese no es el dato preocupante. El dato preocupante es que frente a los 14.070 asuntos pendientes de fallo en el TS, los que están en idéntica situación en toda la jurisdicción contencioso son 376.892: 25 veces más. ¿Cuáles son pues los fondos 'helados' en la jurisdicción? ¿30.000 millones, 5 veces los que se hallan en el Supremo? ¿60.000 millones, 10 veces los que se hallan en el Supremo? Recordemos que el esfuerzo financiero que por disciplina fiscal le exige la Sra. Merkel a nuestro país hoy es de 40.000 millones de euros

2 Memoria 2010 CGPJ

Pues a pesar de que lo tributario es con toda seguridad el arquetipo por antonomasia de nuestra sociedad crecientemente encorsetada y conflictiva, una ojeada a nuestro alrededor podría transmitirnos la falsa impresión de hallarnos en el armonioso país de *Shangri-la* al que se refería James Milton, los foros de

buenas prácticas siguen sin caminar, o no se adhieren los contribuyentes –de puro recelo– como en el de grandes contribuyentes, o la propia Administración los mantiene sedados, como es el caso del foro profesional impulsado por la AEDAF, por sólo hablar de un botón de muestra. Mientras el Consejo de Defensa del Contribuyente dormita convertido en un cementerio para elefantes: cuando recibe una queja por un abuso brutal, mira hacia otro lado con el gesto embarazado de quien ha de ocuparse de un asunto incómodo y desatiende su auténtica labor, redactar memorias para mayor gloria del Secretario de Estado de Hacienda, como una oficina más del Instituto Nacional de Estadística.

El Arbitraje en derecho tributario
no puede realizarse al albur de la
Ley de Arbitraje privado

4. Impedimentos y objeciones al arbitraje

Habrà un severo obstáculo en nuestro país para la implantación del arbitraje. Nada que ver con un argumento de peso axiológico o doctrinal. Será una resistencia cultural. La Jurisdicción Contencioso-administrativa fue el último fuero sometido a control judicial por una jurisdicción única, exclusiva, independiente, inamovible y sometida a la Ley. Tradicionalmente fue una jurisdicción retenida por el poder ejecutivo, que desconfiaba en delegar la ‘justicia del acto administrativo’ a jueces independientes. De ahí los aforismos franceses a propósito de esta jurisdicción, *‘le grande Juge c’est Msr. Le Ministre de la Justice’* o también *‘juger l’administration c’est encore administrer’*, ambos sintomáticos del interés reservativo de la Administración sobre la revisión de sus propios actos. Pese a que la ‘provisional’ Ley Orgánica del Poder Judicial de 1870 (que duró más de un siglo) abolió la jurisdicción retenida y creó las Salas de lo Contencioso-administrativo del TS, permitiendo que los actos del ejecutivo fueran revisados por jueces, la contrarreforma sólo tardó cinco años en dejarla sin contenido, en 1875 por medio del **D** de 20 de enero de dicho año, que volvió al sistema administrativista de la jurisdicción retenida en el Consejo de Estado. Así pues, no es erróneo afirmar que en España el Príncipe Moderno juzgó sobre sus propios actos hasta la promulgación de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956. Es decir, hasta anteayer. Esta cultura no será un obstáculo despreciable en la necesaria andadura del Arbitraje en materia tributaria.

Pero donde el interés científico exige detenerse es en el lugar común de la doctrina, la imposibilidad de someter a arbitraje los asuntos de aplicación de derecho necesario por mor del principio de indisponibilidad del crédito tributario. Este principio está contenido en los artículos 17.5 (*Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*) y 18 de la LGT.

Coadyuvarían en este impedimento las restricciones que por derecho administrativo común afectan también al crédito público en general, y al patrimonio de la Hacienda Pública. Nos referimos al artículo 7.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y al artículo 21.8 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado. La primera afirma en el art. 7.3 (*Límites a que están sujetos*

los derechos de la Hacienda Pública estatal) 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”. La segunda afirma en la misma línea, en su artículo 21.8 (EL Consejo de Estado en pleno deberá ser consultado en los siguientes asuntos: “Transacciones judiciales y extrajudiciales sobre los derechos de la Hacienda Pública y sometimiento o arbitraje de las contiendas que se susciten respecto de los mismos”). Estos textos, unidos al estricto campo al que se autolimita la Ley de Arbitraje de 2003 han creado una fuerte corriente de pensamiento que debe ser revisada. Recientemente, en un número de una prestigiosa revista de derecho tributario, un autor daba por sentado que “Para los contratos que generan sólo obligaciones, opinamos, siguiendo a Rodrigo Lavilla que, a la vista del art. 7.3 se habrían de excluir del arbitraje las contiendas que se puedan suscitar en relación con las obligaciones de contenido económico que integren la Hacienda Pública Estatal”³.

Una primera faceta de la indisponibilidad del crédito se refiere a su titular, la Administración pública. Es bien sabido desde Kelsen, que la Administración está sometida a la Ley por el principio de vinculación positiva, pues sólo puede actuar dentro de la Ley con aquellas facultades que le han sido concedidas y para lo que ha sido creada. Este principio se invierte en el caso del particular que puede realizar cualquier acto que tenga por conveniente, con el único límite de lo que la Ley le prohíbe. Principio de vinculación negativa o también llamado principio ‘favor libertatis’. Sin duda es así, pero la indisponibilidad que afecta a la Administración respecto al crédito público, afecta a su libre arbitrio; no afecta por el contrario a que su fijación o cuantificación, cuando existan dudas respecto de su legitimidad o cuantía, sea atribuida por Ley a un Arbitraje. No se está, en fin, ante una arbitrariedad administrativa prohibida por el principio de vinculación positiva impuesto por el artículo 9 de la Constitución Española, sino ante la impugnación por el particular del acto dictado por aquélla.

Una segunda faceta de la indisponibilidad del crédito se refiere a su propia naturaleza objetiva y no al sujeto titular: su naturaleza tributaria. Efectivamente, el tributo nace de la Ley y sólo por Ley puede imponerse al particular. El principio de legalidad tributaria tiene una larga tradición histórica y nace en la antigüedad como un control social del poder feudal al monarca y desemboca en la Declaración de Independencia de los Estados de Norteamérica (*no taxation with no representation*) y en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y el Ciudadano (*Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.*). Pues bien, es este principio de reserva de ley, constitucionalmente reconocido en el 31.3 (*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley*) el que desde la óptica de la tipicidad impide alterar los elementos esenciales del tributo fuera del ámbito del legislador: se prohíben la analogía, las interpretaciones extensivas y cualquier otra disposición sobre un elemento esencial del tributo como consecuencia de esa restricción originaria al establecimiento de los tributos. Este es el fundamento dogmático del principio de reserva de Ley.

La validez de los dogmas y sus límites constituye una cuestión ya resuelta en las ciencias empíricas, que aventajan en unos cientos de años a las ciencias humanas. Sea el postulado de Euclides, la distancia más

3 Quincena Fiscal, número 17, de Octubre de 2011. “El sometimiento de los derechos de la hacienda pública a arbitraje o transacción”, por José Manuel Rodríguez Muñoz.

corta entre dos puntos en el plano es una recta. Este dogma, entendido como verdad deseable que no admite réplica, es cierto en lo que hemos denominado geometría euclidiana. Allí son ciertos los teoremas de Tales (la identidad de razón de los segmentos de dos rectas formados por su intersección con tres o más paralelas). O el de Pitágoras, que la suma de los ángulos de un triángulo suman 180 grados. Pero hay geometría más allá de Euclides. En un plano en forma de silla de montar, la distancia más corta entre dos puntos ya no es una línea recta. Ni los ángulos de un triángulo dibujado sobre la superficie de la tierra suman 180 grados. Otro ejemplo: el límite a la teoría de la gravitación universal está en la teoría de la relatividad. Cuando los objetos se desplazan a una velocidad significativamente próxima a la velocidad de la luz las fuerzas gravitatorias dependen de la velocidad del desplazamiento porque ésta influye en su masa. Pero aquel día Newton estaba absolutamente quieto. Es más, dormía una plácida siesta estival bajo la sombra de un manzano cuando uno de sus frutos impactó en su cabeza; y pudo calcular exactamente la fuerza de atracción por la masa de la manzana, la masa de la tierra y la altura de la rama desde la que se desprendió el fruto.

Por ello se admite que en las ciencias empíricas los postulados científicos (dogmas) tienen unos límites que conforman una teoría. En derecho, la teoría de la autonomía de la voluntad también tiene sus límites, como bien afirmaron los profesores Díez Picazo y Gullón⁴. Y también el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario tiene límites: la propia Ley. Tal como indica el artículo 18 de la ley 58/2003, la ley es un límite para su indisponibilidad: *“El crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa”*. En palabras de César García Novoa, no es tanto la indisponibilidad del crédito tributario como *“la legalidad de su disposición”*⁵ o en palabras de Falcón Y Tella: *“La indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo”*. A modo de conclusión podría afirmarse que el Arbitraje en derecho tributario no puede realizarse al albur de la Ley de Arbitraje privado. Pero, promulgada que esté una norma de rango legal que lo apruebe, no se observa ningún impedimento axiológico para su aplicación en los supuestos y términos que se hayan regulado. Hoy, el argumento de la indisponibilidad del crédito tributario constituye un argumento superado para oponerlo a la introducción del arbitraje como fórmula heterónoma de solución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes. Incluso se advierten algunas figuras afines al mismo que, con mayor o menor fortuna, están ya instituidas en nuestros procedimientos tributarios. Una sería la Tasación Pericial Contradictoria. En la TPC, el árbitro –pues el perito tercero no deja de ser un árbitro– no resuelve sobre el conflicto. Resuelve sobre un presupuesto fáctico de la relación jurídica en conflicto: el valor de un bien, derecho o rendimiento. Su decisión no constituye la solución del conflicto, pero aporta el antecedente de hecho para su resolución. Su dictamen goza de vinculación para la Administración, cosa que le acerca a la figura arbitral. Otra cosa, todos temen a Virginia Woolf... pero ¿quién controla a Virginia Woolf? La inclusión de los profesionales técnicos de las diferentes profesiones en una lista de un único centro de arbitraje, sin duda daría garantías en la elección por insaculación de los profesionales inscritos en las listas de la TPC, elección que hoy realiza el órgano liquidador ante el cual aquélla se interpone, pero sin control alguno por parte de tercero.

La otra, desafortunadamente desaprovechada, son las actas con acuerdo. Aquellas que exigen la concreción de conceptos jurídicos indeterminados, o cuando resulte necesaria la apreciación de hechos

4 DÍEZ PICAZO, L.- GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistemas de Derecho Civil*, vol. I, octava edición, 1993, pág. 374.

5 “El Arbitraje en Derecho Tributario y la nueva Ley General Tributaria Española” Memorias /XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario/. Tomo 2. página 449/482. Imprenta Mariscal. Quito 2004.

determinantes para la aplicación de la norma; o cuando resulten precisas valoraciones, estimaciones o mediciones de elementos determinantes para la obligación tributaria. La introducción del Arbitraje obligaría a la Administración a utilizar esta institución procedimental, pues hoy nadie puede compelerla a su utilización; pero si la Administración supiera que acto seguido, al alcance del obligado se encontraría el auxilio de la institución arbitral, sabría que fatalmente un tercero realizaría la concreción, apreciación, estimación o medición sobre la que no quiso transigir y la impondría por laudo arbitral.

5. Necesidad, conveniencia y deseables características del arbitraje en derecho tributario español

No abundaremos más en la saturación y colapso administrativo y judicial de los tribunales de sendas vías, que urge solucionar en clave de País: es la calamidad a la que una cultura de hostigamiento y confrontación de rancia tradición borrelliana ha abocado al Estado. El Arbitraje ayudará a legitimar el esfuerzo contributivo, a descongelar unos recursos financieros que no pertenecen ni a la iniciativa privada, ni son recursos públicos pues se hayan gélidos en un limbo. Y, finalmente, ayudará a agilizar la jurisdicción para quienes no deseen eludir sus ventajas y garantías, ni renunciar a su gratuidad.

No es objeto de este breve ensayo estudiar la institución de los Tribunales Económico Administrativos ni la utilidad de dicha vía recursiva. Sabemos que está fuertemente contestada por la opinión profesional. Incluso está fuertemente contestado, por la doctrina científica y la comunidad universitaria, su carácter obligatorio.

Es lo cierto que no es jurisdicción independiente, que no se gobierna por el artículo 117 de la CE. Pero es lo cierto que, si no se debe a la independencia, sí se debe a la objetividad y al sometimiento a la Ley que le viene impuesta por el art. 9.3 y 103.1 de la CE. Cuando un Tribunal Administrativo es objetivo, como lo es ciertamente el TEARG –y hablamos con conocimiento de causa- ese tribunal lamina el abuso y el dislate, y eso no es poco en España. No estamos por la supresión de la vía económico-administrativa sino por su permanente mejora y estricta separación de los órganos de aplicación de los tributos.

No obstante, más de la mitad de la profesión discrepará de lo dicho- cada cual cuenta de la guerra según le fue en ella- y si los TEAR son mayoritariamente desastrosos en España, esa otra opinión tendrá legitimidad para pensar así. Pero en cualquier caso, todos convendrán que si la vía económico-administrativa fuese optativa, pues resultare factible renunciar a la misma y al posterior recurso contencioso porque existiese otra vía arbitral, rápida -aunque onerosa- para la resolución de conflictos, el reproche formulado quedaría soslayado en gran medida. Se convendrá por fuerza, que tendría todo su sentido conservarla promoviendo su mejora, como vía recursiva natural (y gratuita).

No consideramos conveniente introducir más límite cuantitativo a una futura vía arbitral que la que distinguiera un procedimiento abreviado de árbitro único designado por el Centro arbitral, de otro procedimiento ordinario con tres árbitros, uno designado por la Administración, otro designado por el interesado y un tercero por elección de ambos o, en caso de desacuerdo, impuesto por el Centro arbitral. De existir un límite máximo para la opción a la vía arbitral, es aconsejable que se fije por Ley y no por ulterior reglamento, tal como ha sucedido en Portugal (aunque no se ha aprobado reglamento alguno –que sepamos- limitando por cuantía el Arbitraje, no se entiende el porqué esa facultad deba quedarle delegada

a la autoridad gubernativa renunciando la Ley a su fijación). Y en caso de existir este límite máximo en ningún caso debiera ser su cuantía inferior a los 600.000 euros fijados para el Recurso de Casación por la reciente Ley de Medidas de Agilización Procesal, calculándose la cuantía con el mismo procedimiento que emplea el TS en casación (distinguiendo cuotas de sanciones, distinguiendo cuotas y sanciones por ejercicios, desagregando aquellos actos administrativos de alcance plurianual). Ello porque resultaría difícilmente justificable que aquella cuantía, que por **insignificante** no le atribuye derecho al justiciable para acceder a la más alta magistratura del Estado, fuera en cambio **desorbitada** para someter al laudo de un tribunal arbitral.

El plazo máximo de resolución del procedimiento arbitral no debiera superar los 6 meses, tal como sucede en Portugal, y debiera ser el límite máximo legal, bajo apercibimiento de multas a los árbitros. Muy excepcionalmente, en Portugal, puede ampliarse dicho plazo por otros 6 meses adicionales. Carecería de todo sentido que la celeridad de esta vía voluntaria y onerosa se ralentizara al extremo de la justicia gratuita.

La solicitud de inicio del procedimiento arbitral al centro de arbitraje (de constitución de Tribunal Arbitral –TA-) ha de tener los mismos efectos suspensivos sobre el acto administrativo impugnado que su reclamación ante los tribunales o impugnación por TPC o por error de hecho. Habida cuenta de la brevedad del plazo máximo de resolución de seis meses, nos sentiríamos tentados a proponer cautelarmente un efecto suspensivo general por tal plazo, pero, sinceramente, ello supondría una discriminación positiva a favor del Arbitraje, difícilmente compatible con la igualdad ante la Ley de los contribuyentes que optaran por una u otra vía. La solicitud de constitución de TA también ha de tener –obviamente- efectos suspensivos sobre la prescripción de la obligación tributaria y en su caso sobre la caducidad de los procedimientos. La solicitud de constitución de TA deberá precluir el derecho a reclamar, solicitar la devolución de ingresos o la revocación de oficio, con los mismos fundamentos, sobre la misma obligación tributaria sometida a controversia.

A la decisión arbitral –Laudo- se le ha de atribuir la misma fuerza ejecutiva que se atribuye a las sentencias judiciales, y ha de ser ejecutado por la Administración tributaria en sus propios términos. En consecuencia, la Administración tributaria, en los exactos términos del laudo arbitral a favor del contribuyente, practicará el acto tributario legalmente debido en sustitución del acto objeto de arbitraje, repondrá la situación preexistente tal como si el acto tributario objeto de laudo no hubiera sido acordado, adoptando los acuerdos necesarios a este fin, revisando los actos administrativos que se encuentren en una situación de prejudicialidad o en una relación de dependencia o conectividad con el acto objeto de arbitraje, en particular porque se encontrasen en el ámbito de la misma relación jurídica del impuesto, a pesar de que correspondan a diferentes obligaciones periódicas, modificándolos o sustituyéndolos, total o parcialmente o liquidando las obligaciones tributarias de conformidad con la decisión arbitral o absteniéndose de liquidarlas. El laudo arbitral sobre el fondo de la pretensión precluye el derecho, con base en los mismos fundamentos, de reclamar, impugnar, requerir la revisión o la de promover la revocación o solicitar un nuevo pronunciamiento arbitral sobre estas pretensiones o sobre los actos resultantes de la liquidación que en virtud del laudo se practiquen. El Laudo arbitral impedirá nuevas actuaciones sobre el mismo sujeto pasivo y obligación tributaria sin que se aprecien hechos nuevos, desconocidos cuando se dictó el acto anulado o modificado por el Laudo Arbitral.

Por último, la condición de crédito público del objeto de arbitraje, exigiría regular, con mucho mayor rigor y control, la condición de árbitro que en la Ley de arbitraje privada, así como el acceso al colegio arbitral, las causas de abstención y recusación de los mismos y el código ético que les resultaría exigible. Debería

crearse un Centro de Arbitraje Tributario dependiente del Ministerio de Justicia que regule y controle la función arbitral. Debería regularse el acceso a la condición de árbitro, exigiéndose una formación especializada en derecho tributario, de entre los profesionales con titulación universitaria, primándose la condición de jurista y requiriéndose una experiencia profesional mínima –o equivalentemente-, unos años mínimos de docencia universitaria, aprovechando así el vasto elenco de profesionales con los que se ha dotado nuestro país en fiscalidad. Como en Portugal, deben ser causa de abstención y recusación, entre otras, la relación de dirección o dependencia inmediata y previa con cualquiera de las partes, tanto el interesado como la Administración tributaria. Deberán regularse las tarifas de honorarios vinculándose, principalmente, a la cuantía controvertida, como expresión objetiva y primaria de la dificultad y responsabilidad de la función encomendada, con transparencia y racionalidad. Deberá crearse un colegio único de profesionales tasadores de bienes, derechos y rentas a efectos tributarios en los procedimientos de TPC realizados al amparo de lo dispuesto en el artículo 57.2 y 135 de la LGT así como en la normativa propia de cada tributo, a cuyo Colegio se dirigirán los respectivos órganos liquidadores para solicitar designación de peritos.

6. El antecedente portugués

Poco antes de morir, José Saramago, en un artículo que causó asombro y conmoción entre sus compatriotas, aconsejó a Portugal integrarse en España para fundar Iberia. Sus paisanos no le comprendieron. Él, premio Nóbel, sucesor por derecho de un poeta universal como Camoens, o de un intelectual imprescindible como Fernando Pessoa, que son la esencia de la cultura portuguesa, escandalizó a sus ciudadanos, sumidos en una sempiterna crisis económica, de gobierno y también de valores, que veían como su referente intelectual les invitaba a disolver su cultura en el crisol español. No le comprendieron: somos nosotros quienes debiéramos sentirnos engrandecidos por el señorío de su visión. **Porque, en el contexto actual, nuestros vecinos lusos vuelven a darnos una auténtica lección de sentido común, de patriotismo moderno y democrático y de vertebración de una sociedad civil que interlocuta con el Estado;** quizás también, de bendita influencia británica, que siempre favorece el espíritu de la “common law” y su contrapunto con nuestro derecho administrativo, más influenciado por la escuela alemana, autoritaria y bismarkiana, y su construcción del derecho público continental y del concepto Estado, como sujeto fundamental titular de la soberanía y del monopolio de la fuerza, acentuado siempre un plano desigual con el particular. Esa diferencia es también perceptible entre el derecho administrativo napoleónico y la common law. Pero el derecho napoleónico es un producto del estado burgués que rompió con el viejo régimen y promulgó la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano. La transformación del estado alemán, la denominada ‘Vía Prusiana’, hace aún más patentes los planos desiguales en los que se mueve el ciudadano sujeto de derecho y el Estado.

El 1 de junio de 2011 entró en vigor el Decreto Ley (en adelante DL) número 10/2011, aprobado por el Consejo de Ministros de 11 de noviembre de 2010. Dicho Real Decreto *“introduce el arbitraje en materia tributaria en el ordenamiento jurídico portugués, como una forma alternativa de resolución jurisdiccional de conflictos en el ámbito fiscal y con el fin de reforzar la tutela judicial efectiva de los derechos y de los intereses legalmente protegidos de los contribuyentes”* (Comunicación de la Dirección General de Impuestos).

El carácter instrumental y alternativo del procedimiento arbitral en el ámbito tributario viene determinado en la propia exposición de motivos del Decreto Ley 10/2011, que a su vez enuncia los objetivos que se pretenden alcanzar a través de la introducción de este tipo de fórmula de resolución de conflictos en esta rama del derecho.

Así, los tres objetivos que se persiguen son: en primer lugar, reforzar la tutela judicial efectiva de los derechos y de los intereses legalmente protegidos de los contribuyentes; en segundo lugar, imprimir una mayor celeridad en la resolución de los litigios que oponen a la administración tributaria contra el sujeto pasivo; y en tercer lugar, reducir la pendencia en los tribunales administrativos y fiscales.

Conviene adentrarse en el articulado de la ley portuguesa, para comprobar cómo el legislador lusitano ha optado por configurar este procedimiento respecto a cuestiones litigiosas surgidas entre los contribuyentes y la Administración.

Primeramente, el DL 10/2011 establece cuales serán las materias disponibles a efectos de determinar el ámbito competencial de este método de resolución de conflictos. De esta forma, el artículo 2 establece que la competencia de los tribunales alcanzará a: la declaración de nulidad de actos de liquidación de tributos, de autoliquidación y de retención; la declaración de nulidad de actos de calificación de hecho imponible, de determinación de la base imponible y de comprobación de valores; y por último, el examen de cualquier cuestión de hecho o de derecho sobre la propuesta de liquidación, siempre que esta propuesta no descansa en una presunción o ficción legal.

Por otra parte, se prevé la posibilidad de acumulación de peticiones, y se posibilita acudir a la vía jurisdiccional paralelamente a la arbitral respecto de un mismo acto, siempre y cuando los hechos y fundamentos sobre los que se asiente el recurso y el convenio arbitral sean distintos (artículo 3).

La sección segunda del capítulo primero regula todo aquello concerniente a los tribunales arbitrales y los árbitros que los conforman: vinculación y funcionamiento (artículo 4), composición de los mismos (artículo 5), designación de los árbitros (artículo 6) y requisitos (artículo 6), impedimentos (artículo 7) y deberes (artículo 8) respecto de dichos mediadores.

Los tribunales arbitrales se conformarán a través de solicitud por vía electrónica al Presidente del Consejo de Arbitraje Administrativo. Solicitud que deberá hacerse en el plazo de 90 o 30 días a contar desde la notificación del acto administrativo que se pretende reclamar, tal como se desprende del artículo 10.

Los efectos derivados de la presentación de la solicitud de constitución de los tribunales arbitrales están regulados en el artículo 13 del DL10/2011. Dichos efectos variarán en función de lo que el contribuyente demande en dicha solicitud.

En el caso de que se demande la apreciación de la legalidad de los actos tributarios, el responsable máximo del Servicio de la Administración Tributaria puede proceder a la derogación, la ratificación, la reforma o la conversión del acto administrativo cuya ilegalidad se demandó, en el plazo de ocho días desde la notificación del requerimiento, pudiendo dictar un acto sustitutivo. Dicho acto deberá ser notificado al contribuyente, que dispondrá de diez días para pronunciarse, continuando el procedimiento respecto al nuevo acto en caso de que no conteste, o en caso de que declare que continúa con su pretensión. Por su parte, transcurrido el plazo de ocho días que tiene la Administración para revocar, ratificar o reformar el acto demandado, quedará ésta incapacitada para actuar de nuevo respecto al mismo contribuyente, impuesto o período, siempre que no se base en hechos nuevos y distintos a los anteriores.

Por su parte, se atribuye a la interposición de la solicitud de constitución del tribunal efectos similares a los que derivarían de la impugnación del acto en vía judicial: suspensión del procedimiento de ejecución tributaria, suspensión de la caducidad del derecho a liquidar, y por supuesto, interrupción del plazo de prescripción de la obligación tributaria.

Por el contrario, si lo que pretende el contribuyente es el pronunciamiento o declaración de ilegalidad del acto de calificación del hecho imponible, de la determinación de la base, de los actos de comprobación de valor, o la apreciación de cualquier cuestión de hecho o de derecho relativa a la propuesta de liquidación, los efectos serán los que a continuación se describen.

La solicitud de constitución del tribunal que demande lo expuesto en el párrafo anterior, tendrá efectos suspensivos sobre la liquidación de la obligación tributaria respecto de la parte objeto de controversia; a su vez, también se suspenderán los plazos de caducidad del derecho a liquidar y de la prescripción de la obligación tributaria hasta que se notifique el laudo arbitral.

El último efecto a tener en cuenta, fundamental para alcanzar los objetivos de los que se hablan en la exposición de motivos del Real Decreto, es que con la presentación de la solicitud precluye el derecho de reclamar, recurrir, requerir la revisión incluyendo la de la base imponible, suscitar la revocación de oficio, o solicitar el pronunciamiento arbitral sobre los actos objeto de esas peticiones o sobre sus consiguientes actos de liquidación, excepto cuando el procedimiento arbitral termine antes de su inauguración o dicho proceso arbitral termine sin un pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

Una vez expuestos los efectos que produce la solicitud de constitución de los tribunales arbitrales, es importante proceder al estudio de la composición de los mismos y la forma de designación de los árbitros que los componen. Los artículos 5, 6 y 11 regulan estas cuestiones, estableciendo que los tribunales podrán estar formados por un árbitro, o por tres.

En el primero de los casos le corresponderá al Centro de Arbitraje Administrativo seleccionar al árbitro en cuestión de entre los sujetos inscritos en la lista de árbitros del propio centro, mientras que en el caso de que el tribunal esté compuesto por tres árbitros, los contribuyentes que sean parte en el procedimiento podrán designar a uno de ellos, mientras que otro seguirá siendo determinado por el Centro de Arbitraje Administrativo, y el tercero, será escogido por los dos árbitros electos (o en caso de que los mismos no llegasen a un acuerdo, será elegido por el Centro a petición de uno o de ambos árbitros).

Los árbitros que conformarán los tribunales de arbitraje en el ámbito tributario, no podrán ser personas normales con plena capacidad de obrar, como en el caso del derecho de equidad, sino que el propio Decreto Ley configura un único tipo de arbitraje posible en materia tributaria, el Arbitraje de Derecho. Por ello, los árbitros sólo podrán ser juristas, y además con diez años de experiencia probada en el área del derecho fiscal y tributario. A su vez, deberán ser elegidos entre personas de reconocida capacidad técnica, integridad moral y sentido del interés público.

Los principios de imparcialidad e independencia, así como el deber de secreto profesional, serán máximas que deberán regir el desempeño de su función de mediadores. De ahí, que constituyan causas de incapacidad el que en los dos años anteriores a su selección como árbitro, la persona designada haya sido dirigente, funcionario o agente de la Administración Tributaria, miembro de los órganos de gobierno, empleado,

apoderado, auditor o consultor para el contribuyente que es parte en el procedimiento, o de entidad que se encuentre con aquél en relación de dominio, o de persona o entidad que tenga interés particular en el fondo de la demanda; así como, los casos en que en los dos años anteriores a su nombramiento como árbitro, la persona haya sido trabajador, colaborador, miembro asociado o socio de una entidad que haya proporcionado servicios de auditoría, consultoría y juriconsultoría o abogacía para el sujeto pasivo.

Cabe incidir por otra parte en que los árbitros serán en todo caso responsables tanto civil como penalmente de los actos y omisiones en el ejercicio de sus funciones y en el incumplimiento de sus obligaciones, y serán a su vez responsables de rechazar su designación como árbitros en el caso de que puedan sospechar de su imparcialidad o independencia en el asunto en el que sean nombrados árbitros.

El Centro de Arbitraje Administrativo portugués ha publicado un Código Deontológico en el que se concretan cada uno de los aspectos que se han señalado anteriormente, respecto de los árbitros que formen parte de las listas de dicho Centro. Se establecen, desde los requisitos necesarios para formar parte de un tribunal de arbitraje tributario, hasta formas de recusación de los mismos, pasando por incapacidades y cómo deben aceptar el cargo. Todo ello bajo el principio general establecido en el artículo primero de dicho Código: *“devem julgar como estrita independencia, imparcialidade, insencao e objetividades, bem como respeitar, e fazer respeitar, o prestígio da arbitragem, como meio justo e célere de resolução de litígios”*.

Por lo que respecta al procedimiento arbitral, éste se regula en el capítulo III del Decreto Ley 20/2011. Dicho procedimiento se rige por los principios de igualdad entre las partes, en cuanto que las mismas podrán, en todo caso, pronunciarse acerca de la cuestiones de hecho y de derecho, podrán hacer uso de los medios de defensa que consideren oportunos, así como ejercer sus competencias en el procedimiento en función de sus intereses; por el principio de autonomía del tribunal arbitral en cuanto a la llevanza del proceso; por los principios de oralidad e intermediación, y el principio de publicidad.

En cuanto a la propia tramitación del arbitraje cabe destacar ciertos aspectos. La iniciación del procedimiento se produce en la fecha de constitución del tribunal arbitral (artículo 15). Desde que se recibe la solicitud de constitución del mismo, dispondrá el director de la Administración tributaria del plazo de 15 días, para presentar su contestación o solicitar la práctica de pruebas adicionales.

Una vez presentada la contestación o transcurrido el plazo indicado en el párrafo anterior, el tribunal constituido promoverá una primera reunión con las partes, en las que se definirá la tramitación procesal a seguir en el procedimiento, se les oír, se les invitará en el caso de ser necesario a corregir sus escritos de alegaciones, y se les comunicará la fecha de la vista oral, así como la del laudo arbitral (artículo 17). Es importante señalar que la inasistencia de las partes, la falta de contestación o la no aportación de las pruebas que les sean requeridas, no supondrá la paralización del procedimiento, sino que el mismo continuará, a no ser que el propio tribunal aplase el mismo en virtud de la autonomía de sus actuaciones.

Por lo que respecta al plazo de resolución del procedimiento, el Decreto Ley establece el brevísimo plazo de seis meses para la notificación del laudo (sobre todo si lo comparamos con las cifras apuntadas en el apartado de conflictividad), pudiéndose ampliar el mismo en otros seis meses (artículo 21).

El artículo 22 regula el modo de deliberación en el procedimiento. Es evidente que si el tribunal está compuesto por un único árbitro la decisión de éste será la que ponga fin al procedimiento. Sin embargo,

en el caso de que esté compuesto por tres árbitros, el laudo arbitral deberá decidirse por mayoría, pudiéndose descomponer el mismo en pronunciamientos parciales de los diferentes árbitros, e incluso podrá incorporar votos particulares de los mediadores.

Por último, y quizá lo más significativo para poder llegar a alcanzar los objetivos que se pretenden con la introducción de este sistema en el ámbito tributario, se han de estudiar los efectos de la decisión arbitral (artículo 24). El primero de ellos, es que el laudo arbitral vinculará a la Administración tributaria a partir del término del plazo previsto para el recurso o impugnación, debiendo ésta, en los términos del laudo arbitral: a) practicar el acto tributario legalmente debido en sustitución del acto objeto de arbitraje; b) restablecer la situación si el acto tributario objeto de la decisión no hubiese sido practicado; c) revisar los actos tributarios que se encuentren en una situación de prejudicialidad o de dependencia con los actos objeto de la decisión arbitral; y d) liquidar las prestaciones tributarias en conformidad con la decisión arbitral o abstenerse de liquidarlas.

Por su parte, el laudo que entre a conocer del fondo de la pretensión precluye el derecho de reclamar, impugnar, requerir la revisión o la promoción de revocación o para solicitar el pronunciamiento arbitral sobre estas pretensiones o sobre los actos resultantes de la liquidación que en virtud del laudo se practiquen. Obviamente, también precluye el derecho de la Administración de practicar un nuevo acto tributario en relación al mismo sujeto, impuesto y período, a no ser que el mismo se fundamente en hechos nuevos diferentes en todo caso a los que motivaron la decisión arbitral. En el caso de que no entrase a conocer del fondo del asunto, los plazos para recurrir comenzarían a contarse desde la notificación de dicha decisión arbitral.

En cuanto a la posibilidad de recurrir el laudo arbitral, rige la regla de irrecurribilidad de la mencionada decisión, ya que en el caso de que se permitiese recurrir ante la jurisdicción dicha decisión, no se conseguiría en ningún caso reducir la pendencia en los tribunales, ya que la parte que no viese satisfechas sus pretensiones siempre optaría por seguir pleiteando.

Sólo se prevé la posibilidad de recurso en dos supuestos. El primero es que el laudo rechace la aplicación de alguna norma constitucional o se base en una norma cuya inconstitucionalidad se encuentre en oposición o se haya planteado. En dicho caso cabe recurrir al Tribunal Constitucional (artículo 25).

El segundo supuesto en el que se podría recurrir el laudo arbitral vendría determinado por la existencia de los siguientes defectos del laudo: falta de especificación de los motivos de hecho y de derecho que justifican la decisión, contradicción entre los fundamentos y el laudo, y por último, la incongruencia activa u omisiva o la violación del principio de contradicción y de igualdad de las partes. Basándose en estos motivos, cualquiera de las partes enfrentadas, podría interponer recurso ante el Tribunal Administrativo Central, tal como se desprende del artículo 27 del Decreto Ley 10/2011.

Finalmente, cabe destacar un último aspecto característico de este procedimiento que lo diferencia del jurisdiccional: su carácter oneroso. El artículo 12 del Decreto Ley 20/2011 hace referencia a las tasas que hay que abonar para que se constituya el tribunal de arbitraje. Por su parte, este artículo nos remite al Reglamento de Costas. Este reglamento regula las diferentes tasas a pagar dependiendo de quién sea el que elija el árbitro (las partes o el Centro de Arbitraje Administrativo).

De la exposición del régimen portugués podrán haber apreciado ventajas sustanciales frente a la jurisdicción, que hacen pensar que el arbitraje en ámbito tributario es una buena forma de reducir la pendencia en los tribunales, a la que hacíamos referencia en el apartado anterior.

7. A modo de conclusión

El grupo de Lucy hacía más de un mes que se había encontrado con el enorme paralelepípedo y se encontraba lejos de aquel paraje, cerca de Laetoli. La estación seca terminaba, y la aparición de nubes tormentosas prometía el alivio esperado después de meses de sequía y de aridez en aquel ríff desértico. Durante varias semanas, el volcán había estado roncando sin parar, expulsando de vez en cuando nubes de cenizas grises que caían en el terreno adyacente. No se trataba de nada violento ni alarmante: era solo un continuo ruido de fondo de las vibraciones subterráneas, como el que hoy se escucha procedente del Oldoinyo Lengai, situado a 70 kilómetros al este de Olduvai. Al igual que la ceniza del Lengai, la expulsada por el Sadiman tenía una composición química tal que la hacía parecida al cemento cuando se humedecía un poco y luego se secaba al sol. Quiso la suerte que el final de esa estación seca estuviera marcado por unos cuantos chubascos breves. Grandes gotas de lluvia se estrellaron en la ceniza acabada de caer, dejando en ella cráteres minúsculos, como los de una miniatura de un paisaje lunar. Pasaron las nubes; el aguacero esperado aún tenía que llegar. La alfombra de ceniza estaba ahora en condiciones óptimas para captar huellas; si hubiera llovido menos, el viento se habría llevado las cenizas y, si hubiera llovido más, cualquier impresión habría sido borrada por el agua. Después de llover, varios animales dejaron grabada su pista en la ceniza volcánica húmeda al marcharse. Liebres, pintadas, elefantes, cerdos, rinocerontes, búfalos, hienas, antílopes, un tigre de dientes de sable y docenas de papiones dejaron todos sus pisadas. Y también tres homínidos. Un individuo grande, probablemente macho, se dirigía lentamente hacia el norte. Tras él, en seguida o algo después, partió Lucy que, por alguna razón, anduvo sobre las pisadas del primer individuo. Otro más joven saltaba a su lado y en un punto se volvió para mirar a su izquierda. El sol coció muy pronto las huellas y las convirtió en impresiones en roca dura. Más ceniza, lluvia y arena llevada por el viento cubrieron y preservaron las huellas hasta su descubrimiento en 1976 por un golpe de suerte: entonces supimos por las huellas de sus pies, que hace 3.700.000 años, en un mundo que amenazaba a diario su existencia, Lucy⁶ y los suyos ya caminaban erguidos.

6 Los homínidos del comienzo son imaginarios. Son ficción ideada por Arthur C. Clarke en '2001: una odisea del espacio'. Lucy es real y vivió hace unos 3 millones de años en Etiopía. Es uno de los fósiles mejor conservados del *Australopithecus afarensis*, así llamado por el yacimiento de Afar. El paleontólogo Donald Johansen escuchaba en su cassette '*Lucy in the sky with diamonds*' del *Sgt. Peppers lonely hearts club band*, cuando la descubrió cavando el yacimiento.

Las huellas de Laetoli en Tanzania son reales pero tampoco son de Lucy. Tres homínidos, 700.000 años antes de que Lucy existiese las dejaron impresas tal como cuenta textualmente el libro 'La formación de la humanidad' escrito por los paleontólogos Mary y Richard E. Leakey, quienes las descubrieron, intactas, protegidas por varias capas de sedimentos. El Sr y la Sra Leakey, lamentablemente, tenían en ese instante el radio cassette con las pilas muertas.

