

**UNA PROPUESTA
PARA LA IMPLEMENTACIÓN
DE MEDIDAS ALTERNATIVAS
DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS
(ADR) EN EL SISTEMA
TRIBUTARIO ESPAÑOL
CON ESPECIAL REFERENCIA
AL ARBITRAJE**



EDITA: **ePraxis**
902.25.05.00 tf.
clientes@epraxis.es

Edición: **marzo 2015**

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ISBN: **978-84-15529-33-0**

Depósito legal: **M-7250-2015**

DIRECCIÓN

Pablo Chico de la Cámara

AUTORES:

Pablo Chico de la Cámara

Isabel Espejo Poyato

Cesar García Novoa

Juan Gonzalo Martínez Mico

José Andrés Rozas Valdés

Antonio Serrano Acitores

El presente documento refleja el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante la autoría del mismo corresponde a las personas o entidades arriba mencionadas, a las que resultan imputables en exclusiva las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora

Da mihi factum, dabo tibi ius

ÍNDICE SISTEMÁTICO

CAPÍTULO I

LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA Y MEDIOS PARA COMBATIRLA

1. INTRODUCCIÓN	15
2. LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA	16
2.1. Las causas de la litigiosidad en materia tributaria.....	16
2.2. La conflictividad en sede de los procedimientos tributarios	27
2.2.1. Los pasos para disminuir la conflictividad en el pro- cedimiento inspector	29
2.2.2. El adecuado funcionamiento de los mecanismos de revisión.....	34
2.2.3. Especial consideración de los recursos administrati- vos y jurisdiccionales.....	38
2.2.3.1. Los recursos administrativos	38
2.2.3.2. Los recursos jurisdiccionales	42

CAPÍTULO II

LOS SISTEMAS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. PLANTEAMIENTO	47
------------------------	----

2. LAS POSIBILIDADES DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS MEDIANTE NEGOCIACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN CON LOS CONTRIBUYENTES	51
2.1. La conciliación y la mediación	53
2.2. La transacción	57
2.3. El arbitraje	59
3. APLICACIÓN DE LA MEDIACIÓN, CONCILIACIÓN, TRANSACCIÓN, ALLANAMIENTO Y ARBITRAJE EN LA ESFERA TRIBUTARIA.....	62
3.1. Medidas destinadas a prevenir el conflicto	62
3.1.1. Actas de conformidad.....	63
3.1.2. Actas con acuerdo	64
3.1.3. Acuerdos previos de valoración (APAS)	65
3.2. Medidas de mediación para solventar el conflicto	65
3.2.1. Tasación Pericial Contradictoria	65
3.3. Medidas de conciliación judicial, desistimiento, renuncia y allanamiento.....	66
3.4. Medidas de heterocomposición del conflicto	68

CAPÍTULO III

LAS MEDIDAS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL DERECHO COMPARADO

1. PLANTEAMIENTO	73
2. ALEMANIA	73
2.1. Breve introducción a la organización y funcionamiento de la administración tributaria alemana	73
2.2. Esquema general del funcionamiento del sistema de recursos contra actos de la administración tributaria alemana ..	81
2.3. El recurso contra los actos de la administración tributaria alemana	83
2.4. El recurso contencioso administrativo contra los actos de la administración tributaria alemana	85

2.5.	Aproximación a los «sistemas alternativos» de solución de conflictos en Alemania	87
2.6.	Las prácticas transaccionales en la aplicación del derecho tributario en Alemania	87
2.7.	La mediación en el derecho tributario alemán	96
2.8.	Últimas tendencias de los «sistemas alternativos» de solución de conflictos en el derecho tributario alemán. En especial, la mediación	98
2.9	El arbitraje en el derecho tributario alemán	107
3.	BÉLGICA.....	108
4.	BRASIL.....	111
5.	FRANCIA	112
5.1.	Acuerdos para la condonación de sanciones e intereses de demora	112
5.2.	Las comisiones departamentales mixtas como formula arbitral de resolución de conflictos	113
5.2.1.	Comisión Departamental de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios	113
5.2.2.	Comisión Departamental de Conciliación	114
5.2.3.	Comité consultivo para la represión del abuso de Derecho	114
6.	HOLANDA	115
7.	ITALIA	119
7.1.	Planteamiento	119
7.2.	La mediación tributaria.....	122
7.3.	La conciliación judicial	125
8.	PORTUGAL	126
8.1.	El establecimiento de un arbitraje en materia tributaria	126
8.2.	Motivos de la implantación del arbitraje.....	127
8.3.	Composición del tribunal arbitral	127
8.4.	Efectos del laudo arbitral	129
8.5.	Plazo de resolución	129
8.6.	Materias susceptibles de laudo arbitral	129
8.7.	Efectos de cosa juzgada y casos de anulación.....	129

8.8. Arbitraje en derecho	130
8.8.1. Conclusiones y resultados estadísticos sobre su funcionamiento	130
9. REINO UNIDO	134
9.1. El marco organizativo	134
9.2. El marco estratégico y la administración de la justicia tributaria	137
9.3. Los proyectos piloto de ADR propiciados por el HMRC	143
10. SUDÁFRICA	147
11. ESTADOS UNIDOS	149
11.1. Introducción	149
11.2. Los sistemas primarios: sistemas heterocompositivos y autocompositivos	155
11.3. Los sistemas híbridos o mixtos	164
11.4. La resolución de conflictos en materia tributaria en los estados unidos	173

CAPÍTULO IV

CONCEPTO, CARACTERES Y VALORACIÓN CONSTITUCIONAL DEL ARBITRAJE

1. PLANTEAMIENTO	193
2. CARACTERES SINGULARES DEL ARBITRAJE Y DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS AFINES	194
2.1. Es un medio de resolución de conflictos	194
2.2. Es una vía consensual de resolución de conflictos	197
2.3. Es un medio de resolver conflictos sobre situaciones jurídicas disponibles	198
3. VALORACIÓN CONSTITUCIONAL	200
3.1. Obstáculos <i>a priori</i> para la implementación del arbitraje en la esfera tributaria	200
3.1.1. Tipología de las normas tributarias	200

3.1.2. El principio de legalidad	201
3.1.3. La indisponibilidad del crédito tributario	203
3.1.4. La tutela judicial efectiva	208
3.2. Principios y criterios que justifican su establecimiento.....	212
3.2.1. Principio de eficacia	212
3.2.2. Principio de seguridad jurídica	214
3.2.3. Principio de proporcionalidad	215
3.2.4. Criterio de simplificación.....	216
3.2.5. Criterio de practicabilidad	216
3.3. Epílogo: existencia de un marco normativo proclive a la introducción del arbitraje de acuerdo a la LRJAP y PAC ...	217

CAPÍTULO V

UNA PROPUESTA PARA INTRODUCIR EL ARBITRAJE EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

1. PLANTEAMIENTO	223
2. EL MODELO DE ÁRBITRO TRIBUTARIO	223
2.1. Introducción	223
2.2. Número de árbitros: órgano unipersonal y tribunal colegia- do	225
2.3. Características que deben reunir los árbitros: capacidad técnica, imparcialidad e independencia con especial refe- rencia a la independencia funcional	229
2.4. El proceso de selección de árbitros	232
2.5. Motivos de abstención y recusación	236
3. ÁMBITO PROCEDIMENTAL	238
3.1. Introducción	238
3.2. La sustanciación de las actuaciones arbitrales.....	249
3.3. El periodo de prueba	255
4. LA FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ARBITRAL CON ES- PECIAL REFERENCIA A LA EMISIÓN DEL LAUDO	266
4.1. Planteamiento.....	266
4.2. Laudo por acuerdo de las partes	268

4.3. La impugnación sobre la validez del laudo	268
4.3.1. Planteamiento.....	268
4.3.2. Análisis sucinto de los motivos de anulación.....	270
4.3.2.1. Notificación viciada de la designación del árbitro o de las actuaciones arbitrales.....	270
4.3.2.2. Resolución de cuestiones de forma incongruente o con falta de motivación	270
4.3.2.3. Designación de los árbitros o desarrollo del procedimiento arbitral contrario a la normativa aplicable.....	271
4.3.2.4. Materias indisponibles al arbitraje.....	271
4.3.3. Los efectos de cosa juzgada y revisión de laudos firmes	271
4.3.4. La ejecución del laudo	272
CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE LEGE FERENDA.....	277
BIBLIOGRAFÍA	291

CAPÍTULO I

LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA Y MEDIOS PARA COMBATIRLA⁽¹⁾

(1) Este capítulo ha sido elaborado por ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C..

1. INTRODUCCIÓN

El incremento desde hace décadas de la litigiosidad entre Administración y administrados ha derivado en la búsqueda de soluciones que sirvan para atenuar los efectos perniciosos que produce el retraso de nuestros Tribunales al objeto de resolver en un tiempo razonable los conflictos⁽²⁾. No es de extrañar que la resolución alternativa de conflictos haya cobrado gran fuerza en la esfera del Derecho Público a raíz de la introducción de varios preceptos en la Ley 30/1992, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que rompen con el argumento recurrente (como un prejuicio del pasado) de que en la esfera del Derecho Público, gobernados por el principio de legalidad, las medidas transaccionales tienen un difícil anclaje⁽³⁾.

En particular, los artículos 88.1 (titulado «terminación convencional»), y el 107.2 LRAP y PAC constituyen la base para la regulación de esta ins-

(2) A esta razón apela TORNOS MAS para justificar la implementación de sistemas alternativos de resolución de conflictos en la esfera de Derecho Público; cfr. TORNOS MAS, J., «Medios complementarios a la resolución jurisdiccional de los conflictos administrativos», *RAP*, n.º 136, 1995, pp. 149 y ss.

(3) A estas reticencias también se refiere ZORNOZA PÉREZ, J., aludiendo a la desorientación dogmática que se produce cuando se habla de terminación convencional en los sistemas tradicionales de Derecho Administrativo por cuanto la actuación unilateral de la Administración bajo formas predeterminadas es garantía de su vinculación a la ley y al Derecho; cfr. «Prólogo» a la obra de GONZÁLEZ CUELLAR, M.ª L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1997, p. 22. También SOLER ROCH, M.ª.T.ª, hace referencia a este aspecto, al hacerse eco del argumento recurrente de que la «Administración gestiona un derecho económico de la Hacienda Pública que la deuda tributaria es manifestación del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que el contenido de la obligación responde a la voluntad del legislador», cfr. «Prólogo» a la obra de VICENTE ARCHE DOMINGO, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 11.

titución en la esfera tanto del Derecho Público como del Privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.

Por su parte, el art. 107. 2 LRJAP y PAC reza de la siguiente forma: «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 los ciudadanos y a los interesados en todo procedimiento administrativo»⁽⁴⁾.

2. LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA

2.1. LAS CAUSAS DE LA LITIGIOSIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Debemos partir de la cuestión como primera premisa de si en los esquemas básicos de aplicación del tributo es posible hablar de la existencia de un conflicto, pues en caso afirmativo, y como segunda derivada habría entonces que plantearse si la vía transaccional es un instrumento adecuado para dar solución a estos problemas.

Pues bien, para que en sentido técnico-jurídico se pueda hablar de la existencia de un conflicto es necesario que existan varios intereses contrapuestos, con diversos titulares de los mismos. Y es necesario que tales inte-

(4) Un interesante estudio histórico de esta institución puede encontrarse en GRANADO HIJELMO, I., «El arbitraje en Derecho administrativo: algunas reflexiones sobre su fundamentación», *Revista Jurídica de Navarra*, n.º 39, 2005, pp. 39-56. Por su parte, HEILBRONNER en Francia aludía a la necesidad de establecer determinados mecanismos de protección ante el susceptible abuso de posición de superioridad técnica por parte de la Administración; cfr. HEILBRONNER, A., «Les garanties nouvelles du contribuable», *EDCE*, n.º 18, 1964, pp. 31 y ss.

reses sean contrastables en un mismo plano de legitimidad. Por eso puede hablarse de que existe un conflicto de este tipo en el supuesto de arbitraje tributario internacional cuando dos Estados soberanos, que han firmado un Convenio de Doble Imposición, discrepan en torno a la interpretación de un precepto del Convenio o respecto de la calificación jurídica de una operación, lo que explica la existencia de un sistema de resolución de conflictos convencionales a la luz del art. 25 MC OCDE⁽⁵⁾. Asimismo, también existe una figura arbitral en los arts. 23 y 24 LOFCA al atribuirse a la Junta Arbitral competencia sobre los conflictos que se suscitan en la aplicación de los puntos de conexión entre las Administraciones del Estado y las de una o varias Comunidades Autónomas, o de éstas entre sí⁽⁶⁾. Por último, también podría citarse como ejemplo de resolución arbitral la contenida a través de la tasación pericial contradictoria que regula el art. 57 LGT⁽⁷⁾.

Pero en las relaciones entre la Administración y el obligado tributario se ha llegado a dudar, incluso de la posibilidad teórica de que pueda existir

- (5) Vid. sobre el particular, los trabajos de SERRANO ANTÓN, F., *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Thomson Reuters, Pamplona, 2011, pp. 293 y ss.; y LUCHENA MOZO, G., «Resolución de conflictos tributarios en el marco del intercambio internacional de información», Thomson Reuters, Pamplona, 2011, pp. 421 y ss.
- (6) Sobre el particular, vid. el trabajo de NAVARRO ATIENZA, S. «La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas», en la obra colectiva *Alternativas no jurisdiccionales en la resolución de pretensiones de Derecho Público*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Consejería de Justicia y Administración Pública, 2003, pp. 117-130.
- (7) GONZÁLEZ CUELLAR, M.^a L.^a, realiza una delimitación muy sutil basada en su objeto entre la resolución arbitral y la tasación pericial contradictoria calificándola siguiendo a Díez Picazo como «arbitrio», pues mientras el arbitraje recae sobre un litigio —que resuelve—, la tasación pericial contradictoria —como arbitrio— no deriva de ninguna controversia en torno a cuál de las pretensiones merece la tutela jurídica, sino de una discrepancia sobre el valor de algún elemento de la base imponible (cfr. «El arbitraje en Derecho Tributario», *Revista de Estudios Financieros*, n.º 7, 1997, p. 24). Vid. También GARCÍA TORRES, J., «Sobre el arbitrio de tercero en Derecho tributario: la tasación pericial contradictoria como arbitro de tercero», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979. Sin embargo, AGULLÓ AGÜERO, A., niega la naturaleza arbitral de la tasación pericial contradictoria en base al carácter recurrible de la misma, por lo que teniendo en cuenta que «el laudo arbitral no es objeto de recurso posterior, no puede hablarse de arbitraje en sentido estricto, aunque funciona de hecho como tal»; cfr. «Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una funció quasiarbitral», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 278 y 279.

el conflicto, en tanto el cuerpo normativo cuya aplicación lo genera, la norma tributaria, es una disposición de Derecho Público, inspirada en la tutela de un interés general, la recaudación tributaria. Incluso, algún sector doctrinal, con la prioritaria finalidad de negar la naturaleza obligacional de la relación entre la Administración y el contribuyente, ha llegado a rechazar la existencia de una contraposición de intereses, al decir que la Administración no se relaciona directamente con el contribuyente en cuanto titular de unos intereses que revisten la forma de derecho de crédito, sino que desarrolla una función encomendada por el ordenamiento para velar por el cumplimiento de la ley. De modo que, en materia tributaria, tanto la posición jurídica del contribuyente como la de la Administración tributaria, estaban definidas por la ley e inspiradas en la tutela de un interés general. No habría pues, intereses contrapuestos que pudieran ser objeto de composición heterónoma.

Frente a lo anterior, cabe sin embargo afirmar, que se trata de una postura claramente inasumible, por su evidente desapego con la realidad y su hiperbólico formalismo. Por tanto, 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 los últimos años han sido varios los trabajos que evalúan el importante incremento de la litigiosidad en materia económico-administrativa. Algunos son ya clásicos, como las aportaciones de la cumbre fiscal de *Global Tax KPMG* o el Informe sobre el análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central, elaborado por Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora, para el período 1998-2002. También cabe subrayar el trabajo desarrollado por el Grupo de Investigación de la Universidad Central de Barcelona bajo la dirección del profesor Ferreiro Lapatz y publicado bajo el título *La Justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, que incluye interesantes referencias a la litigiosidad en España. Asimismo, cabe también elogiar el trabajo elaborado por Santos Pastor y Diego Marín-Barnuevo sobre la litigiosidad

tributaria: un análisis jurídico y económico⁽⁸⁾. Es de destacar también la importante fuente de datos estadísticos que constituyen las memorias anuales de los tribunales económico-administrativos, del Consejo para la Defensa del Contribuyente y del Consejo General del Poder Judicial y que permiten realizar un diagnóstico ciertamente fiable sobre el grado de litigiosidad de nuestro ordenamiento tributario y la tasa anual de resolución de los órganos de revisión. Nótese que este último organismo ya editó en el año 1990 un valioso trabajo para facilitar la mediación en los distintos ámbitos del Derecho privado y público, y en el que se conminaba al Legislador a aprobar una Ley específica de mediación administrativa y contenciosa que pudiera atender a las singularidades que se derivan de la propia dinámica en la que se desenvuelve el Derecho Administrativo y con las directrices necesarias para resolver las dificultades que conlleva utilizar la mediación en un escenario de Derecho Público en el que existe, a priori, una situación de desigualdad real entre las partes, como consecuencia de la prerrogativa administrativa y la relación general y especial de sujeción en la que se encuentran los sujetos privados frente a la Administración. Así las cosas, se apunta en dicho documento que la mediación en este orden jurisdiccional se muestra como «un mecanismo de solución complementario de controversias, teniendo en cuenta los siguientes caracteres que constituyen su carta de naturaleza:

1. Sustituye la posible resolución judicial por la que hayan acordado las partes a través de una base de propuesta realizada por el

(8) Precisamente estos académicos señalaban como principales causas de la conflictividad tributaria la complejidad y constante mutación del ordenamiento tributario; las diferencias de la actuación administrativa; la propia duración de los procedimientos de revisión (que es un factor endógeno); la estructura de los incentivos que permite a los operadores considerar rentable la impugnación de actos tributarios (entre otras razones por la divergencia existente entre su reducido coste y la hipotética ganancia); la deficiente calidad de las resoluciones; la ausencia de una regla de vencimiento y el inadecuado diseño institucional; cfr. *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, IEF, Madrid, 2005, pp. 15 y 16. Para Albiñana García-Quintana, una causa también de los conflictos entre Administración y administrados se debe a la falta de información económica de que dispone la primera para investigar o comprobar los supuestos de hecho, por lo que no debe extrañar que las soluciones de pacto o convenio se dirijan a obtener de los contribuyentes toda la información sobre los elementos y circunstancias que integren los supuestos de hecho imposables; «Soluciones pactadas y arbitrales sobre los conflictos tributarios», en la obra *homenaje a Manuel Fraga*, Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1977, p. 271.

mediador. No se trata de una justicia transaccional o de reparto equitativo de intereses, sino de alcanzar un acuerdo consensuado manteniendo un equilibrio entre las garantías de los derechos públicos y privados en juego.

2. Evita los efectos nocivos de una justicia tardía o la meramente cautelar que no satisface plenamente el derecho constitucional de tutela judicial efectiva. No obstante, debe reconocerse a la mediación su propia sustantividad, con un valor material admitido social y jurídicamente a través de muchas disciplinas.
3. La mediación reduce la proliferación de recursos innecesarios y ofrece una fórmula menos costosa y más rápida de resolución de numerosos conflictos
4. Con la mediación administrativa en este orden procesal se postulan nuevas estrategias participativas para hacer frente a procesos judiciales de difícil concreción, cuya respuesta en el marco de una sentencia, no responde, en algunos casos a las expectativas de las partes procesales.
5. Si bien es cierto que el artículo 117.3 CE atribuye, en exclusiva al Poder Judicial, la función de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, como forma de resolver conflictos intersubjetivos de intereses, sin embargo, también lo es que juzgar no es la única solución posible para resolver conflictos entre la Administración y los ciudadanos»⁽⁹⁾.

Así las cosas, y conforme a la última memoria presentada en diciembre de 2014 por el *Consejo para la Defensa del contribuyente*, durante el año 2013 se presentaron 11.700 quejas, lo que constituye un 8 por 100 más respecto del año anterior (2012) que fueron 10.794. Nótese que suele ser habitual que la presentación de las quejas se concentre durante el período voluntario de IRPF. Sin embargo, apunta la memoria que en diciembre de 2013 se recibieron 1.134 —más del doble que en cualquier año— tienen-

(9) Véase el trabajo *Guía para la práctica de la mediación intrajudicial*, Consejo General del Poder Judicial, 1990, pp. 167 y ss. Puede consultarse en el siguiente link: <http://mediacionesjusticia.com/2013/10/14/guia-para-la-practica-de-la-mediacion-intra-judicial-del-cgpj>

do principalmente origen este repunte en la obligatoriedad de la notificación electrónica para las personas jurídicas, así como aquellas personas físicas que se han visto obligadas a tener que presentar declaraciones de IVA (modelos 303 y 390), lo que ha supuesto para estos colectivos una carga administrativa suplementaria al no disponer en muchos de los casos de sistemas informáticos para la cumplimentación de dicha obligación en el medio telemático ahora exigido por la AEAT.

El propio Informe de la *Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la LGT de 2001* ya advertía de la extraordinaria duración de los procedimientos y de la litigiosidad cada vez más elevada existente en la esfera tributaria, lo que invitaba a buscar fórmulas para combatirla. En efecto, «(...) demoras de hasta 10 años en los tribunales contencioso-administrativos... la exigencia constante de más recursos materiales y humanos está hoy justificada tanto en los Tribunales Económico-administrativos como en la Jurisdicción contencioso-administrativa, *pero es compatible con la búsqueda de nuevas soluciones a la conflictividad y retrasos existentes*» (la cursiva es nuestra). Dicho informe incluso proponía modificaciones concretas en el ordenamiento tributario a efectos de introducir la figura del arbitraje que debería ser en Derecho con carácter general (aunque se aludía al arbitraje en equidad para casos de escasa cuantía), y en el que se sugería esta encomienda a especialistas en Derecho Tributario siempre que superasen las pruebas públicas que se establecieran y que acreditaran un conocimiento suficiente en Derecho Tributario y de aquellas materias que se considerasen presupuestos conexos a las normas tributarias⁽¹⁰⁾.

Para referirnos a datos más recientes en el tiempo, y de acuerdo a la última Memoria sobre la que existen datos del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) relativa al año 2012, se presentaron 223.417 reclamaciones económico-administrativas⁽¹¹⁾, lo que constituye, en palabras de la propia memoria «la cifra más alta de toda la historia de

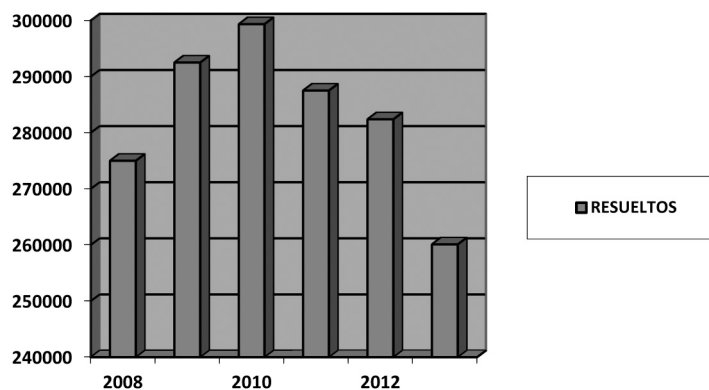
(10) Cfr. *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la LGT*, 6 de febrero de 2001, Ministerio de Hacienda, 2001, pp. 229 y ss.

(11) Por razón de materia, la más litigiosa versa sobre los actos de procedimientos recaudatorios (24,37% del total), seguido de IRPF (19,90%) y de ITP y AJD (16,32%).

los tribunales económico-administrativos»⁽¹²⁾. Dicho informe afirma también que «el promedio de reclamaciones presentadas en los tribunales económico-administrativos a lo largo de los últimos cinco años ha sido de 193.745 reclamaciones» (p. 26), con un promedio de resoluciones dictadas de 172.769 anuales.

En cuanto a la vía judicial, los datos son mucho más erráticos, al no existir una jurisdicción que asuma exclusivamente los asuntos tributarios, por lo que el barómetro de que disponemos debe valorarse a la luz de las estadísticas en su conjunto de toda la jurisdicción contencioso-administrativa.

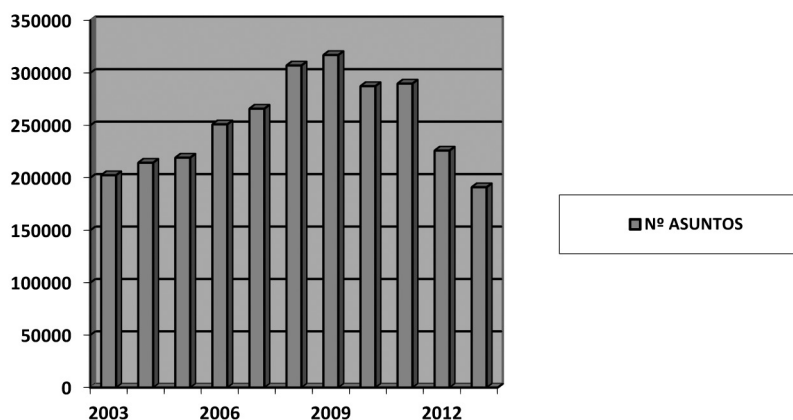
Centrándonos en este orden, la memoria del Consejo General del Poder Judicial de 2013, nos habla de que en dicho año se ingresaron en los distintos órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo 191.088 asuntos, que es un 15,5 por 100 menos que los ingresados en 2012 (226.025). Sin embargo, este dato que aparentemente podría ser alentador ha de contrastarse con el del número de asuntos resueltos en el año 2013 (260.103) que resulta inferior al de años anteriores (2012: 282.937; 2011: 287.515; 2010: 299.346; 2009: 292.510; 2008: 275.000). Así las cosas, en términos comparativos la cifra del año 2013 comparándola con la del año 2012 ha supuesto una reducción de productividad de un 8,1 por 100:



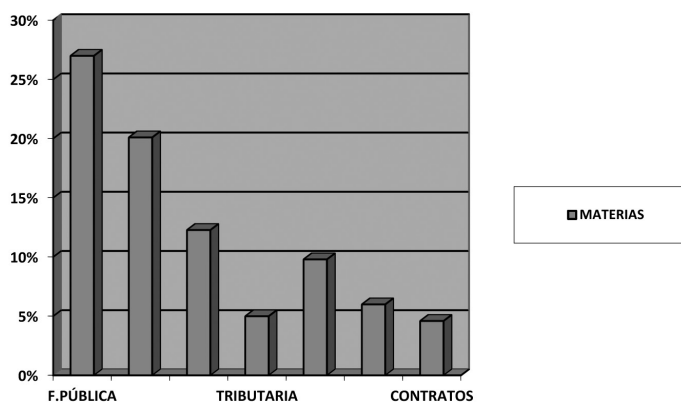
(12) Cfr. *Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos, 2012*, Secretaría de Estado de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, p. 13.

Asimismo, la memoria del año 2013, muestra respecto al año 2012 un resultado sorprendente: la entrada en vigor el 31 de octubre de 2011, de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, ha coincidido con una reducción de un 22 % respecto de los asuntos que entraron en 2011 (en 2012 ingresaron 226.025 asuntos). Dicha reducción, fruto fundamentalmente de la aplicación de la Ley de tasas judiciales (establecidas con ocasión de la Ley 10/2012) y la reordenación competencial de la jurisdicción contenciosa, no se ha traducido, sin embargo, en una reducción de la congestión judicial, pues el número de asuntos resueltos ha disminuido también, pero únicamente en un 1,6 %: 282.973.

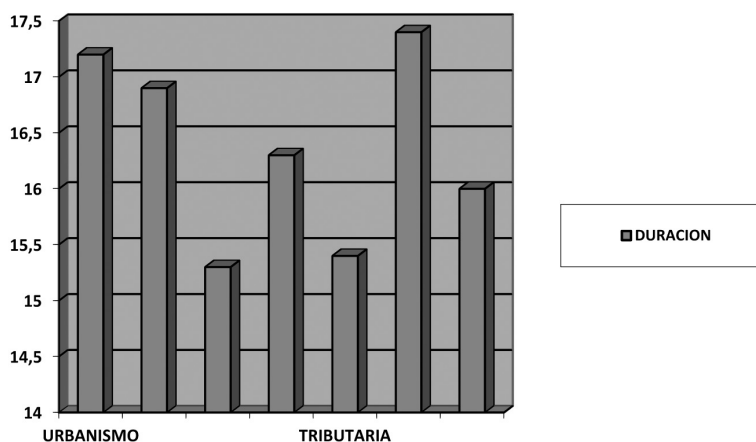
En suma, la evolución de la litigiosidad en el orden contencioso-administrativo es exponencial, habida cuenta de que en 2001, habían ingresado 187.686 asuntos, siendo constante el incremento, hasta llegar al *pico* de 317.210 asuntos ingresados en 2009, para bajar a 287.444 en 2010, y volver a incrementarse en los años 2011 y 2012. Por otro lado, también ha bajado el ritmo de resolución de asuntos, lo que ha aumentado el *atasco*: se han resuelto en 2013, 260.103.



En relación por materias, debe reconocerse que la tributaria no es de las más litigiosas, pues la función pública es la que más conflictividad tiene con un 27 por 100 respecto al total, siendo la tributaria, la segunda menos litigiosa con un 5 por 100, solo mejorada por la de contratos administrativos que es del 4,6 %.



No obstante, por duración media de los procesos, la materia tributaria es la séptima de más pendencia con un 15,4 meses de media, solo superada por urbanismo y ordenación del territorio con 17,2 meses; expropiación forzosa con 16,9 meses; contratos administrativos con 15,3 meses; y dominio público y propiedades especiales con 16,3 meses:



Esta circunstancia revela claramente una litigiosidad en constante crecimiento en el ámbito contencioso, sólo mitigada artificialmente en los últimos años a través de la implantación de tasas judiciales, con lo de criticable que ello tiene desde la perspectiva del acceso a la tutela judicial efectiva.

Si tenemos que glosar las razones que justifican esta litigiosidad hay que señalar que existe una opinión mayoritaria de que esta circunstancia tiene origen en diversas causas, que algunos autores clasifican en causas relativas a la configuración del ordenamiento tributario y causas inmediatas, que hacen referencia a la aplicación de los tributos⁽¹³⁾.

Así, como *causas mediatas de carácter normativo*, podríamos incluir las siguientes:

- *La complejidad del ordenamiento tributario.* Esa complejidad deriva de un exceso de normas fruto de una proliferación legislativa. Ello es resultado de una actuación del legislador frecuentemente guiada por la pretensión de cerrar vías de elusión y fraude, de utilizar el tributo con fines extra-fiscales (especialmente en el actual contexto de crisis económica), cuando no, de pura y simple *legislación propaganda*.
- *La proliferación de regímenes fiscales y beneficios fiscales.* Lo que genera múltiples controversias sobre su aplicabilidad o hace que la Administración tenga que controlar la concurrencia de los requisitos legales para su aplicación, corrigiendo la aplicación de los mismos por los particulares, lo que genera inmediatamente su desacuerdo.
- *La proliferación de conceptos jurídicos indeterminados,* muchos de los cuales, como *valor real* o *valor de mercado*, precisan para su concreción, apreciaciones y conocimientos técnicos de los que los jueces, frecuentemente, no disponen. La abundancia de estos términos produce una falta de plenitud en la ley, consecuencia de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad, lo que supone que los términos empleados por el legislador pueden ser llenados con distintos contenidos. Eso genera abundantes discrepancias sobre los distintos contenidos que deben darse a estos conceptos.

(13) Cfr. LAGO MONTERO, J. M.^a, «De la litigiosidad y la justicia tributaria», en la obra *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, 2007, pp. 511 y ss.

En cuanto a las *causas* referidas a la *configuración de la aplicación del sistema tributario*, un sistema basado en las autoliquidaciones, supone trasladar al contribuyente buena parte de la labor de calificación de hechos e interpretación de normas, que antes llevaba a cabo la Administración. A ello hay que unir la importancia de la participación de los particulares en la gestión de ciertos tributos, como la intervención de los retenedores en el IRPF e Impuesto sobre Sociedades y de los obligados a repercutir en el IVA. Además, los sistemas tributarios modernos exigen a la Administración el conocimiento de muchos datos, que la Administración no puede conseguir por sus propios medios, lo que le obliga a requerir la colaboración de los particulares, que es propia de los tributos en masa, y que genera múltiples controversias sobre el alcance y condiciones de la misma.

Por último, la situación de crisis económica sufrida en nuestro país por desgracia ha potenciado la mayor litigiosidad. Así, por un lado, en época de recesión económica la Administración cabe que aumente las acciones revisoras en defensa de la potencialidad recaudatoria del sistema (comprobaciones e inspecciones tributarias fruto de normas que se interpretan *pro fisco*, aplicación de cláusulas y medidas antiabuso...). Por otro lado, los contribuyentes pueden estar tentados a descuidar sus obligaciones tributarias, a la proliferación de la economía sumergida y en general suelen estar más predispuestos a defender su integridad patrimonial⁽¹⁴⁾.

Pues bien, siendo conscientes de que muchas de estas causas son difíciles de corregir a corto plazo, sí entendemos que la puesta en marcha de algunas medidas concretas podría avanzar en orden a resolver la litigiosidad de una manera más ágil y eficiente. Entre ellas, cabe destacar las medidas transaccionales, de entre las que se encuentra el arbitraje tributario, objeto de nuestro estudio.

(14) Esto explica que en los Planes de control tributario de los últimos años se hayan calificado como áreas de actuación preferente los focos de economía sumergida existentes en nuestro país.

2.2. LA CONFLICTIVIDAD EN SEDE DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

La abrumadora conflictividad tributaria actualmente existente en España no es un fenómeno nuevo. A principios de los años 90 ya existía una preocupación generalizada por este problema tanto en la doctrina científica⁽¹⁵⁾, como incluso dentro de la propia Administración. Esta preocupación estuvo en la base de la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria realizada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, así como en la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

El giro en la aplicación del Derecho tributario que estas leyes supusieron fue acompañado en los años 90 por discusiones doctrinales sobre la posibilidad de introducir fórmulas negociadoras en la actuación de la Administración tributaria. Fruto de aquel movimiento fue la inclusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de las llamadas *actas con acuerdo*, que, han supuesto aunque modestamente una clara penetración de elementos negociales en la actuación de la Inspección Tributaria, lo que constituye un hito en la historia de nuestra Administración Tributaria⁽¹⁶⁾.

No obstante, lo cierto es que la LGT de 2003, en general, vuelve a marcar una línea de mayor endurecimiento en las relaciones entre contribuyentes y Administración Tributaria que ha generado una mayor conflictividad y se ha traducido en un atasco de asuntos tanto en la vía económico-administrativa como en sede judicial⁽¹⁷⁾.

Esto vuelve a llamar la atención de la doctrina en España, y de los organismos internacionales, pues el problema no es sólo español, sobre la

(15) En este contexto, el Grupo de Investigación sobre Política Fiscal y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona hizo público el trabajo titulado «La Justicia Tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos», Marcial Pons, 2005.

(16) *Vid.* Sobre el particular GARCÍA HERRERO-BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M., «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2002.

(17) Esto explica también el encargo realizado por el Instituto de Estudios Fiscales a Santos Pastor Prieto y a Diego Marín-Barnuevo Fabo para que analizasen las causas de la litigiosidad en nuestro ordenamiento tributario, y aportaran soluciones para descongestionar la saturación de nuestros Tribunales; *vid.* sobre el particular, el trabajo *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

conflictividad tributaria, que vuelve a preocupar a todos, de manera que se planteen diversas posibilidades para reducirla o, al menos, para encauzarla⁽¹⁸⁾.

Entre las alternativas que se barajan en relación con esta cuestión se encuentra la introducción de lo que se denominan sistemas alternativos de resolución de conflictos, que, aunque responden a diversos conceptos, parecen poner el acento en la utilización de fórmulas de entendimiento con el contribuyente, que es una idea muy importante para confrontar la conflictividad tributaria.

Este entendimiento se puede intentar encauzar en una fase previa al conflicto, a través de lo que en el ámbito de la OCDE se empezó denominando «relación cooperativa» con los grandes contribuyentes y que ahora ha pasado a denominarse «cumplimiento cooperativo»⁽¹⁹⁾. Junto a estas fórmulas de cumplimiento cooperativo, que tendrían que servir para disminuir la conflictividad, se plantean nuevas fórmulas para afrontarla, en las que también se daría cabida a la participación del contribuyente a través de fórmulas negociales de mayor o menor intensidad, que serían las que se conocen en un sentido más estricto como sistemas alternativos de resolución de conflictos.

En todo caso, y, por lo que se refiere al análisis de la cuestión desde la perspectiva española, resulta de gran interés conocer cómo se está abordando este problema en otros países de nuestro entorno jurídico y cuáles son las vías adoptadas al objeto de valorar si son extensibles a nuestro ordenamiento jurídico. Esta cuestión que ya anunciamos estará cumpli-

(18) Aquí se sigue, en lo fundamental, el análisis realizado por ESPEJO, I./THURONYI, V., en *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Tax Law Note, diciembre 2013, Fondo Monetario Internacional. *Vid.*, también sobre el particular, VV.AA. (Dir. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.) *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*, Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, marzo, 2014. Según señala este informe, «España padece niveles insostenibles de inseguridad jurídica y de conflictividad tributaria que perjudican las expectativas inversoras nacionales e internacionales» (Cfr. p.11). Por otra parte, «el conjunto de estimaciones, ya sean totales o parciales, de las reclamaciones y recursos presentados por los administrados es muy elevado, rondando la tasa del 40%» (ibídem, p.14).

(19) Muestra de esta preocupación es el estudio de la OCDE *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD, 2013. DOI:10.1787/9789264200852-en.

damente abordada en el capítulo tercero del original, sin embargo, la dejamos aquí también apuntada está siendo objeto de estudio en Alemania, y cabe afirmar que la litigiosidad tributaria en este país parece estar más que razonablemente encauzada, en cuanto que los conflictos, que no son pocos, se resuelven en plazos que en España parecerían inverosímiles y de una forma que se considera razonablemente satisfactoria por las diversas partes implicadas.

Ahora bien, el adecuado entendimiento de la manera alemana de abordar la cuestión de la conflictividad tributaria requiere una consideración general sobre la misma, pues la confrontación de la cuestión en este país con un planteamiento racional de lo que se puede hacer, probablemente, nos permita comprender las razones de su razonable funcionamiento, lo que permitiría más fácilmente su posible utilización o rechazo como modelo. O, al menos, la utilización o rechazo de algunos de sus elementos principales.

Parece que la conflictividad en España está marcada por las actuaciones de la Inspección de los tributos, o, tras la Ley General Tributaria de 2003, que atribuye importantísimas potestades de comprobación a los órganos de gestión tributaria, por las actuaciones de control tributario (para entenderse, de inspección al margen del procedimiento inspector) realizadas por los órganos de gestión.

Por ello, no es baladí el análisis de las medidas con las que se puede contar en el procedimiento inspector, o, más ampliamente, en los procedimientos de comprobación tributaria, que podrían contribuir a disminuir la conflictividad del procedimiento inspector y que, en su caso, podrían ser extensibles a todas las actuaciones de control realizadas por la Administración tributaria.

2.2.1. LOS PASOS PARA DISMINUIR LA CONFLICTIVIDAD EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

En los sistemas con liquidación del impuesto por la Administración tras la declaración por el contribuyente, tal como sucede con los impuestos más significativos en Alemania (los impuestos sobre la renta tanto en sede de las personas físicas como en las jurídicas), excluido el IVA, que es objeto de autoliquidación, el mecanismo para liquidar el impuesto plantea

problemas de conflictividad similares a los que surgen en el procedimiento inspector, aunque de un modo menos intenso. Dada la rapidez de estos procedimientos, que concluyen a gran velocidad con la liquidación administrativa, los mismos atraen la atención, no directamente sobre esta fase procedimental, sino sobre la fase siguiente, de solución de conflictos, mediante los recursos administrativos y jurisdiccionales, que serán objeto de estudio con posterioridad.

Por ello, conviene centrarse en las medidas para evitar la conflictividad en los procedimientos de inspección, que son, *ex definitione*, una fuente clave de conflictos. Estos aparecen a menudo al final del procedimiento inspector mediante una queja o un recurso contra la liquidación tributaria practicada. Aquí la cuestión se plantea en los mismos términos que en relación con las liquidaciones practicadas al margen del procedimiento de inspección por los órganos de liquidación, estrictamente sobre la base de las declaraciones de los contribuyentes

Pero los conflictos pueden surgir, y de hecho surgen, en cualquier momento durante el procedimiento de inspección, que por naturaleza es altamente conflictivo. Por ello, no cabe duda de que muchos de estos conflictos podrían y deberían resolverse durante dicho procedimiento, antes de alcanzar un carácter más formal, que los lleve a la fase del recurso administrativo

Una buena formación y una actitud razonable por parte de los inspectores son quizá los elementos más importantes para conseguir este objetivo. Aquí es donde los sistemas alternativos de solución de conflictos (en su sentido más estricto de utilización de fórmulas de entendimiento entre la Administración y los contribuyentes) juegan un papel fundamental en manos del inspector, dado que los acuerdos informales constituyen una característica inevitable del procedimiento de inspección.

Esto se debe a que las prácticas administrativas en el procedimiento inspector están condicionadas por dos circunstancias que justifican la aparición de diferentes tipos de acuerdos:

- La normativa tributaria es abundante, demasiado cambiante, aislada y difícil de entender, incluso para los expertos, lo que produce un alto nivel de incertidumbre que no casa bien con los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

- La imposibilidad de cubrir el ámbito total cuantitativa y cualitativamente de los hechos relevantes para la norma tributaria. Los hechos en los asuntos fiscales son extremadamente numerosos (considérese simplemente el número de apuntes contables de una empresa mediana) y pueden tener interés, o no tenerlo, para la Administración tributaria, dependiendo de diversas circunstancias. Esto supone la necesidad de tomar en cada caso una decisión sobre el cumplimiento por estos hechos, y/o por su documentación, de determinados requisitos a la luz de la normativa vigente, lo que no es una cuestión fácil.

Ello tiene como consecuencia que la rutina del trabajo de la Inspección de los tributos, necesariamente, implique un número importante de decisiones que se han de tomar con rapidez, a medida que avanza el procedimiento y se van documentando sus resultados, que no van a poder normalmente incorporar todo el detalle de la situación, sino el resultado de la misma una vez realizado el correspondiente análisis y adoptada la decisión correspondiente. En un número importante de ocasiones, la manera más adecuada, más razonable, de resolver estos pequeños pero muy numerosos problemas de decisión que van surgiendo es recurrir a «acuerdos informales» entre el inspector y el contribuyente, que así determinan muchos detalles en el procedimiento de inspección.

Por ejemplo, si el tamaño de una empresa hace físicamente imposible el comprobar factura por factura todos los gastos de viaje, no es de extrañar que se produzca un acuerdo entre el inspector y el contribuyente para extender los resultados del análisis por muestreo realizado, o para fijar un porcentaje o importe concreto que es el que se consideraría deducible.

Prácticas de este tipo son comunes en los procedimientos de Inspección en todos los países de nuestro entorno jurídico. Dado que son una característica del trabajo del día a día, difícilmente se pueden considerar como sistemas alternativos de solución de conflictos. Pero, no cabe duda de que se trata de la utilización de fórmulas cooperativas de actuación entre Administración y contribuyente, con un cierto nivel de utilización de elementos negociales, y que, si estas prácticas no se llevan a cabo adecuadamente por parte de los inspectores, los conflictos que suelen evitar aparecen más tarde en el procedimiento, a través de los recursos contra la liquidación practicada.

Por ello, la importancia de una actitud razonable y cooperativa por parte de la Administración tributaria no debe nunca subestimarse, a la hora de evitar conflictos. La mejor manera de evitar los conflictos tributarios es disponer de una Administración tributaria bien organizada, preparada y dirigida, lo que resulta particularmente aplicable a la función de inspección, donde un sistema de incentivos en base a las «cuotas descubiertas» podría jugar un papel devastador si no se maneja adecuadamente.

Por otra parte, el procedimiento inspector normalmente concluye con el Informe del inspector sobre la situación fiscal del contribuyente, que incluye las modificaciones que considera apropiadas. En muchos países este trámite no es propiamente la liquidación tributaria, sino que el inspector refleja en este documento los resultados del trabajo realizado en base a los hechos comprobados y la normativa aplicable, así como la propuesta de liquidación tributaria, que es formalmente practicada por el responsable de la sección de Inspección.

Como una manera tradicional de evitar conflictos es frecuente en muchos países que se prevea por la normativa del procedimiento inspector el tener en cuenta el acuerdo o desacuerdo del contribuyente con la propuesta del inspector, y que, en caso de desacuerdo, se ofrezca un período de tiempo para que el contribuyente defienda su posición ante la propia Inspección. Esta fase todavía no se considera incluida dentro del sistema de recursos, ya que aún no ha sido tomada la resolución administrativa, sino que es todavía una fase más dentro del procedimiento inspector.

En la medida en que es frecuente que algunos temas queden abiertos a discusión después de que el inspector finalice su trabajo y realice su propuesta, y que ello podría originar la confrontación con el contribuyente, es frecuente que en los diversos países se intente realizar un último esfuerzo para evitar la conflictividad. Debido a esto, si la comunicación directa entre el contribuyente y el funcionario responsable del caso en la sección de Inspección no resuelve el conflicto, se tiende a considerar la posibilidad de establecer una mediación por una tercera parte, o bien utilizar otros mecanismos de ADR (*alternative dispute resolution*, es decir, sistemas alternativos negociales de resolución de conflictos).

Lo cierto es que, en general, se considera que solo una vez que se hayan agotado todas las posibilidades de acuerdo en esta fase previa, se debería

dictar la resolución administrativa a través del acto administrativo de liquidación.

Este objetivo puede alcanzarse estableciendo (como de hecho se hace en algunos países), como última etapa en el procedimiento inspector, una especie de mecanismo de mediación o conciliación consistente, por ejemplo, en la intervención del jefe de la sección de Inspección, o una tercera persona fuera de la sección de Inspección, pero dentro de la propia Administración Tributaria (por ejemplo de la sección de recursos), que de un modo flexible y no demasiado formal, a través de discusiones telefónicas o de entrevistas personales con el contribuyente, con una breve y simple documentación del resultado, intentan llegar a un acuerdo con el mismo, que evite el litigio sobre la liquidación a practicar.

Existen modelos en este sentido, que funcionan de forma eficiente tal como señalaremos *infra*, como los sistemas alternativos de solución de conflictos que se utilizan también en los procedimientos de comprobación en Estados Unidos, con los que se evitan conflictos mediante técnicas de mediación utilizadas por funcionarios de la Oficina de Recursos del IRS (*Internal Revenue Service*, es decir, la Agencia Tributaria americana) que actúan como mediadores, no ya en el propio procedimiento de revisión, que constituye su tarea tradicional, sino en la fase previa a la adopción del acuerdo de liquidación. La mejor característica de estos procedimientos es que, siendo flexibles y orales, al mismo tiempo implican un cierto grado de formalización que permite su control, disminuyendo las posibilidades de mala utilización y de abuso y garantizando al mismo tiempo sus efectos legales. Asimismo, como también apuntaremos más adelante, en el procedimiento de inspección alemán existe una práctica regulada de negociación con el contribuyente en base al parágrafo 201 de su Ordenanza Tributaria conforme al cual el Inspector actuario remite al administrado un pre-informe que conduce a un acuerdo final entre las partes sobre la regularización tributaria que se produce en cada una de las situaciones particulares producidas.

En definitiva, en numerosos países se suele considerar que para disminuir la conflictividad la Administración Tributaria debe favorecer el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente. Por otra parte, la experiencia demuestra que el comportamiento razonable de los contribuyentes es más común de lo que los responsables de algunas Administraciones Tributarias

tienden a creer. Precisamente estas consideraciones están en la base del cumplimiento cooperativo patrocinado por la Organización de la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE).

Por otro lado, un comportamiento frecuente no razonable por parte de los contribuyentes debería alertar sobre la posibilidad de un comportamiento no razonable por parte de la Administración Tributaria. La racionalidad económica impone sus reglas y una de las primeras para un agente económico es evitar conflictos. No debemos olvidar que la Administración Tributaria no es en este sentido un agente económico; por lo tanto, cuando son excesivamente frecuentes los conflictos, una aproximación racional al problema debería conducir a buscar sus causas, en primer lugar, en la actuación de la Administración Tributaria, o de los poderes públicos en general, porque no cabe duda de que la legislación tributaria y su aplicación por los tribunales también pueden ser una fuente importante de conflictos.

2.2.2. *EL ADECUADO FUNCIONAMIENTO DE LOS MECANISMOS DE REVISIÓN*

La adecuada toma en consideración de lo que se acaba de señalar requiere, sin embargo, un sistema de control de la actuación administrativa en relación con los resultados en las sucesivas instancias revisoras, sin el cual, simplemente, no puede funcionar ningún sistema que pretenda reconducir la conflictividad a términos razonables, pues, qué duda cabe de que si no se toman las medidas oportunas, a la vista de los resultados del control jurisdiccional sobre la actuación administrativa, ésta seguirá generando los mismos conflictos.

Al margen de esto, es preciso un adecuado diseño del sistema de recursos contra los actos de la Administración Tributaria, que tienda a garantizar que en la medida de lo posible, el conflicto se agota en vía administrativa⁽²⁰⁾.

Teniendo esto en cuenta, se ha de subrayar que no parece que tengan mucho sentido las discusiones sobre hechos en los recursos ante la propia

(20) Vid. el análisis realizado por ESPEJO, I./ THURONYI, V., en *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Tax Law Note, diciembre 2013, Fondo Monetario Internacional.

Administración Tributaria, y, mucho menos, ante los Tribunales de Justicia. A diferencia de la función de inspección, los sistemas de recursos no tienen como función la de investigar hechos. Por ello, cuando el conflicto surge en torno a la determinación de los hechos, una posibilidad, que podría ser altamente aconsejable, es alcanzar un acuerdo sobre estos hechos entre el contribuyente y la Oficina de Recursos que, debidamente documentado, llevaría estos hechos al tribunal como probados.

Por el contrario, si los hechos no están debidamente documentados por el inspector y no se ha alcanzado un acuerdo sobre los mismos en la fase de recurso administrativo, estos tendrán que ser probados por la parte interesada ante el tribunal. Por ello, el juez, en la fase previa al juicio oral, también podría desempeñar un papel importante como mediador para que las partes fijen consensuadamente, al menos, los hechos en cuestión.

Por otra parte, en la consideración de las posibilidades de reducir la litigiosidad mediante sistemas alternativos de solución de conflictos es relevante la distinción entre dos clases distintas de acciones administrativas: acciones estrictamente sujetas a las normas y acciones en las que se permite alguna discrecionalidad a la Administración Tributaria. Esta discrecionalidad puede estar expresamente contemplada en la ley o puede derivar de una situación objetiva en casos en donde se necesita algún criterio personal, lo que es frecuente en la aplicación del Derecho tributario, dada su abundante remisión a conceptos económicos o a conceptos jurídicos indeterminados.

En estos casos no tiene sentido someter la cuestión a los tribunales, para que estos impongan su criterio sobre el de la Administración. Si existe algún grado de discrecionalidad concedido a la Administración Tributaria, este tiene que respetarse, en principio, por los tribunales, pues ésta es una cuestión de distribución de competencias entre los diferentes poderes del Estado. Por ello, cuando la Administración tributaria está autorizada a ejercer un cierto grado de discrecionalidad, de manera que el cometido del poder judicial se ha de limitar a controlar que dicha discrecionalidad se ha ejercido de forma razonable, no arbitrariamente, y de acuerdo con las normas y principios aplicables, lo más razonable sería intentar ejercer esta discrecionalidad tomando en consideración el punto de vista del contribuyente y llegando a un acuerdo razonable sobre el mismo.

Cuando no se ha podido alcanzar el consenso en fases previas y el contribuyente no está de acuerdo con la resolución administrativa surge el conflicto, que se materializa mediante el recurso del contribuyente contra la actuación administrativa. En esta línea, cabe distinguir tres grandes alternativas en relación con estos recursos:

- *Reclamaciones ante la propia Administración tributaria que gestiona los tributos*

Es generalizada la consideración de que un sistema razonable de recursos o reclamaciones tiene que ofrecer la posibilidad de recurrir primero ante la oficina de reclamaciones de la propia Administración Tributaria. Es frecuente, desde luego en los países pertenecientes al área del denominado sistema de Derecho administrativo (curiosamente denominados sistemas de Derecho civil en el ámbito anglosajón), que las reclamaciones ante la Administración tributaria sean un prerrequisito para acudir ante los tribunales.

Este no es el caso de Estados Unidos donde los contribuyentes pueden presentar sus reclamaciones directamente ante los tribunales. Pero, en este caso, el contribuyente no puede recuperar las costas judiciales cuando gana. En Alemania, España y muchos países de sistema continental se deben agotar los recursos en vía administrativa antes de recurrir ante los tribunales.

La razón principal para esto es la eficiencia, dado que en la mayoría de los casos los conflictos se pueden resolver de un modo más eficiente a nivel administrativo. Ahora bien, para cumplir su función, este procedimiento debería ser flexible y rápido y debería ser independiente de la oficina que dictó la resolución. Es decir, este sistema exigiría la existencia de una Oficina de Recursos independiente en el organigrama de la Administración Tributaria.

- *Reclamaciones ante órganos especiales, dentro o fuera de la Administración tributaria, diferentes de los órganos que gestionan los tributos y pertenecientes al poder ejecutivo y no al poder judicial*

Se trata de órganos cuasi judiciales, colectivos, lo que supondría la diferencia fundamental con el sistema anterior. Esta posibilidad,

sin embargo, tiene algunos inconvenientes, en cuanto que alarga el acceso a la justicia de los auténticos tribunales, los judiciales, por lo que no es utilizada con carácter general en los países más avanzados y con mayor tradición democrática, que prefieren invertir sus recursos en una sencilla oficina de reclamaciones que funcione adecuadamente. No obstante, este tipo de órganos, en algunos países, cumple una función de encuentro entre Administración y contribuyente, como sucedía tradicionalmente en España con las Juntas de Evaluación Global o los Jurados Tributarios, con un relevante papel de fijación consensuada de hechos en casos particularmente difíciles, como pueden ser las cuestiones de valoración o lo que en España se denominan estimaciones indirectas.

— *Reclamaciones ante los tribunales pertenecientes al poder judicial*

Después de la reclamación ante la sección de reclamaciones de la propia Administración tributaria, o, en su caso, ante los mencionados órganos cuasi judiciales, como sucede en España con los tribunales económico administrativos, si el contribuyente no está de acuerdo con la decisión tomada, puede recurrir ante los tribunales de justicia.

Este recurso puede estar organizado en una o dos instancias ante diferentes tribunales, si bien razones de eficacia aconsejan que esta segunda instancia se limite a casos específicos, como, de hecho, sucede en la mayoría de los países⁽²¹⁾. Así, por ejemplo, en España sólo acceden al Tribunal Supremo los asuntos por encima de una determinada cuantía y, por otra parte, con carácter general no son susceptibles de acceso a la casación las cuestiones de prueba.

En cualquier caso, es consideración generalizada que los jueces que tratan los temas fiscales deben tener la necesaria especialización técnica.

(21) La profesora RUIBAL PEREIRA, L., distingue dos modelos de Administración diferente en cuanto que en los países de sistema continental como el nuestro, prevalece un sistema especialmente garantista anclados en el principio de legalidad y de seguridad jurídica («Administración de la planificación») frente al de corte anglosajón donde prevalece el principio de eficacia frente al resto de postulados («Administración de riesgo»); cfr. «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Crónica Tributaria*, n.º 134, 2010, p. 147.

Dentro de los sistemas tradicionales de solución de recursos, constituidos por las etapas que se acaban de señalar, se plantea la posible introducción de algunos mecanismos de ADR, es decir, de fórmulas de colaboración entre Administración y contribuyente y de solución consensuada del conflicto.

2.2.3. ESPECIAL CONSIDERACIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JURISDICCIONALES

Dejando al margen la actuación de los órganos cuasi judiciales antes mencionados, que, en general, en los países desarrollados con tradición democrática no se suelen considerar la mejor solución (al no poder sustituir al control jurisdiccional y no ser especialmente eficientes)⁽²²⁾, las posibles vías para recurrir, y la posible utilización en las mismas de mecanismos de ADR son las siguientes.

2.2.3.1. Los recursos administrativos

La primera etapa de un adecuado sistema de revisión de los actos administrativos en materia tributaria parece que debería ser la reclamación dentro de la propia Administración tributaria, en cuanto que éste es el sistema más rápido y menos gravoso para el contribuyente, al mismo tiempo que ofrece a la Administración la oportunidad de revisar sus decisiones y corregir sus posibles errores, pues resulta de interés disponer de mecanismos (v.gr. a través de la revocación de actos, o la corrección mediante el procedimiento para subsanar errores aritméticos, materiales, de hecho) para corregir los errores que puedan ser cometidos por la Administración Tributaria.

Este procedimiento debería ser gratuito y sin necesidad de que el contribuyente tenga que nombrar un representante o un asesor fiscal. Por lo que se refiere al aspecto organizativo, la solución más eficiente parece que

(22) Así, por ejemplo, estos «tribunales» no existen en Alemania, pues los que existían, similares a nuestros tribunales económico administrativos, se transformaron en auténticos órganos jurisdiccionales a todos los efectos en 1968. Vid. ESPEJO, I./ THURONYI, V., *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Tax Law Note, diciembre 2013, Fondo Monetario Internacional.

podría consistir en tener dentro de la organización normal de la Administración tributaria una oficina especial para la solución de recursos.

Efectivamente, parece aconsejable disponer dentro de la Administración tributaria de una oficina de reclamaciones bastante independiente, y que, en su caso, tenga la posibilidad de llegar a acordar transacciones o acuerdos con el contribuyente teniendo en cuenta los riesgos que en todo caso conlleva el litigio. Si existe este sistema y funciona, la mayoría de los conflictos pueden resolverse antes de acudir a los tribunales⁽²³⁾.

En algunos países no existe esta oficina especial de resolución de recursos dentro de la propia Administración Tributaria, siendo la misma oficina que tomó la decisión la encargada de analizar la reclamación. En el caso español no existe en la Agencia Estatal de Administración Tributaria ninguna Oficina independiente especializada en la solución de los recursos que se presenten frente a su actuación. No parece, sin embargo, que este sea el mejor sistema para evitar litigiosidad⁽²⁴⁾.

La oficina de reclamaciones podría, en principio, seguir el esquema organizativo del resto de la Administración Tributaria, lo que significa que tanto en los niveles territoriales (locales o regionales) como en los niveles centrales podrían existir oficinas de reclamaciones que resuelvan los conflictos tributarios relacionados con las oficinas de la Administración Tributaria a las que pertenecen, al mismo nivel organizativo que las secciones de inspección, o incluso a un nivel superior, pero nunca a uno inferior, pues no tiene sentido, ni lógico, ni jurídico, ni práctico, que órganos de nivel inferior revisen la actuación de órganos de un nivel superior.

Estas oficinas de reclamaciones dentro de la propia Administración Tributaria deben ser independientes fáctica y organizativamente de las secciones u oficinas cuyos actos revisan. Por esta razón, el responsable de la oficina de reclamaciones no debe tener una relación jerárquica con los responsables de tomar las decisiones revisables, ni estar sujeto a ningún tipo de instrucciones por parte de estos, sino que debe estar subordinado directamente al jefe de la correspondiente Delegación de Hacienda o a un

(23) Vid. THURONYI, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, 2003, p. 218.

(24) Vid. ESPEJO, I./THURONYI, V., *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Tax Law Note, diciembre 2013, Fondo Monetario Internacional.

tercero, por ejemplo, una oficina o departamento nacional de solución de reclamaciones.

Los funcionarios de las oficinas de resolución de reclamaciones deberían buscar el interés público aplicando correctamente la norma tributaria y no los intereses recaudatorios de la Administración, teniendo la obligación de analizar objetivamente los casos planteados, con independencia de la habilidad del contribuyente para defenderse. Se trata, en definitiva, del principio de revisión de oficio de todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por el contribuyente, que, por otra parte, es el que se proclama en nuestro sistema de resolución de recursos administrativos.

Los funcionarios de estas oficinas de reclamaciones deben ser funcionarios de la Administración Tributaria con experiencia previa en Inspección y buena preparación jurídica, especializados por impuestos y problemas procedimentales, normalmente trabajando de forma individual en los casos que se les asignen, y con independencia de criterio y responsabilidad en el ejercicio de su trabajo, para lo cual deben de estar convenientemente identificados los expedientes que les son atribuidos y deben firmar las correspondientes decisiones.

La independencia también se puede fortalecer mediante un procedimiento adecuado y transparente de selección, con publicidad de las vacantes, y unos criterios mínimos de cualificación, que garanticen una alta especialización. También, para garantizar la independencia es necesario que los funcionarios en estas oficinas dispongan de seguridad en el puesto, pues de estar sujetos a libre remoción, la independencia de criterio sería difícil de garantizar. Esto podría conseguirse mediante el establecimiento de un plazo fijo en el puesto de trabajo o estableciendo un procedimiento estricto para remover a los funcionarios del mismo.

El procedimiento de reclamación ante esta oficina debe ser flexible, informal y rápido, pues la clave de esta primera etapa tiene que ser su rapidez. Por tanto, la recaudación debería retrasarse hasta que se alcance una decisión en la misma.

En la mayoría de los países se considera aconsejable la posibilidad de discusión del caso por parte del contribuyente con el funcionario encargado del caso dentro de esta oficina de reclamaciones. Para ello, deben estar a disposición del contribuyente un conjunto de herramientas flexibles de co-

municación como el e-mail, llamadas telefónicas, etc. Y, a solicitud del contribuyente, se considera que debe ser posible realizar entrevistas personales con el funcionario responsable del caso, pues se considera fundamental que en este procedimiento el contribuyente tenga la posibilidad de discutir personalmente el caso con los funcionarios de la oficina de reclamaciones, que deben tratar de entender su postura, evitando los conflictos dentro de lo posible y tratando de alcanzar un acuerdo. Esto es así, desde luego, en Estados Unidos y en Alemania, además de ser la regla en los países desarrollados⁽²⁵⁾.

Si en estas conversaciones se llega a un acuerdo que se extienda a los hechos y a la normativa aplicable, el caso debería darse por resuelto. Si esto no es posible, debería ser posible un acuerdo sobre los hechos si la sección de auditoría hizo un trabajo razonable de comprobación. En otro caso, la sección de reclamaciones debe entrar a analizar los hechos, intentando resolverlos con el contribuyente y, si no es posible, documentarlos suficientemente en orden a facilitar la tarea de los tribunales de justicia.

El principal objetivo de esta etapa del procedimiento es el evitar la escalada del conflicto, dando al contribuyente la posibilidad de defender su caso y llamar la atención a los funcionarios de la sección de recursos sobre la posibilidad de que pueda tener razón o que pueda defender una postura razonable que podría ser aceptada, o conseguir un compromiso, en lugar de recurrir al litigio. Y ello porque se considera que cuanto antes se solucione el conflicto antes se resolverá el problema de raíz.

El modelo para este tipo de oficinas podría ser el de las oficinas de reclamaciones alemanas que están ubicadas en cada una de las diferentes oficinas de la Administración Tributaria⁽²⁶⁾. Otro modelo para este sistema podría ser el trabajo de los funcionarios de las Oficinas de Recursos en el *Internal Revenue Service* americano.

Ahora bien, a criterio de la Administración Tributaria, no debería necesitarse agotar la etapa de reclamación ante estas oficinas en los casos de problemas de interpretación legal cuando la Administración tributaria tiene

(25) Vid. ESPEJO, I./THURONYI, V., *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Tax Law Note, diciembre 2013, Fondo Monetario Internacional.

(26) Como veremos, la Administración alemana se sirve de este sistema, siendo esta la principal manera de encauzar y resolver la conflictividad tributaria.

una postura definitiva que es necesario confirmar ante los tribunales. En este caso, se debe abrir una vía rápida hacia los tribunales de justicia para que el contribuyente pueda recurrir la decisión administrativa, sin necesidad de previa resolución del recurso administrativo. Dado que no tiene sentido discutir en un caso particular lo que es un criterio administrativo general, en estos casos, la Administración debería poder enviar directamente el asunto a los tribunales de justicia competentes.

Los procedimientos alternativos de solución de conflictos juegan o podrían jugar un papel fundamental en esta fase, en orden a la evitación de conflictos ante los tribunales, en los casos en que la ley o los hechos involucrados no están claros y los contribuyentes y los funcionarios de la Administración tributaria no han conseguido alcanzar un entendimiento mutuo en fases previas. En la medida que la Administración tributaria debe intentar evitar conflictos, se considera que solamente debe judicializarse un asunto cuando se tenga una postura clara y definitiva sobre una interpretación legal que resulta ambigua o confusa, y por supuesto, en los casos de posturas manifiestamente irrazonables por parte del contribuyente.

2.2.3.2. Los recursos jurisdiccionales

Después de reclamar ante la Administración tributaria el contribuyente puede todavía estar en desacuerdo con el resultado, en cuyo caso puede acudir ante los Tribunales de justicia.

En algunos países desarrollados, los tribunales administrativos que previamente venían conociendo de la revisión de actos administrativos en materia tributaria evolucionaron hasta transformarse en tribunales especializados integrados totalmente en el sistema judicial, como jurisdicción especializada. Este es el caso de Alemania, donde en el año 1968 los tribunales económico-administrativos se transformaron en tribunales tributarios especializados integrados en el poder judicial y en Canadá, que en 1983 creó el Tribunal Tributario (judicial) en lugar de la previa Comisión Tributaria, administrativa.

Los recursos ante los tribunales de justicia constituyen la última instancia en el procedimiento de revisión de actos administrativos. Pueden existir uno o dos niveles, en cuyo caso la primera sentencia judicial puede apelarse ante la segunda instancia judicial.

Normalmente, el número de instancias ante las que se puede recurrir (uno, dos, o incluso tres niveles) depende de la organización general del sistema judicial y en particular de la organización de los recursos contra las decisiones administrativas, aunque pueden existir reglas especiales para los impuestos.

Es una regla bastante general que los tribunales de apelación no entran en los casos normales en cuestiones de hecho. El principio de apreciación directa de la prueba, conjuntamente con el carácter más formal de los Tribunales Supremos es la razón para ello. Por otra parte, mientras que un tribunal de nivel superior tiene un papel claro en la solución de cuestiones legales, en cuanto debe tener un mayor conocimiento, estando encargado de unificar la jurisprudencia de nivel inferior, en principio, no existen razones específicas para considerar que están mejor preparados para conocer los hechos y apreciar las pruebas.

La decisión sobre si el caso está o no sujeto a revisión por el Tribunal Supremo es un asunto específico del país, que depende de la organización del sistema judicial. Así, puede ser una decisión a tomar por el juez o tribunal del primer nivel de revisión, como es el caso de Alemania, o puede ser una decisión del tribunal de nivel superior, como es el caso de la *Suprem Court* de los Estados Unidos.

En la medida en que el sistema y la transparencia son siempre deseables, el control jurisdiccional de los conflictos tributarios se debe integrar plenamente en el sistema judicial con las menores diferencias organizativas y procedimentales posibles con respecto a las normas generales de procedimiento. No obstante, se deben considerar algunas peculiaridades, conectadas con la necesaria especialización de los tribunales tributarios. En relación con esta cuestión existen 3 posibilidades:

1. Tribunales generales que se encargan también de la revisión de los casos tributarios.
2. Tribunales generales con salas especializadas en temas tributarios.
3. Tribunales especializados en asuntos tributarios.

La última solución suele ser la mejor, dada la dificultad de los asuntos tributarios y su elevado volumen, referente a asuntos, y respecto de la cuantía de los mismos. Nótese que los conocimientos en materia tributaria son ciertamente complejos, requiriéndose en numerosos casos una alta espe-

cialización en asuntos legales pero también un buen conocimiento de la contabilidad, en la medida que la tributación de las sociedades supone una serie de consideraciones contables. También es deseable un conocimiento razonable del funcionamiento de la Administración tributaria. En definitiva es necesaria una profunda especialización.

Por ello, la mejor manera de enfrentarse a este problema es teniendo juzgados o tribunales tributarios como una rama especializada dentro del sistema judicial. Esta especialización significa incluir en la misma rama judicial a todos los tribunales que tratan de temas tributarios, tanto las primeras como las segundas instancias. La organización más general y aconsejable es la que consiste en varios tribunales de primera instancia a nivel territorial, que tratan los casos de sus respectivo territorio, y un tribunal central de apelación, que trata principalmente de los temas legales y que solo excepcionalmente se ocuparía de los hechos.

Si la regla general es la falta de especialización de los jueces, parece aconsejable un procedimiento escrito y el trabajo de un tribunal, en la medida que esto puede garantizar mejor la calidad en el análisis del caso. Cuando los jueces son expertos y tienen buenos conocimientos parece aconsejable un procedimiento oral dirigido por el juez y con libre intervención de las partes (contribuyente y Administración tributaria), en la medida que esto acelera el procedimiento. En este caso, el juez puede jugar un papel importante como mediador o conciliador.

Un modelo de este sistema es el alemán como desarrollaremos más adelante. Nótese que Alemania tiene un sistema especializado de tribunales tributarios donde los jueces son especialistas en materia tributaria (de hecho, muchos proceden de la propia Administración tributaria) que juegan un papel importante en el procedimiento, analizando los hechos con las partes y tratando de que éstas alcancen un acuerdo razonable en la solución del caso. Para ello, como veremos, el juez convoca a las partes a una reunión previa donde cada parte presenta sus puntos de vista. Como un experimentado profesional tributario el juez intenta convencer a las partes para encontrar una solución razonable dejándoles ver cuál podría ser la decisión en caso contrario. De esta manera se resuelven muchos casos. El juez redacta acta de la reunión y del acuerdo y, en el caso de que sea necesario, la Administración tributaria emitirá una nueva liquidación, y, en su caso, el contribuyente retirará el recurso.

CAPÍTULO II

LOS SISTEMAS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO⁽¹⁾

(1) Este capítulo ha sido elaborado por ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C.

1. PLANTEAMIENTO

Los sistemas alternativos de resolución de conflictos pueden adoptar múltiples formas y ser clasificados desde diferentes puntos de vista. Pueden encontrarse antes de la presentación de la declaración o después, y pueden ser generales o específicos para un contribuyente o grupo de contribuyentes⁽²⁾.

En un sentido amplio, la expresión «sistemas alternativos de resolución de conflictos» puede referirse a procedimientos de solución de conflictos diferentes de los judiciales. En este sentido, incluso los sistemas de recursos dentro de la propia Administración tributaria podrían ser considerados como tales.

Por otra parte, la expresión «sistemas alternativos de solución de conflictos» puede usarse para referirse al cumplimiento por la Administración tributaria de su obligación de asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones y de clarificar la normativa aplicable, así como a modos tradicionales y antes conocidos de hacer las cosas en el trabajo diario de la Administración cuya característica es la razonabilidad, en el sentido de que la Administración escucha al contribuyente, presta atención a sus puntos de vista y acepta la posibilidad de que estos puedan ser correctos, procurando alcanzar acuerdos que eviten el conflicto.

Estas formas tendrían que aplicarse con carácter general como una manera natural de entendimiento entre los contribuyentes y la Administración

(2) Vid. ESPEJO, I./THURONYI, V., *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, Tax Law Note, diciembre 2013, Fondo Monetario Internacional. Vid., también, ESPEJO POYATO, I. «Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario», Quincena Fiscal Aranzadi num.10/2014 parte Estudio.

tributaria debiendo ser un *modus operandi* habitual en las relaciones administrativas con los administrados, pues su efecto es evitar que los conflictos surjan a causa de una actitud irrazonable. Y es que no cabe duda de que la razonabilidad impone una suerte de negociación en muchos pasos de los procedimientos tributarios.

Este tipo de negociación, suave e inevitable, conectada con actuaciones administrativas que encierran un cierto grado de discrecionalidad, no es un procedimiento alternativo de solución de conflictos, sino la naturaleza misma de una actuación razonable y el reconocimiento del papel del diálogo entre la Administración tributaria y el contribuyente, que, desde luego, debe caracterizar la actuación administrativa en una democracia.

Los denominados sistemas alternativos de solución de conflictos pueden ser especialmente adecuados para casos de dudas en la interpretación de la ley, por medio de consultas (sistema que goza de amplia tradición en numerosos países, y, desde luego, en España,) y también jugar un papel relevante previamente a la presentación de declaraciones, resolviendo problemas fácticos recurrentes por medio de acuerdos de valoración de transacciones futuras o por medio de procedimientos para resolver problemas fácticos futuros, como los Acuerdos Previos sobre Precios de transferencia (en adelante APAS), que ya cuentan desde hace décadas con cierto bagaje en nuestro país.

Por otro lado, también se suelen mencionar como sistemas alternativos los sistemas de relaciones privilegiadas con los contribuyentes, como la «enhanced relationship» del modelo holandés, que empieza a ser seguida, de un modo u otro, por muchos países, en base a la idea de cooperación con los contribuyentes cumplidores, que, sin embargo, nunca debió dejar de ser un rasgo distintivo de la actuación de la Administración tributaria, pues, en general, una actitud cooperativa con los contribuyentes puede evitar un número importante de conflictos.

Aunque, como se acaba de señalar, esto no debería ser ni nuevo ni alternativo, lo cierto es que este tipo de actitud puede ser potenciado por medio de relaciones privilegiadas con algunos contribuyentes y que, desde un punto de vista de eficiencia, las relaciones de especial cooperación son especialmente apropiadas para los grandes contribuyentes

debido a su número reducido, los importes normalmente en juego y su mayor capacidad de cuestionar las decisiones de la Administración tributaria.

Por otra parte, en la tributación de los grandes contribuyentes hay siempre cuestiones controvertidas por naturaleza y de larga duración, tales como los precios de transferencia. Esta es la razón por la que este tipo de relación es especialmente adecuada para resolver los problemas de precios de transferencia y similares sobre una base permanente y diaria⁽³⁾. De ahí que el estudio del «Forum de Administraciones Tributarias de la OCDE sobre Intermediarios Tributarios» (2008) recomiende una relación privilegiada entre las Administraciones Tributarias y los grandes contribuyentes. En el mismo sentido, también resulta de interés el estudio del citado «Forum creando un cumplimiento fiscal transparente en bancos» (2009), así como el «Forum sobre el marco para un código de conducta voluntario para las Administraciones Tributarias y los bancos» (2010).

Ahora bien, las técnicas de relación basadas en una actitud cooperativa por parte de la Administración y de los contribuyentes cumplen la función fundamental de evitar que surja el conflicto. Por el contrario, las técnicas que pasamos seguidamente a analizar tienen la finalidad de resolver concretas disputas ya surgidas.

Efectivamente, la expresión «sistemas alternativos de solución de conflictos» (ADR) también se puede referir a algo que, efectivamente, es alternativo, en cuanto un procedimiento alternativo de solución de conflictos diferente de los sistemas tradicionales de solución de recursos, a través de la negociación, tradicionalmente excluida del campo del Derecho público. La característica de este enfoque es un cierto nivel de formalización del proceso de negociación.

La idea que subyace a estos sistemas es la necesidad de ofrecer la posibilidad de alternativas no confrontacionales para resolver conflictos, de manera que el procedimiento seguido por las decisiones conflictivas de la Adminis-

(3) Vid. la publicación de la OCDE sobre «Afrontando efectivamente los retos de los precios de transferencia» (2012). Este informe es el resultado de un trabajo encargado por el Forum de Administraciones Tributarias y realizado por un grupo de estudio dirigido por el Reino Unido.

tración tributaria concluya con un acuerdo con el interesado y el litigio sea sustituido por otros procedimientos más flexibles y menos costosos para el contribuyente, al mismo tiempo que más eficientes para la Administración Tributaria. Por ello, existe una tendencia en las diversas Administraciones Tributarias hacia una generalización de los sistemas alternativos de solución de conflictos.

La principal preocupación a tener en cuenta en relación con estos procedimientos se refiere a los principios de legalidad e igualdad en la tributación que deben lógicamente quedar salvaguardados⁽⁴⁾.

Ahora bien, algunas disposiciones legales están abiertas a diferentes interpretaciones razonables. Cuando esta posibilidad afecta a casos que son repetitivos, parece que la necesidad de una clarificación general es inevitable desde la perspectiva de los citados principios, por lo que los conflictos en estos casos deben ser resueltos por los tribunales, si no se resuelven, preferente y previamente, mediante reglamentaciones o decisiones interpretativas de la Administración de alcance general. Por el contrario, cuando estos problemas interpretativos aparecen en casos aislados, puede ser más eficiente resolverlos por medio de sistemas alternativos de solución de conflictos si las partes están dispuestas a encontrar una solución razonable, mediante acuerdo entre ambas.

Por otra parte, en relación con los hechos, en materia tributaria es frecuente que no exista una verdad objetiva que se pueda encontrar por un investigador imparcial. Como resultado, la cuestión no es la de establecer la existencia de ciertos acontecimientos, sino mas bien la de interpretar una serie de pruebas. En estos casos los sistemas alternativos de solución

(4) SERRANO ANTÓN, F., ha advertido de la tensión que podría producirse en el principio de igualdad en este ámbito con la intervención de *lobbies* o grupos de presión para obtener las mejores condiciones en un acuerdo de este tipo transaccional. No obstante, apunta el autor que este tipo de presiones deben ser vedadas, y de producirse sí generarían una merma del principio de igualdad. Sin embargo, «en manos de los responsables tributarios está determinar los límites en los que debe desarrollarse el marco de la negociación y acuerdo; dotar de la máxima transparencia al sistema alternativo de resolución de conflictos; asegurar un control y auditoría sobre las transacciones realizadas; y poseer un mecanismo de homogeneización de las soluciones jurídicas alcanzadas»; cfr. *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Thomson Reuters, Civitas, Madrid, 2011, p. 76.

de conflictos también pueden sustituir con éxito a los tribunales mediante negociación.

Por ello, los casos no recurrentes en que son posibles diferentes interpretaciones de la ley y aquellos en que se pueden sostener razonablemente diferentes opiniones sobre los hechos son especialmente apropiados para los sistemas alternativos, negociales de solución de conflictos. También cuando los hechos no pueden ser bien conocidos por cualquier circunstancia (por ejemplo, no están completamente documentados o son demasiado numerosos y complicados), los sistemas alternativos de solución de conflictos pueden resolver problemas sin necesidad de acudir a los tribunales. Las cuestiones de valoración y los casos que en España se engloban bajo el concepto de estimación indirecta son ejemplos especialmente adecuados para ello⁽⁵⁾.

Este tipo de sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario pueden estar establecidos de un modo paralelo o al margen de los sistemas tradicionales de solución de conflictos mediante recursos, pero también pueden estar integrados en los procedimientos tributarios normales, incluidos los mecanismos de revisión de los mismos, como veremos de un modo paradigmático en el sistema alemán.

2. LAS POSIBILIDADES DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS MEDIANTE NEGOCIACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN CON LOS CONTRIBUYENTES

La negociación es una alternativa para la solución de conflictos entre los contribuyentes y la Administración tributaria, en el contexto de una relación transaccional formal creada por el legislador⁽⁶⁾. Este es el núcleo de lo que se denominan sistemas alternativos de solución de conflictos, dentro de los que se pueden diferenciar tres posibilidades:

(5) Es de esta opinión también, FALCÓN Y TELLÁ, R., «El arbitraje tributario», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 259 y ss.

(6) Vid. DUNCAN BENTLEY, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, 2007, p. 173.

- 1) *Mediación o conciliación por un tercero*, en el que ambas partes aceptan la intervención de un tercero en el procedimiento para acercar a ambas partes, especializado y con un papel más activo de propuesta, en el caso de la conciliación, o menos especializado y limitado a intentar acercar a las partes, en el caso de la mediación.
- 2) *Transacción*, o acuerdos formalizados entre la Administración tributaria y el contribuyente, que se pueden producir a lo largo de todos los procedimientos tributarios o ya en el proceso judicial, hablándose en este caso de transacción judicial.
- 3) *Arbitraje*, en el que las partes acuerdan aceptar la decisión de un tercero independiente de las autoridades encargadas de los procedimientos de revisión, integrado o no en las Administraciones públicas.

Estas tres posibilidades responden a una diferencia que puede ser fijada conceptualmente, pero en la práctica pueden aparecer en los términos claros señalados o pueden constituir un compendio de varios. Así, por ejemplo, la transacción es a menudo el resultado de las técnicas de mediación y conciliación.

Todos los diferentes tipos de acuerdos incluidos en el concepto de sistemas alternativos de solución de conflictos pueden estar previstos fuera de los procedimientos de recursos, como una alternativa a los mismos, pero esto no excluye la posibilidad de introducir algunos de estos mecanismos en los procedimientos tradicionales de recursos.

Como señalaremos *infra* el sistema alternativo de solución de conflictos en Estados Unidos es un buen ejemplo de la introducción de estos mecanismos en los procedimientos tributarios tradicionales, así como de la graduación del componente negociador en los mismos. Comienzan durante el procedimiento de inspección por medio de acuerdos entre el contribuyente y el auditor sin especial formalización y, cuando continúa el desacuerdo, se usan diferentes técnicas de mediación por parte de los funcionarios encargados de la Oficina de Recursos, aún dentro del procedimiento de inspección, al que son llamados para resolver los casos fuera del procedimiento de reclamación, en una instancia previa.

Cuando estos mecanismos fallan y se presenta el recurso, los funcionarios de la Oficina de Recursos están autorizados para llegar a una transacción con el contribuyente, teniendo en cuenta el riesgo de perder en caso de que éste acuda a los tribunales.

2.1. LA CONCILIACIÓN Y LA MEDIACIÓN

La conciliación es un proceso en el que las partes de un conflicto, con la ayuda de un tercero neutral (el conciliador), identifican los puntos controvertidos, desarrollan opciones, consideran alternativas y procuran que se alcance un acuerdo. Puede distinguirse de la mediación en que un conciliador puede jugar un papel de asesoramiento sobre el contenido de la controversia y aconsejar técnicamente sobre los posibles términos de una transacción a la vista de los aspectos materiales y procedimentales. A diferencia de esto, el mediador asiste a las partes en el proceso de toma de decisiones sin aconsejar sobre los contenidos⁽⁷⁾.

Un ejemplo de esta técnica, usada comúnmente como procedimiento alternativo de solución de conflictos para asuntos no tributarios, es la pronta evaluación neutral, como una evaluación del caso por un tercero independiente e imparcial, designado y pagado por las partes, sobre la base de las pruebas y los argumentos legales aportados por estas. Este evaluador imparcial (habitualmente un abogado, juez retirado, u otro experto) expresa su punto de vista sobre las razones de cada parte ayudándoles a evitar un proceso formal y costoso de solución de conflictos por los tribunales.

La pronta evaluación neutral y otras técnicas similares son procedimientos no vinculantes que ofrecen una evaluación no sesgada de la fortaleza respectiva de la posición de cada parte, ofreciendo una guía sobre el posible resultado en caso de continuación del conflicto sin cambios significativos por ninguna de las partes.

El resultado final perseguido por estas técnicas es que las partes alcancen un acuerdo para terminar la disputa. Por ello, aunque la decisión de

(7) Vid. DUNCAN BENTLEY, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, 2007, p. 175.

usar este tipo de técnicas es voluntaria para las partes, si alcanzan un acuerdo, este es vinculante para las mismas.

Los acuerdos sobre conciliación/mediación/pronta evaluación neutral, en cuanto acuerdos limitados a la decisión de someter el caso a estas técnicas pueden ser considerados fuera de los sistemas de recursos o pueden jugar un papel relevante en el contexto de los procedimientos tradicionales de solución de conflictos⁽⁸⁾.

En este último caso, este tipo de procedimientos se encuentra dentro de los procedimientos de recursos dentro de la Administración o, incluso, en fases previas, durante el procedimiento de inspección.

Las técnicas de mediación son también cada vez más frecuentes dentro de los tribunales (v.gr. en la esfera laboral), utilizadas en la fase previa al juicio oral, en reuniones en las que el juez juega un papel como mediador o conciliador.

- (8) Esto explica por ejemplo que España ocupe el cuarto puesto en el ranking de Europa en cuanto al número de procedimientos demandados o recibidos. Así, conforme a las estadísticas que acaban de publicarse del *ranking* de 2013 de procesos de la Corte de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional de París (en adelante, CCI) sobre un total de 952 73 casos en España, solo por detrás de Alemania (140), Francia (102) e Italia (74):

TOTAL PROCESOS EN EUROPA	DEMANDANTES	DEMANDADOS
ALEMANIA	58	82
FRANCIA	43	59
ITALIA	37	37
ESPAÑA	32	41
HOLANDA	31	29
REINO UNIDO	20	36
SUIZA	20	29
AUSTRIA	20	15
BELGICA	12	10
LUXEMBURGO	10	7

Sobre el particular, *vid.* el siguiente link:

<http://www.iccwbo.org/about-icc/organization/dispute-resolution-services/icc-international-court-of-arbitration/>

El propio Informe de la Comisión que se elaboró en relación con el borrador del Anteproyecto de la Ley General Tributaria de 2003, sugería la introducción de un sistema de conciliación como alternativa a la interposición de la reclamación económico-administrativa. En efecto, la «Comisión se ha pronunciado mayoritariamente a favor de que en el futuro se estudie la posibilidad de que, a través del escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, el recurrente pueda solicitar como alternativa al procedimiento económico-administrativo, la celebración de un acto de conciliación que, en caso de desacuerdo entre las partes, de lugar a un arbitraje ante un órgano unipersonal del TEA correspondiente (...). La Comisión considera que este mecanismo de resolución de pretensiones de los obligados tributarios resulta aconsejable por múltiples razones. La más importante es, sin duda, la necesidad de una cierta celeridad en la resolución de tales pretensiones. El sistema actual de reclamación económico-administrativa y posterior recurso contencioso-administrativo es lento, debido a la acumulación de asuntos existente, no obstante, el esfuerzo de vocales y magistrados. Además, se trata de una lentitud que no tiene fácil solución. La pregunta es siempre la misma: ¿una tutela judicial lenta es una tutela judicial efectiva? Precisamente, como puso de manifiesto el Informe 2001, la conciliación es una de las vías más utilizadas en el Derecho Comparado para agilizar la resolución de conflictos»⁽⁹⁾.

En los casos en que estas técnicas se integran en los sistemas tradicionales de recursos (o, incluso, en los normales procedimientos tributarios), en la medida en que no constituyen procedimientos separados, las mismas no son, en términos estrictos, sistemas alternativos de solución de conflictos, sino más propiamente formas razonables y eficientes de funcionar los procedimientos de recursos, en los que el funcionario o juez encargados juegan un papel intentando convencer a las partes de aceptar una solución razonable del conflicto. Ahora bien, para poder desempeñar ese papel de un modo efectivo son necesarios funcionarios y jueces especializados.

(9) Cfr. *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 2003, pp. 98 y 99.

Otra posibilidad diferente consiste en que el contribuyente designe un tercero como mediador privado, pagado por él, fuera del sistema de recursos administrativos o judiciales, con la finalidad de ayudar al contribuyente y a la Administración tributaria a encontrar una solución al conflicto⁽¹⁰⁾. Así está previsto en la legislación de algunos países, como en el Reino Unido y Estados Unidos. Ahora bien, la adecuación de este enfoque puede ser cuestionada porque si la Administración tributaria ha de ser ayudada por un particular (el mediador/conciliador) que es pagado por el contribuyente, ¿por qué no debería ser capaz de resolver dicho problema por sí misma? ¿Por qué se ha de poner al contribuyente en la situación de tener que pagar a un profesional privado para ayudar a la Administración a realizar adecuadamente su trabajo?

De lo que no cabe duda es que la Administración tributaria debería tener la necesaria experiencia, conocimiento y voluntad para resolver los problemas que surjan en la aplicación del Derecho tributario, que constituye su obligación fundamental, del mejor modo posible. Esto es, utilizando técnicas de mediación, para lo cual debe disponer del personal adecuado, cuando estas resulten necesarias, y tratando de entender la posición del contribuyente en la medida de lo posible, así como tratando de convencerlo cuando la Administración considera honestamente que no tiene razón. En la medida en que no sea posible convencer al contribuyente, la Administración debe estar en condiciones técnicas de defender su posición ante los tribunales, no pudiendo rendirse ante la falta de razonabilidad del contribuyente, pues esto socavaría la legitimidad y la eficacia del sistema tributario.

El Poder Judicial y la Administración tributaria, deben ser capaces de aplicar la norma tributaria de un modo razonable. Por ello, la Adminis-

(10) La Administración Tributaria del Reino Unido ha intentado recientemente introducir un programa piloto de sistemas alternativos de solución de conflictos usando mediadores. Aparentemente, la justificación para esto es que «cada vez que la Administración Tributaria de su Majestad ha analizado detenidamente, ha comprendido que lo que se necesita es algo mucho más simple, como es una reevaluación del caso y una adecuada reconsideración del mismo, es decir, un par de nuevos ojos y un plan de acción revitalizado y desarrollado conjuntamente con la empresa. En cada caso analizado hasta ahora, esto es todo lo que se ha necesitado para hacer avanzar el asunto». *Vid.* la publicación de la OCDE *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing* (2012), p. 46.

tración tributaria debe tener mecanismos normales, no excepcionales, de solución de conflictos, sin obligar al contribuyente a los gastos y medidas extraordinarios que le supondrían el tener que buscar un mediador o conciliador. En definitiva, la Administración tributaria debe tener funcionarios especializados capaces de actuar como mediadores dentro de los procedimientos normales de recursos y el sistema judicial debe tener mecanismos eficientes de solución de conflictos.

Que esto es posible y puede funcionar bien en beneficio de los contribuyentes, de la Administración tributaria y de la justicia, se demuestra por el ejemplo de Estados Unidos de mediación ejercida por los funcionarios de la Oficina de Recursos⁽¹¹⁾, y el ejemplo alemán, de mediación por los funcionarios de la de recursos y también por los jueces financieros.

Esto no significa que el contribuyente no pueda tener asesores especializados ni que éstos no puedan jugar un papel como mediadores, como sucede a menudo con los abogados y asesores fiscales. Pero un contribuyente normal no debería necesitar un mediador, pues la obligación de la Administración tributaria en un Estado de Derecho es aplicar de forma objetiva las normas tributarias alejándose obviamente de cualquier tentación de pretender recaudar el mayor importe de los contribuyentes que a priori no tienen los medios a su alcance para poder defender adecuadamente su posición.

2.2. LA TRANSACCIÓN

En principio, se pueden diferenciar dos tipos de transacciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes: extrajudiciales, o previas a la acción legal, y judiciales. La meta de la primera es evitar el pleito, mientras que la de la segunda es poner fin a un pleito ya comenzado.

(11) Vid. SCHERER, T. M., «Alternative Dispute Resolution in the Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens Its Doors to Mediation», J., Disp. Resol. (1997). Documento disponible en <http://scholarship.law.missouri.edu/jdr/vol1997/iss2/2>. Aquí, por ejemplo, se destaca el funcionamiento de la oficina de recursos del IRS Americano como un foro de solución alternativa de conflictos, dentro del propio IRS, cara a cara con el contribuyente, y que este funcionamiento ha producido entre un 85 y un 90% de éxito en la solución de conflictos tributarios.

La transacción extrajudicial es un contrato celebrado exclusivamente entre las partes, basado en su libre consentimiento. Las transacciones alcanzadas a lo largo del procedimiento de recursos administrativos deben tenerse en cuenta por los funcionarios competentes para poner fin al procedimiento. Las transacciones judiciales deben darse a conocer al tribunal para poder ser incorporadas al proceso al efecto de ponerle fin.

Cuando se alcanza una transacción dentro de los procedimientos de resolución de recursos, administrativos o jurisdiccionales, ésta debe firmarse por ambas partes, pudiendo adoptar la forma de un acuerdo directamente vinculante para las partes o de una decisión administrativa o jurisdiccional no susceptible de recurso al haber sido aceptada por las partes.

La transacción es, pues, un contrato bilateral, como el acuerdo de someterse a mediación o arbitraje, que son, en realidad, transacciones limitadas al aspecto procedimental del modo de resolver el conflicto. Los acuerdos alcanzados como consecuencia de procedimientos de mediación y conciliación son también un tipo de transacción.

Dado el principio de legalidad de la imposición, la transacción entre el contribuyente y la Administración tributaria requiere de una base legal. Por ello, los casos en que se pueden celebrar este tipo de acuerdos y las reglas procedimentales básicas deben estar previstos legalmente.

Cuando estos acuerdos están reconocidos legalmente tienen la fuerza de cosa juzgada, lo que significa que la transacción vincula a las partes del mismo modo que una sentencia judicial, no siendo susceptible de recurso ulterior. En consecuencia, la transacción debe ejecutarse de acuerdo con lo previsto para ejecutar una decisión administrativa o una sentencia judicial firme.

Un buen ejemplo de prácticas transaccionales es el trabajo de la Oficina de Recursos del IRS americano, pues este tipo de solución de conflictos se utiliza en los recursos ante la misma, que dentro del IRS tiene la autoridad para llegar a transacciones en conflictos tributarios, estando encargada de resolverlos lo más posible sin recurrir a los tribunales.

Ahora bien, no todos los casos que llegan a la Oficina de Recursos del IRS son susceptibles de transacción. Por ejemplo, la transacción no está permitida si el contribuyente no demuestra la existencia de una duda en la norma o en los hechos, que afecta a la correcta aplicación de la ley al caso en cuestión. La Oficina de Recursos del IRS es muy exitosa resolviendo casos de todo tipo con una cifra de éxito superior al 80% de los casos que le llegan⁽¹²⁾.

Como ejemplo de técnicas de mediación que pueden resultar en transacciones alcanzadas entre los contribuyentes y la Administración tributaria en el Reino Unido, la «Estrategia sobre Litigios y Transacciones» (*the strategy*) establece el marco en el que la Administración tributaria del Reino Unido intenta resolver conflictos en casos no criminales de conformidad con la ley, mediante acuerdos con los contribuyentes⁽¹³⁾.

En todo caso, la solución de conflictos de un modo eficiente no significa que la Administración tributaria acepte transacciones sobre lo que considera la cuota tributaria adecuada según la ley, sino que debe contribuir a asegurar una cuota tributaria consistente con la ley, justa e igualitaria para todos los contribuyentes de manera que minimice costes innecesarios.

2.3. EL ARBITRAJE

El arbitraje, objeto de nuestro trabajo, es el proceso en el que las partes de un conflicto presentan argumentos y pruebas a un tercero neutral (el árbitro) que toma una decisión⁽¹⁴⁾.

(12) Vid. la publicación de la OCDE, *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing* (2012).

(13) La «estrategia» fue introducida por primera vez en 2007. Vid. La publicación de la Administración Tributaria del Reino Unido «Resolving Tax Disputes, Practical Guidance for HMRC Staff on the Use of Alternative dispute Resolution in Large or Complex Cases». En la página web de HMRC (administración tributaria británica) existe amplísima información sobre esta estrategia.

(14) Vid. DUNCAN BENTLEY, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, 2007, p. 177.

La justificación de la intervención de un tercero es el acuerdo alcanzado entre las partes para someter el caso a un árbitro, pues el arbitraje se basa en un acuerdo voluntario de las partes⁽¹⁵⁾, no forzoso⁽¹⁶⁾.

Cuando se analiza la posibilidad de introducir técnicas de arbitraje en el campo de la tributación, la cuestión que surge es la de quién debería ser el árbitro. Si el procedimiento de arbitraje está introducido en el marco de los sistemas tradicionales de solución de conflictos el árbitro a efectos de garantizar la imparcialidad no debería ser designado por las partes del conflicto, pudiendo recaer entre las distintas opciones en un funcionario de la sección de recursos, en un órgano administrativo cuasi judicial (con o sin representación de los contribuyentes) o en una comisión creada *ad hoc* para la resolución ágil de estos conflictos.

En realidad, un funcionario de la Administración tributaria en una unidad de solución de problemas, o en una unidad de recursos independiente de la unidad que tomó la decisión, es una especie de árbitro. Sin embargo, como estos están dentro de la Administración tributaria pueden ser acusados de carecer de independencia real. Ahora bien, no hay razones de principio para que las oficinas de recursos no sean independientes en su trabajo, en cuanto que existen mecanismos técnicos para garantizar la in-

(15) Por ello, en el caso de introducir técnicas de arbitraje privado para la solución de conflictos tributarios, en principio, la Administración no debería verse obligada por el contribuyente a someterse a este procedimiento. Como excepción a esta regla, en Georgia, en 2005 fueron introducidos en el sistema de recursos sistemas alternativos de solución de conflictos mediante la creación de consejos de arbitraje tributario en los que los conflictos se resolvían según las reglas establecidas por la Ley de Arbitraje Privado, y la opción por el arbitraje podía ser ejercida por el contribuyente sin el consentimiento de la Administración. Como el arbitraje se realizaba por instituciones arbitrales permanentes privadas e independientes, estando los funcionarios excluidos de la posibilidad de actuar como árbitros, el sistema de arbitraje tributario en Georgia favorecía a los contribuyentes y permitía un perjuicio contra la Administración tributaria, contribuyendo a su rápida derogación después de tan solo 4 meses. *Vid. Alternative Dispute Resolution in the Georgian Tax Appeals System: Reform directions*, julio 2010. Nota preparada conjuntamente por el Global Tax Team (Komal Mohindra), el Alternative Dispute Resolution Team (Akvile Gropper y Lada Busevac) (todos parte del Departamento de Investment Climate del Grupo del Banco Mundial) y de la IFC oficina de Tbilisi. Otra excepción es Portugal.

(16) Siguiendo a CHILLÓN MEDINA, J. M.^a, y MERINO MERCHÁN, J. F., los únicos Tribunales forzosos existentes en nuestro país se encuentran en los Tribunales arbitrales de seguros y en el Tribunal arbitral de Censos y cinematografía; cfr. *Tratado de arbitraje privado interno e internacional*, Civitas, Madrid, 1991, p. 128.

dependencia organizativa y pueden estar sujetas solamente a la ley y no a consideraciones recaudatorias. La prohibición de comunicación de los funcionarios americanos de la Oficina de Recursos con los del IRS (la Agencia Tributaria) es un instrumento eficiente para garantizar la independencia con respecto a los funcionarios cuyos actos se revisan.

Por otra parte, la posibilidad de árbitros privados en cuestiones tributarias puede ser cuestionada sobre la base de que esto significa que el Derecho público y una poderosa Administración pública quedan sometidos a la decisión de un particular. Dado que en la esfera de Derecho Público entran en juego la existencia de importantes principios tributarios dentro del marco constitucional es difícil imaginar el funcionamiento de árbitros privados en el campo de la tributación.

En consecuencia, el arbitraje no es probable que pueda ser privado en el contexto de la tributación, sino que, en su caso, parece que debería ser un arbitraje más formal establecido dentro del marco habitual del sistema de solución de conflictos⁽¹⁷⁾. Como señalaremos a continuación las comisiones administrativas pueden jugar un papel fundamental en este terreno si se dan las condiciones adecuadas de independencia y prestigio.

Un caso especial de un tipo de arbitraje realizado por estos comités aparece cuando estos están dotados no solo por funcionarios, sino también por representantes de los contribuyentes, o representantes de diferentes órganos técnicos presentes en la sociedad civil tal como sucede por ejemplo en el área de consumo (arquitectos, ingenieros, contables, etc.) Estos comités son muy apropiados para resolver cuestiones de hecho difíciles que no tienen una respuesta clara y definitiva, como las cuestiones de valoración.

Si estos órganos están bien dotados, son propiamente representativos y funcionan adecuadamente, pueden evitar un buen número de conflictos, pues en algunos casos este tipo de órganos puede resolver los conflictos más adecuadamente que los tribunales. Estos podrían ser los casos de estimaciones indirectas necesarias porque el contribuyente no cumplió sus obligaciones contables o de documentación, o por alguna otra razón, resultando necesaria la adopción de una decisión razonable.

(17) Vid. DUNCAN BENTLEY, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, 2007, p. 177.

3. APLICACIÓN DE LA MEDIACIÓN, CONCILIACIÓN, TRANSACCIÓN, ALLANAMIENTO Y ARBITRAJE EN LA ESFERA TRIBUTARIA

Siendo conscientes como venimos señalando que en el Derecho Tributario es habitual la existencia de conflictos y que éstos en la mayoría de las ocasiones se traducen en litigios, nos referimos a continuación a la posible aplicación de las medidas de prevención y resolución del conflicto que hemos mencionado *supra*.

3.1. MEDIDAS DESTINADAS A PREVENIR EL CONFLICTO

Ya hemos señalado que entre las medidas destinadas a prevenir el conflicto se encuentran la transacción y la conciliación extrajudicial. Se trataría de supuestos en que las partes hacen «recíprocas concesiones» con la finalidad de evitar una situación de conflicto y responden a la extendida convicción de que si los procedimientos de aplicación de las normas tributarias facilitan el acuerdo sobre el contenido de las normas o los hechos realizados, ello será la mejor medida de evitación de conflictos.

Entre los supuestos que en el ordenamiento tributario podrían alcanzar la condición de fórmulas transaccionales, estarían los casos de terminación convencional del procedimiento tributario. En este sentido, dicha convención resulta generalmente aceptada, cuando como venimos afirmando el artículo 88,1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, dispone que las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, «pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin».

Así, la transacción se va abriendo paso en los procedimientos tributarios españoles, y está resultando aplicable en distintas fases relativas a la vida del tributo. En términos generales, podemos hablar de que la convención puede incidir tanto en una fase anterior a la comprobación

tributaria, donde de lo que se trata es fundamentalmente de fijar el sentido que se ha de dar a determinados conceptos jurídicos contenidos en las normas tributarias —en la mayoría de los casos, *conceptos jurídicos indeterminados*—, como en el procedimiento mismo de comprobación, donde la convención recaerá básicamente en la fijación de los hechos jurídicamente relevantes dentro de la función de comprobación e investigación del tributo, pudiéndose hablar, en este caso, de una función de fijación del significado de los hechos que permite «prevenir» el conflicto o la controversia futura sobre cuestiones puramente fácticas. Cabría además, una acuerdo en fase de recaudación. Y por último, una solución convencional en fase de resolución del conflicto, una vez que éste ya ha surgido y cuando ya se encuentran fijadas las que podemos llamar «posiciones procesales».

De entre los supuestos de terminación convencional, este artículo 88 de la Ley de Procedimiento Administrativo encajaría en los llamados *acuerdos de fijación*, que cabe definir como aquellos que proceden a la concreción del contenido y régimen de los derechos y obligaciones que establece la norma, sin que puedan ir más allá de lo predeterminado por ésta, frente a los denominados *acuerdos de intercambio*, que serían los que establecen contraprestaciones a favor de la Administración, pero que no tienen su fundamento en la ley.

3.1.1. ACTAS DE CONFORMIDAD

En virtud de lo expuesto podríamos hablar, en primer lugar, de una convención previa al conflicto, que trata de evitarlo, y que tiene naturaleza transaccional, en el ejemplo del «acta con conformidad», a la que se refiere el artículo 156 de la Ley General Tributaria, 58/2003, muy similar a la figura del *concordato* en el derecho italiano, que goza de una rancia tradición que se remonta al Reglamento de 11 de julio de 1907, y que ha ido evolucionando hasta las más recientes fórmulas del *accertamento con adesione*.

Aunque la conformidad consiste en la aceptación íntegra de la propuesta de regularización, lo cierto es que la misma recae fundamentalmente sobre los hechos ya que, a partir del acta de conformidad los hechos aceptados en la misma no pueden ser rechazados por el contribuyente, en la medida en que ello supondría ir contra sus propios actos, salvo que

se pruebe haber incurrido en error de hecho —sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 1998 así como del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1999— (RJ 1999/7813).

3.1.2. ACTAS CON ACUERDO

Similares consideraciones cabría efectuar respecto de la figura del acta con acuerdo, introducida por la Ley General Tributaria, 58/2003, en su artículo 155, y a la que hay que atribuir, una naturaleza de «negocio transaccional público», que resultará aplicable cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta⁽¹⁸⁾.

El carácter transaccional de estas vías estaría también presente en otros rasgos, como por ejemplo, la renuncia, en este caso, a acudir a las vías de recurso o revocación. Así lo recoge el artículo 155,6.º de la LGT de 2003 respecto a las actas con acuerdo, al limitar su impugnación o revisión en vía administrativa, «por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta Ley», además de permitir impugnarlas en vía contencioso-administrativa, sólo por vicios de consentimiento. La posibilidad de exigir renuncia a la vía de recurso ha sido admitida en España por el Tribunal Constitucional, en sentencia 76/1990, de 26 de abril (FJ 7.º), entendiendo que se trata de cesiones o contrapartidas que permitirían calificar a estas fórmulas convencionales como verdaderas transacciones, o, *contratos de fijación*. Como tales contratos de fijación consistirían en dar, prometer o retener alguna cosa, sobre la base de la regla *transigere est alienare*.

(18) Vid. sobre el particular, los trabajos de referencia de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 11, 2007, pp. 192 y ss.; y DELGADO PACHECO, A., «Visión crítica de las nuevas actas con acuerdo en la LGT», *Revista A efectos legales*, n.º 207, 2004, pp. 72 y ss.

3.1.3. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN (APAS)

Una naturaleza semejante podría atribuirse a los acuerdos previos de valoración a los que hace referencia con carácter general el artículo 90 LGT y en particular, los arts. 22 -29 *nonies* del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁽¹⁹⁾. Aunque en éstos, el obligado tributario solicita una valoración (siempre que la ley del impuesto correspondiente lo permita), deberá aportar una propuesta de valoración, mientras que la Administración Tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el contribuyente. Ello supone que no se prevé que se proceda a un intercambio de propuestas, sino a la mera adhesión de la Administración a la que haya realizado el contribuyente después de una actividad comprobadora administrativa. Por ello no hay propiamente un acuerdo o pacto entre la Administración y el particular sino un «negocio compositivo unilateral», en el que la Administración traslada la propuesta del obligado tributario a un acto administrativo que pone fin al procedimiento de valoración. Y también respecto a las consultas vinculantes se ha dicho que las mismas podrían tener el carácter de *preacuerdos*, porque a través de este instituto no se pretende convenir el contenido de la resolución posterior. Entendemos que no resulta fácil admitir esta calificación, porque la consulta supone una resolución unilateral de la que surge un derecho que incide en la actividad de la Administración, sin que se pretenda, a través de la misma, convenir el contenido de la resolución posterior.

3.2. MEDIDAS DE MEDIACIÓN PARA SOLVENTAR EL CONFLICTO

En segundo lugar, los mecanismos para prevenir el conflicto pueden incluir la participación de un tercero neutral que acerque posturas (mediación) o que proponga soluciones vinculantes para ambas partes.

3.2.1. TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Una medida de este tipo podría ser la tasación pericial contradictoria, que, según el artículo 57,2 de la Ley General Tributaria, resulta aplicable para confirmar o corregir las valoraciones resultantes de la aplicación de

(19) Vid. Sobre el particular VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Los acuerdos previos de valoración en el IRPF*, Edersa, Madrid, 2002.

los medios de comprobación, quedando para la regulación de las leyes de cada tributo su régimen específico. Para que esto pudiera ser una conciliación, sería necesaria la intervención de un tercero, separado de la línea jerárquica del órgano que dictó el acto y con independencia real frente a la Administración.

La existencia de un tercero que concilie tendría lugar con la intervención del *perito tercero*. En tal sentido, el artículo 135.2 de la Ley 58/2003 impone la valoración por el perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos. La valoración del perito designado por el obligado tributario servirá de base para la liquidación cuando la diferencia entre ésta y el valor determinado por el perito de la Administración sea, en valores absolutos, igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por 100 de dicha tasación. Sólo si la diferencia es superior se acudirá a este sistema arbitral *sui generis* configurado a partir de la intervención del perito tercero. En tal supuesto, el perito tercero funciona como un conciliador que propone una solución vinculante. Por el contrario, la jurisprudencia ha defendido la naturaleza *impugnatoria* de la tasación pericial contradictoria. Así, se afirma que la misma, sin ser propiamente un recurso, puede ser catalogada como un «medio impugnatorio» (STSJ. de Asturias de 9 de febrero de 2000⁽²⁰⁾), sin olvidar su posible naturaleza «dual», como medio de prueba. Esta función «impugnatoria» de la tasación pericial contradictoria resultaría confirmada por su progresiva función de alternativa a los recursos ordinarios tal y como se desprende del citado 134, 3 *in fine* de la Ley 58/2003, según el cual los obligados no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, «pero podrán promover la tasación pericial contradictoria».

3.3. MEDIDAS DE CONCILIACIÓN JUDICIAL, DESISTIMIENTO, RENUNCIA Y ALLANAMIENTO

Una vez surgido el litigio, cabría detectar la presencia, en el ordenamiento tributario, de supuestos de autocomposición del conflicto, por convención o acuerdo de ambas partes litigiosas, dando lugar a la conciliación judicial o a la transacción para poner fin al conflicto, que también puede tener lugar en sede judicial.

(20) Vid. *Jurisprudencia Tributaria*, 322.

En efecto, cabe el desistimiento, bien como forma de terminación de una reclamación económico-administrativa, ya que en el procedimiento de resolución de estos recursos cabe la «renuncia o desistimiento del reclamante» (artículo 238,2 de la Ley General Tributaria) como fórmula especial de terminación del proceso judicial (el artículo 74,1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa establece que «el recurrente podrá desistir del recurso en cualquier momento anterior a la sentencia»). En algunas ocasiones, el desistimiento, adquiere incluso tintes de un verdadero derecho de arrepentimiento, con *efectos jurídicos*. Y ese derecho abarcaría la posibilidad de deshacer las operaciones, evitando ciertos efectos jurídicos contrarios a los intereses del obligado tributario. Así, se propuso este derecho a resolver las operaciones cuando la recalificación efectuada por la Administración por motivos antielusivos perjudicase al particular, en el Informe elaborado por la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria. Y una medida de este tipo existe en algunos países cuando la valoración efectuada por la Administración de una operación vinculada no resulte conveniente para el particular (*conforming adjustment*, habitual en la normativa americana sobre precios de transferencia). La medida se ha ensayado en Francia con cierto éxito.

Pero también cabe el allanamiento procesal por el cual el demandado acepta el pedido formulado por la parte contraria, y así lo acepta el artículo 75,1 de la Ley 29/1998. Incluso, en la medida en que en los procedimientos y procesos, la recurrida o demandada es la Administración, la revocación del acto por ésta puede jugar un rol semejante a un allanamiento. Así, por ejemplo, para el caso de la reclamación económico-administrativa, el art. 238,1 de la Ley General Tributaria contempla como una de las causas de terminación del procedimiento de revisión en vía económico-administrativa, la «satisfacción extraprocesal», en la que encajaría la revocación de un acto existiendo un recurso o reclamación en curso. Si el acto está pendiente de la resolución de un recurso en vía judicial, la revocación adquiere las características más típicas de un arreglo extrajudicial o extraprocesal a través del cual se pone fin al litigio ya iniciado. Ello, técnicamente equivale a un allanamiento de la Administración a que hace referencia el art. 75 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa o a un reconocimiento por la Administración demandada de las pretensiones del demandante, una vez interpuesto el recurso, supuesto mencionado en el art. 76 de la propia Ley 29/1998 de 13 de julio.

3.4. MEDIDAS DE HETEROCOMPOSICIÓN DEL CONFLICTO

Por último, habría que plantearse si en el ordenamiento español existen verdaderos supuestos de composición heterónoma o *heterocomposición del conflicto*, esto es, de casos en que las partes acuden a un tercero, quien se compromete o está obligado en razón de su oficio, a emitir una resolución para la solución del conflicto, cuyo cumplimiento deberán acatar las partes. Se trata, en suma, de ver si existen figuras de cuño verdaderamente arbitral.

Pues bien, salvo el caso del *Consell Tributari* del Ayuntamiento de Barcelona, que es una instancia de resolución de conflictos (aunque no es propiamente un estamento arbitral, porque sus resoluciones no son vinculantes⁽²¹⁾, no existen mecanismos arbitrales de revisión reconocidos en la Ley tributaria española.

Desde luego no tiene esta condición el procedimiento económico-administrativo abreviado ante órganos unipersonales previsto en los artículos 245 a 248 de la Ley General Tributaria, 58/2003. Es verdad que este procedimiento prevé la resolución por órgano unipersonal de asuntos de resolución automática o relativamente simples, que son cuestiones cuya resolución, habitualmente, se atribuye a los órganos arbitrales. Así, según el artículo 245.1 de la Ley 58/2003, corresponden a estos órganos unipersonales, las reclamaciones económico-administrativas cuando sean de cuantía inferior a la que reglamentariamente se determine, cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas, falta o defecto de notificación, insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado o cuestiones relacionadas con la comprobación de valores, además de cuando concurren otras circunstancias previstas reglamentariamente. Pero estos órganos unipersonales forman parte de la organización de los tribunales económico-administrativos, por lo que no se trata de

(21) Sin embargo, para algún sector doctrinal vendría a tener una función cuasi arbitral en cuanto que el Ayuntamiento de Barcelona acepta la totalidad de sus dictámenes con lo que aunque no de *iure*, sí de *facto* produce los mismos efectos que la vinculación que constituye el laudo arbitral; cfr. AGULLO AGÜERO, A., «Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 227 y ss. También, BILBAO ESTRADA, I., *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2006, p. 101.

una vía alternativa de resolución de conflictos. La propia circunstancia de que las resoluciones emitidas por los órganos unipersonales sean recurribles, las aleja de los esquemas típicos de un arbitraje *químicamente puro*, respecto al cual, debe caber *impugnación*, pero no *recurso*.

Tampoco el informe que ha de dictar la Comisión Consultiva, prevista en el artículo 159 de la Ley General Tributaria para los casos de conflicto en la aplicación de la ley tributaria del artículo 15 de la misma norma, tiene el carácter de una intervención arbitral, pues su naturaleza es la de un simple informe, en el sentido de lo que establecen los arts. 82 y 83 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Procedimiento Administrativo.

Por tanto, no existen fórmulas arbitrales en el Derecho Tributario español. Y, adelantando nuestra propuesta, creemos que tal arbitraje debe introducirse en nuestro ordenamiento jurídico. Para ello, es necesario, primero, descartar las argumentaciones que se han esgrimido contra la implantación de la vía arbitral en materia tributaria. Segundo, proponer los argumentos a favor de su introducción. Tercero, glosar las experiencias de Derecho Comparado en materia de arbitraje. Y, *last, but not least*, formular una propuesta normativa de implantación del arbitraje tributario en España.

CAPÍTULO III

LAS MEDIDAS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL DERECHO COMPARADO⁽¹⁾

(1) Este capítulo ha sido elaborado por ESPEJO POYATO, I., GARCÍA NOVOA, C., SERRANO ACITORES, A., ROZAS VALDÉS, J. A. y CHICO DE LA CÁMARA, P.

1. PLANTEAMIENTO

En las próximas páginas realizaremos un recorrido por los distintos países de nuestro entorno jurídico al objeto de poner de relieve como en todos estos Estados está muy arraigada la introducción de medidas transaccionales (ADR) para resolver los conflictos que reinan en la esfera tributaria. Cabe subrayar como en Portugal se ha producido un hito en cuanto se ha introducido un sistema arbitral para la resolución de conflictos en materia tributaria. Sobre este sistema, nos detendremos también a lo largo de las siguientes páginas.

2. ALEMANIA

2.1. BREVE INTRODUCCIÓN A LA ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ALEMANA

El sistema alemán de resolución de conflictos en materia tributaria no puede entenderse fácilmente, sobre todo en comparación con el español, si no se conocen, siquiera someramente, los rasgos fundamentales de la organización y funcionamiento de la Administración tributaria alemana, que explican el aparentemente escaso papel que en el modelo representan los denominados sistemas alternativos de solución de conflictos⁽²⁾.

Y ello, pese a la reciente introducción legal (en julio de 2012) de la posibilidad de mediación formal en los procedimientos tributarios, cuyos resultados todavía están por ver, si bien, como veremos, existe una cierta idea de que, en realidad, la misma no es propiamente necesaria, al estar

(2) Agradecemos la valiosa documentación facilitada por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor, para el estudio del caso alemán.

amplia e informalmente incorporada en los procedimientos ordinarios de aplicación de los tributos y de revisión, administrativa y jurisdiccional, de las decisiones tomadas.

Ello es así, porque, en realidad, las ideas fundamentales a que apuntan los sistemas alternativos de solución de conflictos se basan, en primer lugar en una actitud de la Administración tributaria de intentar entender al contribuyente y evitar el conflicto. En segundo lugar, como se desprende de la literatura anglosajona sobre el tema, el mejor sistema alternativo al judicial para resolver los conflictos entre Administración y contribuyente consiste en un sistema de recursos administrativos que funcione adecuadamente.

Esto es lo que pasa en Alemania, donde la actuación de la Administración tributaria en la aplicación de los tributos pretende estar marcada por el principio de proporcionalidad⁽³⁾.

Independientemente del mayor o menor acierto con el que este principio se aplique en los casos particulares, lo cierto es que la organización de la Administración tributaria alemana se caracteriza por una clara asignación de tareas, con una clara identificación de responsabilidades, en la que cada funcionario es claramente responsable de su trabajo, que efectivamente firma, y por una fuerte «juridificación» y especialización, de manera que a cargo de todos los órganos que toman decisiones en la aplicación de los tributos, que no hay que olvidar consisten en la aplicación de normas tributarias, se encuentran juristas especializados en Derecho tributario.

Por otra parte, también existen en Alemania, en cada Administración Tributaria, oficinas especializadas en solución de recursos, que funcionan razonablemente bien, en términos de eficiencia en la solución de la mayoría de los asuntos que les llegan, así como en términos de una más que razonable y generalizada aceptación de sus actuaciones.

No cabe duda de que estas constituyen condiciones que pueden facilitar una razonable aplicación del sistema tributario, que, a su vez, conduce a

(3) La propia denominación del principio *Übermassverbot* (prohibición del exceso), apunta a su auténtico significado mucho más que la expresión por la que tradicionalmente se lo traduce.

la disminución de la conflictividad o, en su caso, a encauzarla y resolverla razonablemente.

En el análisis del sistema alemán se debe tener presente que, al ser la propia Administración la que, con carácter general, practica las liquidaciones y determina el importe de las cantidades a ingresar, no se plantean, al menos con tanta intensidad, los problemas de inadecuada calificación jurídica por el contribuyente que constituyen el campo abonado para la actuación de la Inspección de los tributos y para la imposición de sanciones en España, suavizándose, por esta vía, en parte importante, la litigiosidad tributaria.

La contrapartida es que, si en España las actuaciones de control por la Administración tributaria afectan a un número reducido de contribuyentes, las actuaciones de liquidación de la Administración tributaria alemana afectan al 100% de los contribuyentes, lo que aumenta exponencialmente las posibilidades de conflicto. Este detalle no se puede perder de vista a la hora de comparar la conflictividad tributaria alemana con la española.

La Administración tributaria alemana, como es bien conocido, no es competencia propiamente del Estado Federal, sino de los Länder. Al ser tarea de los Länder se suelen destacar por la doctrina las diferencias entre unos Estados y otros, que son duramente criticadas. No se debe olvidar, sin embargo, que, en lo fundamental, la organización de las distintas administraciones es la misma en cuanto a la distribución por funciones, sin perjuicio de las denominaciones puntuales y del menor o mayor tamaño de los órganos en que se articulen⁽⁴⁾.

Existen, en consecuencia, líneas organizativas absolutamente fundamentales que atraviesan toda la República Federal, de manera que pueden cambiar los nombres de si algo es, en nuestras categorías, una dependencia dentro de una delegación o una delegación en sí misma, pero lo que está claro son las funciones y las relaciones con las demás partes de la organización. Así, por ejemplo, la «Investigación Tributaria» en algunos Estados se encuadra en una Delegación de Hacienda exclusiva, mientras que en otros

(4) Vid. *Ordenanza Tributaria*, traducción y notas de PALAO TABOADA, C., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980. Sobre legislación, incluida las disposiciones administrativas aplicables. Vid. también, BMF, Amtliches AO-Handbuch, publicación anual.

es una dependencia o sección de las Delegaciones de Hacienda normales. En estos aspectos hay cambios y diferencias coyunturales de unos Estados a otros, pero las líneas organizativas y funcionales fundamentales atraviesan toda la República Federal.

Y lo mismo pasa con los funcionarios, que, aunque son competencia de los Länder, responden a esquemas organizativos y de formación tan absolutamente homogéneos que los funcionarios del *Höhere Dienst* (los funcionarios del Grupo A), en general juristas, se forman en la misma escuela para toda Alemania, la *Bundesfinanz Akademie*. También es una regla general la existencia de un jurista tributarista, por cada grupo de funcionarios del *Gehobene Dienst*⁽⁵⁾ de aproximadamente unas 10 personas, y ello en cualquier parte de la organización, lo que garantiza un razonable control jurídico de la actuación cotidiana de la Administración⁽⁶⁾.

La diferenciación orgánica y funcional en la Administración tributaria alemana se articula en torno a las diversas secciones en que se realiza el trabajo fundamental de la Administración. La más importante, dada la generalidad del sistema de liquidación administrativa es, sin duda, la sección de liquidación, o *Veranlagungstelle* (que sería lo más parecido a nuestras Dependencias de Gestión, si bien muy diferentes de las mismas dada la relevancia de sus tareas liquidatorias).

Por lo que se refiere al área de recaudación (*die Vollstreckungstelle*) no cabe señalar características diferenciadoras con la recaudación ejecutiva española, relevantes a nuestros efectos.

Siguiendo el paralelismo con la organización de la Administración Tributaria española (y aquí acaba el paralelismo) nos encontramos con el equivalente a nuestra Inspección, la sección de Comprobación Tributaria (la

(5) Se trata de funcionarios de lo que en España, cuando las clasificaciones se usaban para entenderse, se denominaban funcionarios del grupo B. Aunque estos funcionarios se forman en escuelas de los Länder, el esquema de su formación es, de nuevo, el mismo para toda la república federal.

(6) Digno de destacar es que el artículo 30 de la Ordenanza Tributaria alemana establece que todos los empleados públicos que trabajan en los Ministerios de Finanzas de los distintos estados están obligados a guardar secreto profesional, no pudiendo utilizar para otros fines que no sean los fiscales los datos conocidos en procedimientos tributarios, administrativos o judiciales, con muy pocas excepciones, que han de ser autorizadas por Ley.

Betriebsprüfung). El trabajo fundamental de la Comprobación Tributaria se centra en la comprobación de los menores impuestos pagados, de manera que no impone sanciones, pues organizativamente no tiene esta misión⁽⁷⁾.

Por lo demás, habitualmente no se conectan sanciones con el resultado del trabajo de inspección, fundamentalmente debido a una diferencia importante entre las infracciones tributarias en Alemania y en España, cual es el principio de oportunidad en las infracciones alemanas, que permite a la Administración apreciar la conveniencia o no de la imposición de sanción. En consecuencia, dada la escasez de personal en la Administración tributaria, que no hay que olvidar liquida el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sociedades, no se aplica prácticamente el régimen sancionador. Esto supone, por otra parte, una reducción importante de la conflictividad tributaria, en comparación con España, donde casi todas las liquidaciones administrativas llevan aparejada sus correspondientes sanciones, que, por cierto, se suelen perder ante los tribunales.

La comprobación propiamente dicha es bastante parecida a la Inspección tributaria española, pues es una inspección de comprobación, no de investigación. Trabaja en función de un Plan de comprobación, que se elabora por el Jefe de la Comprobación, subordinado del Administrador, y mediante el cual cada funcionario verifica diversas empresas grandes, medianas y pequeñas, clasificadas en función del volumen de operaciones. La periodicidad y alcance de la inspección depende del tamaño de las empresas, y el Plan de Comprobación pretende permitir que se cumpla en todos los contribuyentes la comprobación periódica prevista en función del volumen de operaciones.

Los detalles pueden variar no ya por los Estados, sino por *Oberfinanzdirektionen*, (parecidas, no del todo, a nuestras delegaciones especiales) pero sin que existan diferencias importantes entre los distintos Estados pues, en virtud del principio de igualdad, se considera que todas las empresas deben ser inspeccionadas con una cierta periodicidad, en plazos muy largos para las pequeñas y en plazos cortísimos para las grandes que tienen un sistema

(7) Sobre la Comprobación Tributaria en Alemania, *vid.* TIPKE, K., *Steuerliche Betriebsprüfung in Rechtsstaat*, BECK, C.H., München, 1968. También, STRECK, M., *Die Aussenprüfung*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1986. Sobre la Investigación Tributaria *vid.*, STRECK/SPATSCHECK, *Die Steuerfahndung*, 4.^a edición, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2006.

similar al español de control casi permanente por la Inspección de Grandes Contribuyentes⁽⁸⁾.

La comprobación tributaria no intenta tener el carácter completo y exhaustivo que pretendidamente tiene en España, sino que se centra sólo en aspectos concretos (*Schwerpunkte*) que se podrían considerar áreas de riesgo y consiste fundamentalmente en comprobar la corrección de la llevanza de la contabilidad y de la presentación de declaraciones por las empresas y proceder a la correspondiente regularización (aunque la liquidación la realiza siempre la Sección de Liquidación), sin que esté regulada la obligación de documentación de cada visita o de los datos comprobados, pues todo el sistema es mucho más flexible y menos formalista que en España.

Se ha de destacar que no existe en el procedimiento de comprobación alemana, con carácter general, un sistema de objetivos cuantitativos, como el que existe en la Inspección en España, donde constituye un aspecto bastante nocivo y distorsionador desde todos los puntos de vista, especialmente desde el de la eficacia a la que pretende servir. No parece tampoco que el sistema de objetivos cuantitativos que se aplica en España contribuya especialmente a evitar la conflictividad.

En la Inspección alemana existe una práctica de negociación con el contribuyente o el asesor basada en un aspecto procedimental expresamente regulado (sobre la base del parágrafo 201 AO⁽⁹⁾) que es la discusión

-
- (8) Conviene aquí precisar que los funcionarios del *Gehobene Dienst*, el equivalente a nuestros subinspectores (ahora técnicos de Hacienda) que son los que realizan las funciones de comprobación e investigación (los funcionarios del *Höhere Dienst*, los «inspectores», realizan las tareas directivas y de control de la corrección jurídica de todas las actuaciones, por lo que normalmente se exige que sean juristas tributaristas) reciben una buena preparación especializada, así como un continuo entrenamiento en sus concretas tareas.
- (9) El citado parágrafo viene a afirmar que «acerca del resultado de la inspección deberá mantenerse una entrevista final a menos que de acuerdo con dicho resultado no se produzca ninguna modificación en los fundamentos de la imposición o el obligado tributario renuncie a la entrevista. En la entrevista final se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias». Vid. SCHICK, W., *Comentario al parágrafo 201 AO*, n.º 13 y ss.; en la obra coordinada por HÜBSCHMANN y otros, *Kommentar zur Abgabenerordnung und Finanzgerichtsordnung*, 10.ª edición, Otto Schmidt, Colonia, 1991.

final sobre los resultados de la comprobación⁽¹⁰⁾ en base al pre-informe que el actuario remite al contribuyente o a su asesor⁽¹¹⁾. En esta discusión final, en la mayoría de los casos, se llega a un acuerdo, finalizando las actuaciones con la emisión del informe sobre la regularización que debe llevarse a cabo, que se remite a la sección de «liquidación» para que practique la misma, pues la «comprobación» no cuantifica la deuda dejada de ingresar⁽¹²⁾, es decir, no liquida.

Uno de los rasgos más característicos de la organización y el funcionamiento de la Administración tributaria alemana es la existencia, en todas las Delegaciones (Administraciones) de Hacienda (salvando las diferencias organizativas de detalle, no relevantes en realidad) de órganos de investigación tributaria, diferentes de los de comprobación. La organización de la Investigación Tributaria es similar a la del resto de la Administración tributaria⁽¹³⁾, en la que está tan plenamente integrada como la Comprobación Tributaria, sin perjuicio de que a veces, como pasa también con

(10) *Die Schlussbesprechung*.

(11) LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A., han venido a calificar dicha práctica de «consenso tácito»; cfr. «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre los hechos», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2004, p. 42.

(12) No la cuantifica legalmente, pero sí aritméticamente para su propio control, pues el programa informático es el mismo. A pesar de que la Administración tributaria alemana está mucho menos informatizada que la española todos los funcionarios disponen del mismo sistema informático de liquidación, siempre manejado por lo que aquí serían funcionarios del grupo C, el *Mittlere Dienst*.

(13) La organización de las dos unidades, o dependencias en terminología española, más relevantes en materia de ilícitos tributarios, la Investigación Tributaria y la Sección de Penas y Multas, es similar a la de cualquier otra sección de la Administración tributaria alemana. Así, al frente de estas secciones hay un funcionario del grupo A (ahora A1), del *Höhere Dienst*, que en este caso ha de ser jurista tributarista y en ellas se integran algunos funcionarios del grupo B (o ahora del grupo A2), del denominado *Gehobene Dienst*, que constituyen el auténtico cuerpo de la Administración tributaria alemana, que en estas secciones están especializados específicamente en estos temas, es decir, con buena formación jurídico penal en la Sección de Penas y Multas y con especialización en Derecho Procesal y en técnicas policiales en la de Investigación Tributaria.

La Sección de Penas y Multas se ocupa de temas estrictamente jurídico penales, pues la fijación de la base se ha hecho por la Sección de Comprobación o por la de Investigación Tributaria y la correspondiente liquidación se ha hecho por la Sección de Liquidación (o se está haciendo o se hará inmediatamente por la citada Sección de Liquidación, pues el procedimiento es paralelo), y habrá sido revisada, o lo será, en su caso, o por la Sección de Recursos.

la Comprobación de Grandes Empresas, pueda constituir una Administración de Hacienda separada y especializada, pero siempre estrechamente conectada con los órganos de comprobación y de liquidación que son los que a menudo le van a suministrar sus casos.

La investigación tributaria, al igual que la comprobación tributaria, termina su actuación con una discusión final con el contribuyente y con un informe sobre aspectos tributarios, como el que emite la comprobación, que también envía a la Sección de «liquidación», que también en este caso liquida la cuota tributaria y los intereses, y cuya parte final, en ocasiones (al igual que cuando actúa la Sección de «comprobación tributaria»), contiene referencia a posibles aspectos sancionadores o penales. El informe completo, es decir, con el desarrollo de estos aspectos por la investigación tributaria (o por la comprobación), se remite exclusivamente a la Sección de «penas y multas». Se trata del mismo procedimiento seguido por la comprobación tributaria.

Pero quizá la característica que más diferencia a la Administración Tributaria alemana frente a la española es la de que en la primera existen siempre, en todos los niveles organizativos de actuación cotidiana, y con un papel cotidiano relevante, órganos de marcada especialización no ya jurídica en general, sino jurídico tributaria, cubiertos por juristas tributaristas, que se encargan de los aspectos sancionadores y penales, así como de los recursos y de la defensa ante la Jurisdicción contencioso administrativa de los casos tributarios, además de, por supuesto, controlar los aspectos jurídicos del día a día de la actuación de la Administración tributaria⁽¹⁴⁾.

Así, en las Delegaciones de Hacienda alemanas existen, junto a las secciones de Liquidación⁽¹⁵⁾, de Recaudación⁽¹⁶⁾, de Comprobación⁽¹⁷⁾ (que sería el equivalente a nuestra Inspección), y de Investigación Tributaria⁽¹⁸⁾

(14) En Alemania se exige ser jurista para poder ser especialista en Derecho tributario, así como la presencia de juristas tributaristas, junto a los fiscalistas no juristas, en la aplicación cotidiana del tributo.

(15) *Die Veranlagungstelle*.

(16) *Die Volstreckungstelle*.

(17) *Die Betriebsprüfungstelle*.

(18) *Die «Steuerfahndung»*. Comprobación e Investigación Tributaria están separadas y son claramente diferentes.

(sin parangón en España, y encargada, como policía judicial, de la Investigación del delito fiscal), la sección de Penas y Multas⁽¹⁹⁾, y la sección de Recursos⁽²⁰⁾.

2.2. ESQUEMA GENERAL DEL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE RECURSOS CONTRA ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ALEMANA

Frente a cualquier liquidación de la Administración tributaria alemana es siempre posible el recurso de reposición ante la Sección de Liquidación, que a estos efectos es extraordinariamente flexible, y que, sin procedimiento formalizado, papeleo, ni burocracia, directamente habla con el contribuyente, escuchándole y o intentando convencerlo, de manera que suele cerrar la mayoría de los casos, bien porque convence al contribuyente de que retire su recurso, bien porque le da la razón, bien porque llega directamente a un acuerdo con él sobre una solución intermedia, en cuyo caso practica una nueva liquidación. Para presentar este recurso el contribuyente dispone de un mes desde la notificación de la liquidación⁽²¹⁾.

Si el contribuyente mantiene su recurso, la Sección de Liquidación lo pasa directamente a la Sección de Recursos, exclusivamente encargada del conocimiento de los mismos, y que, si estima la pretensión del contribuyente, lo devuelve mediante una simple nota sin ningún formalismo⁽²²⁾ a la Sección de Liquidación, para que practique la nueva liquidación.

Cuando la Sección de Recursos no estima totalmente la pretensión del contribuyente, y no le convence para que retire el recurso, se produce una

(19) *Die Strabu*, o *Straf- und Bussgeldstelle*.

(20) *Die Rechtsbehelfsstelle*, al mismo nivel que las secciones de Comprobación, Investigación o Liquidación y cuyos funcionarios también pertenecen al grupo B, pero con muy buena formación jurídica especializada y bajo la dirección de un jurista tributarista del grupo A.

(21) Tras este recurso ante la misma Sección de Liquidación sólo se continúa la oposición del contribuyente en entre un 10 y un 40% de los casos recurridos que son, por cierto, en términos relativos muy pocos.

(22) El tiempo desde que se recibe un asunto en la Sección de Recursos hasta que se devuelve a la de Liquidación es de una a tres semanas, esto último sólo en casos complicados (según datos obtenidos de la *Oberfinanzdirection* de Stuttgart, en 2006).

resolución formal y motivada⁽²³⁾, que se envía a la Sección de Liquidación para que liquide y se comunica al contribuyente, concediéndole el plazo de un mes para recurrir ante los Tribunales financieros, totalmente independientes de la Administración tributaria, pues están integrados en el Poder Judicial⁽²⁴⁾.

La Administración tributaria y, en concreto, el funcionario competente de la sección de recursos, tiene información exacta archivada informáticamente sobre los asuntos que se están discutiendo ante los tribunales y la situación de los mismos, pues el asunto recurrido ante el Tribunal Financiero continúa bajo la responsabilidad del funcionario de la Sección de Recursos que lo ha llevado. Este funcionario sigue conversando con el contribuyente, estando ya el caso ante el Tribunal, de un modo informal, de manera que también en esta fase cabe que el contribuyente retire el recurso, que la Administración le dé la razón, o que ambos lleguen a una fórmula de compromiso.

Si esto no sucede rápidamente, por el Juez financiero se fija una cita del contribuyente y de la Administración en presencia del Juez encargado del caso dentro del Tribunal Financiero, y con su participación en la discusión,

(23) También poco burocrática y formalista, como todo el procedimiento, y muy corta (así, por ejemplo, en los aspectos en que se da la razón al contribuyente simplemente se dice que este tiene razón sin mayores argumentos) y no contiene nunca la liquidación, que es siempre realizada por los funcionarios del *Mittlere Dienst* (grupo C) de la Sección de Liquidación. Sólo se llega a esta decisión formal en aproximadamente el 15% de los recursos que llegan a la sección, y ante los tribunales se recurre menos de un 20% de estas decisiones.

En principio, las resoluciones administrativas son inmediatamente ejecutivas y se prevé la posibilidad de suspensión por el órgano que conoce el recurso, dependiendo de las circunstancias, si bien, en caso de recurso, primero se analiza el expediente por la sección de liquidación y durante este tiempo está suspendida la ejecución. La liquidación pasa a ser ejecutiva cuando el asunto se decide en la sección de recursos, tanto manteniendo la previa liquidación, como practicándose una nueva que es la que será ejecutiva. Ello es así porque, aunque en teoría la liquidación sería inmediatamente ejecutiva una vez que sale de la sección de liquidación, la resolución del recurso es tan rápida que, en realidad, la ejecutividad se acaba produciendo tras esta resolución.

(24) Su origen son los tribunales económico administrativos alemanes que inspiraron los españoles y que en 1968 se transformaron en los actuales tribunales financieros dentro del Poder Judicial, en los que es normal que se integren, tras algunos años de experiencia y sin ningún requisito específico, los «inspectores de Hacienda» juristas.

lo que permite a la Administración y al contribuyente ver en qué sentido podría considerar el asunto el Tribunal, lo que facilita el acuerdo.

En esta reunión se ve la documentación, justificantes, etc. del expediente, pese a lo cual no suele durar más de un par de horas. Si existe acuerdo, en el propio Tribunal, y por el Juez, se levanta acta, que se envía a la Sección de Liquidación para que liquide como corresponda o mantenga la previa liquidación, según el sentido del acuerdo. Si éste no se produce, se fija una cita para el juicio oral y público ante el Tribunal, que dictará sentencia.

Esta sentencia, por regla general no es susceptible de recurso ante el Tribunal Supremo Financiero. Esto lo decide básicamente el Tribunal Financiero que ha conocido el caso, en base a la importancia cualitativa, que no cuantitativa, del asunto, pues si se trata de un asunto en el que ya hay una jurisprudencia consolidada, la sentencia no va a ser recurrible, pero, si no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo Financiero, la sentencia del Tribunal Financiero va a ser recurrible ante el Supremo. Esta es la última instancia, salvo para los casos en los que la Constitución prevea la posibilidad de recurrir al Tribunal Constitucional, que son similares a los previstos en la Constitución española, es decir, es posible el recurso de amparo, limitado a la protección de los derechos fundamentales.

2.3. EL RECURSO CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ALEMANA

Este se encuentra regulado en los Parágrafos 347-367 de la Ordenanza Tributaria y funciona en base a un procedimiento simplificado que fue introducido el 1 de enero de 1996.

El primer paso en el procedimiento es el recurso ante la misma oficina que tomó la decisión recurrida (en un mes desde su notificación). Esta sección, normalmente la Sección de Liquidación, tras la recepción del recurso, trata de resolver el problema de un modo informal discutiendo abiertamente el caso con el contribuyente.

Este es, sin duda, el aspecto más destacable en el análisis de la solución de conflictos tributarios en el sistema alemán, y es que la Administración tributaria está dispuesta a escuchar al contribuyente e intentar

resolver el problema hasta el último momento. También llama la atención la responsabilidad atribuida a los funcionarios de la sección de liquidación, que son, salvo el jefe de la misma, de nivel equivalente a lo que aquí es el antiguo grupo B, ahora A2, o, incluso, de lo que aquí sería un grupo C, que personalmente llevan el asunto tomando la iniciativa de llamar al contribuyente, reunirse con él, discutir, etc.

El resultado de este sistema (por cierto, básicamente el mismo que sigue la Oficina de recursos del IRS americano) es que la mayoría de las protestas (entre el 90 y el 60%, dependiendo de la oficina) se resuelven de este modo: o el contribuyente es convencido de que no tiene razón o la protesta es aceptada, o ambas partes alcanzan la conclusión de que en caso de incertidumbre el resultado adecuado puede encontrarse en un rango, encontrando una solución que es aceptable para ambos.

En los dos últimos casos la Sección de Liquidación hace una nueva liquidación que ya no se discute por el contribuyente. Todo este procedimiento lleva sobre un mes.

Cuando el asunto no se resuelve por la sección que tomó la decisión, esta envía el caso directamente a la Sección de Recursos (*die Rechtsbehelfsstelle*, al mismo nivel jerárquico que las demás secciones de la Administración tributaria, independiente de las mismas, y cuya función es exclusivamente el conocimiento y resolución de los recursos).

Esta sección, cubierta, también (salvo el jefe, siempre jurista tributista) por funcionarios de nivel equivalente al Grupo B español, trabaja también de un modo muy informal y rápido, discutiendo con el contribuyente, personalmente o por teléfono, y resolviendo alrededor del 80% de los casos recibidos: en parte reconociendo el derecho del contribuyente, en parte convenciéndolo de que no tiene razón, y en parte encontrando una solución intermedia. Aunque no existe un límite temporal concreto previsto por la ley para resolver el asunto, todo el procedimiento dentro de esta sección puede llevar algo más de medio mes.

Sólo cuando el contribuyente no está satisfecho y quiere acudir a los tribunales se produce una decisión formal y razonada sobre el recurso,

que se notifica al contribuyente, que puede recurrir ante los tribunales financieros en el plazo de un mes⁽²⁵⁾.

Dato importante a destacar es que sobre el 5% de los casos recibidos por la Sección de Recursos se suspenden a la espera de una decisión judicial sobre un asunto similar⁽²⁶⁾. Efectivamente, cuando se trata de cuestiones de interpretación de la norma que ya están siendo discutidas ante los tribunales lo que se hace, simplemente, es esperar a que estos resuelvan el caso que se está discutiendo para, inmediatamente después, aplicar la misma solución a los casos que, sobre la misma cuestión, están pendientes.

En principio, la recaudación del impuesto no se ve afectada por el recurso. Sin embargo, mientras el asunto está siendo reconsiderado en la Sección de Recursos la liquidación no se ejecuta y no se recauda el impuesto⁽²⁷⁾. Este será recaudado sólo tras la decisión de la Sección de Recursos.

El recurso ante la Sección de Recursos es un prerequisite para acudir ante los Tribunales Financieros⁽²⁸⁾.

2.4. EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ALEMANA

El dato más importante a destacar en el control jurisdiccional de la actuación de la Administración tributaria alemana es la existencia de los Tribunales Financieros, que constituyen una línea judicial especializada, constituida por los Tribunales Financieros (*Finanzgerichte*)

(25) Esta decisión se produce aproximadamente en el 15% de los casos. Estos datos son estimaciones de funcionarios de la sección de recursos, relativas al año 2006, en Stuttgart, que son consistentes con los datos ofrecidos por Tipke/Kruse en el Comentario a la Ordenanza Tributaria y a la de los Tribunales Tributarios, actualización 112, de abril de 2007, marginal 12. De 3.5 millones de recursos ante la Administración en el año 2003 sólo 77.000 llegaron a los tribunales. Incluso en éstos la decisión es muy corta, analizando exclusivamente los puntos controvertidos.

(26) Parágrafo 363 de la Ordenanza Tributaria.

(27) Parágrafo 361 de la Ordenanza Tributaria.

(28) Parágrafo 44 de la Ley de los Tribunales Financieros.

y su nivel superior de revisión, que es el Tribunal Financiero Federal (*Bundesfinanzhof*)⁽²⁹⁾.

Hay una tasa mínima para acudir a los Tribunales Financieros de 220 euros y a menudo estos imponen al perdedor, Administración o contribuyente, el pago de las costas judiciales.

Mientras el asunto está ante los tribunales, el mismo continúa bajo la responsabilidad del funcionario de la sección de recursos, que continúa discutiendo con el contribuyente, alcanzando a menudo un acuerdo mediante el cual el contribuyente retira el caso de los tribunales. En las ocasiones en que no se llega a un acuerdo, el juez convoca una reunión de la Administración y el contribuyente en su presencia, antes de la audiencia pública, en la que normalmente el propio funcionario de la sección de recursos que ha llevado el caso (recordemos, grupo B) representa a la Administración, y a la que el contribuyente puede acudir solo o acompañado de su abogado, asesor fiscal, etc. Se trata del *Erörterungstermin*, que ulteriormente se verá con más detalle, pues es otro de los rasgos más característicos, y positivos, del sistema alemán de solución de conflictos.

El papel del juez en esta reunión es muy activo, dirigiendo la discusión a modo de conciliador e intentando que las partes lleguen a un acuerdo. La reunión es muy informal y rápida (sobre dos horas es, en principio, el tiempo considerado en la agenda). En ella las partes empiezan exponiendo su posición y el juez analiza personalmente las pruebas y los documentos pertinentes.

Cuando se alcanza un acuerdo, el juez redacta el acta y la Administración tributaria adopta la decisión acordada. Cuando no se llega a un acuerdo se convoca el juicio oral y público ante el Tribunal, que emite la correspondiente sentencia.

(29) Hasta 1968 los Tribunales financieros pertenecían a la Administración y estaban cubiertos con funcionarios de la Administración Tributaria (juristas del «servicio superior» de la Administración, es decir del máximo nivel dentro de los funcionarios). En 1968 estos tribunales fueron transformados en tribunales especializados dentro del poder judicial, pero continuaron siendo cubiertos del mismo modo. Para la audiencia pública se componen de 5 jueces, de los cuales 2 son ciudadanos elegidos y no jueces profesionales.

Esta no está sujeta a recurso, salvo que así lo decida el Tribunal Financiero que ha conocido el caso, dependiendo de si existe o no jurisprudencia consolidada sobre la cuestión. La mayoría de las sentencias confirman la decisión administrativa.

El tiempo entre la liquidación administrativa y la decisión judicial final puede ser de entre 1 y 3 años dependiendo de si existe o no recurso ante el Tribunal Supremo Financiero.

2.5. APROXIMACIÓN A LOS «SISTEMAS ALTERNATIVOS» DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN ALEMANIA

En una primera aproximación a esta cuestión, la confrontación del conservadurismo alemán en la manera de abordar la gestión de los asuntos públicos con el carácter, tan moderno, de los sistemas alternativos de solución de conflictos, podría dar una fuerte impresión de que estos están absolutamente excluidos en la aplicación del Derecho tributario alemán.

Pero si se analiza el funcionamiento de la aplicación de los tributos en Alemania, y, sobre todo, de los mecanismos de revisión de los correspondientes actos administrativos, se llega a la conclusión de que, en realidad, lo que sucede es que lo que se denominan sistemas alternativos de solución de conflictos está funcionando en Alemania, discretamente y con naturalidad y eficiencia, desde hace ya un par de décadas.

Por ello, es conveniente analizar las correspondientes fases procedimentales de la aplicación de los tributos y de sus mecanismos de revisión, para ver hasta qué punto los denominados sistemas alternativos están presentes en las mismas.

2.6. LAS PRÁCTICAS TRANSACCIONALES EN LA APLICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO EN ALEMANIA

En primer lugar, se debe recordar que parte importante de la conflictividad tributaria es característica de los sistemas de autoliquidación de los tributos, que hace recaer sobre el contribuyente la tarea, no ya de declarar sus circunstancias, sino de calificarlas jurídicamente a la luz del Derecho tributario. Esto no es lo que sucede en Alemania, donde los impuestos que podrían ser más conflictivos desde esta perspectiva, como son el Impuesto

sobre la Renta de las Personas físicas y el Impuesto sobre Sociedades, son liquidados por la Administración tributaria, de manera que los problemas en relación con los mismos surgen en los mecanismos de comprobación o investigación de la situación tributaria del contribuyente, o en los mecanismos de revisión de la correspondiente liquidación.

Empezando por la fase de comprobación, se debe recordar que esta concluye con un diálogo final, *Slussbesprechung*, que no es sino una medida que intenta evitar la confrontación en la fase final del procedimiento de Inspección. Efectivamente, el § 201 AO⁽³⁰⁾ prevé que tras la finalización de la actuación inspectora se celebrará una entrevista final (entre el contribuyente, con su asesor o abogado, en su caso, y el jefe del Inspector actuario) y que en el marco de la misma se discutirán todos los aspectos controvertidos. Aunque no se diga expresamente, es evidente que la finalidad de esta entrevista final es que las partes lleguen a un acuerdo sobre los puntos conflictivos.

Por otra parte, es una institución arraigada y aceptada en la aplicación del Derecho tributario alemán la de los denominados «acuerdos sobre los hechos» (*tatsächliche Verständigungen*), que pueden cerrarse en base al principio de buena fe en cualquier fase del procedimiento, dada la decidi-

(30) § 201 *Schlussbesprechung*

(1) *Über das Ergebnis der Außenprüfung ist eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung), es sei denn, dass sich nach dem Ergebnis der Außenprüfung keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergibt oder dass der Steuerpflichtige auf die Besprechung verzichtet. Bei der Schlussbesprechung sind insbesondere strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen zu erörtern.*

(2) *Besteht die Möglichkeit, dass auf Grund der Prüfungsfeststellungen ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss, soll der Steuerpflichtige darauf hingewiesen werden, dass die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt.*

(1) Se celebrará una conversación final sobre el resultado de la inspección, salvo que de la misma no resulte ninguna modificación de los fundamentos de la imposición o que el obligado tributario renuncie a la misma. En la conversación final se discutirán especialmente los hechos controvertidos así como la calificación jurídica de las comprobaciones realizadas y sus consecuencias tributarias. (2) Si existe la posibilidad de que en base a las comprobaciones realizadas se deba seguir un proceso penal o sancionador se le debe advertir al obligado tributario que la consideración penal o sancionadora queda sujeta a un procedimiento diferente).

da voluntad de evitar el conflicto o terminar con él, y que son cada vez más frecuentes en el seno de los distintos procedimientos tributarios⁽³¹⁾.

Un ámbito habitual de aparición ha sido respecto a la determinación de ciertos gastos deducibles muy recurrentes en número cuantitativamente pero modestos desde un punto de vista cualitativo, lo que hace que por la vía de la rigidez en la exigencia de pruebas y en la calificación de los mismos, sea inevitable el conflicto. Mediante estos acuerdos, la comprobación adquiere perfiles mucho menos confrontacionales y más cooperativos con el contribuyente.

Aunque, en principio, estos acuerdos carecen de campo adecuado en el marco del proceso contencioso, la práctica es, como se ha señalado anteriormente, que los jueces financieros intentan que las partes se pongan de acuerdo, de manera que un 20% de los recursos ante los tribunales financieros se cierran por vía de transacción⁽³²⁾.

De la jurisprudencia del Tribunal Financiero Federal (*Bundesfinanzhof*) pueden extraerse diversos criterios para que los acuerdos gocen de validez⁽³³⁾:

- Sólo será admisible un acuerdo que verse sobre cuestiones de hecho (no de Derecho);
- Debe considerarse que una determinación sobre los hechos es compleja, en aquellos supuestos en los que el tiempo o trabajo

-
- (31) Estos acuerdos sobre los hechos se circunscriben no a una obligación tributaria determinable, sino una situación en la que resulta incierta la cuantía en que el impuesto es debido legalmente, es decir, lo que justamente se busca mediante la apreciación material es la fijación de lo establecido en la ley». Algunos autores van más allá y proponen estos acuerdos sobre cualquier materia que de lugar a controversia con independencia de que sea una cuestión de hecho o de Derecho; cfr. SEER, R., «Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 148 y ss. Para ROMERO, L. M.^a, estos acuerdos sobre los hechos son perfectamente legítimos en cuanto que no existe ninguna disposición legal que lo regule, con lo que puede ser llevado a cabo sin ningún tipo de requisito formal; «Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 102, 2013, p. 41.
- (32) Cfr. GARCÍA FRIAS, A., en Informe sobre propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado, ob. cit., p. 53.
- (33) Citados por LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRIAS, A., «Resolución alternativa de conflictos en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre los hechos», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2004, p. 43.

invertido para concretar los mismos es superior al tiempo medio habitual;

- Las cuestiones de hecho sobre las que se trate, se centrará sobre un período impositivo concreto;
- Los acuerdos sobre los hechos solo pueden llevarse a cabo si hay conformidad de ambas partes, y éstas están autorizadas para llegar a dicha solución, al tratarse de funcionarios competentes;
- Los acuerdos deben efectuarse por escrito, especialmente en los procedimientos sancionadores;
- El efecto vinculante es inmediato, como consecuencia del principio de buena fe; y
- Un acuerdo será inválido si el mismo se ha llevado a cabo mediante engaños, presiones o declaraciones en contra de la voluntad de las partes.

La convención sobre determinadas materias no es sino consecuencia del reconocimiento de que una «total» ausencia de acuerdos entre la Administración y los contribuyentes haría inviable en la práctica la gestión tributaria⁽³⁴⁾. Por ello, el acuerdo es la principal vía de resolución de conflictos en el derecho alemán, de manera que, aunque no existe una disposición legal que regule expresamente esta institución, es prácticamente unánime la consideración de esta vía como necesaria, según reconocen la Administración y la jurisprudencia desde hace tiempo (los primeros pronunciamientos sobre la cuestión se remontan al año 1963)⁽³⁵⁾.

(34) García Frías, A. en Informe sobre propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado, ob. cit. *Vid.*, también, LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A., «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania. La aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos», Quincena Fiscal Aranzadi n.º 5/2004 BIB 2004\249. *Vid.*, también, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, ed. Colex, Madrid, 1997.

(35) *Ibidem*, p.70. Efectivamente para SEER, R., todo son ventajas, por un lado, el contribuyente desea tener seguridad respecto a la carga tributaria definitiva; por otro, la Administración está interesada en finalizar el presupuesto objeto de investigación de manera defendible desde el punto de vista del Derecho de forma que posteriormente no tenga que soportar ninguna controversia jurídica», cfr. «Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en Derecho tributario*, ob.

La base para estos acuerdos, no expresamente previstos y fruto de la práctica sustentada por la elaboración doctrinal y jurisprudencial, se encuentra en el § 88 AO en conexión con el § 90 AO de los que resulta que el Estado y el ciudadano deben colaborar en la averiguación de los hechos. El primero de estos preceptos afecta a la actuación de las autoridades financieras, que son las encargadas de averiguar los hechos de oficio, estableciendo las necesarias potestades de comprobación e investigación, mientras que el segundo establece la obligación de colaboración de los obligados tributarios⁽³⁶⁾.

cit., pp. 154 y 155. Asimismo, para ROZAS VALDÉS, HERRERA MOLINA y MAURICIO SUBIRANA también son partidarios de este tipo de acuerdos entre Administración y contribuyente, si bien los condicionan a que se trate de hechos de carácter incierto, que el acuerdo no conduzca a una liquidación claramente incorrecta y que el contribuyente no haya ocultado hechos ni la Administración haya omitido su deber de investigación; cfr. «Estatuto del contribuyente; una visión comparada», *Crónica Tributaria*, n.º 94, 2000, p. 106.

- (36) Especialmente relevantes para entender la virtualidad del parágrafo 88 AO son las instrucciones del Ministerio de Hacienda para la aplicación de este precepto contenidas en las instrucciones del citado Ministerio para la aplicación de la Ordenanza Tributaria (*Anwendungserlasses zur Abgabenordnung*, AEAO), en versión de 31 de enero de 2014, de inmediata aplicación a todos los casos abiertos (se puede encontrar en internet en <http://dejure.org/gesetze/AO/1990.html>).

En relación con este precepto, las citadas instrucciones destacan la necesidad de la proporcionalidad y mesura en la actuación de la Administración, y la necesidad de escuchar al contribuyente. De especial interés es el siguiente párrafo: A pesar del principio de legalidad recogido en el § 85 AO, en las decisiones de las autoridades financieras pueden tenerse en cuenta consideraciones de practicabilidad, según la sentencia del Tribunal Constitucional de 20.6.1973. Respecto de las exigencias de comprobación por parte de la Administración tributaria puede jugar un papel la consideración de que la comprobación no exija un consumo de tiempo excesivo, en función de la relación entre el tiempo que previsiblemente va a necesitarse y los posibles resultados tributarios. Las Administraciones de Hacienda también pueden considerar en qué medida se verían sobrecargadas por un previsible proceso judicial si resuelven las dudas sobre los hechos o sobre el Derecho en contra del contribuyente. En caso de dificultades en la averiguación de los hechos, en determinadas circunstancias sirve a la efectividad de la imposición y a la paz jurídica general el que las partes se puedan poner de acuerdo sobre la aceptación de unos hechos determinados y sobre su correspondiente tratamiento, según la sentencia del Tribunal Supremo Financiero de 11.12.1984 (§ 88 AO: «Trotz des in § 85 AO festgelegten Legalitätsprinzips können bei den Entscheidungen der Finanzbehörden Erwägungen einbezogen werden, die im Ergebnis Zweckmäßigkeitserwägungen gleichzustellen sind (BVerfG-Beschluss vom 20.6.1973, 1 BvL 9-10/71, BStBl II S. 720). Für die Anforderungen, die an die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden zu stellen sind, darf die Erwägung eine Rolle spielen, dass die Aufklärung einen nicht mehr vertretbaren Zeitaufwand erfordert. Dabei kann auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und

Conjuntamente con estos preceptos, en lo relativo a las cuestiones procedimentales, el § 89 AO impone a la Administración una actuación cooperativa con el obligado tributario, a fin de evitar conflictos, vinculando a ambas partes a los acuerdos que pongan fin a las discrepancias. Bajo el título «Asesoramiento. Información», este precepto prevé la obligación de la autoridad financiera de informar sobre los derechos y obligaciones que incumben a los interesados en el procedimiento administrativo, y desarrolla con bastante detalle el procedimiento para obtener una información vinculante, muy parecida a nuestras consultas vinculantes.

Por otra parte, cuando no puedan ser establecidos los fundamentos de la imposición, el § 162 AO, establece la posibilidad de acudir a la estimación, que también abre una buena puerta para que la Administración y el contribuyente se pongan de acuerdo sobre las bases para llevar a cabo dicha estimación, dada la amplitud de posibilidades, todas de insuficiente certeza fáctica, para cuantificar la base imponible⁽³⁷⁾.

steuerlichem Erfolg abgestellt werden. Die Finanzämter dürfen auch berücksichtigen, in welchem Maße sie durch ein zu erwartendes finanzgerichtliches Verfahren belastet werden, sofern sie bei vorhandenen tatsächlichen oder rechtlichen Zweifeln dem Begehren des Steuerpflichtigen nicht entsprechen und zu seinem Nachteil entscheiden. In Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung dient es unter bestimmten Voraussetzungen der Effektivität der Besteuerung und allgemein dem Rechtsfrieden, wenn sich die Beteiligten über die Annahme eines bestimmten Sachverhalts und über eine bestimmte Sachbehandlung einigen können (BFH-Urteil vom 11.12.1984, VIII R 131/76, BStBl 1985 II S. 354)».

- (37) En los últimos años se emprendió en Alemania una actuación de la policía tributaria contra los agentes de seguros de una gran compañía de seguros alemana. Las investigaciones realizadas dieron como resultado que esos agentes habían dejado de declarar la casi totalidad de sus rentas. Tras la detención de algunos de ellos, hubo que acudir a las estimaciones para poder someter a gravamen dichas rentas, de modo que se inició la vía de acuerdos. En ellos participaron tanto los abogados como los contribuyentes. La consecuencia positiva para ellos fue una rebaja de la pena sobre la que estaba prevista en un momento inicial. El resultado alcanzado fue que la mitad de los ingresos obtenidos se consideraron ganancias. Lo positivo para el Fisco fue que se produjo un ingreso de alrededor de un millón de Euros.

Junto a los funcionarios competentes para realizar las liquidaciones, también participó en el acuerdo el jefe de la unidad de revisión de actos. La preparación del acuerdo corrió a cargo de la Sección de Penas y Multas (*die Strabu*) y de la Sección de Investigación (*Steuerfahndungs*). Imprescindible resultó también la firma de los imputados y de sus abogados. *Vid.* LOBENHOFER, M./GARCÍA FRÍAS, A., «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania. La aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos», *Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 5/2004 BIB 2004\249, pp. 7-8.

El § 204 AO⁽³⁸⁾ regula los efectos para el futuro, tras el fin de una inspección, de los acuerdos alcanzados sobre determinados hechos conflictivos analizados en la inspección, que producen efectos similares a los de las consultas vinculantes existentes en el Derecho español. Así, bajo el título de «Condiciones de las declaraciones vinculantes», el § 204 AO dispone «Con ocasión de una inspección la autoridad financiera manifestará con carácter vinculante al obligado tributario, a instancia de éste, el futuro tratamiento jurídico-tributario de un supuesto de hecho comprobado para el pasado y expuesto en el informe de la inspección cuando el conocimiento del futuro tratamiento jurídico-tributario tenga importancia para las decisiones de negocios del obligado tributario».

Tanto la jurisprudencia como la Administración han mantenido la utilidad de la aplicación de los §§ 89 y 204 AO para evitar conflictos, mediante los denominados acuerdos sobre hechos.

Aunque su naturaleza jurídica no está clara, lo importante es su indudable efecto vinculante para las partes.

En definitiva, se puede constatar una aceptación generalizada y un consenso sobre la admisibilidad de esta institución, de manera que todas las partes implicadas en la gestión tributaria conocen la posibilidad de llegar a acuerdos sobre los hechos, y que estos tienen efectos vinculantes⁽³⁹⁾.

Ahora bien, también existe la opinión generalizada de que no todos los aspectos relevantes para la imposición pueden ser objeto de acuerdo, dados los límites que impone el principio de legalidad de la imposición del § 85 («Las autoridades financieras liquidarán y recaudarán los impuestos con igualdad de conformidad con las leyes. Garantizarán en especial que los impuestos no sean reducidos o ilegítimamente recaudados y que no se concedan o denieguen ilegítimamente devoluciones o reembolsos de

(38) § 204 Voraussetzung der verbindlichen Zusage

Im Anschluss an eine Außenprüfung soll die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird, wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist.

(39) Ibidem, p. 71.

impuestos») y la obligación de actuación de oficio de la Administración tributaria contenida en el § 88 AO.

Para ajustarse a las exigencias de estos principios, tanto la Administración como la jurisprudencia han ido elaborando a lo largo del tiempo una serie de requisitos de forma que, sólo cuando se cumplan las condiciones establecidas, será posible llegar a una solución de los conflictos mediante acuerdo con efectos vinculantes. Así, el Tribunal Financiero Federal (BFH) no reconoce validez a los acuerdos sobre cuestiones de Derecho, que están, en consecuencia, excluidas de toda negociación.

Por otra parte, la Administración tributaria ha establecido, mediante regulación administrativa, los requisitos formales y procedimentales que han de cumplir los funcionarios para llegar a un acuerdo con el contribuyente⁽⁴⁰⁾. En el preámbulo de esta disposición administrativa se dice literalmente que en los casos en los que la determinación de los hechos sea difícil para lograr la efectividad de la imposición y la paz jurídica, las partes podrán ponerse de acuerdo tras una negociación sobre los hechos. Los criterios que habrán de observarse en tal caso serán los siguientes:

- Sólo es admisible un acuerdo sobre cuestiones de hecho.
- Se considera que una determinación de los hechos es difícil en los supuestos en los que el tiempo o el trabajo que sea necesario invertir para llegar a concretar los mismos sean superiores al tiempo medio habitual⁽⁴¹⁾.
- El acuerdo sólo podrá ser alcanzado por los funcionarios competentes, y debe constar por escrito. No es el propio inspector actuuario quien firma el acuerdo, sino el inspector jefe, lo que, en

(40) La fundamentación que se incluye en el formulario es la siguiente: en virtud de lo establecido por las sentencias del BFH de 11.12.84, de 05.10.90, y de 06.02.91, la Administración (con la identificación del órgano y del funcionario) y el contribuyente que se identifica, han llegado a un acuerdo sobre los hechos, debido a que no era posible continuar la investigación o sólo hubiera podido conseguirse algún resultado en un tiempo medio mayor del habitual. *Vid.* LOBENHOFER, M./GARCÍA FRÍAS, A., «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania. La aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos», Quincena Fiscal Aranzadi n.º 5/2004 BIB 2004\249, ANEXO (Formulario que utiliza la Administración tributaria alemana para documentar un acuerdo sobre hechos), pp. 12-13.

(41) *Ibidem*, p. 72.

principio, aumenta el sistema de garantías, aunque en la práctica en la mayor parte de los casos el inspector jefe ratifica lo acordado por el actuario⁽⁴²⁾.

- El acuerdo podrá ser inválido si el mismo se ha alcanzado bajo engaño o cualquier otro vicio de la voluntad que haría inválida la correspondiente declaración de voluntad.

Este tipo de acuerdos pueden ser alcanzados en cualquier fase del procedimiento, lo que es de crucial importancia para asegurar que siempre cabe la posibilidad de evitar conflictos o de resolver los ya planteados⁽⁴³⁾.

En la fase de recaudación es también muy frecuente el acuerdo entre la Administración tributaria y el contribuyente, dada la gran flexibilidad de la Administración, a la hora de intentar cobrar sus créditos. Por ello, en la mayor parte de los casos, se pacta un plan de pagos y se fijan garantías que habrán de cumplir los contribuyentes. El fundamento legal para los acuerdos en esta fase se halla en la regla contenida en el § 258 AO.

Por último, también en la fase de revisión se pueden alcanzar estos acuerdos. La base legal para los mismos se halla en el § 364 a AO, introducido por la *Grenzpendlergesetz*, de 24 de junio de 1994, que establece, con efectos desde 1 de enero de 1996, la obligación de la Administración, cuando el ciudadano lo solicite, de discutir la cuestión recurrida con el interesado antes de resolver el recurso, lo que también puede hacer de oficio, con la clara finalidad, en ambos casos, de intentar llegar a un acuerdo, evitando el conflicto. En esta fase, el funcionario encargado de la revisión será competente para acordar lo relativo a los fundamentos de la imposición⁽⁴⁴⁾.

(42) Cfr. *Ibidem*, p.74.

(43) Cfr. *Ibidem*, p. 73.

(44) § 364.^a AO *Erörterung des Sach- und Rechtsstands*

(1) *Auf Antrag eines Einspruchsführers soll die Finanzbehörde vor Erlass einer Einspruchsentscheidung den Sach- und Rechtsstand erörtern. Weitere Beteiligte können hierzu geladen werden, wenn die Finanzbehörde dies für sachdienlich hält. Die Finanzbehörde kann auch ohne Antrag eines Einspruchsführers diesen und weitere Beteiligte zu einer Erörterung laden.*

(2) *Von einer Erörterung mit mehr als zehn Beteiligten kann die Finanzbehörde absehen. Bestellen die Beteiligten innerhalb einer von der Finanzbehörde bestimmten angemessenen Frist einen gemeinsamen Vertreter, soll der Sach- und Rechtsstand mit diesem erörtert werden.*

Nótese que con la formalización de estos acuerdos no se trata de que la Administración tributaria renuncie, en todo o en parte, a la recaudación, sino que habría que situarlos en el ámbito de la cooperación, puesto que en los mismos se fijan o concretan determinados aspectos de la relación jurídico-tributaria que no podrían establecerse de otro modo. Así, cuantos más elementos de prueba existan, menos margen habrá para estos acuerdos⁽⁴⁵⁾.

2.7. LA MEDIACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ALEMÁN

Si las posibilidades de auténticos acuerdos transaccionales sobre los hechos en Alemania son, como se acaba de ver, fundamentales, en el adecuado funcionamiento de la aplicación de los tributos, incluidos los mecanismos de revisión administrativa, no menos importantes son las tareas de mediación y conciliación efectivamente realizadas por los jueces financieros al amparo del parágrafo 79 de la FGO (Finanzgerichtordnung, Ley de los Tribunales Financieros).

Este precepto, en redacción en vigor desde el 1 de abril de 2005, aunque en lo fundamental su origen es de 1992, pues la reforma de 2005 se limita a la consideración de la posible documentación electrónica, dispone lo siguiente⁽⁴⁶⁾:

(3) Die Beteiligten können sich durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen. Sie können auch persönlich zur Erörterung geladen werden, wenn die Finanzbehörde dies für sachdienlich hält.

(4) Das Erscheinen kann nicht nach § 328 erzwungen werden.

(1) A petición del recurrente la Administración tributaria debe discutir la situación jurídica y fáctica antes de resolver el recurso. Los demás interesados pueden ser invitados a la discusión si la Administración tributaria lo considera conveniente. También puede la Administración tributaria, sin la solicitud del recurrente, invitarle a una discusión.

(2) La Administración podrá rechazar la discusión con más de 10 partícipes. Si, dentro del plazo adecuado que les señale la Administración estos nombran un representante conjunto la Administración discutirá con él los hechos y el Derecho.

(3) Los partícipes pueden acudir por medio de un representante. También pueden ser invitados personalmente si la Administración lo considera conveniente.

(4) La personación no puede ser obligada en base al § 328.

(45) TIPKE, K./LANG, J.: Steuerrecht. Ed. Otto Schmidt, Köln, 2002, p. 737.

(46) (1) *Der Vorsitzende oder der Berichterstatte hat schon vor der mündlichen Verhandlung alle Anordnungen zu treffen, die notwendig sind, um den Rechtsstreit möglichst in einer mündlichen Verhandlung zu erledigen. Er kann insbesondere*
1. die Beteiligten zur Erörterung des Sach- und Streitstandes und zur gütlichen Beilegung des Rechtsstreits laden;

- (1) El presidente o el ponente han de tomar las medidas adecuadas para resolver el conflicto mediante negociación verbal ya antes del juicio oral, pudiendo, en concreto:
 1. Invitar a las partes a la discusión de la situación real del conflicto y a la solución acordada del mismo.
 2. Pedir a las partes que completen o aclaren sus escritos y que presenten los documentos, en su caso, electrónicos, y las pruebas adecuadas, fijando un plazo para la clarificación de los aspectos que la necesiten.
 3. Recabar información.
 4. Ordenar la presentación de documentos, incluidos los electrónicos.
 5. Ordenar la personación de las partes. En su caso, es de aplicación el parágrafo 80.
 6. Llamar al juicio oral a testigos y peritos.
- (2) Se debe informar a las partes de todo lo que se disponga.
- (3) El presidente o el ponente puede practicar pruebas concretas. Esto solo está permitido cuando, para la simplificación del juicio oral, objetivamente es de suponer, de antemano, que el Juzgado puede

2. den Beteiligten die Ergänzung oder Erläuterung ihrer vorbereitenden Schriftsätze, die Vorlegung von Urkunden, die Übermittlung von elektronischen Dokumenten und die Vorlegung von anderen zur Niederlegung bei Gericht geeigneten Gegenständen aufgeben, insbesondere eine Frist zur Erklärung über bestimmte klärungsbedürftige Punkte setzen;

3. Auskünfte einholen;

4. die Vorlage von Urkunden oder die Übermittlung von elektronischen Dokumenten anordnen;

5. das persönliche Erscheinen der Beteiligten anordnen; § 80 gilt entsprechend;

6. Zeugen und Sachverständige zur mündlichen Verhandlung laden.

(2) Die Beteiligten sind von jeder Anordnung zu benachrichtigen.

(3) Der Vorsitzende oder der Berichterstatter kann einzelne Beweise erheben. Dies darf nur insoweit geschehen, als es zur Vereinfachung der Verhandlung vor dem Gericht sachdienlich und von vornherein anzunehmen ist, dass das Gericht das Beweisergebnis auch ohne unmittelbaren Eindruck von dem Verlauf der Beweisaufnahme sachgemäß zu würdigen vermag.

apreciar objetivamente el resultado de la prueba sin apreciación directa de la práctica de la misma.

El convocar la reunión de las partes es una decisión discrecional del juez, que lo normal es que la adopte, pues esta posibilidad de discusión libre, oral, y directa entre Administración y contribuyente, en presencia del Juez, está considerada como la medida más eficiente en el funcionamiento de los tribunales financieros. En esta reunión se completan los documentos y las explicaciones necesarios y puede tener lugar en la sede del juzgado, en la Administración de Hacienda, o en cualquier otro lugar, a conveniencia de las partes, pues ahí, lo normal es que los jueces sean extraordinariamente flexibles⁽⁴⁷⁾.

2.8. ÚLTIMAS TENDENCIAS DE LOS «SISTEMAS ALTERNATIVOS» DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO ALEMÁN. EN ESPECIAL, LA MEDIACIÓN

A la vista de lo que se acaba de señalar, no cabe ninguna duda del importantísimo papel que, en la aplicación del Derecho tributario alemán, desempeñan la mediación y la conciliación, en el más estricto de sus sentidos, en cuanto eficaz sistema de solución de conflictos, mediante la intervención de un tercero que ayuda a las partes a encontrar fórmulas de compromiso, con indudables componentes transaccionales, pues no hay que olvidar que la finalidad habitual de la mediación/conciliación es que las partes alcancen un acuerdo, lleguen a una transacción.

Se trata, sin embargo, de una mediación que, aunque sólidamente anclada en la Ley y en la práctica habitual de los Tribunales Financieros, no está *expressis verbis* caracterizada como tal.

En todo caso, lo cierto es que la doctrina, de un modo prácticamente unánime destaca la importancia de la reunión de discusión (*Erörterungstermin*) ante los tribunales financieros, como el medio más eficaz de protección del contribuyente, que en numerosos casos resuelve el conflicto mediante una discusión profunda de la situación y de su consideración ju-

(47) Vid. LANGE, F. H. «Auswärtige Sitzungen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs» *DStZ*, 1998, n.º 9, pp. 349 y ss. Vid. también, Seer en Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 21 edición, 2013, OTTO SCHMIDT, Köln, pp. 1218 y ss.

rídica, que conduce a que se retire el recurso o a que se acepte por la Administración el punto de vista del contribuyente, anulando la liquidación⁽⁴⁸⁾.

En realidad, el aceptable funcionamiento de los sistemas «tradicionales» de solución de conflictos en Alemania es fruto de diversas reformas emprendidas en los primeros 90 para solucionar los problemas que se estaban detectando y hacer frente a las críticas que los señalaban.

Así, ya en los primeros 80 se criticaba la situación de los tribunales financieros y la actuación de la Administración tributaria, llamando la atención sobre la necesidad de escucharse los unos a los otros, de convencer al otro, y de estar dispuesto a aceptar soluciones de compromiso. Y, por supuesto, se llamaba la atención sobre la necesidad de una legislación fiscal más sencilla⁽⁴⁹⁾.

Aunque las reformas emprendidas desde entonces están dando buenos resultados, lo cierto es que en todo sistema siempre hay cuestiones susceptibles de mejora, de manera que también en Alemania se plantean alternativas que conduzcan a una mejora general del sistema de solución de conflictos, y, en consecuencia, siguiendo las tendencias internacionales, se analizan por la doctrina las posibilidades de los denominados sistemas alternativos de solución de conflictos, y, especialmente, de la mediación.

Quizá la ventaja más importante de este tipo de fórmulas, y, desde luego es la que más se menciona, se encuentre en su capacidad de evitar conflictos en el futuro, pues, en caso de identidad de circunstancias, despliega fuerza vinculante hacia el futuro. Por otra parte, también se considera especialmente recomendable la mediación en los supuestos en que las partes han entrado en una situación de confrontación aguda⁽⁵⁰⁾.

Es en este contexto en el que se ha suscitado un amplio e importante debate doctrinal sobre las posibilidades de la mediación en el ámbito de la solución de conflictos tributarios en Alemania. Supuestos que se ci-

(48) Vid. SEER, R., en TIPKE/KRUSE, Kommentar zur Abgabenordnung, octubre 2011.

(49) WASSERMAYER, F., *Rechtsschutz des Steuerbürgers*, Deutsche Steuer Zeitung, n. 7, abril, 1985.

(50) Vid. HÖLZER, C./ SCHNÜTTGEN, H., BORNHEIM, W., «Die Mediation im Steuerrecht nach dem Referentenentwurf zum Mediationsgesetz» DStR 2010, 2538. pp. 2540-2541. Aquí se analizan las posibilidades de los asesores fiscales, abogados y funcionarios de la Administración tributaria como mediadores en el seno del propio procedimiento tributario.

tan como posibles objetos de mediación son los relativos a la duración de la amortización, estimaciones indirectas, valoraciones, apreciación de la prueba y actuación discrecional. Aunque es opinión generalizada que mediante la mediación no se pueden resolver cuestiones jurídicas de un modo diferente al previsto por la ley.

Muestra del interés que la posibilidad de mediación provoca en Alemania, en febrero de 2008, hubo un encuentro nacional sobre «el futuro de la mediación en Alemania» en la Universidad Friedrich Schiller de Jena. Este fue también el tema del Congreso nacional de juristas alemanes en septiembre de ese mismo año. Por último, se ha de señalar que ya en 2003 se introdujo la enseñanza de técnicas de mediación en el plan de estudios de los jueces⁽⁵¹⁾.

A destacar es, sin embargo, que no se plantea la posibilidad de mediación en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos ni en el seno de los procedimientos de revisión administrativa. La razón es obvia, tanto en unos como en otros el funcionario competente dispone de medios suficientes, como se acaba de ver, para llegar a acuerdos que resuelvan el problema. Y la cultura organizativa está también, precisamente, orientada a evitar litigios innecesarios, lo que hace innecesaria la intervención de un tercero neutral para acercar a las partes, porque ese tercero es, en último extremo, el funcionario de la Oficina de Recursos, que no necesita mediar entre nadie, porque ya dispone de las competencias propias para resolver directamente el problema con el contribuyente.

Por ello, las posibilidades de la mediación se han analizado en el entorno de la actuación de los tribunales financieros⁽⁵²⁾. Al hilo de la discusión sobre la introducción de la mediación con carácter general en el proceso civil, mediante un proyecto de Ley que, en principio, excluía esta posibilidad del ámbito de funcionamiento de los tribunales financieros, la doctrina

(51) Vid. PAUL, S., «Mediation – Ein Thema für Finanzgerichte?», DStR 2008, 1111, p.1.

(52) Una decidida y contundente defensa de la mediación cercana a los tribunales financieros se encuentra en Haunhorst, S. DStZ 2004, 868, «Gerichtsnahe Mediation in finanzgerichtliche Verfahren. Chance oder Schnickschnack. Sobre las posibilidades y límites de la mediación, vid. KRATZSCH, A./NOLTE, V., INF 2007, 235, 237 «Praktikabilität und Grenzen der Mediation im Steuerrechtlichen Verfahren». Estos autores destacan las posibilidades de los asesores fiscales como mediadores. Vid., también, STEINHAUFF, D., «Der Güterichter im Finanzgerichtsprozess», SteuK 2013, 160.

analizó las diferencias de un posible proceso formal de mediación con el proceso normal ante los tribunales financieros. Así, se ha destacado que en el proceso tributario no se aplica la regla de secreto y la posibilidad de negarse a testificar en juicio, que contiene la Ley de Enjuiciamiento Civil, (§ 383.1. 6 ZPO) pues lo que rige es el § 84 FGO y § 102 AO⁽⁵³⁾. La posibilidad de negarse a declarar en asuntos penales prevista para los abogados y asesores fiscales en base a los § 53 y 54 StPO (Ley de Enjuiciamiento Criminal), tampoco está prevista para los mediadores.

La posibilidad de mediación en los tribunales financieros ya fue discutida en 2006, pues fue objeto específico del debate en el encuentro de presidentes de estos tribunales que tuvo lugar en Hamburgo. La conclusión alcanzada fue que la mediación en el ámbito de los tribunales financieros no es necesaria, pues el § 79 FGO de la *Finanzgerichtsordnung*, que regula el *Erörterungstermin* ofrece suficientes posibilidades de resolver los conflictos con el acuerdo de los interesados. No obstante, la discusión continuó en la doctrina, que destaca las ventajas de la mediación a través de sus notas características, constituidas, según destaca la doctrina alemana, por:

1. La propia responsabilidad, en cuanto que son los propios interesados los que asumen la decisión de su conflicto, y no lo dejan en manos de un tercero.
2. La voluntariedad, pues debe ser aceptada por los interesados, que pueden salir del procedimiento de mediación en cualquier momento en que lo deseen.
3. La flexibilidad en cuanto a los resultados, en el sentido de que, al tratarse de un procedimiento cooperativo, las partes deben estar dispuestas a aceptar diversos resultados, pues se considera que este procedimiento carece de sentido en el momento en que una de las partes solo aceptaría un posible resultado.
4. La información y la confianza, pues las partes deben poner en conocimiento del otro los elementos relevantes para la decisión del conflicto. Ahora bien, esto plantea el problema del secreto del procedimiento, pues, a diferencia de los procesos judiciales, la

(53) Vid. PAUL, S., «Mediation – Ein Thema für Finanzgerichte?», *DStR* 2008, 1111, p.1.

mediación no es pública, lo que plantea el problema del secreto a que están sujetos los partícipes, cuando son llamados a declarar como testigos, por ejemplo, en un caso de delito fiscal.

5. La neutralidad del mediador es otra característica esencial. Aunque también se apunta que el mismo debe tener especial preocupación por el más débil⁽⁵⁴⁾.
6. Una característica de la mediación, que la hace especialmente adecuada para los procedimientos tributarios, es que se trata de una técnica orientada hacia el futuro, de manera que no sólo resuelve un conflicto concreto, sino que tiende a dejar tras sí relaciones cooperativas de cara al futuro.

Por último, como ventaja fundamental de la mediación se destaca por la doctrina alemana la disposición del procedimiento por el mediador, lo que otorga mucha mayor libertad que la que tiene el juez, sujeto a las correspondientes normas procesales. Por ello, la documentación escrita del proceso queda también al acuerdo de las partes. Tanto las partes como el juez pueden retirarse en cualquier momento del proceso de mediación y no se puede imponer ningún acuerdo, de manera que el caso puede volver al juez competente para su solución en cualquier momento.

El desarrollo de la mediación, según se destaca en los análisis de la misma por la doctrina alemana, se produce a través de las siguientes fases:

1. Preparación, con un diálogo de apertura en el que el mediador informa a las partes sobre el desarrollo de la mediación y las reglas que rigen el mismo.
2. La segunda fase comprende la recopilación de puntos conflictivos.
3. La tercera se caracteriza por la búsqueda de los auténticos intereses de las partes en el conflicto. Aquí se suele poner como ejemplo el caso de dos hermanas enfrentadas por una naranja, de la cual, en realidad, una quería comer el interior y la otra sólo quería la cáscara para hacer un pastel⁽⁵⁵⁾.

(54) Vid. PAUL, S., «Mediation – Ein Thema für Finanzgerichte?», *DStR* 2008, 1111, p.3.

(55) Ibidem, p.4.

Sin perjuicio de que el ejemplo de las hermanas parece algo artificial, lo cierto es que, no se sabe por qué, entre los seres humanos existen más a menudo de lo que se cree conflictos semejantes, lo que, efectivamente, destaca las posibilidades de la mediación por un tercero neutral.

4. Por ello, en la cuarta fase de la mediación se trata de poner fin al conflicto, buscando una solución «win-win», es decir, en la que todas las partes ganen.
5. La quinta y última fase de la mediación consiste en la firma del acuerdo, jurídicamente vinculante para ambas partes.

Por lo que se refiere a la relación entre la mediación y los juzgados, cuando esta se produce en el entorno de los juzgados supone la paralización del pleito mientras la misma tiene lugar y la vuelta al mismo si la mediación fracasa.

Lo cierto es que la mediación en el entorno de los juzgados es una característica normal de esta figura, de ahí que se suela diferenciar por la doctrina entre mediación cercana al juzgado, que supone que ya abierto el proceso judicial se produce, fuera del mismo, pero ofrecido por el juez que conoce el caso, y llevado por un mediador, que puede ser un juez ajeno al caso, un procedimiento de mediación. Esta mediación tiene diversos inconvenientes, cual es su coste, además de que puede despertar la impresión de que una vez que el asunto está en el juzgado este lo que intenta es quitárselo de en medio.

Otra alternativa es la mediación integrada en el juzgado, que supone que el propio juez que conoce el asunto, en el mismo proceso, introduce elementos y técnicas de mediación para intentar que las partes se entiendan y lleguen a un acuerdo. En realidad esto es lo que hacen con naturalidad los jueces financieros alemanes en la reunión para la discusión que celebran con las partes al comienzo del proceso.

Por último, se diferencia la mediación interna en el juzgado que supone la actuación como mediador de un juez, especializado en técnicas de mediación, que no es el competente para conocer el asunto, pero que forma parte del servicio que a estos efectos ofrece la organización judicial. Se trata de algo así como de tener un cuerpo de jueces mediadores, que

están a disposición de las partes del proceso, a iniciativa del juez ponente del caso, en los asuntos que no son de su competencia, como jueces en su juzgado⁽⁵⁶⁾.

En cuanto a las posibilidades de la mediación en materia tributaria, se destaca por la doctrina la sujeción al principio de legalidad, proclamada por el art. 20.3 de la Ley Fundamental de Bonn y contemplada también por el § 85 AO, según el cual, los impuestos se han de exigir de acuerdo con la ley. Por ello, se considera que el § 78.3 de la Ordenanza Tributaria (AO), que menciona los acuerdos de Derecho público celebrados por la Administración tributaria no contiene ninguna autorización para celebrar contratos sobre los impuestos exigibles. Así, se destaca en ocasiones, que esta sujeción a la ley parece contraria a la apertura a diversas soluciones posibles que caracteriza a la mediación.

Tampoco la característica de la confianza parece propicia en un campo en el que, si no se toman con rigidez las adecuadas garantías, lo que se ponga de manifiesto ante la Administración tributaria a lo largo del procedimiento de mediación podría operar en contra del contribuyente que participa en la misma⁽⁵⁷⁾.

Esto no supone, en absoluto, la exclusión de la mediación en materia tributaria, sino que, dadas las posibilidades (muy alabadas por todos) que ofrece el encuentro para la discusión con el que se abre el proceso ante los tribunales financieros, lo que al final acaba por plantearse es si los procedimientos formalizados de mediación pueden todavía ofrecer algunas posibilidades de resolver conflictos tributarios, de un modo competitivo con los tribunales financieros, que realizan esta función de un modo rápido, barato, justo y satisfactorio⁽⁵⁸⁾.

En el análisis de las posibilidades de la mediación en el ámbito tributario, se plantea su posibilidad en los acuerdos sobre los hechos en cuestiones discutibles, como estimaciones indirectas, amortizaciones, etc.⁽⁵⁹⁾.

(56) Cfr. *Ibidem*, pp. 4-5.

(57) Cfr. *Ibidem*, p. 6.

(58) Cfr. *Ibidem*.

(59) PAUL ve limitaciones reales a esta posibilidad, pues considera que el problema aquí es que se trata de un juego de suma 0 ya que no cabe que ambos, Administración y contri-

La otra posibilidad es la de la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados. Esto, a juicio de esta posición doctrinal cualificada, plantea dudas desde la perspectiva del principio de igualdad. Por otra parte, si se excluyen estos problemas de la decisión judicial se pierde una guía indispensable para la solución de conflictos futuros. Se trata, a su juicio, de una solución antieconómica, porque una decisión clara del Tribunal Financiero Federal produce mejores efectos de cara a la seguridad jurídica, al establecer el criterio que se ha de seguir en todos los casos similares, lo que no produce un acuerdo individual entre las partes⁽⁶⁰⁾.

Las decisiones discrecionales sí que parecen considerarse un campo adecuado para la mediación. Ahora bien, en todo caso se ha de respetar el § 5 AO que establece los requisitos y límites de la actuación discrecional, sometida, además, al control judicial en los términos del § 102 FGO, lo que vuelve a reducir drásticamente las posibilidades de mediación en el ámbito tributario.

Por último, se plantea su posibilidad en los casos en los que existe un conflicto privado subyacente, familiar o de cualquier otro tipo. Pero esto, a juicio de este autor, plantea la cuestión de si es este el trabajo de los tribunales financieros, y si los posibles mediadores en este campo estarían familiarizados con ese tipo de conflictos, que son de competencia habitual de otro tipo de juzgados⁽⁶¹⁾.

En ocasiones se consideran como un antecedente de la mediación los acuerdos sobre hechos, que han sido jurisprudencialmente contruidos, sobre la base del § 88 AO (BFH de 22.8.2012, I B 86, 87/11, BeckRS 2012, 96477)⁽⁶²⁾. En todo caso, lo cierto es que la mediación como fórmula general de solución de conflictos, y sus posibilidades en el contexto del control jurisdiccional de la actuación administrativa están siendo objeto de profundo debate en Alemania, lo que ha dado lugar a diversos proyectos piloto.

buyente ganen, cuando el interés del contribuyente es pagar lo menos posible y el de la Administración cobrar lo más posible. *Ibidem*, pp. 7 y ss.

(60) *Ibidem*, p. 7.

(61) *Ibidem*, pp.8-9.

(62) Citada por STEINHAUFF, D., «Der Güterichter im Finanzgerichtsprozess», *SteuK* 2013, 160, p. 162.

Así, por ejemplo, ha habido proyectos piloto de Mediación en los juzgados administrativos de Hamburgo, de 2002 a 2005 y de Berlín.

Ni que decir tiene que el debate en torno a esta cuestión se acentuó con ocasión de las discusiones parlamentarias de la Ley para el Fomento de la mediación y otros procedimientos extrajudiciales de solución de conflictos, «Gesetz zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung», de 21 de julio de 2012. Tras una larga deliberación, y en medio de la controversia, se alcanzó un compromiso en la comisión del Bundestag y, apartándose de lo previsto en el proyecto de ley, que no preveía la aplicación de la misma al ámbito tributario, el 26.7.2012 entró en vigor la ley. En la misma se prevé que el Gobierno deberá informar al Parlamento antes del 26 de julio de 2017, sobre sus efectos.

Esta ley, que, en contra de lo inicialmente previsto, extiende sus efectos al ámbito tributario, es aplicable en el ámbito de actuación de los tribunales financieros y prevé, con carácter general, la existencia de jueces con formación específica en técnicas de mediación. Se trata de que los jueces encargados de la mediación, que han de ser diferentes de los competentes para conocer judicialmente del asunto, con la utilización de las técnicas adecuadas, llamen a las partes al ejercicio de su autonomía y responsabilidad para estar dispuestos a encontrar la solución de sus controversias con la Administración financiera.

Así, el § 278. 5 ZPO (Ley de Enjuiciamiento Civil), tras la citada reforma dispone: «El Juzgado puede reenviar a las partes a un juez no competente para decidir del asunto, pero competente para ayudarles a llegar a un acuerdo o intentar fórmulas de compromiso, que podrá utilizar todos los métodos de solución de conflictos, incluida la mediación»⁽⁶³⁾. Este proceso forma parte del proceso judicial normal y, por tanto, no conlleva costes adicionales.

En aplicación de esta ley, muchos tribunales financieros, desde 1.1.2013 han establecido ya dos Güterichter (mediadores) (Köln, Düsseldorf, Müns-

(63) «Das Gericht kann die Parteien für die Güteverhandlung sowie weitere Güteversuche vor einen hierfür bestimmten und nicht entscheidungsbefugten Richter (Güterichter) verweisen. Der Güterichter kann alle Methoden der Konfliktbeilegung einschließlich der Mediation einsetzen».

ter, Niedersachsen, Schleswig-Holstein, Hamburg, Saarland, Thüringen y Niedersachsen)⁽⁶⁴⁾.

El § 278. 5 ZPO no define propiamente el «*Güterichter*» (el juez conciliador), de manera que hay que interpretar su función a la vista de los rasgos que se le atribuyen. Fundamental es que no tenga la función de decidir el asunto y que disponga de conocimientos especializados en técnicas alternativas de solución de conflictos. No puede actuar en su propio juzgado y sólo actúa si es voluntariamente aceptado por las partes. Como ventajas frente a la actuación de los jueces financieros en el *Erörterungstermin* se señalan la transparencia⁽⁶⁵⁾, y la mayor libertad de las partes, dada la carencia de potestad de decisión de este juez.

Su función, en consecuencia, no es exactamente jurisdiccional, porque no puede formar parte de los órganos competentes para la decisión del proceso, y está sujeto al deber de secreto, de manera que no puede transmitir información conocida en el curso de su actuación ni siquiera al juzgado competente para el caso. Pero continúa siendo juez, y sujeto al grueso de las obligaciones que a estos caracterizan.

En este sistema, las partes no tienen derecho ni a la mediación ni a un juez determinado para la misma. La remisión por el juez financiero competente al juez conciliador es posible en cualquier estadio del proceso, no tiene que estar motivada y no es recurrible. Pero sólo va a ser efectiva si la aceptan las partes.

La remisión no supone, en principio, la paralización del proceso y no afecta a los plazos, que no se amplían por la misma. Por último, como no podía ser de otro modo, se ha de recordar que, también en estos casos, la tributación sigue sometida a los principios de legalidad y de igualdad.

2.9 EL ARBITRAJE EN EL DERECHO TRIBUTARIO ALEMÁN

Apenas se encuentran rastros en la literatura alemana en defensa del arbitraje como sistema de solución de conflictos en el campo tributario. Ahora bien, como sucede en otros países de la UE, en el ámbito de la

(64) Ibidem, p. 163.

(65) Vid., STEINHAUFF, D., ob. cit., p. 160.

tributación internacional se utilizan tanto el arbitraje como el procedimiento amistoso para resolver los conflictos relativos a esta materia. Así, la República Federal de Alemania ha ratificado el Convenio Europeo de arbitraje y contiene la cláusula sobre utilización del arbitraje internacional en muchos de los convenios que tiene firmados para evitar la doble imposición.

Se trata, como se puede observar, de los supuestos de arbitraje sólidamente establecidos en el ámbito de la tributación internacional, conectados con la necesidad de evitar la doble imposición, y de resolver el conflicto internacional, que se plantea cuando varias soberanías fiscales pretenden la tributación de la misma materia imponible. No se utiliza sin embargo (ni siquiera se plantea su posibilidad) el arbitraje en el derecho tributario interno.

Ahora bien, no cabe duda de que la penetración del arbitraje en estos casos acaba suponiendo la solución de un conflicto no solo entre dos Administraciones Tributarias, sino también en relación con el contribuyente. Esta posibilidad, con el tiempo, acabará dando lugar al funcionamiento estable de instituciones cuya tarea será dirimir conflictos tributarios mediante el arbitraje, de ahí que esta sea, probablemente, la vía más segura de penetración del arbitraje en el ámbito tributario, no sólo en Alemania, sino con carácter general.

Por otra parte, y por lo que se refiere al arbitraje interno, se ha de tener presente la presencia de miembros de la sociedad civil en la constitución de los tribunales financieros, lo que, en realidad, supone uno de los elementos que caracterizan al arbitraje, cual es el componente de representatividad que tienden a tener las instituciones arbitrales colegiadas.

3. BÉLGICA

En el año 2007 se instauró en Bélgica, aun cuando no fue efectivo hasta 2010, un sistema específico de conciliación fiscal que presenta una forma híbrida entre lo que sería una oficina de defensa del contribuyente y un servicio de ADR. La Ley por la que se crea el susodicho *service de conciliation fiscal* lo incardina en el seno de la Administración federal tributaria, el *Service public fédéral des Finances*, pero lo constituye como

un órgano independiente, siendo inamovibles sus miembros —salvo renuncia o causa grave—⁽⁶⁶⁾.

La función del servicio es doble. Por una parte, y en esto se asemeja a lo que en nuestro ordenamiento se encomienda al Consejo para la defensa del contribuyente, ha de presentar una memoria anual de su actividad identificando aspectos sustantivos o procedimentales del sistema tributario que, a tenor de sus actuaciones, generan disfunciones y resultan mejorables, de todo aquello que no se acomoda con lo que debiera de ser una buena administración de los recursos tributarios. En la memoria del año 2013 se clasifica el 59% de su actividad total —contabilizándose un total de 3.127 asuntos nuevos (en su primer año de funcionamiento, 2010, fueron 1.200)— como actuaciones de conciliación, el 19% relativo a cuestiones relativas a la ejecución de deudas tributarias impagadas y un 22% como asuntos diversos. En definitiva, un 60% de la actividad se centra en la conciliación y un 40% en lo que sería propio de un defensor del contribuyente.

Por otra parte, y en esto tiene las características propias de un sistema de ADR, se encomienda a este servicio el tramitar y resolver las demandas de conciliación que se puedan interponer respecto de los actos tributarios emitidos por la Administración federal, respecto de cualquiera de los tributos gestionados por la misma. Aparentemente el procedimiento es extraordinariamente informal, se puede solicitar la mediación del servicio incluso verbalmente o mediante correo electrónico, y aunque no interrumpe, eso sí, el devenir del procedimiento administrativo, ni resultan las propuestas del servicio (*rapport de conciliation*) impugnables, salvo que haya motivos graves —como el vencimiento de un plazo de prescripción, por ejemplo— la dependencia administrativa implicada en el expediente ha de abstenerse

(66) Tit. VII, cap. V, de la *Loi portant de dispositions diverses*, de 25 de abril de 2007, cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el *Arrête royal* de 9 de mayo de 2007 y en la Circular AAF/2007-0576, 1/2008, de 29 de enero de 2008, y en el Reglamento de orden interno que aprobó el Consejo del servicio de conciliación, y que se publicó en el Boletín oficial belga, *Moniteur belge*, el 7 de mayo de 2010. No existiendo en Bélgica una ley general tributaria, la referencia a la posibilidad de interponer demandas de conciliación fiscal se ha introducido en todas y cada una de las leyes que regulan los diferentes tributos federales. En la página web del servicio se puede encontrar toda la información sobre el mismo y las memoria anual del 2013 (http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_autonomes/conciliation_fiscale/).

de llevar a cabo actuaciones que puedan comprometer el resultado de la conciliación puesta en marcha.

Una vez recibida la solicitud de conciliación el servicio decide sobre su admisión en el plazo de 15 días y, a partir de ahí, inicia su tarea de mediación. Su función conciliadora no consiste en evacuar la prueba de los hechos, calificarlos, interpretar la normativa aplicable al caso y resolver el conflicto mediante la emisión de, por decirlo de algún modo, un laudo. No es un órgano arbitral, ni de resolución de recursos administrativos. La función específica que tiene encomendada es la de concretar el objeto de la litis y tratar de aproximar la posición de las partes, de conciliar sus respectivas posturas al respecto, para —así se dice en su normativa propia— reducir el volumen de asuntos tributarios que se tramitan ante la jurisdicción contenciosa e incrementar el importe de la recaudación. Se trata, en definitiva, de la clásica labor de mediación en la que se procura un acercamiento entre las partes para que, ellos mismas, recompongan su posición y encuentren un punto de acuerdo.

Para facilitar este acuerdo el servicio de conciliación puede realizar a las partes una recomendación sobre la controversia proponiendo una vía de salida, una fórmula de composición del acuerdo. Pero, en ningún caso, tales recomendaciones tienen la forma de acuerdos de resolución de la litis, de actos administrativos impugnables. De hecho, las disposiciones reguladoras del procedimiento que ha de aplicar el servicio de conciliación fiscal son extraordinariamente escuetas en cuanto a trámites, requisitos y plazos. Es evidente la voluntad de que el procedimiento no sea rígido y formal, sino que esté construido sobre bases de flexibilidad. Más del 75% de los expedientes se cierran dentro del año; en más del 78%, un 67% en lo relativo a cuestiones de deudas impagadas, de los que son objeto de tramitación para el logro de la conciliación se llegan a cerrar con acuerdo entre las partes. De hecho, el reglamento de régimen interior fundamentalmente se centra en cuestiones operativas atinentes a la ordenación doméstica del servicio, como el *quorum* de las comisiones o los sistemas de adopción de acuerdos, y no a regular pormenorizadamente el procedimiento a seguir en la tramitación de las demandas de conciliación.

El Comité de conciliación (*College*) está compuesto por un mínimo de 3 miembros y un máximo de 5, siendo en la actualidad de cinco, teniendo el

presidente voto decisivo en caso de empate, aunque expresamente se recomienda que las decisiones se adopten por consenso, que no por votación. A su vez, están adscritos al servicio, como colaboradores, un mínimo de 20 empleados de niveles A o B (actualmente 27), que son quienes gestionan los expedientes de conciliación, y hasta 3 de nivel C. Los miembros del Comité se distribuyen los expedientes por materias y ámbitos lingüísticos, estando asignados los colaboradores a uno de los cinco equipos en los que se han organizado. Si en su primera composición todos ellos debían de provenir de la Administración tributaria, en lo sucesivo pueden proceder, también, de actividades profesionales relacionadas con la aplicación de los tributos, con experiencia y prestigio en la materia. El mandato es de 5 años, renovable, y con dedicación a tiempo completo. En el reglamento del servicio, se hace notar que las personas que sean seleccionadas para el mismo, más allá de su capacidad en el orden tributario, han de dar razón de habilidades y aptitudes, de competencias, propias del trabajo para el que son seleccionadas: saber negociar; ser proactivo en la proposición de soluciones alternativas y en la elaboración de conclusiones coherentes; carácter innovador, creativo y flexible; excelente capacidad de escucha, y de comunicación, tanto escrita como verbal; orientación al servicio del ciudadano, al cliente y a la obtención de resultados; lealtad e integridad. No sirve, pues, cualquier funcionario de la Administración tributaria, sino quienes demuestren competencias particulares al respecto. Lo que se pretende de ellos no es tanto que sean unos extraordinarios conocedores del ordenamiento tributario —aun cuando, naturalmente, han de estar familiarizados con su aplicación— sino que sean capaces de mediar, de acercar posturas, de deshacer entuertos, en una palabra, de conciliar para que las partes, no ellos, desarmen el litigio y eviten el contencioso.

4. BRASIL

Brasil lleva varios años discutiendo en el Parlamento un Proyecto de Ley sobre Transacciones tributarias (n.º 5082), cuyo artículo primero dispone que la ley fija las condiciones y procedimientos que la Unión, por medio de la Procuraduría General de la Hacienda Nacional y la *Secretaria da Receita Federal do Brasil*, y los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben observar para la realización de la transacción, «que se manifestará en composición de conflictos o terminación del litigio...».

La parte más importante del Proyecto es el Capítulo III que incluye las Modalidades de Transacción, especialmente la transacción en proceso judicial y la transacción por adhesión. El proyecto se ha depurado desde su redacción inicial, ya que, originariamente se trataba del Anteproyecto n.º 78, de 2008, del Ministerio de Hacienda de Ley General de Transacción Tributaria, que incluía la transacción, la conciliación y una vía arbitral como alternativa general a los órganos judiciales.

El proyecto actual se centra en la transacción que evite la prolongación del conflicto. Esta vía de resolución de conflicto se asigna a unos órganos institucionales, denominados *cámaras de transacción y conciliación*, que dependen de la Procuraduría General de la Hacienda Nacional.

5. FRANCIA

5.1. ACUERDOS PARA LA CONDONACIÓN DE SANCIONES E INTERESES DE DEMORA

En el sistema tributario francés también existen ciertas técnicas transaccionales a través de la «*resolution amigable des differents*», y «*alternatifs de règlement des conflicts*», para llegar a soluciones pactadas cuando existan disparidad de criterios entre la Administración y los administrados⁽⁶⁷⁾.

En particular, el art. 248 del «*Livre des Procedures Fiscales*» (en adelante, LPF) prescribe que «las infracciones pueden ser objeto de transacciones antes del ejercicio de una acción judicial o en las condiciones establecidas en el art. 249, antes de la sentencia firme».

Por su parte, el art. 249.1 LPF «en materia de contribuciones indirectas, después del ejercicio por la Administración o el Ministerio Público de una acción judicial, la Administración no puede transigir cuando la autoridad judicial lo admita». Y asimismo, el apartado 3.º dispone que «una vez firme la sentencia, las sanciones fiscales sobre las que se han producido los tribunales no pueden ser objeto de transacción».

(67) *Vid.* Sobre el particular, el sugerente trabajo de ROMERO FLOR, L. M.^a, «Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 102, 2013, pp. 43 y ss.

Por último, el art. 251 LPF establece que «cuando una transacción devenga firme tras el cumplimiento de las obligaciones que prevea y la aprobación de la autoridad competente, no podrá entablarse o retomarse procedimiento contencioso alguno para cuestionar las sanciones que han sido objeto de transacción o los propios gravámenes», añadiendo que «en el caso de que el contribuyente rechace la transacción propuesta por la Administración y litigue ulteriormente ante el Tribunal competente, éste fijará el tipo de recargos o sanciones, así como la base del tributo».

A resultas de lo anterior, puede comprobarse cómo el contribuyente a través de una solicitud instará a la Administración para que revise la aplicación de sanciones e intereses de demora al caso. En particular, la Administración procederá a su examen teniendo en cuenta la situación en particular producida así como el historial del administrado contestando ésta a dicha petición en un plazo máximo de cuatro meses mediante una propuesta que se remitirá al contribuyente para que firme si está conforme en un plazo de treinta días. La firma de dicho acuerdo pactado tendrá efecto vinculante y efecto de cosa juzgada, por lo que las partes no podrán impugnar el acuerdo firmado.

5.2. LAS COMISIONES DEPARTAMENTALES MIXTAS COMO FORMULA ARBITRAL DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

El art. 59 LPF regula la constitución de varias Comisiones mixtas (formadas por representantes de la Administración y del contribuyente) con el fin de arbitrar respecto de aquellos conflictos que surjan en la esfera tributaria a fin de reducir la litigiosidad.

5.2.1. COMISIÓN DEPARTAMENTAL DE IMPUESTOS DIRECTOS Y DE IMPUESTOS SOBRE LA CIFRA DE NEGOCIOS

El apartado A del art. 59 LPF establece una comisión paritaria formada por los siguientes miembros:

- un Presidente, con voto de calidad en caso de empate, que normalmente será el Presidente del Tribunal Administrativo («Tribunal Administratif») o del Tribunal administrativo de revisión («Court Administrative d'Appel»).

- dos funcionarios de la Dirección General de Impuestos que tengan como mínimo el grado de Inspector Jefe; y
- tres representantes de los contribuyentes afectados, en donde uno de ellos deberá ser titulado mercantil o experto contable («expert comptable»), si se trata de impuestos directos.

Así las cosas, dicha comisión se reunirá cuando exista desacuerdo entre la Administración y el contribuyente. Este último, será instado por la Comisión con un plazo de al menos treinta días para hacerse oír, o bien presentar alegaciones por escrito. Transcurridos los treinta días, la Comisión se reunirá con el propósito de acercar las posiciones de las partes a través de un acuerdo que evite su extensión a la esfera judicial.

5.2.2. COMISIÓN DEPARTAMENTAL DE CONCILIACIÓN

El apartado B del art. 59 LPF regula la *Commission Départemental des Conciliation* que está formado por los siguientes miembros:

- un Magistrado designado por el Ministro de Justicia, cuya función es la de actuar como Presidente;
- cuatro representantes de la Administración;
- un notario; y
- y tres representantes de los contribuyentes afectados por el caso.

Su principal función es la de estimar la base imponible en los impuestos registrales donde actúa un fedatario público.

5.2.3. COMITÉ CONSULTIVO PARA LA REPRESIÓN DEL ABUSO DE DERECHO

El *Comité consultatif pour la répression des abus de droit* está formado por los siguientes miembros:

- consejero de Estado que actúa como Presidente;
- un Consejero del Tribunal de Casación;
- un profesor de la Facultad de Derecho; y

— el Director General de Impuestos.

Tiene como función la de determinar si existe un abuso de Derecho en la actuación del contribuyente. Cada parte aportará la prueba de cargo a fin de que el Comité dicte un veredicto.

6. HOLANDA

En el sistema tributario holandés no existe un sistema de arbitraje tributario para la resolución de conflictos tributarios de dimensión nacional, aun cuando sí sea una práctica habitual en la resolución de disputas comerciales⁽⁶⁸⁾. Por el contrario, en los últimos Tratados internacionales para la eliminación de la doble imposición sí se viene incluyendo el recurso al arbitraje internacional como último recurso en el caso de que no se haya podido resolver el litigio con el otro Estado contratante mediante el procedimiento amistoso⁽⁶⁹⁾. Sí ha sido objeto de un considerable desarrollo la implantación de ciertas fórmulas de mediación tributaria, tanto en los procedimientos administrativos como una vez que la controversia pasa a fase judicial.

Curiosamente el uso de la mediación en el ámbito tributario arranca en Holanda en el 2001, de la iniciativa de dos funcionarios de su Administración tributaria⁽⁷⁰⁾ que llevaron a cabo algunos ensayos de mediación que

(68) Vid. FRIELINK, K.: «Alternative Dispute Resolution in the Netherlands», 7 de agosto de 2002, *Mondaq* (<http://www.mondaq.com/x/17437/Alternative+Dispute+Resolution+in+the+Netherlands>). De hecho, desde 1949 una institución privada, sin ánimo de lucro y no gubernamental, el *Netherlands Arbitration Institute* desarrolla una intensa actividad en la resolución arbitral de conflictos.

(69) Algunos Tratados, como el vigente entre Austria y Alemania, siguiendo sugerencias al respecto realizadas desde el ámbito científico, han encomendado dicha labor arbitral al TJUE. Vid. ZÜGER, M.: «The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty», en *European Taxation*, marzo, 2000, pp. 101-105. Con todo, son prescripciones que no han sido objeto, hasta ahora, de una significativa aplicación efectiva: en la bibliografía sobre la materia es frecuente la cita de un prestigioso estudioso de política fiscal, Jeffrey Owens, «the best arbitration is no arbitration», y la de un directivo de la Administración tributaria holandesa, Pieter Vogelaar, «we love arbitration, but we never use it». Vid. recientemente, sobre el particular, DOURADO, A. P. y PISTONE, P.: «Some critical thoughts on the introduction of Arbitration in Tax Treaties», en *Intertax*, vol.42, 2014, pp. 158-161.

(70) Buena parte de la información sobre el origen y funcionamiento de la mediación tributaria en Holanda se ha tomado de la traducción al inglés del tercer capítulo de la obra de BOOY, J., KNIPEK, y VEKSTEGE, J.: *Mediation in Belastingen. Anders en effectief*, SDU

se tradujeron en la elaboración de unas recomendaciones que, finalmente, llevarían a la Administración al desarrollo de un proyecto piloto —en el marco de una iniciativa más amplia—, *Meiation naast Rechtspraak* (La mediación en el ordenamiento jurídico), que ha tenido continuidad en el tiempo y que se ha estabilizado.

En la misma alocución ante el Parlamento en la que el Ministro de Economía presentó el 8 de abril de 2005 las líneas maestras del buque estrella de la Administración tributaria holandesa en términos de gestión pública de los tributos —los sistemas de *horizontal monitoring*⁽⁷¹⁾— se daba cuenta de lo realizado y lo programado en materia de mediación tributaria por dicha Administración.

La mediación se puede incardinar en cualquier fase del procedimiento administrativo, o judicial, y se lleva a cabo por empleados de la propia Administración tributaria que reúnen dos características. Por una parte, están registrados en el Instituto Holandés de Mediación (*Nederlands Mediation Instituut*), una institución independiente creada en 1995 y que cuenta con una división específica relativa a cuestiones tributarias⁽⁷²⁾; de modo que han recibido formación específica para el desarrollo de tareas de mediación en situaciones de conflicto y trabajan conforme a las reglas de dicho Instituto, *Mediation Reglement 2008*, que incluyen un código de conducta del me-

Uitgeveks, La Haya, 2013. Dicha documentación fue facilitada por Diana van Hout, profesora del Departamento de Derecho tributario de la Universidad de Tilburg, en cuya tesis —que contiene un resumen en inglés— se lleva a cabo un estudio completo de la mediación tributaria en Holanda, a partir de un estudio comparado del particular con las experiencias norteamericana y canadiense: VAN HOUT, D.: *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht, Een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek*, SDU Uitgevers, La Haya.

(71) Los sistemas de *horizontal monitoring*, están contruidos como modelos de gestión tributaria cooperativa en la que se acuerdan unas premisas previas con el contribuyente, o con sus asesores fiscales, con la finalidad de que la relación se construya sobre bases de la transparencia, la confianza y la comunicación. En los que el centro de atención no es tanto la regularización de situaciones pasadas como la concertación de los sistemas de control interno que el contribuyente va a implantar —*tax control framework*— con el objeto de asegurar que las declaraciones que presenta sean aceptables. Estos sistemas, que desde la OCDE se promueven bajo la denominación de *co-operative compliance* han tenido una discreta acogida en el ordenamiento español mediante la creación de los llamados Foro de grandes empresas y Foro de profesionales tributarios.

(72) *Vereniging voor Fiscale Mediation* (VFM) (<http://www.vfmmediation.nl/>).

diador, *Gedrageregels voor de NMI*. Por otra parte, en la selección del mediador se es especialmente cuidadoso en la preservación de su neutralidad. Siendo Holanda un país no muy extenso, el mediador siempre procederá de una localización geográfica diferente a la del lugar en la que se ubica el conflicto.

La iniciativa para proponer un proceso de mediación puede partir de cualquiera de las partes que están implicadas en el conflicto y se puede plantear en cualquier fase del procedimiento. Es frecuente que sean terceras partes, el asesor fiscal, el servicio jurídico de la Administración tributaria o, incluso, el Defensor del pueblo, quienes propongan a las partes un procedimiento de esta naturaleza como cauce idóneo para alterar sus patrones de comunicación y tratar de encontrar una solución a su disparidad de pareceres.

Dado que la mediación requiere, en todo caso, la disposición de ambas partes a afrontarla, es siempre voluntaria, antes de dar inicio formal a la misma, viene precedida de una fase de preparación de la misma. Esta fase se encomienda a un llamado coordinador de la mediación, también empleado de la Administración tributaria formado al efecto, que explica a las partes en qué consistiría la mediación, cómo se desarrollaría y cómo se han de enfrentar a la misma. Raramente los funcionarios responsables de los procedimientos en los que se ha suscitado el conflicto se oponen a dar cauce a la mediación.

De aceptarse por ambas partes la mediación, se recurre a la dependencia administrativa de la Administración tributaria responsable al respecto, la *Landelijk Bureau Mediation* (Oficina Nacional de Mediación), que nombrará un mediador para el caso en cuestión, distinto, siempre, de quien actuó como coordinador inicial de la mediación, y que gestiona, registra y evalúa toda la actividad de mediación llevada a cabo por la Administración tributaria. El mediador es quien asume, a partir de dicho momento, la dirección del proceso. Se reúne, separadamente, con cada una de las partes para preparar el terreno y que suscriban el acuerdo estándar de mediación. La Administración tributaria holandesa es particularmente precavida a la hora de salvaguardar la neutralidad de dicho mediador. Por ejemplo, ni utiliza papel timbrado de dicha Administración ni se llevan a cabo las reuniones que sean necesarias en los locales de la misma. Todos los costes, por otra parte,

los asume la Administración tributaria. Al final de la mediación las partes completan una encuesta al respecto y sobre una escala de 5, la calificación media que merece el proceso en términos de neutralidad es de 4,4.

La mediación llevada a cabo en fase judicial⁽⁷³⁾ presenta diversas variantes. En primer lugar, los costes se comparten por ambas partes. Por otra parte son las partes quienes eligen el mediador a partir de una lista provista por el órgano judicial. Si se plantea en fase de apelación, queda a criterio del juez decidir si tiene o no, en tal caso, sentido acometerla. En cualquier momento, claro está, las partes pueden retomar el procedimiento judicial y abandonar la mediación⁽⁷⁴⁾.

En cuanto al contenido propio de la mediación, se hace particular hincapié en la literatura al respecto en que el objetivo es lograr una alteración en el patrón de comunicación, por ambas partes, que ha conducido al conflicto. En los procedimientos de comprobación, inspección o ejecución tributaria es frecuente que ambas partes terminen por adoptar una actitud de equivocado (el contrario) frente a atinado (uno mismo). La labor del mediador —que en este ámbito actúa con el estilo llamado de mero facilitador— es tratar de romper dicha dinámica y buscar una flexibilización de tales posicionamientos logrando que ambos se pongan en disposición de admitir que la otra parte de la relación puede tener su parte de razón en el modo de afrontarla. El trabajo de mediación se computa por horas y se suele sustanciar en no más de tres reuniones. De terminar con éxito, se traduce en la firma de un acuerdo que compromete a ambas partes.

En realidad, si se analizan en detalle las cifras que se facilitan⁽⁷⁵⁾, no parece ser un recurso habitual en el día a día de la aplicación de los tributos,

(73) Las cifras de litigiosidad tributaria judicial son sustancialmente más reducidas que en España. En un país con cerca de 17 millones de habitantes, el 40% de la población española, cada año se registran unos 25.000 asuntos en la jurisdicción fiscal, un 10% de los que entran anualmente en el económico-administrativo español.

(74) Cfr., VAN DER POL, J.: «How to manage tax disputes in the Netherlands», en *International Tax Review*, 1 de noviembre de 201.

(75) En fase administrativa la media es de en torno a 100 casos cada año, desde 2007 —«en torno a dos centenares» llega a afirmarse en un cuestionario remitido por la Administración tributaria holandesa a la Comisión Europea, en lo atinente al IVA— y en fase judicial aunque empezó con cifras superiores a los 500 casos en 2009, en 2012 se registraron 45,

y tampoco parece que sea un tipo de procedimiento que guste de ser recorrido por los grandes contribuyentes⁽⁷⁶⁾, aun cuando se haga referencia a un porcentaje de éxito, cuando se usa, del 80%.

La opinión de quien ha estudiado la mediación tributaria en Holanda⁽⁷⁷⁾, y sus sistemas homónimos en Estados Unidos y Canadá, se puede resumir en tres premisas, que no dejan de resultar sintomáticas: a) No se muestra partidaria tanto de implantar un sofisticado y extremadamente normativizado entramado de modalidades de mediación como de formar al personal al servicio de la Administración tributaria en estas técnicas y darles cabida en el devenir de los procedimientos mediante sistemas lo más sencillos posibles; b) Propone la creación en Holanda de una oficina de representación de los intereses del contribuyente, similar al *Taxpayer Advocate* norteamericano, que podría desempeñar un papel relevante como promotor de la mediación, como cauce adecuado para resolver determinadas situaciones; c) Centra la atención en el modo de construir la contextura jurídica de las relaciones tributarias —de los derechos, los deberes, las facultades de las dos partes de la relación— como el mejor modo de anticiparse a la aparición del conflicto y afrontarlo de forma equilibrada.

7. ITALIA

7.1. PLANTEAMIENTO

El Derecho tributario italiano viene incorporando a su sistema aplicativo, desde hace años, distintas técnicas convencionales, de participación del contribuyente en la configuración del acto de liquidación, encaminadas, todas ellas, a lo que en la literatura científica del país transalpino se conoce como *defflazione del contencioso*. Allí al igual que ocurre en España se viven con preocupación los graves problemas que genera en el funcionamiento del sistema tributario la litigiosidad desmedida derivada de su aplicación. Sin embargo, a diferencia de lo que ha sucedido en España, se han articulado muy diversas medidas aplicativas y organizativas que, cier-

al parecer porque a partir de dicha fecha no se informa por escrito a los contribuyentes de dicha posibilidad (VAN HOUT, D., *Mens, maatschappij...*, pp. 270 y 331.

(76) Cfr. VAN DER POL, J., *How to manage...* p. 1.

(77) Cfr. VAN HOUT, D., *Mens, maatschappij...* pp. 359-360.

tamente, han obtenido un considerable éxito, más allá de los problemas que su régimen legal y funcionamiento hayan podido generar.

En el plano organizativo, en primer lugar, con el inicio del nuevo siglo las denominadas *Comissioni tributarie* perdieron su carácter de órganos administrativos —aun cuando su secretaría administrativa y gerencia continúe siendo responsabilidad del Ministerio de Hacienda— para convertirse en una jurisdicción especial tributaria y única, de composición mixta. Participan en las mismas tanto jueces, a tiempo completo, como profesionales externos, a tiempo parcial.

En lo que se refiere a medidas procedimentales, tanto en la fase de determinación de la deuda, *accertamento*, como en la de su exigibilidad e impugnación se han establecido, articulado, disposiciones procedimentales cuyo objetivo es lograr la concertación de las voluntades en liza —el contribuyente y la Administración— resolviendo las diferencias de criterio entre ambos sin necesidad de recurrir a la tramitación de un proceso judicial. Más allá de la revocación de oficio, *autotutela* es la expresión utilizada en Derecho italiano, son cuatro, con variantes, los instrumentos normativos —probablemente excesivos y redundantes— que a tales efectos cabe reconocer en dicho ordenamiento: dos en fase de liquidación —vinculados por comportar una reducción de las sanciones, lo que se denomina su carácter *premiale*⁽⁷⁸⁾— uno en el frontispicio del contencioso y un cuarto, como requisito de procesabilidad en algunas causas:

- a. Las llamadas *acquiescenza*, *adesione al verbale*, y *definizione agevolata delle sanzioni* que no serían algo distinto —aun cuando más extenso en su aplicación práctica y variantes— a la conformidad al acta, y sus efectos, conocida en nuestro ordenamiento tributario;
- b. El *accertamento con adesione*, y sus últimas variantes de *adesione ai processi verbali di constatazione* y *adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio* se asemejarían, más bien, a las actas con acuerdo del Derecho español, aun cuando su regulación —y, sobre todo, su incidencia en la práctica diaria de las actuaciones

(78) Cfr. al respecto PIZZONIA, G., «Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?», en *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, v. LXXII, 1, I, 2013, pp. 80-84.

administrativas— es mucho más prolija, compleja y porosa que en Derecho español;

- c. La *conziliazione giudiziale* es preceptiva en Derecho italiano y es como se inicia todo proceso ante las Comisiones tributarias, tratando el juez de que las partes lleguen a un acuerdo extrajudicial que evite la tramitación de la causa⁽⁷⁹⁾.
- d. Recientemente,⁽⁸⁰⁾ por último, se ha estatuido en Italia la obligación, para todas las reclamaciones cuya cuantía sea inferior a los 20.000 € de recurrir a una aparente mediación de un tercero —eso sí, en el seno de la Administración— ajeno a los órganos de gestión, que trate de dar satisfacción plena o parcial a las pretensiones de las partes, para evitar así el posterior contencioso. Es el llamado instituto del «reclamo e mediazione».

Los dos primeros instrumentos (a y b) responderían a lo que en la tipología de los ADR se conocen como de negociación, de participación concertada de ambas partes —contribuyente y Administración— en la configuración del contenido del acto administrativo. El cuarto (d) se incardina en las llamadas técnicas de mediación y el tercero (c) obedece a la caracterización propia de la mediación —conciliación— dirigida, instada, por el órgano de resolución del litigio. No se conocen en Derecho tributario italiano fórmulas de ADR instrumentadas a través de las técnicas de arbitraje en tanto en cuanto

(79) Sobre el instituto de la conciliación judicial en el contencioso tributario puede consultarse la monografía de Salvatore A. Parente, *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Cacucci Editore, Bari, 2011, 183 pp.

(80) Mediante el art. 60,3.o) de la ley n.º 61, de 18 de junio de 2009, sobre disposiciones para el desarrollo económico, la simplificación, la competitividad, y en materia de proceso civil, y que trae causa de la Directiva 2008/52/CE, de 21 de mayo, relativa a determinados aspectos de la mediación en materia civil y mercantil. En el plano tributario la susodicha normativa sobre mediación tuvo una primera recepción mediante el art. 17, puntos 1-3 y en el art. 20 del Decreto legislativo, n.º 28, de 4 de marzo de 2010. Con posterioridad se han introducido en el Decreto ley n. 98, de 6 de julio, y en la ley n. 111 del año 2011, que lo revalida, sendas modificaciones del Decreto legislativo n. 546, de 31 de diciembre de 1992, al que se incorpora un nuevo art. 17-bis que incorpora al Derecho tributario italiano la mediación preceptiva, como requisito de procesabilidad de los contenciosos relativos a cuantías inferiores a los 20.000 euros. La Administración, por su parte, en las Circulares 9/E, 33/E, y 49/T de 19 de marzo, 3 de agosto y 28 de diciembre, respectivamente, de 2012, desarrolla el régimen jurídico propio de dicho instituto procesal.

el arts. 806 a 840 del *Codice processuale civile* prevé el recurso a tal instituto jurídico en lo relativo, únicamente, a controversias sobre obligaciones disponibles. También en Italia, y aun cuando ningún precepto así lo dispone de modo tajante, la doctrina viene considerando —no unánimemente, eso sí— que en tanto que versan sobre obligaciones indisponibles los litigios tributarios no pueden resolverse mediante el recurso al arbitraje, tal y como está en la actualidad allí regulado. Centraremos nuestra atención en los dos instrumentos denominados de mediación y conciliación.

7.2. LA MEDIACIÓN TRIBUTARIA

Como se ha hecho notar, en el 2011 —con eficacia pospuesta al 1 de abril de 2012— se ha introducido en Italia un régimen preceptivo de mediación⁽⁸¹⁾ en materia tributaria, para las controversias de un importe inferior a 20.000 € (con exclusión de intereses y/o sanciones, salvo por cuanto a los actos sancionadores en sí mismo considerados como objeto de reclamación afecta), por el momento tan solo en cuanto a los actos administrativos emanados de la Agencia tributaria estatal, *Agenzie delle Entrate*. Está construido como un requisito de admisibilidad del recurso ante las Comisiones tributarias, de modo que de no haberse presentado la previa reclamación, *reclamo* —con propuesta, o no, de mediación— no se puede interponer el recurso contencioso contra la práctica integridad de los actos administrativos tributarios de

(81) En realidad lo preceptivo no es la mediación, sino la interposición del recurso administrativo, cuando proceda, que no es siempre. Tal vez por ello, y a diferencia de lo que ha sucedido en el ámbito civil, en el que se ha declarado inconstitucional el recurso preceptivo a la mediación (STCI, n.º 272 del 24 de octubre de 2012), no se ha considerado que vulnere la Constitución la exigencia de esta reclamación-mediación administrativa como requisito de admisibilidad del contencioso. En esta circunstancia, la limitación del *reclamo* a ciertos actos tributarios, se ha querido ver, no sin razón, una suerte de vulneración de la tutela judicial efectiva, desde el momento en que no siendo del todo claro en qué supuestos es o no preceptiva su interposición —más allá de cuestiones relativas a la cuantificación de la pretensión, por ejemplo, cuando se está ante la impugnación de actos por silencio administrativo— si se interpone y no procedía, ha podido transcurrir el plazo para interponer el contencioso, y si no se interpone cuando se debía, la sanción del ordenamiento es de inadmisibilidad del recurso contencioso (Vid. MARCHESILLI, A.: «La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuyente», en *Diritto e pratica tributaria*, n. 5/2012, pt. 1, p. 1183). En castellano, puede consultarse al respecto ANDRÉS AUCEJO, E.: «Reclamo e mediazione tributaria nel Diritto tributario italiano. ¿Para cuándo en España?, en *Quincena fiscal*, n.º 17, 2014, pp. 109-138.

determinación o exigibilidad de la deuda tributaria. Interpuesto ante el mismo órgano que dictó el acto objeto de reclamación, éste proveerá su instrucción a través de otras dependencias administrativas «diversas y autónomas» incardinadas, eso sí, en la misma estructura orgánica de la Agencia tributaria.

En principio se estaría ante un trámite semejante al establecido por el art. 235.3 LGT que prevé la interposición del recurso económico administrativo ante el órgano emisor del acto objeto de recurso, de modo que éste tenga la oportunidad de anularlo y dictar uno nuevo, con satisfacción extraprocesal del contribuyente. No se trata de un procedimiento de revocación, *autotutela* en la terminología italiana, por cuanto el *reclamo* es preceptivo y la revocación no, pero puede coincidir en sus efectos: la anulación del acto objeto de reclamación antes de su impugnación contenciosa⁽⁸²⁾. En el bien entendido de que, en el caso italiano, en esta fase previa al contencioso se incardina, también, la posibilidad de que, de oficio o a instancia de parte, en ambos casos mediante propuesta debidamente motivada, se dé trámite a un procedimiento de mediación como vía adecuada para resolver el conflicto incoado y de que, en todo caso, la reclamación se sustancia ante un órgano administrativo diferente del que ha dictado el acto. El objetivo de este trámite previo obligatorio de mediación como presupuesto de admisibilidad del recurso es, sin duda alguna, tratar de que la mediación de otra dependencia administrativa pueda servir de cauce adecuado para deshacer el conflicto en su fase incipiente⁽⁸³⁾.

De no darse trámite oportuno por el órgano administrativo a la reclamación presentada por el contribuyente en el plazo de 90 días, ésta se transforma, automáticamente, en recurso contencioso administrativo. En caso de que se siga adelante con el contencioso quien vea, finalmente, desatendida su pretensión —sea el recurrente o la Administración— verá incrementarse sus costas judiciales en un 50% como compensación de los gastos de la reclamación y mediación administrativa.

(82) Cfr. en este sentido, PIZZONIA, G.: «Reclamo e mediazione...» ob. cit., p. 88. De hecho se ha venido a decir del mismo que es una suerte de «instancia necesaria de revocación discrecional» (Cfr. MARCHESELLI, A.: «La nuova mediazione fiscale: tra istanze...», ob. cit., p. 1185).

(83) Algún autor ha visto en esta mediación obligatoria, como instrumento de descongestión del contencioso, una fase incipiente de un arbitraje tributario ante un tercero que, más adelante, podría ser un profesional independiente de la Administración tributaria (cfr. LUPU, R.: *Compendio di Diritto tributario*, Dike, Roma, 2014, p. 169).

Aun cuando no ha dejado de recibirse la introducción, más aparente que real, de técnicas de mediación en el Derecho italiano como una vía de futuro para resolver las controversias tributarias en su fase incipiente, la doctrina que se ha ocupado del particular es crítica con el modelo adoptado por varias razones⁽⁸⁴⁾:

- a. Su carácter preceptivo
- b. Su eventual carácter inconstitucional por cuanto interferiría con la tutela judicial efectiva, aun cuando, por el momento, dicha tacha se ha rechazado por la Corte Constitucional que, ciertamente, ha anulado algunos aspectos de la regulación del particular⁽⁸⁵⁾.
- c. La ausencia de garantías de un examen efectivo, diligente e imparcial del particular por los órganos a quienes se ha encomendado la mediación desde el momento en que, aun distintos de quien lo emitió, no dejan de estar incardinados en la estructura organizativa de la propia Agencia tributaria.

La mediación, en todo caso, siempre versará sobre cuestiones de hecho o interpretativas, y de acuerdo a Derecho, no en base a consideraciones y parámetros de oportunidad o equidad, con sujeción a los principios de legalidad, imparcialidad, publicidad, transparencia y, también, eficacia, que rigen el actuar administrativo en general y el tributario en particular.

Como cuestión incidental, pero también de trascendencia tributaria, la normativa que establece la mediación prevé una serie de beneficios, incentivos, fiscales relativos a su funcionamiento: la exención total del impuesto de actos jurídicos documentados, el llamado *bollo* extraordinariamente difuso en el ordenamiento tributario italiano, así como parcial por lo que se refiere al impuesto de *registro*, equivalente a nuestro ITP. Al mismo tiempo se establece una deducción en la cuota de los impuestos directos del contribuyente, por lo que afecta a los gastos satisfechos a los organismos de mediación, con cargo al mismo, que se deriven de las actuaciones de mediación, de entre 500 y 250 € en función de si la mediación tiene o no

(84) Cfr. MARCHESELLI, A.: «La nuova mediazione fiscale: tra istanze...», ob. cit., *passim*.

(85) La Sentencia n. 98, del 16 de abril de 2014, de la Corte Constitucional italiana ha consagrado la admisibilidad constitucional de los institutos de mediación tributaria como técnicas de configuración de la deuda tributaria, en su formulación actual.

éxito, así como una exención de tributación de las plusvalías inmobiliarias que eventualmente pudieran generarse en transacciones enmarcadas en el acuerdo de mediación⁽⁸⁶⁾.

A la vista de lo expuesto la realidad es que la introducción, aparente, de técnicas de mediación en el ordenamiento tributario italiano es más formal, nominal, una operación de *marketing*, que real. El llamado recurso de *reclamo e mediazione* es, más bien, un recurso administrativo previo al contencioso, preceptivo, para pretensiones de menor cuantía en cuya tramitación, incidentalmente, se puede articular una forma de mediación descafeinada en la que no se ha sido lo suficientemente cuidadoso al organizar unos genuinos órganos de mediación —aun en el seno de la propia Agencia— nutridos por personal formado al respecto y con absoluta independencia orgánica y funcional de los de gestión, ni se busca la composición de un acuerdo entre las partes.

Con todo, de las cifras que se manejan⁽⁸⁷⁾ el éxito del instituto en cuanto a la reducción de la litigiosidad contenciosa ha sido incontestable: Entre octubre del 2012 y marzo del 2013, de las 65.545 reclamaciones examinadas, que suponían el 56% de los recursos tributarios interpuestos en dicho periodo, en el 48% de los casos el conflicto no se trasladó a la fase contenciosa.

7.3. LA CONCILIACIÓN JUDICIAL

La conciliación judicial como fase previa del proceso tributario se introdujo en el ordenamiento tributario italiano hace veinte años⁽⁸⁸⁾, en esencia mediante la modificación del art. 48 de la ley que rige la tramitación del proceso tributario, el Decreto legislativo, n. 546, de 31 de diciembre de 1992.

(86) Cfr. sobre el particular Salvatore A. Parente, «I profili fiscali della mediazione conciliativa», en FAVALE, R. e GAMBINI, M., (eds.), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti*. Itinerari, Nápoles, 2013, *passim*.

(87) Están reflejadas en la Sentencia de la Corte constitucional italiana n. 98, de 16 de abril de 2014, §2.4 *in fine*.

(88) Varias normas se sucedieron en dichos años en esta materia: Decretos ley nn. 452/1994, 592/1994 y 630/1994 y 403/1995. Sobre este instituto procesal, *vid.* PARENTE, S. A.: I modelli conciliativi..., *ob. cit.*, *passim*.

La conciliación (*acertamiento con adesione*) únicamente se puede proponer en el primer grado del juicio. Aunque en un principio se estipuló que su proposición no era factible en presencia de lo que se calificaba como pruebas ciertas y directas, las dificultades para interpretar ambos adjetivos condujeron a la supresión de dicho límite, reconduciendo el ámbito objetivo al propio del *accertamento con adesione*, el instrumento central de conciliación en la fase de determinación administrativa de la deuda tributaria. Con posterioridad⁽⁸⁹⁾, se amplió el ámbito objetivo del instituto, ahora aplicable a cualquier controversia, sobre los hechos, la valoración de la prueba o la interpretación de la norma.

La composición del acto de conciliación —que se perfecciona con el primer pago— determina la reducción a la mitad originariamente, a un tercio en la actualidad, de las sanciones, el pago en el plazo de veinte días de las prestaciones liquidadas en virtud del mismo, siendo posible en la actualidad el fraccionamiento del pago, e, inicialmente, derogándose tal previsión en 1997, la no restitución de las cantidades ya satisfechas. La falta de pago de un solo plazo determina la ejecución de la integridad de la deuda pendiente y la multiplicación por dos de la sanción inicial.

Con la introducción del *reclamo e mediazione* y al objeto de no duplicar los instrumentos de conciliación se excluyeron de conciliación judicial los actos tributarios respecto de los que la reclamación y mediación es preceptiva. De hecho las disposiciones que regulan la conciliación judicial se aplican, con carácter subsidiario, en la ordenación del procedimiento de mediación.

8. PORTUGAL⁽⁹⁰⁾

8.1. EL ESTABLECIMIENTO DE UN ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA

El arbitraje tributario fue introducido en el Derecho portugués por el Decreto-Ley n.º 10/2011, de 20 de enero, como otra forma de la propia esfera judicial, para la resolución jurisdiccional de conflictos en el ámbito tributario.

(89) Art. 14.1 del Decreto legislativo n. 218/1997.

(90) Agradecemos especialmente la valiosa ayuda ofrecida por el profesor Diego Leite De Campos para el análisis del caso portugués. Asimismo, nos ha sido de gran utilidad la información proporcionada por Jaime Carvalho y Anabela Mendes.

El citado Decreto-Ley reconoce la intervención de órganos arbitrales unipersonales o colegiados formados por tres miembros (artículo 4), elegidos entre personas de reconocida capacidad técnica (artículo 7,1). La solicitud de intervención del árbitro suspende automáticamente la ejecución de la deuda tributaria (artículo 14). La decisión arbitral debe ser dictada en principio en el plazo de seis meses (artículo 21,1) y produce efectos de cosa juzgada.

8.2. MOTIVOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL ARBITRAJE

Nótese que la implementación de este instrumento en el sistema tributario portugués ya había sido reclamada por la doctrina científica defendido entre otras, en las siguientes justificaciones⁽⁹¹⁾: dar satisfacción al derecho de los contribuyentes de escoger conjuntamente con la parte contraria a aquellos jueces que puedan estar más preparados para resolver los litigios en los que sean parte, reafirmando el derecho a una tutela judicial efectiva y eficaz de los derechos e intereses legalmente protegidos de los sujetos pasivos; imprimir una mayor celeridad en la resolución de litigios en los que intervienen Administración Tributaria y contribuyentes; así como reducir la duración de procedimientos en los tribunales administrativos, con los consiguientes perjuicios tanto para los administrados como para el Estado.

Estos postulados han sido incorporados por el legislador en el preámbulo de la citada ley sobre el arbitraje.

8.3. COMPOSICIÓN DEL TRIBUNAL ARBITRAL

Debe garantizarse una independencia de los árbitros, debiendo ser neutrales, imparciales, competentes e integrados en la organización del Centro de Arbitraje Administrativo.

(91) Cfr. Diogo Leite de Campos, Arbitragem Tributária. A centralidade da pessoa, en *Base de dados jurídicos da Editora Almedina*, Coimbra; y del mismo autor, «Arbitragem em Direito Tributário português e o estado-dos-cidadãos», en *Revista de Arbitragem e Mediação*, Doutrina Internacional, Coord. Arnaldo Wald, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, Ano 4-12, Janeiro-Março de 2007, pp. 149-158, así como en «Arbitragem em Direito Tributário português e o Estado-dos-cidadãos», *Revista do Instituto dos advogados de Minas Gerais*, 13, 2007, Belo Horizonte, pp. 161 y ss.

Dicho Centro de Arbitraje Administrativo se encuentra integrado en el Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Fiscales, que es competente para nombrar al Presidente del Consejo Deontológico del Centro de Arbitraje Administrativo.

La orden n.º 112-A/2011, determinó que los órganos del Ministerio de Finanzas se vincularán a las resoluciones arbitrales siempre que la cuantía del litigio no supere los 10.000 euros. En cuantía superior se exigen una serie de requisitos adicionales, entre otros, que el árbitro haya ejercido funciones de Magistrado en tribunales tributarios y tenga el título de Doctor en *Derecho Tributario*.

Así las cosas, deben distinguirse dos situaciones en orden a la formación del Tribunal arbitral:

- *Órgano unipersonal* para aquellos supuestos en los que el contribuyente opte por no nombrar a un árbitro, y el importe de la reclamación no exceda de 60 000 euros;
- *Órgano colegiado* (compuesto por tres árbitros) para el supuesto inverso, es decir, si el contribuyente ha optado por designar a un árbitro, o bien, el valor de la demanda excede de 60 000 euros. En estos casos, cada parte designará a un árbitro, y entre los árbitros designados de mutuo acuerdo propondrán la designación de un tercero que ejercerá funciones de Presidente.

Por último hay que mencionar los requisitos exigidos a quien puede ejercer las funciones de árbitro tributario.

Se prevé la posibilidad de nombramiento de árbitros con grado en Economía para cuestiones de complejidad en valoraciones económicas y que exijan por consiguiente un conocimiento específico en materias no jurídicas, debiendo en todo caso, el árbitro-presidente ser siempre un jurista con al menos diez años de reconocida experiencia profesional en la disciplina del Derecho tributario.

Lógicamente los árbitros no podrán tener intereses personales o profesionales que puedan entrar en conflicto con su independencia e imparcialidad.

Por último, nótese que las tasas del arbitraje son similares a las aplicadas por el Tribunal fiscal tradicional. No obstante, en caso de que el contribuyente opte por nombrar un árbitro, las cuotas de la corte de arbitraje aumentan de forma considerable.

8.4. EFECTOS DEL LAUDO ARBITRAL

El laudo arbitral producirá los mismos efectos que una decisión judicial debiendo ser ejecutada en todos sus términos.

8.5. PLAZO DE RESOLUCIÓN

Con miras a conferir al arbitraje tributario la necesaria celeridad procesal, se adopta un proceso sin formalidades especiales, de acuerdo con el principio de la autonomía de los árbitros en la conducción del proceso, y se establece un límite temporal de seis meses para emitir la decisión arbitral, con la posibilidad de una única prórroga, que en todo caso no podrá exceder de otros seis meses debiendo motivarse la dilación.

8.6. MATERIAS SUSCEPTIBLES DE LAUDO ARBITRAL

La ley de arbitraje fija cuáles son las materias sobre las que puede pronunciarse el tribunal arbitral. Están comprendidos en la competencia de los tribunales arbitrales el examen de la declaración de ilegalidad de liquidaciones de tributos, de autoliquidaciones, de obligaciones de retención en la fuente, así como de obligaciones a cuenta, de la declaración de ilegalidad de actos de determinación de la materia susceptible de gravamen tributario, y de actos de fijación de valores patrimoniales, así como el examen de cualquier cuestión de hecho o de derecho relativas a liquidación tributarias.

8.7. EFECTOS DE COSA JUZGADA Y CASOS DE ANULACIÓN

Se apoya la ley, como regla general, en el carácter no recurrible de la decisión pronunciada por los tribunales arbitrales. No obstante, cabe su recurso en determinados casos:

En primer lugar, cabe la posibilidad de recurso al Tribunal Constitucional, en los casos en los que la sentencia arbitral rehúse la aplicación de cualquier norma con fundamento en su inconstitucionalidad o aplique una

norma cuya constitucionalidad haya sido suscitada, así como el recurso al Supremo Tribunal Administrativo cuando la decisión arbitral esté en oposición, en cuanto a la misma cuestión fundamental de derecho, con sentencia pronunciada por el Tribunal Central Administrativo o por el Supremo Tribunal Administrativo.

La decisión arbitral también podrá ser anulada por el Tribunal Central Administrativo con fundamento en la no especificación de los fundamentos de hecho y de derecho que justifican la decisión, en la oposición de los fundamentos con la decisión, en el indebido pronunciamiento o en la omisión de pronunciamiento o en la violación de los principios de contradicción y de igualdad de las partes.

En los casos en que el Tribunal Arbitral sea la última instancia de decisión de litigios tributarios, la decisión es susceptible de cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea al amparo del artículo 267.3 del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE).

8.8. ARBITRAJE EN DERECHO

El derecho aplicable es el Derecho Portugués constituido, sin que sea posible el arbitraje de equidad.

8.8.1. CONCLUSIONES Y RESULTADOS ESTADÍSTICOS SOBRE SU FUNCIONAMIENTO

Debemos concluir afirmando que Portugal se erige en el ejemplo más reciente de implantación exitosa de una fórmula arbitral en la esfera tributaria, a través del Decreto-Ley 10/2011, de 20 de enero, y que entró en vigor el 1 de julio de ese mismo año.

La fórmula portuguesa prevé un arbitraje en Derecho en materia tributaria (excluyéndose expresamente el de equidad). Se trata de un arbitraje institucional, pues se lleva a cabo por tribunales arbitrales que forman parte del Centro de Arbitraje Administrativo (*Centro de Arbitragem Administrativa* —CAAD—), de manera que sólo son competentes para pronunciar la decisión arbitral los tribunales que funcionen bajo la supervisión de este Centro de Arbitraje. Dicho Centro de Arbitraje Administrativo está integrado en el Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Fiscales, que es com-

petente para nombrar al Presidente del Consejo Deontológico del Centro de Arbitraje Administrativo.

En cuanto a la idoneidad de los árbitros, los mismos han de tener conocimientos jurídicos, especificándose que han de ser licenciados en Economía o Gestión en las cuestiones de mayor complejidad y que exijan un conocimiento específico de área no jurídica. Por su parte, el Presidente arbitral deberá ser siempre, y por mandato de ley, un jurista con al menos diez años de comprobada experiencia profesional en la disciplina del Derecho Tributario.

La norma fija cuáles son las materias sobre las que puede pronunciarse el órgano arbitral incluyendo el examen de la declaración de ilegalidad de la liquidación de tributos, de la autoliquidación, de la retención en la fuente y de los ingresos a cuenta. También la declaración de ilegalidad de actos tributarios y de actos de determinación de un valor patrimonial, así como el examen de cualquier cuestión de hecho o de derecho que esté relacionada con las liquidaciones tributarias.

En todo caso, existe un límite cuantitativo para acudir al arbitraje tributario fijado en los 10 millones de euros. Aquellas cuestiones litigiosas que superen los 10 millones de euros están vedadas a este sistema de resolución de conflictos.

En suma, el arbitraje en Portugal abarca un ámbito amplísimo de cuestiones de Derecho, pues incluye pretensiones relativas a autoliquidaciones, retenciones en la fuente y pagos a cuenta, a pretensiones relativas a la determinación de la base imponible y, en concreto, a la aplicación del régimen de estimación indirecta, aplicación de la cláusula general anti-abuso y procedimientos de valoración aduanera. Téngase presente que en muchas ocasiones se trata de cuestiones de extraordinaria complejidad que requieren de personas ciertamente doctas que puedan iluminar ante materias ciertamente controvertidas (v.gr. cláusulas generales y especiales de elusión fiscal —*transfer pricing*, de *look-through approach*, etc.— insertadas tanto en la esfera doméstica como internacional). Asimismo, también al igual que existe en España existe en este país extraordinaria conflictividad con la determinación de conceptos jurídicos indeterminados como sucede con la valoración de bienes patrimoniales.

El plazo de resolución de 6 meses con la posibilidad de una única prórroga adicional por otros seis meses, lo convierte en un sistema especialmente eficaz para la resolución de conflictos con la Administración Tributaria.

Además, la decisión arbitral produce los mismos efectos que una decisión judicial, vinculando en su contenido y decisión tanto al contribuyente como a la Administración. Sorprende, sin embargo, que esta vinculación se condicione al hecho de que se haya emitido un acto formal de vinculación al *Centro de Arbitragem* por parte de cada Administración, mediante una *portaría* o resolución administrativa. Por tanto, mediante un acto administrativo singular, la Administración «se somete» voluntariamente al procedimiento arbitral.

Cumplido este requisito, el laudo arbitral, por lo general, no es recurrible.

Caben en todo caso algunas excepciones como cuando el laudo arbitral dictado es contrario a una decisión anterior de un Tribunal superior en un caso similar (sin embargo, los Tribunales hasta la fecha han sido muy restrictivos en la aceptación de esta excepción).

Así las cosas, sólo cabrá excepcionalmente recurso ante el Tribunal Constitucional, cuando la resolución de los árbitros aplique una norma cuya constitucionalidad haya sido cuestionada. También es posible plantear un recurso por infracción manifiesta de Ley ante el Supremo Tribunal Administrativo (artículos 25, 1 y 2 del Decreto-Ley 2011) cuando la decisión arbitral se contradiga con la literalidad de una sentencia pronunciada por el Tribunal Central Administrativo o por el Supremo Tribunal Administrativo.

Además, la resolución aprobada por los órganos arbitrales podrá ser anulada por el Tribunal Central Administrativo por falta de motivación de la resolución al no especificarse los fundamentos de hecho y de derecho que la justifican, o cuando su contenido haya sido manifiestamente indebido o cuando se hayan vulnerado los principios de contradicción y de igualdad de las partes.

Finalmente, en los casos en que el órgano arbitral fuese la última instancia en la resolución del litigio, la resolución será susceptible de cuestión prejudicial si el órgano administrativo o judicial encontrara motivos de incompatibilidad con el Derecho Comunitario. Incluso existe ya un prece-

dente de calificar al «órgano arbitral» constituido para la resolución de conflicto en materia tributaria como un auténtico «Tribunal» a los efectos de la competencia para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal Justicia de la Unión Europea en la línea de lo que ya ocurrió por ejemplo en España con los Tribunales Económico-administrativos en orden a tener legitimación para suspender el procedimiento para acudir a las instancias comunitarias por considerar que un determinado precepto de una legislación tributaria de un Estado miembro podría resultar incompatible con el Tratado de la Unión Europea (v.gr. STJUE de 21 de marzo de 2000 —caso Galbafri— asuntos C-110/98 y C-147/98).

Resulta de interés entresacar algunos datos estadísticos que pueden servir para determinar si los objetivos pretendidos con la implantación de este sistema están produciendo los efectos esperados.

Así las cosas, cabe apuntar que desde su puesta en marcha ya se han resuelto alrededor de 1.000 conflictos con la Administración Tributaria (creciendo de forma importante año tras año) en la siguiente proporción:

N.º DE ENTRADAS DE PROCESOS ARBITRALES

AÑO	2011	2012	2013	HASTA JUNIO 2014
RESOLUCIONES	26	150	311	430

Por otro lado, llama la atención que la mayor parte de los casos se resuelven de forma unipersonal con lo que cabe entender que el árbitro designado por el Consejo Deontológico goza de la suficiente confianza en el trabajo mediador que realiza y por supuesto en su competencia técnica para abordar dicha cuestión controvertida:

N.º DE PROCESOS POR DESIGNACIÓN DEL ARBITRO

PROCESOS CON DESIGNACIÓN DEL ARBITRO POR CONTRIBUYENTE Y ADMINISTRACIÓN	PROCESOS CON DESIGNACIÓN DE ARBITRO POR EL PRESIDENTE DEL CONSEJO DEONTOLÓGICO
2 %	98 %

Respecto al resultado del laudo puede comprobarse como está ciertamente repartido entre ambas partes (Administración y administrados), inclinándose un poco más en favor de estos últimos, lo que podría explicarse

en que el contribuyente es el que activa mediante la solicitud este sistema arbitral al considerar que aunque existe una presunción de legalidad de los actos Administración, pero en su caso parece que no se ha cumplido.

RESULTADOS PARA LAS PARTES

CONTRIBUYENTE	ADMINISTRACIÓN
65 %	35 %

Por último, el plazo medio es de poco más de 4 meses lo que demuestra que es un proceso extraordinariamente expeditivo y ágil para la resolución del conflicto.

DURACIÓN MEDIA DEL PROCESO

DURACIÓN MEDIA DESDE EL INICIO HASTA EL LAUDO
4,5 MESES

9. REINO UNIDO

9.1. EL MARCO ORGANIZATIVO

En el Reino Unido todas las funciones de aplicación de los tributos estatales están encomendadas a una entidad independiente denominada *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)*, que es el resultado de la fusión, en 2005, de otras dos, el *Inland Revenue* y el *Her Majesty's Customs and Excise* que hasta su integración en una única entidad gestionaban, respectiva y desagregadamente, los impuestos directos e indirectos.

El *HMRC* depende orgánicamente del *Treasury*, que es el Departamento del Gobierno responsable del desarrollo normativo y aplicación del sistema tributario⁽⁹²⁾. El conjunto de los *Commissioners*, nombrados por el Parlamento —en la actualidad siete— tienen encomendadas las funciones de gobierno ejecutivo de la Agencia. Pues bien, desde 2012 —y precisamente como consecuencia del modo en el que se habían cerrado ciertos acuer-

(92) Para una explicación general de la estructura orgánica de la Administración tributaria británica puede consultarse WOOLF, J.: «Administrative Bodies», en *Simon's Taxes*, Part A3, LexisNexis, Edimburgo (RU), 2008. Como agencia independiente su estatuto propio se contiene en su ley propia: la *Commissioners for Revenue and Customs Act 2005*.

dos con grandes compañías y algunos grandes contribuyentes— uno de los *Commissioners*, denominado *Tax assurance commissioner* (TAC) —algo así como Garante del Sistema— que tiene también la función de sustituir, en caso de ausencia, al Director ejecutivo, es el responsable de velar por el correcto funcionamiento de la Agencia. No tiene asignadas tareas operativas de seguimiento efectivo de asuntos concretos, sino que tiene encomendada la orientación de la política fiscal, de la estrategia operativa, del desempeño profesional de las funciones asignadas al Tesoro, de la sujeción del actuar administrativo a la legalidad, y, en particular, «oversee and provide assurance of large tax settlements». En concreto, está previsto que todo caso en el que se pretenda llegar a un acuerdo con el contribuyente, *settlement*, cuya cuantía supere los £100 millones se ha de transferir a tres *Commissioners*, uno de los cuales será el TAC. Es también quien delimita y sigue la estrategia de la Administración tributaria en cuanto a la gestión de las cuestiones litigiosas⁽⁹³⁾.

Las disposiciones que regulan los procedimientos tributarios británicos y las potestades, deberes y derechos de la Administración y de los ciudadanos en su desarrollo, se contienen en la *Tax Management Act 1970*, sistemáticamente reformada desde su aprobación. Aunque en el 2006 se presentó un borrador para su reforma integral, en 2007 se abandonó el proyecto que, no obstante, ha ido viendo la luz a través de distintas reformas parciales realizadas en sucesivas leyes de presupuestos.

Una de las potestades que se reconoce al *HMRC* es la de hacer un uso extensivo de su capacidad discrecional para, justificadamente, y en beneficio de una más eficiente recaudación futura, cerrar acuerdos sobre deudas tributarias precedentes (*R v IRC, ex p National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd* [1981] STC 260, HL.) No obstante lo cual, sí se declaró nula una cláusula suscrita en un acuerdo en el que, aceptado el compromiso de abonar una cifra a tanto alzado, se le reconocía al con-

(93) La política de la Administración tributaria británica al respecto se plasma en un documento administrativo con el título *Litigation and settlement strategy* que ofrece una orientación a los funcionarios y a los contribuyentes sobre los criterios a aplicar al enfrentarse con controversias tributarias y cómo decir en qué medida, cuándo y cómo llegar a acuerdos con los contribuyentes. Un comentario oficial de dicha estrategia se puede consultar en el documento de *HMRC* titulado *Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy* (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/lss-guidance-final.pdf>), 2013.

tribuyente el derecho a no reclamarle cualquier otra deuda tributaria que eventualmente se hubiera debido en ejercicios futuros (*Al-Fayed v Advocate General* [2002] STC 910).

Hasta la sentencia *R (on the application of Wilkinson) v Inland Revenue Commissioners* [2006] STC 270, se le reconocía a la Administración tributaria la capacidad de realizar concesiones extraordinarias no regladas, beneficios fiscales, *Extra-statutory concessions*. Las limitaciones que a dicha potestad se llevaron a cabo por la Corte suprema obligaron al legislador a establecer un régimen transitorio específico para las que ya estaban en vigor, mediante lo dispuesto en la sección 160 de la *Financial Act* 2008. Algunas tenían acogida en la misma, otras se entendió que se habían dictado en el marco de las potestades discrecionales de la administración y un tercer grupo se derogaron, previa notificación, sin carácter retroactivo.

En definitiva, en el Reino Unido tanto la Administración tributaria como en la literatura científica se presenta lo relativo a las técnicas de resolución alternativa de conflictos tributarios, mediante mediación, acuerdos o, eventualmente, el recurso al arbitraje como una alternativa a la resolución del litigio ante los tribunales conforme a Derecho. Y es así como el foco del problema se ubica en el control de la discrecionalidad administrativa al respecto en cuanto a su margen de decisión en la formulación de acuerdos con el contribuyente⁽⁹⁴⁾. Así pues, la Administración tributaria británica tiene publicados varios documentos oficiales que fijan su política al respecto y encomienda a un *Commissioner*, el *Tax Assurance*, una específica labor de vigilancia para garantizar que el sistema funciona adecuadamente y con sujeción a Derecho. No se trata tanto de una especie de Defensor del Contribuyente, pues no despacha quejas o reclamaciones específicas presentadas por los ciudadanos, como del miembro de la Dirección general de la Agencia —es uno de los siete *Commissioner* nombrados por el Parlamento y que constituyen una suerte de Consejo de Administración del HMRC— responsable de garantizar que el actuar de la Administración tributaria se ajusta a la legalidad y se desarrolla conforme a unas premisas de calidad y de eficaz servicio a los ciudadanos. Sería el encargado de velar porque

(94) Vid. GRIFFITHS, S.: «No discretion should be unconstrained»: considering the «care and Management» «of taxes and the settlement of tax disputes in New Zealand and the UK», en *British Tax Review*, 2012, 2, pp. 167-186

prevalezca el interés general frente a los intereses institucionales, en el funcionamiento de la Agencia.

9.2. EL MARCO ESTRATÉGICO Y LA ADMINISTRACIÓN DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Entre estos documentos el más significativo —incluso en su título— es el denominado *Litigation and Settlement Strategies* (LSS), que fija las líneas maestras de la Administración en cuanto a las lindes entre los acuerdos y la confrontación, el modo de afrontar la resolución de las eventuales controversias que puedan surgir en la aplicación de los tributos de un modo que, a la vez, sea consecuente con los principios de legalidad y de eficacia que presiden el funcionamiento del sistema. Un segundo documento, *Code of Governance for resolving tax disputes*⁽⁹⁵⁾, describe con detalle la política de la Agencia al respecto.

En este sentido, una primera aproximación que estos documentos realizan al particular ubica la cuestión en sus prolegómenos, y se afirma que el mejor modo de evitar el conflicto es prevenir su planteamiento, lo que se consigue mediante políticas propedéuticas, previas a la aplicación del tributo en el caso concreto, que anteceden a lo que sería un procedimiento de determinación, liquidación y comprobación de la deuda. Se hace notar al respecto que distintas políticas confluyen a tal objeto: el uso de una correcta técnica legislativa, la cuidada elaboración de guías didácticas, un eficaz sistema de contestación a las consultas y de acuerdos previos con los contribuyentes, la definición de un bien perfilado plan de riesgos de incumplimiento o el modo de gestionar la relación con las grandes empresas. En definitiva, se empieza por decir que la mejor política para afrontar de modo eficaz la resolución de los conflictos con los contribuyentes es anticiparse a su gestación ubicando la concertación, la mediación, el acuerdo en los aledaños previos a la iniciación del procedimiento de liquidación.

Una segunda consideración al respecto parte de la premisa de que la decisión de afrontar o no un litigio ha de estar informada por un principio general de análisis sistémico de los resultados del mismo. Es decir, no fijando la atención única y exclusivamente en la realidad objeto de

(95) Cfr. <http://www.hmrc.gov.uk/adr/resolve-dispute.pdf>.

controversia, sino ponderando el efecto que su resolución puede tener en términos absolutos y relativos. Por ejemplo, se especifica que no se seguirá adelante en el litigio si no se advierten posibilidades razonables de obtener una decisión favorable a los puntos de vista de la Administración, lo que es una política contenciosa radicalmente opuesta a la que rige en España en la que, por imperativo legal, el Abogado del Estado difícilmente puede justificar el desistir de la causa iniciada o de la interposición del recurso que contra su resolución desfavorable cupiera interponer.

La Administración tributaria tiene previsto un protocolo de actuación diverso para afrontar cada caso litigioso en su contexto. Si, por ejemplo, el supuesto es rutinario y ya ha sido resuelto en un determinado sentido en ocasiones precedentes la cuestión se ventila directamente por el actuario. Por el contrario, en los casos «complejos» o «sensibles» —por su trascendencia en términos doctrinales o de opinión pública, más allá de su cuantía— se establecen cautelas adicionales implicando a directivos —o a comités específicos como el *Anti-Avoidance Board*, o el *Transfer Pricing Board*, en los que también están representados profesionales independientes— en la decisión que se haya de adoptar. Por ejemplo, como ya se ha hecho notar, en todas aquellas propuestas de finalización del conflicto mediante acuerdo en las que se ventilen más de £ 100 millones, la última palabra la tiene siempre el *Tax Assurance Commissioner*. Toda la política al respecto se gestiona por un comité específico denominado *Tax Disputes Resolution Board*.

Otro punto en el que se hace especial énfasis, como el modo adecuado de manejar las disparidades de criterios con el contribuyente, es en el aproximarse a la delimitación de los hechos con una disposición de colaboración y no de confrontación. Tratar de concretar los hechos conjuntamente con el contribuyente —minimizando el recurso a terceros a los supuestos en los que sea estrictamente necesario— y no con una mentalidad de «todo o nada» sino desde el convencimiento de que en la fijación de los mismos es amplio el ámbito de participación que cabe dar al contribuyente en su delimitación precisa. Que es dilatado el espacio para el acuerdo en lo que se refiere a dar, o no, por probados, por ciertos, los hechos que influyen en el supuesto sobre el que versa la liquidación.

Una vez que ha surgido el conflicto, en su gestión, siempre de conformidad con la legalidad, la Administración debe estar atenta a distintas variables que influyen en el modo de afrontarlo:

- 1) se han de ponderar los costes y beneficios de afrontar el litigio, no sólo desde la consideración aislada de la cuestión, sino en el marco de los efectos que de un acuerdo, o de un litigio, sobre el particular pueden derivarse para otros asuntos semejantes o en cuanto a la incidencia que puede proyectar sobre la conducta futura de ese o de otros contribuyentes;
- 2) el recurso a sistemas alternativos de resolución de litigios puede ser útil, tanto para lograr acuerdos, como para prepararse para un posterior enfrentamiento contencioso; y
- 3) si con carácter general el peor acuerdo es mejor que el más exitoso de los litigios, y siendo preferible la colaboración a la confrontación, si las expectativas de obtener una satisfacción ante los tribunales es razonable no hay por qué forzar el acuerdo a toda costa.

Del mismo modo que se insiste en las medidas de prevención como la mejor política para mitigar la conflictividad tributaria, el HMRC tiene un programa específico pilotado por su Servicio de Auditoría Interna cuyo objetivo es aprender de lo que ha ocurrido en el pasado. Aplicando técnicas de muestreo se seleccionan expedientes que se han resuelto mediante acuerdo o tras la sustanciación de un litigio y se evalúa en profundidad la consistencia, efectos y contenido de lo actuado al objeto de emitir un juicio al respecto y extraer consecuencias para el futuro.

En cuanto al uso específico de los sistemas de ADR por el HMRC, otras dos guías fijan los criterios a considerar cuando del uso de los mismos en asuntos complejos y de envergadura se trata una⁽⁹⁶⁾ y en el resto de los casos la segunda⁽⁹⁷⁾. Lo primero que se deja claro en dichas publicaciones es que cuando la Administración tributaria británica se refiere a ADR está

(96) Cfr. HMRC, *Resolving Tax Disputes: Guidance for the HMRC staff on the use of Alternative Dispute Resolution (ADR) in large or complex cases* (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>).

(97) Cfr. *Alternative Dispute Resolution for Small and Medium Enterprise and Individual customers* (<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hmrc.gov.uk/adr/smei.htm>)

pensando más en técnicas de mediación, de facilitación del acuerdo, que en procesos de arbitraje que, en definitiva, son parte, más bien, del modo controvertido, «judicial», de resolución del conflicto.

El recurso a los sistemas de ADR se concibe en el sistema británico como una fórmula de evitar un litigio ya gestado, de modo que la referencia a los mismos se ubica en la ordenación del procedimiento que rige el proceso tributario, en la ordenación de la jurisdicción fiscal⁽⁹⁸⁾. Desde abril del 2009, con el ejercicio fiscal de ese año, se ha reformado por completo la estructura orgánica de resolución de litigios tributarios en el Reino Unido, con arreglo a lo dispuesto en la *Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007*, en el marco de toda una reforma general de la Administración británica de Justicia⁽⁹⁹⁾. Hasta entonces las reclamaciones se despachaban ante una especie de jueces de paz llamados *General Commissioners* —hasta 3.000 a lo largo de todo el territorio— cuya secretaría se atendía por oficiales del *HMRC*, dos tribunales administrativos, uno para los impuestos directos —*Special Commissioners*— y otro para los indirectos —*VAT & Duties Tribunal*— y un último, para tratar lo relativo a disposiciones anti-elusión, el *706/04 Tribunal*.

Una de las razones que justificaron la reforma fue, precisamente, que su vinculación al *HMRC* ponía en entredicho su independencia. En la actualidad, pues, ha desaparecido, como tal, la revisión administrativa tributaria, aun cuando, simultáneamente, se creó un recurso potestativo de revisión, *internal review*, a presentarse en 30 días y resolverse en 48, que, al parecer, en sus fases iniciales de funcionamiento alcanzó un porcentaje de estimación de las pretensiones del contribuyente del 24%⁽¹⁰⁰⁾. Todo se sustancia ante dos órganos judiciales, la *Tax Chamber of the First-tier Tribunal* y, en apelación, ante la *Tax and Chancery Chamber of the Upper Tribunal* que, con sede en Londres, se desplaza a Edimburgo y Belfast cuando los asuntos a resolver se han originado en Escocia o Irlanda del Norte. Esta segunda instancia se estima que ha de resolver sobre un volumen de no más de 100

(98) Cfr. Part. 1, § 3 de la Ley 2009, n.º 73 (L 1) (<http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2009/273/part/1/made>).

(99) Sobre dicha reforma, *vid.* GETHING, H., PATERSON, S., y BARKER, J.: «Transformation of the tax tribunal», en *British Tax Review*, 2009, 3, pp. 250-262.

(100) *Vid.* DORAN, R.: «UK considers ADR to resolve tax disputes», en *International Tax Review*, agosto, 2010. Sobre este recurso, *vid.* GAMMIE, M.: «Tax appeals and reviews: the new landscape», en *British Tax Review*, 2010, 6, pp. 650-670.

apelaciones anuales. Los jueces de ambas cámaras son, en su mayoría, los antiguos empleados de los precedentes órganos administrativos, que han sido transferidos a la Administración de Justicia. A ellos se agregan otros miembros independientes, que cobran por dietas en función de los asuntos que se les encargan, compatibilizando su actividad con su juzgado o actividad profesional de referencia. La selección la realiza una Comisión creada por la *Constitutional Reform Act 2005*, la *Judicial Appointments Commission* y consiste en un test de conocimientos, una entrevista y un ejercicio de simulación, *role-play*. Quienes aspiren a formar parte del tribunal como meros miembros —pueden ser asesores fiscales, contables, ejecutivos de empresa o profesores universitarios, por ejemplo, con experiencia profesional en el ámbito tributario— no han de realizar el test de conocimientos. Un tercio de los que se incorporaron a los nuevos tribunales tributarios en 2009 por este sistema provenían de los precedentes «juzgados de paz tributarios», *General Commissioners*.

Los casos más sencillos —los llamados *default paper*— incluso se pueden encomendar a miembros no peritos en Derecho. Para el resto de los casos, es el Presidente de la Cámara quien decide la composición del tribunal —que puede actuar, y muchas veces lo hace, como órgano unipersonal— para cada caso.

El Tribunal tiene un margen importante para establecer el pago de costas cuando entiende que se ha actuado de forma no razonable. Algunos ejemplos, son el no presentarse a una audiencia, solicitar la posposición de la vista, *hearings*, por el mero hecho de no tener preparado el caso o sostener una causa con argumentos puramente especulativos, no basados en pruebas⁽¹⁰¹⁾.

En la reforma de la Administración tributaria de Justicia ha tenido una enorme importancia el trámite de catalogación del recurso. Todos los

(101) La condena en costas a la Administración tributaria es frecuente. Por ejemplo, en *Deluca v HMRC* [2011] UKFTT 579 (TC) TC01422 el Tribunal entendió que la Administración había actuado de forma no razonable y la condenó al pago del 50% de las costas del recurrente. En *Southwest Communications Group Ltd v HMRC*, se condenó también a la Administración tributaria que, pese a haber dispuesto de la declaración trascendental de ciertos testigos en el mes de junio, no desistió de la acción hasta el mes de diciembre. Se le condenó, pues, a abonar los gastos del contribuyente al respecto durante dichos meses.

recursos se han de presentar ante una oficina judicial específica, ubicada en Birmingham, que califica el mismo conforme a cuatro categorías: *default paper*, *basic*, *standard* y *complex*. La primera de las mismas está concebida para dar salida a lo que en el sistema anterior se despachaba por los «jueces de paz», sin que haya audiencia pública y cuando el test a realizar es el llamado de «reasonable excuse»⁽¹⁰²⁾. La Administración presenta sus alegaciones en 43 días, y el contribuyente tiene 30 para alegar frente a las mismas. Un caso calificado como básico se despacha en unas seis u ocho semanas, en una vista oral informal, si se refiere, por ejemplo, a supuestos de multas de pequeña cuantía respecto de las que la Administración tenía un cierto margen de discrecionalidad o a aplazamientos de pago. Los *default paper* y los casos calificados como *basic* se resuelven en una de las 130 sedes que el Servicio de Tribunales tiene repartidas por todo el país.

El corazón del sistema son los asuntos calificados como *standard* o *complex* en los que la Administración tiene 60 días para contestar y 42 para presentar la documentación que el juez le requiera. Los más enjundiosos de dichos casos se transfieren a Londres, Manchester o Edimburgo. El resto, se resuelven en Birmingham. En todo caso, se lleva a cabo una vista oral en la que se repasan pormenorizadamente todos los elementos del caso: hechos, normativa, antecedentes judiciales, prueba documental, testigos y conclusiones. Cuando en un caso complejo no se ventilan cuestiones de hecho, las partes están de acuerdo y el problema de interpretación que se discute es de envergadura, se puede aplicar la técnica del recurso *per saltum* y residenciarlo, directamente, en la segunda instancia, el *Upper Tribunal*.

Un principio procesal básico en el procedimiento de recursos británico es la oralidad. Salvo que se trate de un caso extremadamente sencillo, *default paper*, el trámite fundamental del procedimiento es la audiencia

(102) El concepto de «excusa razonable» como causa de exclusión de responsabilidad tributaria ha sido objeto de un más que considerable desarrollo en la práctica tributaria y judicial británica. Siendo un concepto jurídico indeterminado que se ha de delimitar caso por caso, cuando lo único que se alega por el contribuyente —que no discute los hechos ni su calificación jurídica— es que tiene una excusa razonable para lo que ha sucedido, su evaluación se despacha por escrito y por un órgano unipersonal, sin perjuicio, en su caso y de proceder, del eventual recurso de apelación contra la primera decisión al respecto.

pública —excepcionalmente, por razones de confidencialidad en juego, puede ser privada— en la que las partes exponen todo el caso y sus razonamientos ante la sala o el juez unipersonal, según el caso⁽¹⁰³⁾.

9.3. LOS PROYECTOS PILOTO DE ADR PROPICIADOS POR EL HMRC

Pues bien, como se ha mencionado —y retomando lo relativo al empleo de ADR en la resolución de conflictos tributarios⁽¹⁰⁴⁾— es en el marco de la ordenación de los procesos judiciales ante la *Tax Chamber* o ante el *Upper Tribunal*, en el que se ubica en el Reino Unido la normativa legal sobre el uso de estos sistemas alternativos, en términos de conciliación judicial extraprocesal⁽¹⁰⁵⁾.

(103) Ha de agradecerse a la Profesora Judith Freedman que durante una estancia de investigación en Oxford, en el llamado *Hilary term* del año 2014, se facilitara acudir a la audiencia pública de un caso defendido por el Profesor Philip Baker ante la *Tax Chamber* en su sede de Londres. Durante dicha sesión, que se prolongó por espacio de unas diez horas, se pudo comprobar cómo funciona el sistema judicial tributario en el Reino Unido. Se rige bajo el principio de que lo que no se dice y alega en la audiencia, *hearing*, no está en el proceso. De modo que el abogado va repasando con el juez y la contraparte detenidamente, punto por punto, por su orden, los hechos, la normativa aplicable, los precedentes judiciales y la documentación que consta en los autos, terminando con la comparecencia de los testigos —en el caso que presencié, relativo al impuesto de salida cobrado a un *trust*, testificaron el *appointer*, el *beneficiary*, y el *trustee*— y las conclusiones de cada parte. Se desarrolló todo en un clima de ordenada flexibilidad y la, en este caso, jueza —que iba repasando cada documento y tomando sus notas a medida que hablaba el abogado— de vez en cuando interrumpía con preguntas precisas a una u otra parte. Lo que resulta evidente para el espectador de una sesión semejante es que todo lo que pudiera ser relevante en el caso se ha repasado, expuesto, estudiado y entendido por ambas partes y por el órgano responsable de emitir sentencia. Con todos los respetos, no estoy tan seguro de que tal cosa esté del todo asegurada —sin poner en duda la profesionalidad y preparación de quienes prestan servicios en los órganos responsables de su tramitación— en el procedimiento económico administrativo o en el proceso contencioso-administrativo vigentes en España.

(104) Con carácter general, el Ministerio de Justicia británico alienta el uso de estos sistemas de ADR en el conjunto de las Administraciones públicas, *Dispute Resolution Commitment* (<http://www.justice.gov.uk/courts/mediation/dispute-resolution-commitment>) y facilita unas instrucciones al respecto (<http://www.justice.gov.uk/downloads/courts/mediation/drc-guidance-may2011.pdf>) en las que se hace una breve mención al recurso al arbitraje, tal y como está regulado en la *Arbitration Act* 1996, como una de las posibilidades al respecto.

(105) Son, con todo, técnicas éstas novedosas en el ámbito tributario, tomadas de otras jurisdicciones, como la social. Introducidas por primera vez en el 2009, en el ámbito judicial no se había hecho un uso frecuente de las mismas durante los primeros compases de su implantación. *Vid.* PETER KEMPSTER, P.: «Analysis - Experience of ADR within the Tribunals» en *Tax Journal*, 17, 2010.

Por su parte, el *HMRC* en el 2011 arrancó dos proyectos pilotos al respecto, que se han convertido en programas estables a partir de septiembre de 2013. Uno para grandes empresas y el otro para el resto de los contribuyentes. En estos proyectos se prevén cuatro modalidades de ADR:

1. *Facilitated discussion*. Un empleado del *HMRC*⁽¹⁰⁶⁾ —y, eventualmente, otro nombrado por el contribuyente— ajeno al caso y siempre acreditado como mediador procura facilitar el acuerdo entre las partes, sin proponer una específica solución. Es la única opción sin costes adicionales y la que se ofrece a las pequeñas empresas y al conjunto de los contribuyentes.
2. *Facilitative mediation*. Un tercero, externo, realiza la tarea descrita anteriormente. El *HMRC* se apoya al respecto en una entidad privada especializada en este tipo de sistemas y en la formación de mediadores, *Center of Effective Dispute Resolution (CEDR)*.
3. *Evaluative mediation*. El mediador, como especialista en el objeto de discusión, propone a las partes una solución.
4. *No-binding neutral evaluation*. Es lo más parecido al arbitraje, aun cuando no es vinculante. El tercero —no las partes a través de su mediación— es quien aporta su opinión como especialista. El *HMRC* sólo lo suele aceptar cuando el litigio versa sobre cuestiones no tributarias —prueba de hechos, valoraciones técnicas, etcétera— con efectos en la aplicación de los tributos.

Entre las ventajas de estos sistemas se hace notar que, incluso no llegando a traducirse en un acuerdo que ponga fin a la controversia, contribuyen a centrar su objeto y a preparar el litigio o a resolver aspectos parciales del mismo; se evitan las aproximaciones de vencedores y vencidos, de todo o nada; se reduce el coste de la resolución en tiempos y recursos; puede enmarcar la resolución de distintas controversias pendientes, aun cuando

(106) Aunque tal circunstancia podría poner en entredicho la independencia del mediador interno del *HMRC*, lo cierto y verdad es que la Administración tributaria británica ha sido especialmente cuidadosa al respecto y quienes han participado en estos procesos de ADR no han manifestado quejas al respecto. *Vid.* en este sentido, GOTCH, A. y MCCARTHY, H.L.: «Breaking the deadlock - resolving SME tax disputes by ADR», en *Private Client Business*, 2012, 5, p. 187.

desde una aproximación específica para cada una de ellas; y contribuye a mejorar la percepción que de las autoridades tributarias —como dispuestas a la concertación— tienen los contribuyentes.

No tiene sentido, con todo, perder el tiempo suscitando un proceso de ADR en ciertos casos: cuando no se discuten hechos y la Administración tiene un particular interés en que la interpretación que sostiene sea analizada por órganos judiciales —por su proyección futura en casos similares—; en caso de que el contribuyente no fuese fiable, no hubiese colaborado y el único medio para despejar hechos y Derecho sea la intervención de un órgano judicial; cuando se está llevando a cabo una investigación criminal al respecto. Son, por el contrario, particularmente adecuados para acercar posiciones los casos en los que se discuten temas relativos a la valoración de bienes y derechos —en el ámbito de los precios de transferencia en particular— o en lo atinente al carácter profesional o personal, corrientes o de inversión, de determinados gastos⁽¹⁰⁷⁾.

La autorización de un proceso de esta naturaleza es competencia de un órgano específico del HMRC, la *Dispute Resolution Unit* que, en casos dudosos, puede asesorarse por un comité, el *ADR Panel*, y que presta asistencia a las partes en todo el proceso de ADR. La negativa injustificada a participar en un procedimiento de ADR se ha utilizado en la jurisprudencia para cuantificar una condena en costas⁽¹⁰⁸⁾. Aunque se puede plantear en cualquier momento del procedimiento, se aconseja que se haga una vez esté agotada la fase de prueba, y antes de que se haya girado la liquidación. La Administración se compromete a resolver sobre la admisión de un supuesto a ADR en el plazo de 30 días y provee de un formulario para su solicitud⁽¹⁰⁹⁾.

(107) Vid. WHITE, N.: «Mediating Tax Disputes: Global Developments», en *CEDR* (<http://www.cedr.com/articles/?item=Mediating-Tax-Disputes-Global-Developments>), 2013.

(108) De hecho en la primera fase del proyecto piloto se llegaron a descartar el 67% de las solicitudes, desplomándose este porcentaje hasta el 20% de las propuestas por terceros ajenos al HMRC en la fase posterior, lo que evidencia un cambio de política de admisiones de casos por parte del organismo responsable al respecto el *ADR Panel*. Vid. *Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases. Pilot Evaluation Summary* (<https://www.gov.uk/government/publications/alternative-dispute-resolution-in-large-or-complex-cases-pilot-evaluation-summary>), 2013

(109) Cfr. <https://online.hmrc.gov.uk/shortforms/form/ADREng?dept-name=&sub-dept-name=&location=43&origin=http://www.hmrc.gov.uk>.

El recurso a un sistema de ADR se formaliza en un sencillo acuerdo en el que se concreta el objeto de la controversia, se reconoce la imparcialidad del mediador, y se acepta la confidencialidad del proceso (ni se levantan actas, ni se registran las sesiones). Una vez ultimada la mediación, si se llega a un acuerdo se suscribe el mismo. Normalmente se prolongan durante toda una jornada de trabajo —sólo en un caso del proyecto piloto evaluado se prolongó la mediación más de un día— y es parte de la función del mediador concertar día, hora y lugar, así como resolver las cuestiones logísticas. El lugar puede ser la sede de cualquiera de las partes o una tercera, que pagarían a medias, y, con carácter ideal, se ha de disponer de tres espacios en los que se puedan acomodar cada parte y el mediador.

Se supone que con carácter previo al día de la mediación cada parte ha debido de preparar la aproximación al proceso. Las líneas rojas, ámbar y verdes, de la negociación, por ejemplo, o la evaluación de los costes y beneficios del acuerdo o del no-acuerdo. La Administración tributaria británica facilita con carácter previo a las partes una explicación de cinco páginas en las que se resumen las premisas del proceso en términos de disposición, costes (se evalúan los costes de un mediador en hasta £10.000), confidencialidad, tiempos y desarrollo de la negociación. Los tiempos medios de duración de estos procesos son de 24 semanas, desde su planteamiento hasta su resolución final, poco más de un tercio de las 70 semanas que de media transcurren entre la presentación de un recurso y su vista pública.

A finales de 2013 la unidad del HMRC responsable de estos procesos, *Dispute Resolution Unit*, presentó una evaluación de su funcionamiento durante la primera fase de implantación del proyecto piloto relativo a grandes empresas y casos complejos⁽¹¹⁰⁾. En términos cuantitativos, de los £286 millones en los que se había solicitado el recurso a ADR, se había considerado oportuno su seguimiento en un 51% de las cantidades en discusión, y se había cerrado con acuerdo de las partes una deuda de £58 millones, el 20% del total, el 40% de las cantidades en las que se habían seguido procesos de mediación. Si esas cifras se refieren a los casos planteados varían considerablemente, 67%, 35% y 95%. Este último porcentaje es, a mi parecer el

(110) Vid. HMRC, *Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases. Pilot Evaluation Summary* (<https://www.gov.uk/government/publications/alternative-dispute-resolution-in-large-or-complex-cases-pilot-evaluation-summary>), 2013.

más relevante pues indica que en la inmensa mayoría de los casos la mediación es efectiva y que, sin embargo, no lo es en un porcentaje reducido de los supuestos en los que se aplica cuando las cuantías en discusión son extraordinariamente elevadas. No son, pues, contra lo que pudiera pensarse en una primera aproximación, sistemas particularmente indicados para grandes controversias, sino para utilizarse en el día a día de los procedimientos de comprobación e inspección con pequeñas y medianas empresas o personas físicas. Aun cuando, por otra parte, en este plano presentan la dificultad de que la Administración puede tener la impresión de que está dedicando considerables recursos a cuestiones menores —los mediadores tienen una formación específica y se desvinculan de las divisiones operativas— y sucumbir a la tentación de dar marcha atrás al respecto⁽¹¹¹⁾.

10. SUDÁFRICA

En el ordenamiento tributario sudafricano está regulado desde el 2003 un procedimiento completo de mediación⁽¹¹²⁾. Tiene todas las características de una mediación en sentido estricto, y se identifica como un sistema de los llamados de ADR⁽¹¹³⁾.

Se incardina ante la oficina de apelaciones de la Administración tributaria (*South African Revenue Services, SARS*). Lo puede solicitar el propio contribuyente o le puede ser sugerido por la Administración, cuando el objeto y características de la controversia reúnen condiciones para resolverse mediante un procedimiento de este tipo. En cualquier caso, ambas partes han de estar de acuerdo sobre su tramitación para que pueda ponerse en

(111) «ADR is a costly facility for HMRC to run. In-house facilitators have to be specially trained, and are taken away from front-line compliance roles. While the future of ADR for the Large and/or Complex cases seems assured, its future in the SME and individual sectors depends on the current pilot demonstrating that it is a viable and effective means of settling disputes». GOTCH, A. y MCCARTHY, H. L.: «Breaking the deadlock - resolving SME tax disputes by ADR», en *Private Client Business*, 2012, 5, p. 190.

(112) Rule 7 de la Secc. 103 de la *Tax Administration Act*, 2011. El desarrollo reglamentario puede encontrarse en *South African Revenue Services (SARS): Rules promulgated under Secc. 103 of the Tax Administration Act 2011* http://jutilaw.co.za/media/filestore/2013/02/Draft_Tax_Admin_Rules.pdf

(113) Una referencia del mismo puede consultarse en ESPEJO POYATO, I. y TURONY, V.: «How can an excessive volume of tax dispute be dealt with?», Legal Department, *International Monetary Fund*, dic-2013, pp. 57-59.

marcha. Su duración estimada no ha de superar los 90 días y se suscita en la primera fase del procedimiento administrativo, en los 30 días sucesivos a la recepción de la liquidación.

El eje del procedimiento es el «facilitador», designado por la Administración tributaria entre profesionales de la mediación —empleados o no del SARS— y sujeto en su actuación, independiente, a un código ético específico⁽¹¹⁴⁾; que puede ser recusado motivadamente por el contribuyente y que debe abstenerse en caso de que entre en situaciones de conflicto de intereses. Es él quien ha de decidir, a partir de una primera toma de contacto con el contribuyente —cuya personación es prácticamente inexcusable, aunque pueda comparecer acompañado de un asesor— y el funcionario responsable del acto controvertido, sobre el procedimiento, el lugar, día y hora de la reunión, así como la documentación a aportar.

Todo lo que se solvente y haga valer ante el *facilitador* es de carácter reservado y no se podrá, en un eventual contencioso posterior, requerirle información sobre lo acaecido en el mismo. Sin embargo, de conseguir el facilitador que las partes compongan un principio de acuerdo, el contenido del mismo se registrará por escrito. También pueden decidir las partes que el facilitador, al término del procedimiento, dé trámite a una recomendación en la que exponga su parecer y propuesta sobre el particular, como ocurría en el caso belga.

En cualquier momento las partes, pueden abandonar la mediación, de modo que se dé curso al proceso judicial como cauce ordinario para dirimir la controversia⁽¹¹⁵⁾. De finalizar, eso sí, el procedimiento con un prin-

(114) Merece la pena reproducirlo, tal y como figura en la normativa reglamentaria, *Rule 17*, que desarrolla este procedimiento: «(a) act within the prescripts of the proceedings under this Part and the law; (b) seek a fair, equitable and legal resolution of the dispute between the appellant and SARS; (c) build the integrity, fairness and efficacy of the alternative dispute resolution process; (d) be independent and impartial; (e) conduct himself or herself with honesty, integrity and with courtesy to all parties; (f) act in good faith; (g) decline on appointment or obtain technical assistance when a case is outside the field of competence of the facilitator; and (h) attempt to bring the dispute to an expeditious conclusion.»

(115) Sobre el sistema administrativo y judicial de resolución de controversias en Sudáfrica, puede consultarse HATTINGH, J., «An Overview of the Court System of South Africa with Emphasis on the Resolution of Tax Disputes» en *Bulletin for International Taxation (IBFD)*, marzo, 2011, pp. 132 y ss.

cipio de acuerdo, la Administración tributaria dispondrá de 60 días para plasmar el mismo en el correspondiente acto administrativo que del mismo se hubiera de derivar.

Más allá de esta fase, propiamente denominada ADR, lo cierto es que el sistema ordinario de recursos sudafricano prevé una fase previa administrativa que reúne todas las características de lo que pudiera calificarse como arbitraje tributario, de carácter voluntario⁽¹¹⁶⁾. En algunos casos —los asuntos de menor cuantía, aquellos en los que no se discutan los hechos y todos aquellos en los que el contribuyente esté de acuerdo con que así se ventilen— antes de pasar a la fase judicial se puede optar por acudir a un órgano administrativo, *Tax Board*, presidido por abogados independientes que tienen mandatos de cinco años y que pueden actuar, si es el caso, asistidos de un experto contable. La secretaría de este órgano se atiende por el SARS y actúa como secretario del mismo un empleado de la Administración tributaria.

El procedimiento es relativamente informal, verbal, de bajo coste y se cierra mediante decisiones, *ruling*, susceptibles de impugnación ante la jurisdicción ordinaria, que ni siquiera se publican oficialmente, aun cuando hay una editorial que las recoge en una colección privada, *South African Tax Board Decisions Reports*. Un aspecto trascendente es que si en la jurisdicción ordinaria se confirma la decisión del *Tax Board*, la parte que recurrió —Administración o contribuyente— será condenada en costas.

11. ESTADOS UNIDOS

11.1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el desarrollo del Derecho ha marcado históricamente la evolución de la civilización. En efecto, si bien en el principio de los tiempos la supervivencia del más fuerte se asentaba sobre la ley de la jungla, a medida que la sociedad ha ido evolucionando, el principio rector de la fuerza física en el campo de batalla ha sido progresivamente suplantado por la norma de la autoridad social determinada por aquéllos que se encuentran en el poder.

(116) Seccs. 83 y ss. de la *Income Tax Act*.

De este modo, las monarquías, dictaduras y plutocracias han dado paso a los principios de justicia como norma de derecho y gobiernos administrados por la legislación y los tribunales.

Así las cosas, la resolución de conflictos basada en la racionalidad y en un sentido de la justicia marca una etapa de desarrollo todavía superior en nuestra evolución, en donde la autoridad del Estado es reemplazada progresivamente por la razón y los valores. La creciente prevalencia de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos denota que nos encontramos ante una nueva etapa en el procedimiento evolutivo⁽¹¹⁷⁾.

En este sentido, los Estados Unidos, a pesar de su ampliamente conocida propensión a los litigios, ha desarrollado uno de los más avanzados y exitosos sistemas de resolución de conflictos fuera del sistema judicial formado a través de mecanismos de mediación y arbitraje. La utilización cada vez más extensiva de estos sistemas en el ámbito internacional y de otros países ensalza claramente la celeridad y calidad de la justicia social en el ámbito global.

Desde luego, el uso de los mismos en territorio estadounidense varía ampliamente. Por ejemplo, alrededor del 11% de los casos en materia civil en el Norte de California se resuelven mediante mediación, en comparación con el 2% en el este de New York.

Y es que la creciente complejidad de la vida moderna ha multiplicado la carga del sistema judicial, haciéndolo cada vez más inadecuado e ineficiente. Como muestra, adviértase que en el año 2000 el Gobierno italiano fue requerido a pagar 600 millones de dólares a litigantes que reclamaban daños y perjuicios causados por la demora en los procedimientos judiciales. En igual sentido, la potencial importancia en la mediación se ve realzada por el hecho de que con el ritmo actual la India no podrá resolver el volumen acumulado de casos que tiene actualmente hasta el año 2330⁽¹¹⁸⁾.

Los medios alternativos de resolución de conflictos o *alternative dispute resolution* (conocido por sus siglas en inglés «ADR») en países de de-

(117) SÁNCHEZ, V.A., «Towards a History of ADR: The Dispute Processing Continuum in Anglo-Saxon England and Today», *The Ohio State Journal on Dispute Resolution*, Volumen 11, n.º 1, 1996, pp. 1-40.

(118) MCMANUS, M., y SILVERSTEIN, B., «Brief History of Alternative Dispute Resolution in the United States», *Cadmus*, Volumen 1, n.º 3, octubre de 2001, p. 100.

recho común anglosajón (*common law*), tienen su origen en el desarrollo del sistema legal inglés. Desde la antigua conquista Normanda, las cartas legales y otros documentos indican que la ciudadanía inglesa entabló acciones legales contra las ofensas civiles, oficiándose las mismas por respetados miembros masculinos de la comunidad, de manera informal y cuasi-judicial. En algunos casos, el rey utilizaba estos foros locales como una extensión de su propia autoridad legal, en lugar de juzgar la demanda por una vía mucho más formal como era la corte real. Así, el rey simplemente adoptaba la decisión por medio de estos miembros de la comunidad, legos muy respetados pero que no llegaban a entrar en el fondo del asunto, creando de esta manera una de las primeras formas de arbitraje. Por tanto, de algún modo, en el *common law* los ADR han existido desde hace siglos⁽¹¹⁹⁾.

En los Estados Unidos el arbitraje comercial existía en Nueva York en el inicio del periodo colonial holandés y británico. En efecto, los peregrinos colonizadores, convencidos de que los abogados amenazaban la armonía cristiana, evitaron escrupulosamente a abogados y tribunales, prefiriendo usar su propio proceso de mediación para abordar los conflictos de la comunidad. Cuando existían desacuerdos, un grupo de miembros masculinos de la comunidad escuchaba las pretensiones, determinaba las responsabilidades, evaluaba los daños, y se aseguraba de que las partes se reconciliaran entre sí. Así, en la mayor parte del periodo colonial, este tipo de arbitrajes informales eran la norma.

Poco después de la independencia y de la creación de un nuevo gobierno, los ADR encontraron su lugar en numerosas aplicaciones, si bien, de forma esporádica. Por ejemplo, en la Ley de Patentes de 1790, el Congreso proporcionó un sistema de arbitraje para solicitudes contrapuestas de patentes. Para tales conflictos, la Ley autorizó la creación de un consejo decisorio que se componía por tres miembros, dos eran nombrados por cada una de las partes solicitantes y el tercero por el secretario de estado. Las decisiones del consejo eran vinculantes y si uno de los solicitantes renunciaba al arbitraje, el otro vería aprobada su solicitud de patente.

(119) BARRET, J. T., *A History of Alternative Dispute Resolution: The Story of a Political, Social, and Cultural Movement*, Jossey-Bass, Wiley, San Francisco, 2004.

Aunque estos tempranos intentos de implementar los ADR fueron esenciales para su desarrollo en los Estados Unidos, los mismos no fueron institucionalizados hasta finales del siglo XIX. Por ejemplo, en 1898 el Congreso continuó las iniciativas emprendidas unos años antes por los estados de Massachusetts y Nueva York y autorizó la mediación en los conflictos de negociaciones colectivas con los trabajadores. De igual modo, agencias especiales de mediación, como la Comisión de Mediación y Conciliación de trabajadores ferroviarios (*Board of Mediation and Conciliation for railway labor*) y la Comisión Federal de Mediación y Conciliación (*Federal Mediation and Conciliation Service*), que siguen operando a día de hoy, fueron constituidas para llevar a cabo negociaciones de carácter laboral. En esta etapa de desarrollo, los ADR eran percibidos más como una herramienta para evitar huelgas y perturbaciones económicas, y menos como un método alternativo a los procedimientos judiciales.

En los inicios del siglo XX, los Estados empezaron a tomar especial interés en los sistemas de ADR como métodos alternativos a los procedimientos judiciales. En el año 1920, más de una docena de estados aprobaron modernas leyes de arbitraje y el Congreso promulgó la Ley Federal de Arbitraje. Todas las anteriores normas favorecieron de manera significativa el desarrollo del arbitraje en Estados Unidos por las siguientes razones:

1. Se aceptaron tanto la validez como la ejecutabilidad y revocabilidad de los convenios arbitrales firmados para la resolución de futuros conflictos como las de cualquier otro contrato.
2. Se impidió el acceso a los tribunales a las partes de un convenio arbitral requiriendo a éstas que cumplieran con el contenido de dicho convenio.
3. Se autorizó a los tribunales a ejecutar laudos arbitrales.
4. Se autorizó a los jueces no sólo a nombrar árbitros sino que también se les concedió la facultad de acelerar el arbitraje cuando una de las partes no había cumplido con el convenio arbitral.

Si bien todas las anteriores razones resultaron positivas para un mayor desarrollo de los ADR, la más innovadora de todas fue, sin duda alguna, la que permitió a los tribunales ejecutar los laudos arbitrales.

Así las cosas, con la regulación de los sistemas legales de ADR, abogados y emprendedores tomaron conciencia de la relevancia de proporcionar una opinión no gubernamental respecto de la política legislativa que giraba en torno a los ADR. En consecuencia, en 1926 se creó la Asociación Americana de Arbitraje (*American Arbitration Association*, en adelante, la «AAA») para proporcionar asesoramiento a los árbitros y a las partes en relación con los distintos sistemas de ADR cuya eficacia había sido comprobada a lo largo del tiempo. Empleando la experiencia colectiva de los particulares en la materia, la AAA desarrolló y aprobó normas relativas a los métodos más adecuados para desarrollar los arbitrajes. Por ello, con el paso de los años la AAA se ha convertido en la principal organización que promueve y nutre el negocio del arbitraje en los Estados Unidos.

A lo largo del siglo XX aumentó la popularidad de los ADR como métodos alternativos a los procedimientos judiciales. A nivel gubernamental, tanto los gobiernos estatales como federales comenzaron a utilizar los ADR en diversos programas. Por ejemplo, durante los años 70, el Departamento de Salud, Educación y Bienestar fue designado como administrador de la Ley de Discriminación por Edad de 1975 para resolver reclamaciones de discriminación por edad llevadas a cabo en oficinas de trabajo de la administración pública federal. Para facilitar la celeridad de las resoluciones, el Departamento consiguió el apoyo del Servicio de Mediación y Conciliación Federal (*Federal Mediation and Conciliation Service*) para arbitrar las demandas según la nueva ley, proceso que se volvió habitual hasta 1979. A nivel académico, los años 80 fueron los más relevantes llevando a experimentados juristas a interesarse en las diversas prácticas desarrolladas en los distintos procedimientos de ADR para las más variadas materias. De este modo, universidades y escuelas de Derecho empezaron a introducir cursos y carreras relacionados con los ADR lo que ha llevado a que en los inicios del siglo XXI una encuesta de la *American Bar Association* haya puesto de manifiesto que la mayoría de las escuelas de Derecho faciliten entre sus distintas titulaciones, o incluso entre sus actividades extracurriculares, algún tipo de programa relacionado con los ADR⁽¹²⁰⁾.

(120) En este sentido, resulta paradigmático el programa de negociación y sobre ADR de la Universidad de Harvard. Así, véase: <http://www.pon.harvard.edu/>

Actualmente, en Estados Unidos el arbitraje existe en todos los niveles de la profesión legal. Es usual que los despachos de abogados contraten a jueces retirados o abogados acreditados por la AAA con experiencia en ADR para que ofrezcan servicios de mediación, negociación y arbitraje tanto a particulares como a empresas. En este sentido, adviértase que en 1979, el Juez Warren Knight de California creó el Servicio de Arbitraje y Mediación Judicial (*Judicial Arbitration and Mediation Service*), una organización dedicada a ofrecer a despachos, empresas, y particulares acceso a jueces dispuestos a prestar servicios en asuntos de ADR. Y en 1995, sistemas de gestión de bases de datos, como Martindale-Hubell, empezaron a publicar de manera habitual y actualizada, un directorio de profesionales de ADR, sus despachos, y áreas de práctica, permitiendo de esta manera que los particulares tuvieran acceso a los servicios relacionados con los ADR. Así, los ADR como sistema legal se han visto firmemente afianzados en los Estados Unidos⁽¹²¹⁾.

Este hecho se justifica esencialmente por los siguientes motivos: (i) los ADR ahorran tiempo y, a la larga, dinero, siendo además de gran utilidad para rebajar la carga de asuntos de los tribunales; (ii) se hace uso de mejores sistemas de resolución de conflictos caracterizados por tener un carácter abierto y flexible así como por su facilidad para adaptarse a las necesidades de las partes en conflicto; (iii) se obtienen también mejores resultados adecuados a las inquietudes de las partes; (iv) se potencia la implicación de la comunidad en los procedimientos de resolución de conflictos; y (v) se amplían los medios para acceder a la justicia⁽¹²²⁾.

Siendo tales sus ventajas, resulta razonable hacer uso de los mismos en un ámbito tan delicado y complejo como la fiscalidad.

Como sabemos, cualquier democracia no puede prosperar sin un sistema fiscal. Ahora bien, su implantación genera siempre una relación de enfrentamiento entre la administración pública y los administrados pues la naturaleza inherente a numerosas cuestiones fiscales contenidas en las normas es imprecisa, no sólo porque es necesario que las normas se for-

(121) MCMANUS, M., y SILVERSTEIN, B., *op. cit.*, pp. 100-102.

(122) RISKIN, L. L., WESTBROOK, J. E., GUTHRIE, C., REUBEN, R. C., ROBBENNOLT, J. K. y WELSH, N. A., *Dispute Resolution and Lawyers. Cases and Materials*, Thomson Reuters, 5.ª Edic., St. Paul (Minnesota), 2014, p. 8.

mulen en términos generales, sino también porque los hechos de la vida económica son de una variedad infinita, más aún si nos centramos en el área de la fiscalidad internacional, donde se cruzan hechos e intereses de más de una jurisdicción.

Así las cosas, es evidente que los conflictos en materia tributaria son inevitables pues la normativa fiscal no hace otra cosa que exigir a los contribuyentes que entreguen una parte de su riqueza con la finalidad de financiar las distintas actividades desarrolladas por la administración pública.

En consecuencia, aunque el instinto del legislador ante esta situación puede ser el de aprobar cada vez más normas a fin de aclarar, especificar y diferenciar, son numerosos los países, entre ellos claramente los Estados Unidos, los que han concluido que ese enfoque no es adecuado; por el contrario, además de perfeccionar su normativa, han instaurado procesos flexibles de ADR que ofrecen la posibilidad de resolver satisfactoriamente la conflictividad al margen de la jurisdicción⁽¹²³⁾.

Pues bien, siguiendo esta línea, a continuación, y yendo de lo más genérico a lo más específico, proporcionaremos una breve descripción de los principales sistemas alternativos de resolución de conflictos utilizados en los Estados Unidos, empezando por los sistemas primarios —tanto heterocompositivos como autocompositivos—; después, analizaremos lo que se conocen como sistemas mixtos o híbridos; y finalmente, nos referiremos al uso de estos sistemas de resolución de conflictos en el ámbito tributario estadounidense.

11.2. LOS SISTEMAS PRIMARIOS: SISTEMAS HETEROCOMPOSITIVOS Y AUTOCOMPOSITIVOS

Dentro de los sistemas primarios (*primary processes*) podemos distinguir, a su vez, entre los sistemas heterocompositivos (*adjudicative processes*) y autocompositivos (*consensual processes*), entendiendo por los primeros, aquellos procedimientos en los que una persona individual (juez o árbitro), o colegiada (tribunal o colegio arbitral), e imparcial, va a resolver el conflicto planteado entre las partes por medio de una resolución con efecto de

(123) ROSENBLOOM, H. D., «Resolución de conflictos en material fiscal», *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 60, junio de 2009, p. 293.

cosa juzgada (sentencia o laudo), y por los segundos, aquellos métodos de resolución de conflictos que se caracterizan porque son las propias partes contendientes las que de forma voluntaria van a alcanzar un acuerdo para resolver la controversia⁽¹²⁴⁾.

Entre los sistemas heterocompositivos podemos destacar los siguientes⁽¹²⁵⁾:

1. El procedimiento judicial o jurisdicción (*court adjudication*)⁽¹²⁶⁾: se trata, tal vez del proceso más familiar para los abogados; en él se introduce a una tercera parte independiente y neutral en el proceso, el juez o jueces, con poder suficiente para imponer una solución a las partes en disputa. De este modo, en la jurisdicción, es el Estado el que asume la función de decidir la controversia a través de los jueces y magistrados que integran el poder judicial, que por medio del proceso, en el que las partes tienen la oportunidad de presentar su argumentación y las pruebas que estimen oportunas a través de sus representantes legales, y de modo irrevocable, resuelven el conflicto conforme a Derecho.

Para acudir a la jurisdicción, no hace falta que las partes pacten previamente este mecanismo de resolución de conflictos, pues es un derecho de los ciudadanos. La jurisdicción se fundamenta en la potestad jurisdiccional atribuida por las leyes a los titulares de los órganos jurisdiccionales (jueces y tribunales), por lo que no necesitan ningún tipo de convenio previo, si bien es cierto que es práctica habitual incluirse en los contratos una cláusula en la que se determina la ley aplicable, por un lado, y el mecanismo de resolución de conflictos (jurisdicción o arbitraje), por otro, en caso de disputa futura entre las partes.

(124) SAN CRISTÓBAL REALES, S., «Sistemas alternativos de resolución de conflictos: negociación, conciliación, mediación, arbitraje, en el ámbito civil y mercantil», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVI, 2013, pp. 39-62.

(125) RISKIN, L. L., WESTBROOK, J. E., GUTHRIE, C., REUBEN, R. C., ROBBENNOLT, J. K. y WELSH, N.A., *op. cit.*, pp. 8-9. *Vid. asimismo*, VV.AA., *Corporate counsel's guide to Alternative Dispute Resolution Techniques*, Thomson Reuters Westlaw, Minnesota, 2014, pp. 2-26.

(126) Algunos autores incluyen también aquí los procedimientos administrativos. En este sentido, *vid.* RISKIN, L. L., WESTBROOK, J. E., GUTHRIE, C., REUBEN, R. C., ROBBENNOLT, J. K. y WELSH, N. A., *op. cit.*, pp. 8-9.

Además, en el proceso jurisdiccional, en general, frente a la sentencia definitiva caben recursos ordinarios o extraordinarios⁽¹²⁷⁾.

Finalmente, los procedimientos judiciales concluyen, generalmente, con una parte ganadora y otra perdedora, es decir, un resultado «ganador/perdedor» (*win/lose*).

2. El arbitraje (*arbitration*): en él, las partes (al menos teóricamente) acuerdan someter su disputa a una tercera parte neutral (el árbitro) elegida por ellos para tomar una decisión, conocida como laudo (*award*), decisión que puede ser vinculante (*binding*) o no vinculante (*non binding*).

El arbitraje se usa con frecuencia en las relaciones laborales industriales y en conflictos mercantiles y de consumidores y usuarios. Así, las partes pueden seleccionar un árbitro con formación y experiencia adecuada en la materia para tratar cada cuestión particular en conflicto.

En este sentido, debido a que las partes pueden personalizar el proceso para adaptarlo a sus necesidades, el arbitraje tiene la capacidad de ser menos formal, más rápido y menos caro que un procedimiento judicial. De este modo, las partes pueden acordar que se dé menor importancia a seguir o establecer un determinado precedente y centrarse en otros factores tan relevantes como, por ejemplo, la industria o sector en el que se ha generado el conflicto, las normas del puesto de trabajo o las expectativas depositadas en la resolución de la controversia.

Como se puede observar, las principales similitudes entre el arbitraje y un procedimiento judicial son las siguientes⁽¹²⁸⁾:

1. Ambos conllevan la proposición y práctica de pruebas.
2. En ambos resulta necesario celebrar una vista o audiencia.

(127) SAN CRISTÓBAL REALES, S., *op. cit.* 49-50.

(128) RISKIN, L. L., WESTBROOK, J. E., GUTHRIE, C., REUBEN, R. C., ROBBENNOLT, J. K. y WELSH, N.A., *op. cit.*, pp. 8-9.

3. Ambos concluyen con una resolución (sentencia o laudo, según corresponda) sobre el fondo del asunto.

Por el contrario, las principales diferencias entre la jurisdicción y el arbitraje en Estados Unidos son las siguientes⁽¹²⁹⁾:

1. Un juez es un generalista, pero un árbitro podrá ser elegido basándose en su especial conocimiento de la industria o legislación aplicable.
2. Una audiencia judicial es pública, pero en el arbitraje es privada y puede ser confidencial.
3. Una audiencia judicial en los Estados Unidos conlleva una intensa práctica probatoria (*extensive discovery*); en el arbitraje, sin embargo, se puede limitar la misma a fin de reducir tiempo y coste.
4. Una audiencia judicial puede ser apelada, mientras que los laudos arbitrales normalmente son definitivos y firmes, no pudiendo apelarse los mismos por cuestiones de fondo.
5. Las audiencias judiciales están sujetas a límites jurisdiccionales, mientras que en el arbitraje las partes pueden acordar el lugar y la ley aplicable.
6. Los procedimientos judiciales son normalmente territoriales en el sentido de que resolverán el conflicto sólo en un país; el arbitraje, por el contrario, posee la gran ventaja de poder utilizarse para resolver conflictos a nivel internacional o global.
7. En Estados Unidos el coste de los pleitos es muy elevado, mientras que en sede arbitral, si bien el coste puede llegar a ser igual de alto, las partes y el árbitro o árbitros tienen la capacidad de moderar el mismo, situándolo a un nivel inferior que en sede judicial.

(129) PARTRIDGE, M.V.B., *Alternative Dispute Resolution*, Oxford University Press, 2009, p. 38.

8. Las audiencias judiciales se rigen por las reglas del proceso civil aplicables al tribunal federal o estatal relevante; el arbitraje, sin embargo, se rige por las normas aplicables a la institución de arbitraje en la que se dirima el asunto, tales como la AAA, la Cámara de Comercio Internacional (*International Chamber of Commerce*), la Asociación Internacional para la Protección de la Propiedad Industrial Intelectual (*International World Intellectual Property Association*), etc.

Por su parte, entre los sistemas autocompositivos, los más habituales son los que se describen a continuación⁽¹³⁰⁾:

1. La negociación (*negotiation*): en el procedimiento de negociación, las partes buscan resolver su desacuerdo o planean una operación a través de debates conducidos por ellas mismas o a través de representantes. La mayoría de las negociaciones en la práctica jurídica, particularmente negociaciones relacionadas con la resolución de conflictos, están basadas en supuestos de desacuerdo en la valoración, es decir, en las que el objetivo de la negociación es dividir un recurso limitado.

Desde los años 80, sin embargo, la doctrina sostiene que las estrategias de negociación sobre solución de problemas o creación de valor, usadas desde hace tiempo para acordar negocios y otras operaciones, pueden y deben aplicarse a la resolución de conflictos.

En este sentido, resulta muy reveladora la explicación que proporciona el Juez Randall Rader del Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos para el Circuito Federal (*Court of Appeals for the Federal Circuit*) sobre un proceso racional de negociación: «entonces, ¿cómo se llega a un acuerdo? Vamos a introducir algunas cifras y creo que verán los incentivos del sistema de solución de conflictos. Asumamos que el demandante considera que sus probabilidades de resultar vic-

(130) RISKIN, L. L., WESTBROOK, J. E., GUTHRIE, C., REUBEN, R. C., ROBBENNOLT, J. K. y WELSH, N. A., *op. cit.*, pp. 10-11.

torioso son de un 60%, más de la mitad. Va a ganar 100.000 dólares y va a costarle 20.000 dólares litigar. Si se multiplica lo anterior y se sustraen los 20.000 dólares, se observa que el valor neto de su demanda asciende a 40.000 dólares. Algún economista va a echárseme rápidamente encima y dirá que hay muchos factores que no estoy incluyendo: ¿qué pasa con los costes de llegar a un acuerdo? Sí, existen esos costes. Estoy haciéndolo más fácil y eliminando estos costes. El demandado, realizando sus propios cálculos económicos también obtendrá el valor neto de su demanda llegando a la conclusión de que probablemente perderá 80.000 dólares. Por lo tanto, ambas partes estarán en mejores circunstancias si pueden llegar a un acuerdo entre 40.000 y 80.000 dólares —menos, por supuesto, el coste de llegar a un acuerdo, pero hay un margen para llegar a un acuerdo—. De este modo, resulta interesante observar cómo los costes de la demanda son parte del incentivo»⁽¹³¹⁾.

2. La mediación (*mediation*): se trata de un proceso informal en el que una tercera parte imparcial ayuda a las partes a resolver un conflicto o planear una operación, pero no impone una solución.

En otras palabras, la mediación facilita la negociación. Las partes acceden a menudo voluntariamente a la mediación, pero no es menos cierto que numerosos tribunales estadounidenses establecen programas en los que requieren que las partes medien antes de iniciar un procedimiento judicial.

El resultado deseado es un acuerdo especialmente apropiado y ajustado a las necesidades e intereses de las partes. Normalmente, el acuerdo se expresa en un contrato o es emitido como un acuerdo ejecutable de acuerdo con las normas de Derecho Civil estadounidense.

(131) PARTRIDGE, M.V.B., *op. cit.*, p. 33.

Así, junto con la negociación, la mediación se ha convertido en el método predominante de resolución alternativa de conflictos.

3. La conciliación (*conciliation* o *settlement conference*): el término conciliación se usa en ocasiones de manera intercambiable con el de mediación, particularmente en contextos internacionales. Pero lo cierto, es que adicionalmente está provisto de otros significados. Por ejemplo, cuando la Comisión Federal de Oportunidades Equitativas en el Empleo (*Federal Equal Employment Opportunity Commission*) determina que un empleado ha llevado a cabo una práctica prohibida, habitualmente recomienda que el empleador y el empleado afectado se reúnan de manera informal para intentar resolver sus diferencias. A veces, esas conciliaciones involucran a una tercera parte mediadora, tomando así la forma de mediación. Pero pueden también involucrar únicamente a las partes en conflicto, en cuyo caso se asemejan más a la negociación.

En términos generales, la conciliación, o bien se refiere a un procedimiento consensuado menos formal, por ejemplo, en aquellos casos en los que la parte neutral actúa como un intermediario, o bien a un procedimiento en el que la parte neutral ostenta un rol menos activo.

Por otra parte, en materia de conciliación resulta bastante revelador y, sin duda, práctico, atender a los consejos que expuso el Magistrado de los Estados Unidos, Morton Benlow, sobre aquellos casos en los que la conciliación debe ser evitada. Así, decía el mencionado Juez que «he descubierto que es mejor no hacer uso de la conciliación cuando las partes desarrollan los siguientes comportamientos:

- a) Insultan a la parte contraria e incluso a los asesores legales de la misma en la conciliación (por ejemplo, acusando de mentir y de no respetar las reglas).
- b) No llevan un representante suficientemente apoderado para negociar y poder llegar a un acuerdo (por ejem-

plo, con un representante sin facultades para cambiar ningún extremo de la oferta inicial presentada).

- c) Gastan más en honorarios y tasas legales que lo que efectivamente conlleva el caso (v.gr. llegando a la conciliación habiendo gastado ya 75.000 dólares en honorarios para defender una demanda de 30.000 dólares).
- d) Centrando mayor interés en los honorarios de los abogados que en los propios intereses del cliente.
- e) Negándose a realizar peticiones u ofertas de conciliación.
- f) Llevando a cabo peticiones irracionales y sin una base legal o factual adecuada (por ejemplo, reclamando 1.000.000 de dólares en la conciliación cuando el máximo legal que se podría obtener es 300.000 dólares).
- g) Elevando la cuantía de la reclamación o disminuyendo la de la oferta en la conciliación (por ejemplo, anunciando al comienzo de la conciliación que la demanda ha incrementado de 25.000 dólares a 100.000 dólares).
- h) Anunciando al comienzo de la conciliación que no hay interés en discutir un acuerdo hasta que el juez haya emitido un fallo sumario sobre la cuestión.
- i) Presentándose en la conciliación sin haber siquiera analizado el expediente y/o la demanda.
- j) No personándose en la conciliación en la fecha programada para la misma»⁽¹³²⁾.

Pues bien, sobre la base de lo anterior, la siguiente tabla-resumen contiene las características esenciales de algunos de los distintos sistemas primarios que acaban de ser analizados⁽¹³³⁾:

(132) PARTRIDGE, M.V.B., *op. cit.*, pp. 34-35.

(133) GOLDBERG, S. B., SANDER, F.E.A., ROGERS, N. H. y COLE, S. R., *Dispute Resolution. Negotiation, Mediation, Arbitration and other processes*, Wolters Kluwer Law & Business, Nueva York, 2012, p. 2.

Tabla 1: Sistemas de Resolución de Conflictos Primarios
Características Jurisdicción Arbitraje Mediación Negociación

Voluntario/ Obligatorio	Obligatorio	Voluntario	Voluntario	Voluntario
Vinculante/ No vinculante	Vinculante; apelable	Vinculante, apelable sólo en supuestos concretos	Si hay acuerdo, ejecutable como un contrato	Si hay acuerdo, ejecutable como un contrato
Tercero	Impuesto. El juez adopta una decisión sobre el asunto en disputa, pudiendo no ser un auténtico experto en la materia. En ocasiones, se impone una fase de previa conciliación	Las partes seleccionan a un tercero para que decida sobre el asunto, generalmente experto en la materia	Las partes seleccionan un mediador externo	No hay tercero mediador
Grado de formalidad	Procedimiento formalizado y estructurado por reglas rígidas y predeterminadas	Procedimiento menos formal; las normas procesales y sustantivas pueden ser elegidas por las partes	Procedimiento habitualmente informal, desestructurado	Procedimiento habitualmente informal, desestructurado
Naturaleza del procedimiento	Posibilidad de presentar pruebas y argumentos	Posibilidad de presentar pruebas y argumentos	Presentación ilimitada de pruebas y argumentos	Presentación ilimitada de pruebas y argumentos
Resultado	Resolución motivada (sentencia)	La resolución adoptada (el laudo) puede o no estar respaldada por un dictamen que motive la misma	Acuerdo aceptado mutuamente por las partes	Acuerdo aceptado mutuamente por las partes
Privado/ Público	Público	Privado, salvo que se apele ante los tribunales	Privado*	Privado

* En algunas jurisdicciones la mediación es obligatoria para ciertos casos o si el tribunal así lo ordena. En estos casos la mediación no será privada.

11.3. LOS SISTEMAS HÍBRIDOS O MIXTOS

Los ADR permiten a las partes una amplia gama de opciones creativas para la resolución de conflictos. En este sentido, Michael Leathes, Director del Instituto Internacional de Mediación (*International Mediation Institute*) explica su uso creativo con una anécdota de cuando era jefe del departamento de Propiedad Intelectual en la empresa *British American Tobacco* (en adelante, «BAT»)⁽¹³⁴⁾. Dicha empresa tabacalera, con base en el Reino Unido, poseía una colección de marcas de ropa registradas a favor de P MEC, una pequeña compañía que vendía ropa de lujo e informal. Finalmente, BAT aceptó vender las marcas a P MEC. El problema era el precio. Ambas partes, solicitaron informes independientes con valoraciones muy diferentes, no pudiendo acordar un precio de venta para la transacción. Leathes describe el punto muerto en el que se encontraban las negociaciones de la siguiente manera: «había únicamente un comprador, P MEC. Habían construido un negocio usando estas marcas y habría sido irresponsable para una compañía como BAT amenazar vender los derechos de marca a una tercera parte sólo para intimidar a P MEC para que pagase más. Así que no lo hice. Por otro lado, las marcas en cuestión no carecían precisamente de valor, y los accionistas de la compañía tenían el derecho a esperar que yo las vendiera por un valor justo. Tenía un informe de valoración independiente en mis manos, y lo había compartido con Bob, pero era una valoración bastante mayor que la que él tenía en las suyas»⁽¹³⁵⁾.

Las partes eran reacias a determinar el precio de venta mediante arbitraje vinculante ya que BAT estaba preocupado de que el resultado fuera demasiado bajo y P MEC de que fuera demasiado elevado. La mediación fue considerada en su momento pero rechazada porque podía suponer una pérdida de tiempo y de dinero si el proceso no conseguía que se llegara a un acuerdo.

Así, acordaron someterse a una combinación creativa de arbitraje y mediación (*arb-med*). Primero, presentarían su caso a una tercera parte neutral que actuaría como árbitro. Éste decidiría un precio justo de venta basado en los informes de valoración y otras pruebas. Sin embargo, su decisión no

(134) Cfr. LEATHES, M., «Einstein's lessons in Mediation», *Managing Intellectual Property Magazine*, n.º 161, julio-agosto 2006, pp. 23-26.

(135) Cfr. LEATHES, M., *op. cit.*, p. 24.

se daría a conocer inmediatamente a las partes sino que se guardaría en un sobre cerrado. Por la tarde, el árbitro, ya conocedor de los hechos, se convertiría en mediador. Si la mediación tenía éxito, el acuerdo se llevaría a cabo. Si no se llegaba a un acuerdo, la decisión dentro del sobre cerrado sería vinculante.

Este proceso no sólo tuvo el beneficio de garantizar un resultado al final del día, sino que además alentó a las partes para que llegaran a un acuerdo amistoso en vez de a una solución impuesta. De hecho, la mediación concluyó con un acuerdo, reduciendo las discrepancias en el valor e incluyendo asuntos no monetarios dentro de la mezcla para permitir a cada parte obtener un resultado aceptable, algo que no habría sido posible obtener a través un laudo arbitral⁽¹³⁶⁾.

¿Y qué sucedió con la decisión guardada en el sobre cerrado? Como es sabido, la curiosidad mató al gato por lo que en este caso se siguió el camino más sabio y el sobre nunca llegó a abrirse. En efecto, Leathes explica: «ya habíamos estrechado las manos. Ambos estábamos contentos con el resultado. Si hubiéramos abierto el sobre, la situación habría cambiado seguramente. Uno de los dos podría disgustarse de repente. No se trataba de hacer la vista gorda. Hay cosas en la vida que es mejor no saberlas»⁽¹³⁷⁾.

Así las cosas, el anterior ejemplo de uso creativo de los ADR sirve para ilustrar los numerosos beneficios de buscar puntos de encuentro así como de explorar opciones variadas y originales a fin de facilitar soluciones que puedan resultar satisfactorias para las partes. En este sentido, se exponen a continuación los sistemas mixtos o híbridos —llamados así por combinar características de diversos sistemas primarios— a los que con mayor frecuencia se acude en los Estados Unidos de América⁽¹³⁸⁾:

1. Mediación-arbitraje (*med-arb*): este sistema comienza como un procedimiento de mediación. Si las partes no llegan a un acuerdo, se inicia entonces un arbitraje, que puede ser llevado a cabo por el

(136) Cfr. PARTRIDGE, M.V.B., *op. cit.*, pp. 29-31.

(137) Cfr. LEATHES, M., *op. cit.*, p. 26.

(138) Cfr. RISKIN, L. L., WESTBROOK, J. E., GUTHRIE, C., REUBEN, R. C., ROBBENNOLT, J. K. y WELSH, N. A., *op. cit.*, pp. 11-14; y VV.AA., *Corporate counsel's...*, *op. cit.*, pp. 13-26.

mediador, o por otra parte neutral. Este proceso se usa comúnmente en áreas como las relaciones laborales y conflictos mercantiles.

2. Arbitraje-mediación (*arb-med* o *against the box mediation*): como hemos visto al explicar el caso de BAT, comienza como un procedimiento de arbitraje pero se convierte en mediación después de la presentación de pruebas al árbitro. El árbitro toma una decisión y la guarda en un sobre cerrado, sin ser presentada a las partes. Éstas comenzarán el proceso de mediación intentando llegar a un acuerdo, sin que les sea desvelada la decisión del árbitro. Sólo si las partes no llegan a un acuerdo, se desvelará el laudo arbitral siendo éste vinculante para las partes.

Ya que el laudo oculto (*in the box*) se convierte en vinculante si no hay acuerdo mediante la mediación, las partes generalmente prefieren llegar a un acuerdo que asumir ese riesgo. Asimismo, resulta interesante destacar que, en la mayoría de las situaciones en las que se llega a un acuerdo, las partes deciden entonces destruir el laudo secreto sin averiguar cuál era⁽¹³⁹⁾.

3. Tribunales privados (*rent-a-judge* o *private tribunals*): si bien algunos autores lo consideran un sistema primario de adjudicación⁽¹⁴⁰⁾, la mayoría de la doctrina los considera incluidos en los sistemas mixtos⁽¹⁴¹⁾.

Pues bien, realizada la anterior aclaración, en algunas jurisdicciones, los estatutos o el reglamento de los tribunales permiten a los magistrados remitir casos a terceras partes neutrales, pagadas y seleccionadas privadamente. En este sistema, conocido en inglés como *rent-a-judge* (alquila un juez), la decisión del juez privado se presenta como la sentencia del tribunal. Por lo tanto, y a diferencia del laudo arbitral, esta sentencia es apelable.

De este modo, las partes se someten voluntariamente a dichos tribunales privados a fin de poder seleccionar a quien vaya a tomar

(139) Cfr. VV.AA., *Corporate counsel's...*, *op. cit.*, p. 16.

(140) Cfr. RISKIN, L.L., WESTBROOK, J. E., GUTHRIE, C., REUBEN, R. C., ROBBENNOLT, J. K. y WELSH, N.A., *op. cit.*, pp. 9-10.

(141) Cfr. GOLDBERG, S. B., SANDER, F.E.A., ROGERS, N. H. y COLE, S. R., *op. cit.*, p. 3.

la decisión o, con la esperanza de eliminar el retraso o para gozar de la facultad de excluir al público del procedimiento.

4. Mini-juicio (*mini-trial*): los mini-juicios, también conocidos como negociaciones de acuerdos estructurados (*structured settlement negotiations*), hacen referencia a aquellos procedimientos especialmente diseñados para resolver complejas disputas de negocios que estarían de lo contrario sometidas a un prolongado proceso judicial.

En el modelo más común, los abogados de ambas partes presentan sus casos de una manera abreviada a un grupo de asesores compuesto por ejecutivos de las dos organizaciones en conflicto elegidos para la toma de decisiones y por un consejero neutral que, generalmente, es un abogado con experiencia en las áreas pertinentes del Derecho. A continuación, los ejecutivos se retiran a negociar un acuerdo, con o sin el consejero neutral. En algunos casos, el consejero neutral da comienzo a las negociaciones dando su opinión sobre qué pasaría si el asunto acabara finalmente en los tribunales; en otros, sólo facilita su parecer si las partes no consiguen llegar a un acuerdo.

Como señala la reputada letrada, árbitro y mediadora, formada en Harvard, Harrie Samaras, son numerosos los beneficios de implementar los mini-juicios. Así, «los mini-juicios son menos costosos y más oportunos que un juicio; un proceso típicamente confidencial; más estructurado que la mediación pero menos formal que un juicio; un proceso flexible que puede adaptarse a la medida de lo que necesiten las partes; que tienden a preservar las relaciones de negocios más que el arbitraje o el litigio; un medio para proveer una visión objetiva de las pruebas y argumentos clave para los que tomen la decisión; una oportunidad (muchas veces la primera oportunidad) para las partes de interactuar directamente entre ellas; un medio para observar cómo un tercero neutral percibirá las posiciones de las partes en el caso; apto para concluir con un acuerdo más creativo y receptivo para las necesidades del negocio que la decisión de un tribunal o un laudo arbitral; y un

medio para reducir los asuntos a juzgar, incluso si no se llega a un acuerdo»⁽¹⁴²⁾.

Ahora bien, se ha de tener en cuenta que los mini-juicios eran una forma popular de ADR a principios de los años 90, pero al resultar tan caros y gravosos, su uso ha ido decayendo como consecuencia de la utilización de otros tipos de ADR más populares hoy en día como la mediación.

5. Juicio sumario ante jurado (*summary jury trial*): el juicio sumario ante jurado es una adaptación de algunos conceptos de los mini-juicios para casos que serán enjuiciados ante un jurado popular. Los abogados realizan breves presentaciones de su caso a un jurado sin autoridad, pero cuyos miembros proceden del mismo grupo que los miembros de un jurado real. El veredicto no vinculante del jurado ayuda a las partes a comprender mejor sus casos y, de este modo, se facilita llegar a un acuerdo.

Al igual que en el caso de los mini-juicios, la popularidad de los juicios sumarios ante jurado ha ido menguando desde principios de los años 90 a favor de la mediación y otros métodos alternativos de resolución de conflictos.

6. Evaluación neutral anticipada (*early neutral evaluation*): la evaluación neutral (conocida por sus siglas en inglés «ENE») tiene por objeto reducir los costes previos al juicio así como los retrasos innecesarios, requiriendo a las partes a enfrentarse a las fortalezas y debilidades de sus casos en una fase temprana.

Así, una tercera parte neutral identifica tanto las cuestiones en las que las partes están de acuerdo, como aquellas en las que hay un claro conflicto y proporciona una evaluación de las dos caras del caso.

De esta manera, el tercero independiente puede predecir el resultado probable si el caso tuviera que resolverse finalmente ante los tribunales y estimar una gama de posibles indemnizaciones por daños si el demandante resultase victorioso.

(142) Cfr. PARTRIDGE, M.V.B., *op. cit.*, p. 37; y SAMARAS, H., «The Minitrial – A Sizeable Option for Resolving Disputes», *Insight Newsletter*, Volumen 17, n.º 1, 2007.

De igual modo, el tercero neutral puede ofrecer su asistencia a las partes en las negociaciones. Como se ve, por tanto, el ENE combina elementos de mediación y de arbitraje no vinculante⁽¹⁴³⁾.

7. Peritaje imparcial (*neutral fact-finder* o *neutral expert fact-finding*): un perito imparcial es típicamente un experto en una materia no legal que acepta investigar y resolver controversias de hecho que son clave en el conflicto a resolver. Su decisión podrá ser vinculante o no vinculante en función de lo que decidan las partes⁽¹⁴⁴⁾.

Como se puede deducir, este método puede resultar de gran ayuda como complemento de otros de sistemas de resolución de conflictos como la negociación, mediación o incluso en los sistemas heterocompositivos⁽¹⁴⁵⁾. De hecho, en estos últimos, por ejemplo, en sede jurisdiccional, el juez puede imponer la práctica de una prueba pericial.

8. Los programas de defensores (*ombuds programs*): se trata de una figura cuyo principal antecedente lo encontramos en el ámbito público a través de los defensores del pueblo (*ombudsman*)⁽¹⁴⁶⁾ y que ha tenido también una gran acogida en el campo privado con la

(143) Cfr. BRAZIL, W.D., «Early Neutral Evaluation or Mediation? When Might ENE Deliver More Value», *Dispute Resolution Magazine*, n.º 10, 2007, pp. 10-15.

(144) Cfr. VV.AA., *Corporate counsel's...*, *op. cit.*, p. 16.

(145) Cfr. RISKIN, L.L., WESTBROOK, J. E., GUTHRIE, C., REUBEN, R. C., ROBBENNOLT, J. K. y WELSH, N.A., *op. cit.*, p. 14.

(146) Originariamente la función esencial del defensor del pueblo fue de fiscalización a los funcionarios de gobierno, tal como informa el antecedente más concreto, a saber, el defensor del pueblo constituido por primera vez en la Suecia del siglo XIX para controlar a su canciller y al resto de autoridades. Así se erigía como «un representante del pueblo encargado de investigar las violaciones a los derechos individuales, los abusos de poder, los errores, las negligencias o las decisiones injustas de las autoridades, con el fin de mejorar la acción de gobierno y de lograr una Administración más abierta y transparente para los administrados» (Vid. «Dossier sobre el vigésimo aniversario de la Ley Orgánica del Defensor del Pueblo», *Boletín de documentación*, n.º 10, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001).

Como se ve, por tanto, a diferencia de otras instituciones, no tiene como función específica resolver controversias o conflictos de los particulares, sino tutelar el servicio pleno y eficaz de la administración pública.

aparición, generalmente, dentro de las empresas, de los defensores del cliente⁽¹⁴⁷⁾ para atender sus quejas y reclamaciones.

En otras palabras, el defensor es un oficial, nombrado por una institución pública o privada cuyo trabajo es recibir quejas y o bien, prevenir conflictos o facilitar su resolución dentro de esa institución. Para ello implementan distintas metodologías, siendo las más habituales, investigar, divulgar y recomendar.

Ahora bien, a pesar de que en ocasiones los defensores medien o lleven a cabo otras funciones de resolución de conflictos, el modelo más clásico implica la asistencia a los demandantes y dirigirlos a otros procedimientos en caso de que fuera apropiado.

Así las cosas, y al igual que hicimos con los sistemas primarios, la siguiente tabla-resumen contiene las características esenciales de algunos de los distintos sistemas híbridos de resolución de conflictos que acaban de ser analizados⁽¹⁴⁸⁾.

(147) Resulta bastante revelador cómo la figura del defensor del cliente está siendo ampliamente acogida no sólo en Estados Unidos sino también en España, por ejemplo, en el ámbito financiero donde está funcionando de manera razonable.

(148) GOLDBERG, S. B., SANDER, F.E.A., ROGERS, N. H. y COLE, S. R., *op. cit.*, p. 3. Adviértase, además, que la tabla no incluye sistemas como *med-arb* o *arb-med* dado que sus principales características se encuentran en la tabla sobre los sistemas primarios.

Tabla 2: Procedimientos «Híbridos» de Resolución de Conflictos

*Características Juicio Privado Peritaje Mini-Juicio Defensores Juicio Sumario Evaluación Neutral ante Jura-
do Anticipada*

Voluntario/ Obligato- rio	Voluntario	Voluntario u obligatorio	Voluntario	Voluntario	Voluntario u obligatorio	Voluntario
Vinculan- te/ No vin- culante	Vinculante; apelable	No vinculante pero sus resul- tados pueden ser de gran relevancia	No vinculante; si hay acuerdo, eje- cutable como un contrato	No vinculante	No vinculante; si hay acuerdo, entonces es eje- cutable como un contrato	Voluntario
Tercero	Las partes se- leccionan a un tercero para que decida so- bre el asunto, que debe ser un ex juez o abogado	Tercero neu- tral, especiali- zado y experto en la materia; puede ser elegido por las partes o el tribunal	Las partes selec- cionan un asesor o mediador neu- tral, en ocasiones especializado y experto en la ma- teria	Tercero selec- cionado por una institu- ción pública o privada	Simulacro de Jurado selec- cionado por el tribunal	Las partes seleccionan a un tercero neutral para evaluar sus posiciones en el con- flicto
Grado de formalidad	Procedimiento estatutario pe- ro altamente flexible en tiempo, lugar y procedi- miento	Informal	Menos formal que el proceso hetero- compositivo; las normas pueden ser establecidas por las partes	Informal	Las reglas pro- cedimentales vienen im- puestas; menos formal que el proceso hetero- compositivo	Informal

Naturaleza del procedimiento	Posibilidad de presentar pruebas y argumentos	Investigador	Posibilidad de presentar pruebas y argumentos	Investigador	Posibilidad de presentar pruebas y argumentos	Posibilidad de presentar pruebas y argumentos
Resultado	Resolución motivada, incluyendo, en ocasiones conclusiones de hecho y de derecho	Informe pericial	Acuerdo aceptado mutuamente por las partes	Informe	Veredicto consultivo para facilitar el acuerdo	Informe que ayuda a predecir el resultado si el caso fuese finalmente a un Tribunal
Privado/ Público	Privado, salvo que se pretenda la ejecución judicial	Privado, a menos que se exponga ante los tribunales	Usualmente privado	Privado	Usualmente público	Privado

En conclusión, podemos afirmar que a pesar de los distintos vaivenes sufridos por los ADR a lo largo del tiempo en los Estados Unidos, lo cierto es que el fin último de los mismos continúa siendo similar a aquél de sus primeras fases en el *common law*, es decir, proveer a las partes con una resolución satisfactoria de un conflicto con un proceso más rápido que el procedimiento formal de los tribunales. Es por este motivo que los ADR continúan siendo importantes y una opción popular para los particulares y empresas en los Estados Unidos⁽¹⁴⁹⁾.

11.4. LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN LOS ESTADOS UNIDOS

La irrupción de la cultura no adversarial en el Derecho público se consagra en los Estados Unidos en la *Administrative Dispute Resolution Act* de 15 de noviembre de 1990 y supone un avance considerable, toda vez que desde ese momento se pretende que los procedimientos administrativos ofrezcan una vía rápida, especializada y económica de solución de conflictos como una alternativa al pleito judicial (sección 571 y ss. del Título V)⁽¹⁵⁰⁾.

En la sección 2.^a relativa a la justificación de la regulación de dicha Ley se defiende por el Congreso de la siguiente forma:

1. El procedimiento administrativo incorporado en el capítulo 5 del Título 5 de los Estados Unidos (*United States Code*) y otras leyes, está destinado a ofrecer unos medios rápidos, técnicos y asequibles para resolver conflictos como una alternativa a litigar ante los Tribunales federales.
2. Los procedimientos administrativos se han hecho crecientemente formales, costosos y largos con el resultado de innecesarios costes de tiempo y una decreciente probabilidad de alcanzar una resolución consensual de las disputas.

(149) Cfr. MCMANUS, M., y SILVERSTEIN, B., *op. cit.*, pp. 105.

(150) *Vid.* sobre el particular, ROSEMBUJ, T., «La resolución alternativa de conflictos tributarios», en la obra colectiva *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, coordinada por PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F., Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 131.

3. Los medios alternativos de resolución de conflictos han sido usados en el sector privado durante muchos años y, en las apropiadas circunstancias, han producido decisiones más rápidas, menos costosas y menos controvertidas.
4. Dichos métodos alternativos pueden conducir a resultados más creativos, eficientes y prudentes.
5. Dichos métodos alternativos pueden ser usados ventajosamente en una amplia variedad de programas administrativos.
6. La autorización explícita para el uso de técnicas bien contrastadas de resolución de conflictos eliminaría la ambigüedad de la potestad de las agencias conforme a la legislación existente.
7. Las agencias federales podrán no solo recibir el beneficio de técnicas que fueron desarrolladas en el sector privado, sino que también podrán tomar la iniciativa en el mayor desarrollo y perfeccionamiento de dichas técnicas, y
8. La disponibilidad de un amplio abanico de procedimientos de resolución de conflictos, y una creciente comprensión del más efectivo uso de dichos procedimientos, mejorará la actuación del Gobierno y el mejor servicio al público».

En este sentido, se ha dicho con acierto que el ordenamiento federal estadounidense constituye un punto de referencia extraordinariamente útil en lo que a resolución de controversias tributarias se refiere. Si nuestro sistema de resolución de controversias está construido sobre la premisa del litigio —en vía administrativa primero y en fase judicial, ultimada aquélla— el americano prima las resoluciones convencionales relegando la opción judicial a una posición marginal a la que, eso sí, se puede recurrir en cualquier momento del desarrollo de la controversia⁽¹⁵¹⁾.

(151) Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., «Anexo de Derecho Comparado IX. USA (Estados Unidos de Norteamérica)», en el informe titulado *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho Comparado*, coordinado por ALONSO GONZÁLEZ, L., Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, marzo de 2014, p. 108.

Así las cosas, la resolución de conflictos en materia tributaria en Estados Unidos puede, hoy en día, adoptar muchas formas, entre las que estarían las consultas vinculantes previas relativas a transacciones futuras de los contribuyentes (*revenue rulings*), los mecanismos para obtener acuerdos extrajudiciales con la Administración tributaria estadounidense, el *Internal Revenue Service* (en adelante, el «IRS»), a través de ADR implementados, generalmente, por su Oficina de Apelaciones, y las técnicas para resolver los casos que se han presentado ante los tribunales y que evitan que el proceso judicial se desarrolle de manera completa hasta la sentencia ordinaria.

En relación con las *consultas vinculantes*, éstas constituyen un mecanismo de prevención con el objeto de evitar controversias futuras. Así, pueden distinguirse dos figuras⁽¹⁵²⁾:

1. Las consultas previas vinculantes de los particulares: la clase más común de consultas vinculantes en los Estados Unidos son las consultas previas vinculantes a petición de particulares (*private letter rulings*) y su funcionamiento es similar al de las consultas ante las Administraciones Tributarias españolas contenida en los arts. 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Así, se trata de un proceso administrativo, nunca judicial, en el que como su propio nombre sugiere, las consultas vinculantes de los particulares surgen como consecuencia de la solicitud del contribuyente, antes de que éste efectúe una transacción económica, y su finalidad es que se adopte una decisión sobre el tratamiento fiscal de la misma. Una vez que se obtiene la respuesta a la consulta, la misma es vinculante para la Administración tributaria salvo que se pruebe que ha existido falsedad, un error grave y manifiesto sobre los hechos o fraude.

2. Los acuerdos anticipados de precios: una modalidad de consulta previa que autoriza el IRS es el acuerdo previo sobre precios (*advance pricing agreement*, en adelante, «APA»), que de manera similar a nuestros acuerdos previos del art. 16.7 de la LIS, se concentra en cuestiones relativas a los precios transferencia.

(152) ROSENBLOOM, H. D., *op. cit.*, pp. 294-299.

En efecto, en el año 1991, el IRS aprobó un plan de APA con la finalidad específica de encargarse de los asuntos relativos a las operaciones vinculadas y precios de transferencia entre empresas. Cayeron en la cuenta entonces no sólo de que los precios de transferencia era una de las cuestiones más complejas de la fiscalidad internacional sino también, y como consecuencia de lo anterior, de que resultaba ciertamente fácil que se produjeran desacuerdos y controversias entre el contribuyente y la administración respecto de los mismos. Así, el IRS desarrolló el plan de APA para evitar los pleitos judiciales caracterizados por dilatarse en el tiempo, sus elevados costes y las incertidumbres respecto de los resultados de los mismos⁽¹⁵³⁾.

De este modo, con un APA, como con cualquier consulta vinculante, se evitan futuros conflictos toda vez que en el mismo se identifica, por lo general, una metodología apropiada para determinar los precios de transferencia, la naturaleza de la operación en cuestión y los resultados esperados de la aplicación de la metodología. De hecho, la experiencia del IRS es que el APA mejora

(153) En este sentido, nótese que no sólo los contribuyentes y el IRS ponen de manifiesto sus quejas acerca de la complejidad y dificultad a la hora de resolver controversias en materia de precios de transferencia, sino que también los propios magistrados han mostrado sus reticencias sobre los mismos. Así, en *Perkin-Elmer Corp. v. Commissioner*, 66 TCM. 634 (1993) se manifestaba claramente lo siguiente: «por lo tanto, la tarea que nos ha sido encomendada es, para expresarlo de manera amable, frustrante. En este caso, como en otros casos importantes relativos a la sección 482 [de la ley general tributaria, el Internal Revenue Code] que ha tenido que resolver el Tribunal en años recientes, cada parte ha pasado la mayor parte del tiempo atacando la fórmula de determinación de los precios de la otra en lugar de estableciendo la razonabilidad de su propia fórmula. Al seguir ese camino, se ha creado un largo e innecesariamente complejo historial judicial, repleto de disputas triviales entre abogados sobre lo que eran cuestiones de prueba poco importantes y con frecuencia irrelevantes, y caracterizado por la persistencia de la actitud del abogado del peticionario de “no mostrarle el juego al adversario” y la falta de un objetivo fundamental por parte del abogado de la administración tributaria exhibida durante la práctica de pruebas. Ambos elementos reflejan una estrategia por la que se le cuenta al juez lo menos posible». De igual modo, en *Sundstrand Corp. v. Commissioner*, 96 TC 226 (1991) se manifiesta que «como una cuestión previa suplementaria, desearíamos observar que las partes han propuesto una abundancia de argumentos y contraargumentos en las más de 1.800 páginas que ocupan la demanda y la contestación a la demanda que se presentaron ante el tribunal, algunas de las cuales son una mera reiteración de los argumentos que se hicieron incontables veces en la páginas anteriores».

el cumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones tributarias⁽¹⁵⁴⁾.

Por otra parte, el sistema estadounidense articula una amplia variedad de mecanismos tendentes a obtener *acuerdos extrajudiciales* con el IRS, destacando entre los mismos: de una parte, los procedimientos de apelación ante la Oficina de Apelaciones del IRS; y de otra, los procedimientos de ADR entre el contribuyente y el IRS, ayudados también por la Oficina de Apelaciones, y que consisten, en esencia y como ahora veremos, en mecanismos de mediación y arbitraje.

Lo anterior se explica comprendiendo algunas de las premisas formales sobre las que se asienta en buena medida el funcionamiento real del sistema tributario estadounidense, a saber⁽¹⁵⁵⁾:

1. La vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta, tanto para la administración como para el contribuyente, desde el momento en que rige un principio general de condena en costas que se extiende tanto a la cobertura de los gastos de defensa como a los costes judiciales del proceso que, como es bien sabido, en Norteamérica son extraordinariamente elevados.
2. Como consecuencia de lo anterior, los procedimientos de concertación adquieren un gran protagonismo toda vez que tanto la Administración como el contribuyente tienen la intención de resolver sus diferencias a través de los mismos, a fin de conseguir una solución eficiente para ambas partes.

De este modo, se ha dicho con acierto que la Oficina de Apelaciones constituye el verdadero corazón administrativo de los sistemas de concertación toda vez que es la encargada de sustanciar los expedientes de liquidación o pago controvertidos y, por ello, debe disponer de medios suficientes

(154) En efecto, como declaró uno de los directores jurídicos del IRS, el plan de APA resulta de gran interés «para la mayoría de las sociedades mercantiles cuya prioridad es conseguir seguridad jurídica con respecto a su responsabilidad tributaria en Estados Unidos en vez de minimizarla» (vid. KORB, D. L., *Remarks Before the Global Transfer Pricing Forum 2004*, 29 de septiembre de 2004).

(155) Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., *op. cit.*, p. 109.

—económicos, humanos y técnicos— para resolver los procedimientos de forma eficaz y rápida.

A fin de que funcione adecuadamente, resulta destacable que a pesar de formar parte del IRS, su independencia a la hora de analizar la controversia es absoluta. Así, sus oficinas están separadas y son independientes de las que instruyeron los procedimientos de liquidación⁽¹⁵⁶⁾ y para asegurar su independencia las comunicaciones entre la Oficina de Apelaciones y el resto del personal del IRS (especialmente, aquellos que llevaron a cabo la comprobación o inspección) están completamente prohibidas⁽¹⁵⁷⁾.

En este sentido, resulta destacable, por contraposición a lo que ocurre en nuestro país, que a pesar de ser un órgano administrativo, la Oficina de Apelaciones busca efectivamente el acercamiento de posiciones entre el actuario y el contribuyente, sin limitarse a ser un mero trámite de confirmación de la propuesta inicial del actuario⁽¹⁵⁸⁾.

Por tanto, la Oficina de Apelaciones es el órgano ante el que se sustancian los procedimientos ordinarios que tienen por finalidad la resolución de las controversias entre los órganos de comprobación del IRS y el contribuyente. Así, pone a su disposición los siguientes procedimientos:

(156) Vid. IRS, «Your appeal rights and how to prepare a protest», *Publication 5*, Rev. 01-1999.

(157) Cfr. ESPEJO, I. y THURONYI, V., «How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?», *International Monetary Fund*, diciembre de 2013, p. 60.

(158) Como ha explicado ROZAS VALDÉS «de tratar de buscar un parangón de estos órganos, y de la función que ejercen, en el sistema español, tendríamos que referirnos, tal vez, a los Tribunales económico-administrativos. Y, sin embargo, su propia denominación, su dotación, las potestades que se les atribuyen, la función que se les encomienda, es sustancialmente diferente. Los tribunales españoles están concebidos como una antesala jurisdiccional del orden contencioso en la que la Administración tiene la oportunidad de rectificar y el contribuyente la obligatoriedad de tratar de hacer valer su pretensión antes de hacerlo ante un juez. Las Oficinas de Apelaciones están concebidas, más bien, como un servicio de atención al ciudadano en el que se escuchan sus razones para —de darse ciertas premisas—tratar de conciliar sus argumentos con los del IRS, logrando una solución que evite el litigio judicial. En realidad, quizás se podrían parecer más a las Oficinas Técnicas que en el procedimiento de inspección español resuelven la liquidación de las actas de disconformidad. Con la diferencia de que, verdaderamente, buscan de forma activa la conciliación entre las posturas del actuario y del contribuyente, sin limitarse —como en el 99% de los casos ocurre en el caso español—a ser un mero trámite de confirmación de la propuesta del actuario.» (ROZAS VALDÉS, J. A., *op. cit.*, p. 111).

1. Los mecanismos de conciliación: ya sea a propuesta de la Administración o del contribuyente, a la conciliación únicamente se puede acudir en el supuesto de que exista incertidumbre sobre el contenido de la liquidación —por indeterminación de los hechos o por indefinición en la calificación de los mismos— o bien, sobre las posibilidades de su cobro íntegro y efectivo. Así:

- a) En el primer caso, lo más habitual es acudir a la figura del *closing agreement* o acuerdo conclusivo al amparo de la sección 7121 del *Internal Revenue Code* (formularios 866 y 906). Para llegar al mismo, se han de seguir los pasos que se describen en las líneas siguientes⁽¹⁵⁹⁾.

De este modo, si el contribuyente no comparte la propuesta de liquidación girada por el IRS (*30 Days Letter*), puede solicitar una reunión con la Oficina de Apelaciones presentando su disconformidad por escrito (*protest letter*) en el plazo, generalmente, de 30 días desde la propuesta de liquidación, bien por sí mismo, bien a través de un representante profesional que puede ser un abogado, un censor jurado de cuentas o un agente inscrito y autorizado para este propósito por el IRS.

Ahora bien, dicha apelación sólo es posible si en los hechos o en su calificación jurídica concurren elementos que permiten dudar sobre la corrección de liquidar la obligación de un modo u otro, o lo que es lo mismo, si hay un margen razonable para acordar que prevalezca una de las diversas interpretaciones que del supuesto cabe hacer⁽¹⁶⁰⁾, cuestiones éstas que deberán ser expuestas y razonadas en la *protest letter*.

Por otra parte, la *protest letter* es necesaria en todos los casos en los que se solicita una reunión con la Oficina de Apelaciones, a menos que dicho supuesto entre dentro de la cate-

(159) Vid. <http://www.irs.gov/Spanish/Apelaciones,-La-Resolución-de-Disputas-Tributarias>. Véase, asimismo, FROELICH, E. L., «United States», en *The Tax Disputes and Litigation Review*, Law Business Research, 2.ª Edic., febrero de 2014, pp. 339-340 y ESPEJO, I. y THURONYI, V., *op. cit.*, pp. 59-60.

(160) Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., *op. cit.*, p. 112.

goría de solicitud para caso menor (*small case request*)⁽¹⁶¹⁾ o para algún otro procedimiento de apelación especial.

A la *protest letter*, se le acompañará una declaración jurada manifestando conocer las sanciones que implica el perjurio y el falso testimonio.

Así, si se admite la reclamación del contribuyente como apta para el proceso de apelación, un empleado de la Oficina de Apelaciones revisará el caso con una perspectiva no contaminada y objetiva, concertando una conferencia o reunión con el contribuyente.

A este respecto, las conferencias con la Oficina de Apelaciones se conducen de manera informal a través de correspondencia escrita, por teléfono o en persona. De este modo, la revisión llevada a cabo por la Oficina tiene por objeto contrastar las posiciones de las partes. Así, el empleado de la Oficina de Apelaciones se reunirá (o mantendrá una conferencia telefónica), en primer lugar, con el equipo de actuarios del IRS que han elaborado la propuesta de liquidación a fin de que expongan los ajustes realizados a la liquidación inicial del contribuyente. Después, se celebrará una segunda reunión (o en su caso, conferencia) a la que acudirán el empleado de la Oficina de Apelaciones, el contribuyente y sus representantes legales en aras de que explique su disconformidad fáctica y/o jurídica con la propuesta de liquidación. A continuación, el empleado de la Oficina de Apelaciones entablará un debate sobre el fondo del asunto teniendo en cuenta ambas posiciones, y en el 90% de los casos el procedimiento de apelación resultará exitoso, llegando entonces las partes a un acuerdo sobre la base de un informe interno elaborado por el empleado de la Oficina de Apelaciones y aprobado por su supervisor. El acuerdo conclusivo o *closing*

(161) Así, se podrá presentar una solicitud para caso menor si la cantidad total de impuesto adicional y la sanción propuesta para cada periodo tributario no excede los 25.000 dólares. Si se tratase de una *offer in compromise*, la cantidad total para cada periodo tributario incluye el impuesto total no pagado, sanción e intereses adeudados.

agreement será elaborado por el empleado de la Oficina de Apelaciones y vinculará contractualmente tanto al contribuyente como al IRS.

Si no fuera posible llegar a un acuerdo, entonces el empleado de la Oficina de Apelaciones preparará, bien un acta de infracción tributaria (*statutory notice of deficiency*), permitiendo al contribuyente recurrir a la *US Tax Court*, o bien el modelo 870 con el que se obtiene el consentimiento del contribuyente para recaudar inmediatamente la deuda tributaria.

La duración de este procedimiento puede variar en función de las circunstancias así como de la complejidad que pueda conllevar, si bien lo más habitual es que tarde no menos de 90 días y no más de un año.

- b) En el segundo caso, lo más habitual es implementar las *offer in compromise* (ofertas de transacción) previstas en la sección 7122 del *Internal Revenue Code*.

Una *offer in compromise* permite al contribuyente que no tiene capacidad de pago suficiente para atender la integridad del pago de la deuda tributaria a liquidar, saldar la misma realizando una propuesta de pago por una cantidad menor a la adeudada⁽¹⁶²⁾. Adviértase, eso sí, que, a diferencia de los *closing agreements*, en este caso la negociación no se lleva a cabo ante la Oficina de Apelaciones, sino directamente se puede llegar a un compromiso con el propio órgano de gestión del IRS.

Así, el propio IRS reconoce que puede ser una opción legítima, si no puede pagar en su totalidad la obligación tributaria, o si al pagar esta obligación le crea una condición de extrema dificultad económica. A estos efectos, el IRS tendrá en cuenta las circunstancias particulares del contribuyente

(162) Para ello, debe presentar su propuesta a través de los formularios disponibles en la página web del IRS. A este respecto véase el paquete de documentación de *offers in compromise*, modelo 656-B (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>).

así como el conjunto de los siguientes hechos: capacidad de pago, ingresos, gastos y valor neto de sus bienes. Además, a fin de poder acogerse a este mecanismo de pago, el contribuyente deberá de haber cumplido previamente la integridad de sus obligaciones (de declaración y pago) tributarias.

De este modo, las *offers in compromise* son aceptadas cuando la cantidad ofrecida representa la cantidad máxima que el IRS esperar cobrar dentro de un periodo de tiempo razonable.

A estos efectos, conviene conocer las dos opciones de pago respecto del pago inicial que permiten las *offers in compromise*:

- La primera opción consiste en presentar con la propuesta un pago inicial del 20% del total de la cantidad del ofrecimiento. A continuación, el contribuyente debe esperar hasta recibir notificación por escrito en la que el IRS reconozca que el pago inicial ha sido aceptado. Finalmente, el contribuyente pagará el saldo restante de la propuesta en cinco o menos plazos.
 - La segunda opción consiste en presentar el pago inicial con la propuesta de *offer in compromise* y continuar pagando mensualmente el saldo restante mientras el IRS considera la oferta del contribuyente. Si, finalmente, la oferta es aceptada, el contribuyente continúa pagando mensualmente hasta que la cantidad se paga por completo.
2. Varios programas de ADR: además de los procedimientos que acabamos de analizar, el sistema estadounidense, como consecuencia de la aprobación de la IRS *Restructuring and Reform Act* de 1998, ofrece en la sección 7123 del *Internal Revenue Code* algunos mecanismos adicionales, basados, esencialmente, en sistemas de ADR tales como la mediación, la conciliación o el arbitraje implementados habitualmente con la asistencia de los funcionarios de la Oficina de Apelaciones (aun cuando éstos puedan recurrir —a costa de la administración— a terceros ajenos del IRS)⁽¹⁶³⁾, para

(163) Cfr. ROZAS VALDÉS, J. A., *op. cit.*, p. 111.

solucionar las disputas entre el contribuyente y el IRS. De entre los mismos, podemos destacar los siguientes⁽¹⁶⁴⁾:

- a) Mediación acelerada (*fast track mediation*)⁽¹⁶⁵⁾: se trata de un mecanismo diseñado para ayudar a PYMES y autónomos a resolver las disputas que puedan surgir durante el procedimiento de inspección. Así, un empleado de la Oficina de Apelaciones con formación específica en mediación ayuda al contribuyente y al inspector del IRS no sólo a debatir sobre las cuestiones en las que hay desacuerdo, sino que también proporciona soluciones a fin de conseguir en un plazo de 40 días una solución conjunta y pactada que respete la normativa aplicable.

La mayoría de los casos, siempre y cuando no se haya decidido recurrirlos judicialmente, suelen ser aptos para la mediación acelerada. Ahora bien, existen algunas excepciones a tener en cuenta como aquellas cuestiones sobre las que no exista un precedente jurisprudencial o sobre las que existan resoluciones judiciales contradictorias.

Tanto el contribuyente como el representante del IRS deben firmar un acuerdo de mediación con carácter previo a la celebración de la primera sesión de mediación. De igual modo, no es necesario que el contribuyente presente una *protest letter* a fin de solicitar la mediación acelerada y, además, conserva su derecho de apelar contra aquellas cuestiones que no queden resueltas a través de este procedimiento⁽¹⁶⁶⁾.

- b) Acuerdo acelerado (*fast track settlement*)⁽¹⁶⁷⁾: si bien se facilitan distintas modalidades en función del tipo de contribuyente (grandes contribuyentes y contribuyentes internacionales, por un lado, PYMES y autónomos, por otro, y entidades exentas y entidades gubernamentales, por otro) es un proce-

(164) Vid. <http://www.irs.gov/Spanish/Alternativas-para-resolver-disputas>.

(165) Procedimiento de ingresos tributarios (*revenue procedure*) 2003-41.

(166) Vid. ESPEJO, I. y THURONYI, V., *op. cit.*, pp. 60-61.

(167) Procedimiento de ingresos tributarios (*revenue procedure*) 2003-40.

dimiento de más larga duración que la *fast track mediation* que tiene por objeto resolver controversias que se puedan plantear durante el procedimiento de inspección y, en todo caso, antes de haber llegado a la propuesta de liquidación, siempre y cuando la cuestión debatida no se califique por la inspección como *designated for litigation* (reservado para debatir en sede judicial). Así, un empleado de la Oficina de Apelaciones especialmente preparado en asuntos de conciliación se encarga de facilitar el debate entre los actuarios/inspectores y el contribuyente a fin de alcanzar una solución que plasmarán en un acuerdo firmado por ambas partes.

- c) Mediación post-apelación (*post appeals mediation*)⁽¹⁶⁸⁾: este tipo de mediación se encuentra disponible para los supuestos en los que las negociaciones ante la Oficina de Apelaciones hayan fracasado y no haya sido posible firmar un acuerdo conclusivo entre las partes y para aquellos casos en los que sí se ha conseguido llegar a un acuerdo en la mayoría de los extremos que suscitaron la controversia, pero han quedado algunos flecos por resolver y para los que se hace uso de esta nueva mediación.

De este modo, el mediador desempeña el papel de facilitador; ayudando a definir los problemas y fomentando la negociación del acuerdo entre la Oficina de Apelaciones y el contribuyente. Ahora bien, el mediador carece de autoridad para imponer una solución que pueda resolver el conflicto y tampoco estará autorizado para emitir una resolución sobre ninguno de los asuntos en disputa⁽¹⁶⁹⁾.

- d) Remisión temprana a la Oficina de Apelaciones (*early referral to appeals*)⁽¹⁷⁰⁾: los contribuyentes cuyas declaraciones de impuestos se encuentran bajo la jurisdicción del departamento de revisión (*examination división*) o del departamento de recaudación (*collection división*) pueden solicitar el

(168) Procedimiento de ingresos tributarios (*revenue procedure*) 2009-44.

(169) FROELICH, E.L., *op. cit.*, p. 348; y ESPEJO, I. y THURONYI, V., *op. cit.*, pp. 62-63.

(170) Procedimiento de ingresos tributarios (*revenue procedure*) 1999-28.

traslado a la Oficina de Apelaciones de una disputa que ya ha sido debatida, pero sobre la cual no ha habido acuerdo, pudiendo dichas divisiones seguir trabajando con el contribuyente la resolución del resto de las disputas sobre las que todavía no se ha concluido si habrá acuerdo o no.

Si con esta remisión se consigue que las partes lleguen a un acuerdo ante la Oficina de Apelaciones, dicho acuerdo puede resultar clave para animar al IRS y a los contribuyentes a firmar otros acuerdos del caso relacionados con el primero.

La remisión temprana puede solicitarse, adicionalmente, para contingencias surgidas en relación con un cambio involuntario del método de contabilidad aplicado, la imposición sobre los rendimientos del trabajo, los planes de incentivos para empleados (*employee plans*) o las entidades exentas.

- e) Arbitraje (*arbitration*)⁽¹⁷¹⁾: en sede del proceso de apelación, los contribuyentes pueden solicitar a través de la regla 124 del Tribunal Fiscal la utilización de la institución del arbitraje para resolver cuestiones de hecho —las cuestiones jurídicas quedan excluidas— sobre las que las negociaciones para llegar a un acuerdo no han fructificado⁽¹⁷²⁾. Así, se nombrará a un árbitro, proveniente de la Oficina de Apelaciones o externo, que será el encargado de resolver la controversia.

Tanto la Oficina de Apelaciones como el contribuyente tienen que atenerse a la resolución fijada en el laudo, quedando vinculados a la misma.

En relación con los ADR, conviene por último advertir que, a pesar de las ventajas de utilizar estas técnicas de ADR, resaltadas con fervor por reputadas instituciones internacio-

(171) Procedimiento de ingresos tributarios (*revenue procedure*) 2006-44.

(172) De igual modo, y de conformidad con lo dispuesto en la sección 7121 del *Internal Revenue Code*, el arbitraje también se encuentra disponible en aquellos casos en los no se ha logrado cerrar acuerdos conclusivos.

nales⁽¹⁷³⁾, en realidad su práctica carece de virtualidad toda vez que, como hemos visto, la mayoría de las disputas encuentran solución en el procedimiento de apelación seguido ante la Oficina de Apelaciones⁽¹⁷⁴⁾.

Finalmente, conviene explicar, aunque sea sucintamente, *las técnicas de resolución de conflictos que tienen por objeto resolver aquellos casos que se han presentado ante los tribunales y que evitan que el proceso judicial se desarrolle de manera completa hasta la sentencia ordinaria*.

En pura lógica, y a pesar de que como hemos advertido puede no resultar rentable debido a los elevados costes, en cualquier fase del procedimiento administrativo el contribuyente puede abandonar su tramitación y entablar la correspondiente acción judicial.

Así, el contribuyente y la administración se encuentran ante tres vías judiciales alternativas, a saber⁽¹⁷⁵⁾: por un lado, la *US Tax Court*, con sede en Washington aunque con capacidad para actuar de una manera descentralizada, es la vía más habitual para la resolución de conflictos de índole fiscal toda vez que cuenta entre su plantilla con numerosos expertos en fiscalidad.

(173) Así, PWC señalaba recientemente que «ADR may be suitable for a wide range of disputes across different taxes, particularly those which relate to transfer pricing, capital vs revenue or valuation issues. It may be particularly useful for use in long-running disputes where positions on both sides have become entrenched, with litigation or one party conceding appearing to be the only options» (PWC, «Alternative Dispute Resolution: A new way to settle your tax dispute», artículo *on line* de 2011, disponible en <http://www.pwc.co.uk/tax/issues/alternative-dispute-resolution-a-new-way-to-settle-your-tax-dispute.jhtml>). De igual modo, el Banco Mundial expuso que «as tax laws are complex, tax disputes are often fact-intensive. A combination of these factors can contribute to uncertainty regarding the correct interpretation of the issues in the dispute, and thereby warrant mediation or negotiation that allow parties to search for creative solutions that fulfil the needs of both disputants» (THE WORLD BANK, «The Role of the Lawyer in Out of Court Dispute Resolution», *IM-Mediation Resolution*, abril de 2013).

(174) En este mismo sentido se pronuncia ROZAS VALDÉS, J. A., *op. cit.*, p. 111.

(175) Seguimos aquí el esquema propuesto por ROZAS VALDÉS, J. A., *op. cit.*, p. 113, complementado con los valiosos comentarios de ESPEJO, I. y THURONYI, V., *op. cit.*, pp. 60-61.

Por otro lado, para determinados impuestos —los que gravan los salarios, equivalentes al sistema español de retenciones fiscales y sociales, así como para buena parte de los impuestos especiales— se puede optar por acudir a la jurisdicción ordinaria, en sus dos versiones, federal o estatal: la *US Court of Federal Claims*, con un nivel de especialización fiscal razonable, y la *US District Court*, carente habitualmente de especialización en materia fiscal.

En ambos casos, está prevista una segunda fase de apelación, en las correspondientes Cortes judiciales, y la casación —cuando proceda— ante la Corte Suprema.

Ahora bien, y como se ha anticipado, aún iniciada la acción judicial ante la Corte correspondiente, es posible que la resolución del conflicto no concluya mediante una sentencia, sino que en sede judicial se decida hacer uso de alguna técnica transaccional de ADR descrita *ut supra*.

De este modo, y en función de la vía judicial iniciada podemos distinguir los siguientes supuestos⁽¹⁷⁶⁾:

1. ADR en la *US Tax Court*: de conformidad con lo dispuesto por la sección 601.106 (a)(1)-(2) de la *Treasury Regulation*, cuando la controversia no ha sido revisada por la Oficina de Apelaciones, dicho asunto se remitirá con carácter previo a la misma por parte de la *Tax Court* para ver si es posible resolver la misma mediante acuerdo.

De igual modo, a este nivel es obligado mencionar como ejemplo emblemático de Derecho comparado en materia de ADR, la *Tax Court Rule 124*, vigente desde mayo de 2011, y cuya finalidad es la de descargar a la Corte de casos sobre precios de transferencia dada la complejidad de los mismos y el excesivo tiempo que, normalmente, conlleva su resolución judicial. Así, se faculta a las partes a solicitar que cualquier cuestión de hecho sea resuelta a través de arbitraje en el marco de los programas de ADR tributarios del IRS.

(176) Cfr. FROELICH, E. L., *op. cit.*, pp. 348-349.

En particular, el procedimiento puede presentar las siguientes modalidades: un arbitraje voluntario de carácter vinculante [*Rule 124 (a)*], una mediación voluntaria no vinculante [*Rule 124 (b)*] y una tercera modalidad más genérica titulada «other methods» por la *Rule 124 (c)*.

2. ADR en la *US Court of Federal Claims*: esta Corte se hace cargo de diversas reclamaciones contra el gobierno estadounidense, que incluyen desde expropiaciones (*constitutional takings*), conflictos referentes a contratos gubernamentales, disputas referentes a los sueldos de los militares y acciones referentes a devoluciones de impuestos.

Pues bien, lo cierto es que a través de su *General Order No. 44*, dicho tribunal ha establecido y fomentado el uso de los ADR para la resolución de las anteriores cuestiones, reenviando algunos de los casos ya asignados a una lista de jueces, al denominado «juez conciliador» (*settlement judge*) de tal manera que el ADR se implementa en paralelo con el procedimiento judicial del caso. A estos efectos, bajo el Anexo H de las *Rules of the Court*, se puede hacer uso de distintos ADR: mediación, mini-juicios, evaluaciones neutrales anticipadas y arbitrajes no vinculantes, actuando el juez conciliador como tercera parte independiente de cada una de estas modalidades.


Asimismo, se ha de tener en cuenta que, de una parte, en ningún caso las partes pueden ser forzadas a seguir los cauces de un ADR y, de otra, que cualquiera de las disputas, haya o no sido reenviada a un juez conciliador, puede beneficiarse, si las partes lo estiman oportuno, de un sistema de ADR.

Ello no obstante, lo cierto es que a pesar de estar disponible y ser ciertamente recomendable, los ADR no son utilizados con frecuencia en las acciones referentes a las devoluciones de impuestos.

3. ADR en las *US District Courts*: las Normas Federales de Enjuiciamiento Civil (*Federal Rules of Civil Procedure*) resultan de aplicación a estos tribunales. Así, la *Rule 26 (f)(2)* impone a las partes de un procedimiento civil la obligación de reunirse y debatir sus posiciones (*meet and confer*) con carácter previo a la celebración del juicio a fin de facilitar un acuerdo entre las mismas. Sobre la

base de esta norma las *District Courts* han justificado su autoridad para establecer y fomentar el uso de ADR.

Ahora bien, debido a que cada distrito puede decidir hasta qué punto desea emplear los ADR, los mismos no son uniformes en las *District Courts*. Por ejemplo, en los distritos sur y este de Nueva York, sólo puede utilizarse la mediación como ADR; en el distrito oeste de Pennsylvania, la *Local Rule 16.2* permite la mediación, la evaluación neutral anticipada y el arbitraje; en el distrito este de Tennessee, además de estos métodos, la Corte exige mediación obligatoria de acuerdo con la *Local Rule 16.4*; y finalmente, en el distrito este de California, probablemente la más expansiva de todas las *District Courts*, permite todos los métodos de ADR a tenor de lo dispuesto en su *Local Rule 16-271*.



CAPÍTULO IV

CONCEPTO, CARACTERES Y VALORACIÓN CONSTITUCIONAL DEL ARBITRAJE⁽¹⁾

(1) Este capítulo ha sido elaborado por C. GARCÍA NOVOA y P. CHICO DE LA CÁMARA.



1. PLANTEAMIENTO

Partimos de la idea ya apuntada anteriormente de que el arbitraje constituye una técnica jurídica, a través de la cual, dos partes, que se encuentran enfrentadas sobre una misma cuestión controvertida, deciden de mutuo acuerdo, someter su resolución a un tercero —denominado árbitro—, obligándose ambas a acatar la decisión emitida por este último⁽²⁾. Siguiendo al maestro procesalista GUASP, esta figura está compuesta por tres estadios temporales diferenciados:

- 1.º) La *concertación del compromiso*, que constituye un contrato formalizado entre las partes, comprometiéndose a respetar la decisión que adopte un tercero.
- 2.º) El *contrato de dación y recepción del arbitraje*, a través del cual los terceros aceptan su encargo y se vinculan así con las partes para solucionar su tarea.
- 3.º) El procedimiento arbitral, en el que las partes en conflicto y los árbitros formulan y deciden la controversia que da vida y engendra todo el fenómeno arbitral⁽³⁾.

(2) La derogada Ley 36/1988, de 5 de diciembre, de arbitraje, definía esta figura jurídica como la vía mediante la cual las personas naturales o jurídicas pueden someter, previo convenio, a la decisión conforme a Derecho de uno o varios árbitros, cuestiones litigiosas, surgidas o que puedan surgir en materias de su libre disposición. Por tanto, el arbitraje es una forma de resolver una controversia sin acudir a la jurisdicción ordinaria.

(3) Cfr. GUASP DELGADO, J., *El arbitraje en Derecho español. Su nueva regulación conforme a la Ley de 22 de diciembre de 1953*, Barcelona, Bosch, 1953, p. 77.

2. CARACTERES SINGULARES DEL ARBITRAJE Y DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS AFINES

La Ley ya derogada n.º 36/1988, de 5 de diciembre, de arbitraje, ha definido esta figura jurídica como la vía mediante la cual las personas naturales o jurídicas pueden someter, previo convenio, a la decisión conforme a Derecho de uno o varios árbitros, cuestiones litigiosas, surgidas o que puedan surgir en materias de su libre disposición. Por tanto, el arbitraje es una forma de resolver una controversia sin acudir a la jurisdicción ordinaria⁽⁴⁾.

A partir de esta definición, podríamos resumir los caracteres singulares del arbitraje en los siguientes:

2.1. ES UN MEDIO DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

El arbitraje presupone una controversia y las controversias se fundamentan en la previa existencia de un conflicto, que adopta tintes litigiosos. Cuando hablamos de conflicto nos referimos a una circunstancia en la que concurren dos o más hipotéticas situaciones que son excluyentes entre sí y que no pueden darse de forma simultánea. Dado que tales circunstancias incompatibles se formulan de manera hipotética, el conflicto es, en sí mismo, una situación intrínsecamente transitoria. Esa situación tiene que resolverse mediante la composición, armonizando ambas situaciones en la medida en que sea posible, o haciendo prevalecer una sobre la otra.

El conflicto puede plantearse en muchos aspectos de la vida social. En el mundo del Derecho, se debe hablar de conflicto jurídico⁽⁵⁾. Como ha señalado Canelutti, el conflicto jurídico es un conflicto de intereses tutelados por el ordenamiento. Se trata de un *conflicto externo de intereses*, que es el que surge cuando dos sujetos de derechos pretenden materializar sus

(4) Siguiendo a ROCA MARTÍNEZ, J. M., el arbitraje es un medio de solución de conflictos intersubjetivos, manifestados en cuestiones litigiosas; cfr. «Arbitraje e instituciones arbitrales», Editorial Bosch, 1992, p. 24.

(5) El propio art. 15 LGT de forma infeliz emplea la expresión «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» para la calificación de una actuación del administrado como de abuso del Derecho. El conflicto vendría dado por la posición del administrado defendiendo la legitimidad de su actuación frente al criterio de la Administración considerándola abusiva; cfr. GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula general antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

intereses contrapuestos. Cuando el conflicto tiene relevancia jurídica se dice que produce un quebrantamiento del ordenamiento jurídico (integrado por normas, imperativas, prohibitivas o permisivas) y deriva en un litigio. Para que se pueda hablar de litigio debe existir una pretensión, definida por el propio Carnelutti como «la exigencia de la subordinación del interés ajeno al interés propio»⁽⁶⁾. Es decir, cuando una de las partes expresa una pretensión en el sentido de que quiere hacer prevalecer su interés frente a la resistencia de la otra parte, el conflicto se traduce en litigio.

El conflicto debe ser objeto de composición, como paso previo para su necesaria resolución. Para el propio Carnelutti, caben fórmulas unilaterales de prevención del conflicto, como la renuncia o el reconocimiento; y una bilateral, derivada de un acto complejo, como la transacción. En realidad, la transacción y la denominada *conciliación extrajudicial*, son más bien fórmulas de prevención del conflicto, más que de resolución del mismo.

En la transacción, nos encontramos ante un contrato (regulado como tal en los artículos 1809 a 1891 del Código Civil), mediante el cual las partes suscriben un acuerdo destinado a prevenir el conflicto por ellos mismos y sin intervención de un tercero. La prevención es consecuencia de que las partes se hacen «recíprocas concesiones» (*aliquid datum, aliquid retentum*). Como tal contrato, debe reunir los requisitos de consentimiento, capacidad, objeto y causa lícita.

Por su parte, la conciliación es un acuerdo auspiciado por un tercero neutral, denominado conciliador, que puede proponer a las partes soluciones no vinculantes para solucionar el conflicto. Cuando el papel del tercero neutral tiene menos protagonismo durante el desarrollo de todo el proceso, en tanto se limita a participar pasivamente, acercando, aproximando o juntando a las partes, facilitando la comunicación entre ellas pero absteniéndose de proponer soluciones al conflicto, el proceso suele denominarse de *mediación*.

Pero hay que hacer referencia a las fórmulas de resolución de conflictos una vez que éste ya ha surgido. Efectivamente, una vez surgido el conflicto, caben mecanismos de composición autónoma del mismo. La autocompo-

(6) Cfr. CARNELUTTI, F., *Teoria generale del Diritto*, Ed. Foro Italiano, Roma, 1951, pag. 42.

sición del conflicto es la resolución del mismo por obra de los partícipes de éste, normalmente por mutuo acuerdo.

Pero las formas más evolucionadas e institucionales de solucionar el conflicto son los métodos o fórmulas heterónomas de composición o *heterocomposición del conflicto*. Hablamos de composición heterónoma en aquellos casos en que las partes acuden a un tercero, imparcial y ajeno al conflicto, quien se compromete o está obligado en razón de su oficio, luego de la tramitación de un procedimiento o proceso, a emitir una resolución para la solución del conflicto, cuyo cumplimiento deberán acatar las partes⁽⁷⁾.

Las dos formas heterocompositivas de conflictos por excelencia son el arbitraje y el proceso jurisdiccional.

Las fórmulas ordinarias de heterocomposición suponen la resolución del conflicto mediante la intervención de los órganos del poder judicial, porque la composición de conflictos entre sujetos de Derecho es una función de instancia del orden estatal, propia de un Estado de Derecho. La resolución de conflictos a través de instancias judiciales tiene lugar a través de los procesos jurisdiccionales. El proceso jurisdiccional es el conjunto de actos desenvueltos por el órgano estatal jurisdiccional, por las partes interesadas y por los terceros ajenos a la relación sustancia, actos que están proyectados y que convergen en el acto final de aplicación estatal de una ley general al caso concreto controvertido, para dirimirlo o para solucionarlo. Ese acto es la sentencia firme que, cuando adquiere fuerza de cosa juzgada, constituye la forma más avanzada de aplicación del Derecho.

Al tiempo caben supuestos de autocomposición del conflicto, por convención o acuerdo de ambas partes litigiosas, dando lugar a la conciliación judicial o a la transacción para poner fin al conflicto, que también puede tener lugar en sede judicial. En la medida en que esta transacción va a suponer una renuncia por una o ambas partes, se articulará procesalmente como un allanamiento. El allanamiento es una forma especial de terminación del proceso y consiste en un acto procesal por el cual el demandado acepta el pedido formulado por la parte contraria, manifestando expresa-

(7) Vid. Sobre el particular, MORENO CATENA; V., CORTÉS DOMÍNGUEZ, V.; y GIMENO SENDRA, *Introducción al Derecho Procesal*, Madrid, Colex, 1997, p. 24.

mente su voluntad de no formular oposición. La Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil la regula en su artículo 19 como una manifestación más del poder de disposición de las partes en el proceso.

Frente a estas fórmulas se erigen sistemas alternativos, entre los cuales hay que incluir el arbitraje. El arbitraje es la solución del litigio mediante un procedimiento seguido ante un juez no profesional ni estatal, sino ante un particular al que los litigantes reconocen capacidad para resolver el conflicto mediante laudo. Las partes en conflicto pactan por anticipado que se sujetarán a la opinión que dicho tercero emita. En suma, como dice Canelutti, el arbitraje sería un «equivalente jurisdiccional»⁽⁸⁾, aunque un equivalente que tiene la singularidad de ser una vía consensual de resolución del conflicto, con un importante peso de la autonomía de la voluntad a la hora de acudir a la misma.

2.2. ES UNA VÍA CONSENSUAL DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

Como venimos señalando, el arbitraje es una vía consensual, lo que supone que respecto al arbitraje adquiere un papel relevante la autonomía privada, que tendrá una primera expresión en la decisión de las partes de someter su controversia a la vía arbitral, mediante la adopción de un convenio. En este sentido, la Ley española de Arbitraje, 60/2003, en su artículo 9.1, señala que el convenio arbitral podrá adoptar la forma de cláusula incorporada a un contrato o de acuerdo independiente, pero, en todo caso, «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». Esta nota consensual afecta también a la decisión de desvincularse del arbitraje, ya que, a diferencia de la mediación, una de las partes no puede retirarse unilateralmente de un proceso de arbitraje. Y también afecta a la libertad de las partes, no sólo para decidir acudir al arbitraje, sino para seleccionar al árbitro o árbitros. La esencia consensual del arbitraje parecería, pues, excluir la posibilidad de un arbitraje establecido directamente por la ley y forzoso.

En lo concerniente a los árbitros que las partes pueden designar, conviene aclarar que éstos pueden ser no sólo árbitros fijados *ad hoc*, siempre que

(8) Cfr. *Lezioni di Diritto Processuale Civile*, Cedam, Padova, 1933, pags. 116 y ss.

reúnan los requisitos de imparcialidad exigidos por el ordenamiento, sino árbitros *institucionales* o *administrativos*. El reconocimiento de esta fórmula arbitral fue una de las novedades de la Ley 36/1988, de 5 de diciembre, de Arbitraje, que en su artículo 10 disponía que las partes podrán también encomendar la administración del arbitraje y la designación de los árbitros, de acuerdo con su reglamento, a corporaciones de derecho público que puedan desempeñar funciones arbitrales según sus normas reguladoras y a asociaciones y entidades sin ánimo de lucro en cuyos estatutos se prevean funciones arbitrales. Como se puede comprobar, se trata de una fórmula que permite la institucionalización del arbitraje, y que la Ley de Arbitraje 60/2003, de 23 de diciembre, que ha entrado en vigor el 26 de marzo de 2004, conserva al señalar en su artículo 14 y bajo el rótulo de «arbitraje institucional», que las partes pueden encomendar el arbitraje a corporaciones de Derecho Público que pueden desempeñar funciones arbitrales según sus normas reguladoras (y en especial, al Tribunal de Defensa de la Competencia) y a asociaciones y entidades sin ánimo de lucro, en cuyos estatutos se prevean tales funciones. Se trata, además, de una fórmula adecuada para materias como la tributaria ya que disipa los recelos que un arbitraje exclusivamente privado y designado a partir de la autonomía de la voluntad puede provocar, en la medida en que ello pudiera suponer una *privatización* de la aplicación de una normativa pública.

2.3. ES UN MEDIO DE RESOLVER CONFLICTOS SOBRE SITUACIONES JURÍDICAS DISPONIBLES

Precisamente por las características anteriormente expuestas, y de acuerdo con el artículo 2.1 de la Ley 60/2003, el arbitraje ha de tener como objeto «materias de libre disposición conforme a Derecho». Por tanto, aquello sobre lo que el arbitraje recaiga ha de ser algo «controvertido» y «disponible», entendiendo por controvertido no sólo aquello sobre lo que versa una *incertidumbre*, sino todo lo que haya de ser objeto de una decisión en Derecho para resolver un conflicto jurídico.

La disponibilidad, es consecuencia directa del carácter convencional del arbitraje. La nota de la disponibilidad de las cuestiones que sean objeto de arbitraje tiene gran importancia, porque, como veremos, es una de las cuestiones que se esgrimen para rechazar la aplicación del arbitraje en materia tributaria, en tanto se recuerda que, según el artículo 18 la Ley

58/2003, General Tributaria, «el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa».

La disponibilidad de las cuestiones sometidas a arbitraje es una consecuencia más de la nota expuesta del arbitraje como vía *consensual* y que se traduce en un papel preponderante de la autonomía de la voluntad en el régimen del mismo.

Muchas cuestiones de calado jurídico suscita el tema de la disponibilidad ó indisponibilidad de los derechos o situaciones jurídicas. La primera es la relativa a su contenido. Podemos entender por disponibilidad la posibilidad de renuncia a un derecho o situación jurídica, ya sea por la normativa heterónoma de carácter necesario, ya por pacto o convención. Si ante lo que estamos es ante la fijación concertada de algún aspecto del contenido de un derecho (en lugar de su fijación unilateral) que no conlleva renuncia al mismo, difícilmente cabrá calificar una situación de este tipo como un caso de disponibilidad.

En segundo lugar, hay que tener claro que el carácter disponible o indisponible de un derecho o de una situación jurídica, es una cuestión de legalidad ordinaria. Los derechos o las situaciones jurídicas no son disponibles o indisponibles por naturaleza, sino que es la ley o el ordenamiento jurídico, el que determina esta disponibilidad o indisponibilidad. En tal sentido, hay que tener en cuenta que hay sectores del ordenamiento jurídico, como el Derecho Civil, guiados por la prevalencia de la autonomía de la voluntad, donde la regla es la disponibilidad, por ejemplo, en materia de contratos (libre estipulación de cláusulas, artículo art. 1.255 del Código Civil). En estos sectores del ordenamiento, la autonomía de la voluntad tiene límites, y el propio artículo 1.255 del Código Civil habla de la «moral y el orden público», por lo que estos límites facultan a la ley a sustraer del contenido de la autonomía de la voluntad ciertas materias.

Siendo estas las notas características del arbitraje, conviene también señalar que, respecto a ciertos ámbitos del ordenamiento jurídico donde es importante la presencia de normas imperativas, suelen admitirse fórmulas de arbitraje obligatorio (pensemos en el ámbito laboral) o de arbitraje institucional y no puramente privado. Sin embargo, en el ámbito tributario siempre se ha discutido la posibilidad de introducir fórmulas arbitrales. Para ello hay que valorar, en primer lugar, la tipología de las normas fiscales.

3. VALORACIÓN CONSTITUCIONAL

En el siguiente epígrafe procederemos a analizar los argumentos a favor y en contra de la implementación del arbitraje en el sistema tributario español. Debe reconocerse que si bien existen algunas posiciones tradicionales que vienen a cuestionar su penetración no solo en el propio ámbito tributario, sino en toda la esfera de Derecho público en general⁽⁹⁾, adelantamos ya nuestra conclusión señalando que existen ciertamente muchos elementos positivos en defensa de esta institución que pesan más frente a las objeciones que pueden advertirse y que entendemos son perfectamente superables.

3.1. **OBSTÁCULOS A PRIORI PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL ARBITRAJE EN LA ESFERA TRIBUTARIA**

3.1.1. *TIPOLOGÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS*

Al hablar de tipología de las normas nos referimos a las notas características de las leyes que integran un determinado sector del ordenamiento. Así, podemos encontrarnos ante un ordenamiento limitado a regular las conductas queridas por los particulares y cuyos mandatos responden al modelo deóntico de un *deber ser* meramente permitido (el *Wollen-dürfen* a que se refería Jellinek⁽¹⁰⁾), o ante un ordenamiento orientado a imponer conductas (*Wollen-können*), que vamos a calificar como *ordenamiento de injerencia*, característica que tradicionalmente se atribuye a los ordenamientos penal y tributario.

(9) El argumento recurrente que suele utilizarse en estos casos es que los intereses tutelados por los Entes Públicos no pueden ser sometidos a transacción, compromiso, amigable composición o arbitraje sin especiales requisitos o condiciones *iuris* (vid. sobre el particular, la STS. de 4 de abril de 1979). Sin embargo, MERINO MERCHÁN, J. F. y CHILLÓN MEDINA, J. M.^a, discrepan de esta posición cuando sostienen que desde la perspectiva institucional, la fuerza emanada de la suprema manifestación del poder de las partes para dictarse la solución a un conflicto planteado, otorga al arbitraje un carácter voluntarista y privado, frente al carácter finalista, determinante y público del proceso. No obstante concluyen, «ello no quiere decir que el poder público no dicte normas mínimas para el desarrollo del arbitraje ni dote de efectividad al laudo arbitral; antes al contrario, sale garante de tal institución en cuanto procedimiento apto para satisfacer pretensiones encontradas; lo que ocurre es que la controversia queda acotada única y exclusivamente para las partes enfrentadas»; cfr. *Tratado de Derecho Arbitral*, Thomson Civitas, Madrid, 2006, p. 96.

(10) Cfr. *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, S.E. Libreria, Milano, 1912, pags. 60 y ss.

Lo característico de las normas tributarias es que las mismas responden a un modelo deóntico imperativo. El Derecho Tributario, como indica Ferrero Lapatz es «un orden querido e impuesto en su totalidad por el legislador en cuanto a comportamientos positivos, a conductas que consisten en hacer algo y no en no hacer, ordenados por él». Es un sector del ordenamiento caracterizado por imponer comportamientos a los particulares y que se rige por un *modelo deóntico*, de «lo obligatorio» y no de lo «meramente permitido»⁽¹¹⁾. En suma, el modelo deóntico del Derecho Tributario está integrado por mandatos de hacer, en concreto, de dar una cantidad de dinero a la Administración Tributaria.

Esta tipología significa que la norma tributaria impone a los contribuyentes específicos comportamientos a partir de hechos tipificados legalmente. La tipicidad tributaria es una expresión del modelo normativo de las disposiciones tributarias; la *imperatividad* exige *taxatividad* y, por tanto, tipicidad legal. La tipicidad legal remite a la reserva de ley en materia tributaria, ya que la legalidad objetiva impone la determinación del contenido de la obligación tributaria. Por su parte, la legalidad se expresa en la *vinculación positiva* de la Administración a la ley, que en materia tributaria supone que la Administración debe aplicar el tributo, atendiendo al contenido de la ley, lo que se traduce en la tesis de la indisponibilidad del tributo. Esa indisponibilidad suele esgrimirse como un argumento contra la aplicación del arbitraje en materia fiscal.

Pues bien, la postura tradicional viene aduciendo ciertos impedimentos legales para su regulación en la esfera tributaria doméstica, fundamentalmente aquellos centrados en el principio de legalidad, en la indisponibilidad del crédito tributario, y en la lesión a la tutela judicial efectiva.

3.1.2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Efectivamente, el principio de legalidad se ha erigido en el principal argumento esgrimido por la doctrina para vetar la implementación de cualquier tipo de técnica convencional en la esfera tributaria. Nótese que las obligaciones tributarias nacen *ex lege* a diferencia de lo que existe en

(11) Cfr. «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *Civitas, REDF*, n.º 85, 1995, p. 51.

el Derecho privado donde el origen de las obligaciones sí es contractual descansando en la autonomía de la voluntad de las partes⁽¹²⁾. Así, se ha invocado que la referencia a este principio como fundamento para descartar cualquier tipo de acuerdo ha obedecido a la proclamación de la ausencia de discrecionalidad en el ordenamiento tributario, y donde el art. 6 LGT establece que los actos de aplicación de los tributos tienen carácter reglado⁽¹³⁾. Frente a esta argumentación cabe señalar que el *quantum* de la obligación tributaria depende siempre de decisiones adoptadas por la Administración que comportan la posibilidad de llegar a concreciones distintas⁽¹⁴⁾. En esta línea, se ha argüido como argumento para combatir el obstáculo del principio de legalidad que en aquellos supuestos en los que exista una situación de discrecionalidad administrativa, es evidente que concurrirán varios medios para la consecución de un fin sin que la norma correspondiente prescriba cuál de ellos deba adoptarse para la satisfacción

-
- (12) Como sostiene el maestro SÁINZ DE BUJANDA, los efectos de las normas jurídico-financieras no pueden ser suprimidos ni alterados por la voluntad de los particulares y que son, por tanto, de Derecho necesario», cfr. *Sistema de Derecho Financiero. Introducción*, Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1985, vol. I, pp. 412 y ss. En el mismo sentido, BAYONA DE PEROGORDO, J. y T. SOLER ROCH, M.^a, sostienen que esta indisponibilidad deriva de la ausencia del principio de autonomía de la voluntad en el ordenamiento tributario, aspecto que determina que la voluntad de la Administración no domine la obligación tributaria lo que impide cualquier renuncia al crédito tributario que no esté prevista legalmente; cfr. *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1999, p. 25.
- (13) Sobre el particular, vid. el trabajo de BILBAO ESTRADA, I., *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la Nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2006, en el que se muestra también partidario de estas fórmulas convencionales afirmando que «si hemos asistido a la proliferación de términos tales como cooperación, colaboración, etc., por qué no podemos acudir a la convención como solución a la crisis que sufre el Derecho Tributario en la actualidad; p. 172.
- (14) Cfr. GARCÍA AÑOEROS, J., «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 76, 1992, pp. 597 y 598. Precisamente para ajustar dicho criterio a la legalidad vigente con buen criterio, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., postula la necesidad de motivar los actos administrativos con el fin de evitar la interdicción de la arbitrariedad; cfr. «El deber de motivación de los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Revista General de Derecho*, n.º 615, 1995, pp. 12913 y ss. Así mismo, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 34, apunta que en los actos discrecionales en la medida en que la Administración goza de una cierta libertad estimativa para elegir la solución que estime más idónea, la trascendencia de aquel proceso es vital, hasta el punto de que el deber de motivar la decisión se convierte en estos actos, en una exigencia *per se* de los mismos; de esta forma la motivación se configura como el parámetro básico para distinguir estos últimos actos de los meramente arbitrarios.

del interés público, correspondiendo a la Administración realizar un juicio de oportunidad⁽¹⁵⁾. Nótese que la discrecionalidad administrativa solamente podrá existir allá donde el legislador expresamente la hubiese consentido⁽¹⁶⁾, por lo que bastaría con que la Ley habilitara la posibilidad de someter la controversia a un árbitro para que la Administración aplicando la Ley acudiera a un arbitraje para la determinación de unos hechos. Así las cosas, los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria no supondrán la derogación de las normas tributarias sino por el contrario su concreción como consecuencia de la indeterminación normativa fruto de la técnica jurídica empleada⁽¹⁷⁾.

3.1.3. LA INDISPONIBILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

Como es sabido, el art. 18 LGT prescribe que «el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa». Por su parte, el art. 7.3 LGP es más explícito al afirmar que «sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del art. 10 de esta Ley, 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».

(15) En efecto, CALVO ORTEGA, R., considera que en estos casos primará un «juicio de oportunidad» para determinar el interés público prevalente cuando dos o más intereses de esta naturaleza están en conflicto o para actuar adecuadamente un interés público determinado o bien para conciliar un interés público y otro privado ante un supuesto de hecho concreto, cfr. «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», *Hacienda Pública Española*, n.º 1, 1970, pp. 123 y ss. Si bien, en realidad, «nada tiene que ver la indisponibilidad de situaciones tributarias con el sometimiento a arbitraje de las controversias fiscales. Cuando se habla de indisponibilidad se hace referencia a la no disposición de las situaciones jurídicas por acto administrativo. El sometimiento de una controversia concreta a arbitraje no se incluye en el principio de indisponibilidad. Es una decisión instrumental, no una disposición»; cfr. CALVO ORTEGA, R., «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Impuestos*, n.º 15 y 16, 2001, p. 31.

(16) Cfr. CAYÓN GALIARDO, A., «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 36, 1982, p. 567.

(17) BILBAO ESTRADA, I., *Ibidem*, p. 189. Para este autor, el campo donde entrará en juego el acuerdo convencional será en aquellas parcelas donde existe un margen de indeterminación que afecta principalmente a la base imponible y a otros elementos de la cuantificación de la obligación tributaria.

Téngase presente que no se trata de una prohibición absoluta pues cabe la inclusión de determinadas excepciones que deberán regularse expresamente. La condición establecida en el art. 18 LGT de que sea una norma con rango de Ley es una garantía de que dichos supuestos no quedan al arbitrio de la Administración⁽¹⁸⁾, situación que curiosamente rebaja la LGP a cuerpo normativo de Real Decreto.

Por otro lado, nótese que la disposición legal se refiere a la indisponibilidad del crédito tributario, no a la potestad administrativa pues en ésta queda excluida cualquier probabilidad de convención por su carácter de inalienable, intransmisible, imprescriptible e irrenunciable⁽¹⁹⁾, en cuanto que ha de ejercerse velando siempre por el interés público. Así las cosas, el carácter de indisponible deriva de la concepción del Ente Público como titular de una función pública de la que no puede abdicar debiendo cumplir dicho mandato de acuerdo al ordenamiento jurídico.

El maestro Sáinz de Bujanda afirmó ya hace muchos años que las fórmulas contractualistas únicamente pueden surgir con eficacia, dentro de un sistema jurídico-tributario racional, dentro de la fase liquidadora del tributo, esto es, en la que determina la cuantía y comprueba la existencia de la deuda impositiva a condición del cumplimiento de estas dos premisas:

- Que se asegure, en todo caso, el imperio de las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación tributaria (hecho imponible, base o parámetro, tipo de gravamen, cuota); y
- Que la verdad material tenga posibilidades de prevalecer en la práctica, sobre la verdad formal pactada en los acuerdos evaluatorios⁽²⁰⁾.

(18) Para VICENTE-ARCHE COLOMA, P., la indisponibilidad de la obligación tributaria «se interpreta en el sentido del crédito tributario *strictu sensu*, es decir, como derecho de contenido económico del cual es acreedora la Hacienda Pública —que nunca podrá ser dispuesto por las partes—; pero dicha indisponibilidad no alcanza a la posibilidad de que la voluntad del acreedor y deudor de la relación intervenga en la fase previa de cuantificación de la obligación tributaria»; cfr. «Los acuerdos previos de valoración en el IRPF», *Revista de contabilidad y Tributación*, n.º 230, 2002, p. 68.

(19) Cfr. COCIVERA, B., *Il concordato tributario*, Società Editrice Libreria, Milán, 1958, pp. 29 y ss.

(20) En efecto, siguiendo al maestro, los hechos imponibles —en su triple aspecto objetivo, temporal y personal—, las bases imponibles y el tipo de gravamen serían los definidos en la ley, y solo su concreción quedaría confiada —dentro del marco que la propia ley

En suma, el contenido de la indisponibilidad se resume en la imposibilidad de renunciar a derechos o situaciones jurídicas. Muestra de ello es el artículo 3,5 del Estatuto de los Trabajadores, según el cual «los trabajadores no podrán disponer válidamente, antes o después de su adquisición, de los derechos que tengan reconocidos por disposiciones legales de derecho necesario. Tampoco podrán disponer válidamente de los derechos reconocidos como indisponibles por convenio colectivo». Pero esta indisponibilidad, lo que prohíbe son renunciaciones en sentido propio, esto es, el no ejercicio voluntario de un derecho cierto. No impide renunciar a la defensa del litigio por la vía judicial y acudir a una vía alternativa. En este caso no se renuncia a nada sino que se cambia un derecho litigioso por un beneficio concreto y cierto; la posibilidad de disipar la incertidumbre por una vía arbitral alternativa. Y esto será posible, siempre que sea factible esa vía alternativa de resolución de conflictos. Esto es, cuando el acudir a la jurisdicción sea renunciable, en la medida en que no haya ningún principio de orden superior (como es la exclusividad del *ius puniendi* en manos del Estado) que impida tal renuncia.

La cuestión es saber si en el ámbito tributario hay algo que impida esa renuncia, y, por tanto, que imposibilite la implantación de una vía arbitral. Ya adelantamos que nuestra opinión es negativa sobre la existencia de algún tipo de imposibilidad al respecto.

Ya hemos dicho que la indisponibilidad es un concepto polisémico que hace referencia a múltiples cuestiones, incluso a algunas que poco o nada tienen que ver con la polémica acerca de la implantación del arbitraje tributario (por ejemplo, que el tributo surge de la ley y no del pacto o convención, o que el mismo no puede ser objeto de contrato). También hemos dicho que la indisponibilidad, en su sentido tradicional, se liga conceptualmente a la vinculación positiva de la Administración a la ley (la Administración no puede disponer porque está vinculada al contenido de la ley). Como consecuencia de ello se afirma que la ley encarna el interés público que justifica la exigencia de los tributos, por lo que la Administración está incapacitada para alterar los elementos esenciales de la obligación tributaria.

habría de señalar en términos rigurosos—a fórmulas administrativas de tipo concordado; SÁINZ BUJANDA, F., «El nacimiento de la obligación tributaria», en la obra *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pp. 250 y 251.

A esta cuestión se refiere el artículo 18 de la LGT, cuando dice que «el crédito tributario es indisponible, salvo que la ley establezca otra cosa». En el marco de un sector del ordenamiento con fuerte presencia del principio de reserva de ley y legalidad como el tributario (principios con respaldo constitucional en los artículos 31,3 y 9,3 de la Norma Fundamental), y aunque la regla general sea la indisponibilidad, se permite que la ley excepcione ciertas materias, facultando su disposición. Por tanto, más que de indisponibilidad habría que hablar de *legalidad en la disposición*. La ley podrá señalar supuestos concretos de disposición, sin vulnerar las exigencias de reserva de ley y legalidad.

La propia expresión de «salvo que la ley establezca otra cosa» confirma que la disponibilidad es fruto de una decisión del legislador. Este sería también el fundamento del artículo 7,3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que dispone que «sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley, 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 Consejo de Estado».

Por tanto, más que de indisponibilidad, habría que hablar de *legalidad en la disposición*, fijando la Ley con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos salvaguardando así el principio de legalidad reinante en materia tributaria⁽²¹⁾. Por tanto, si el problema de la implantación del arbitraje es esta indisponibilidad, el legislador podría prever la posibilidad de *disposición* en una norma con rango de ley, siempre y cuando algún principio o regla superior, de rango constitucional, no lo impidiese. Como veremos, esa disposición constitucional

(21) A esta misma conclusión ha llegado FALCÓN Y TELLA, R., al afirmar que la indisponibilidad del crédito tributario no constituye una prohibición de arbitraje, sino una exigencia de ley previa habilitante cuando la Hacienda Pública quiere recurrir a este mecanismo de resolución de controversias; cfr. FALCÓN Y TELLA, R., «El arbitraje tributario», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 259. En similares términos, vid. SERRANO ANTÓN, F., «La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas convencionales», AEDAF, Madrid, 1996, p. 106; y GARCÍA CALVENTE, Y. y CRUZ PADIAL, I., «Arbitraje tributario: su posible viabilidad», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2002, p. 10.

podría ser la exigencia de capacidad económica o el carácter exclusivo de la jurisdicción.

En cualquier caso, el alcance tradicional del principio de indisponibilidad del crédito presupuestario se ha visto alterado tras la publicación de la Ley 30/1992, que introduce las figuras arbitrales; en especial, en lo relativo al contenido del artículo 107,2, el cual señala 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 los ciudadanos y a los interesados en todo procedimiento administrativo», añadiendo que «en las mismas condiciones, el recurso de reposición podrá ser sustituido por los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior, respetando su carácter potestativo para el interesado». Se dice también que la aplicación de estos procedimientos en el ámbito de la Administración Local no podrá suponer el desconocimiento de las facultades resolutorias reconocidas a los órganos representativos electos establecidos por la Ley.

Por lo demás, habría que señalar que en el arbitraje no debe invocarse la indisponibilidad del crédito tributario, entre otras cosas, porque no hay disposición alguna. Si estamos ante una solución de controversias, la Administración no está disponiendo. La indisponibilidad se refiere a tributos que van a ser objeto de liquidación (la Administración no puede disponer libremente y al margen de la ley si los liquida o no) o que ya fueron liquidados, y deben ser ejecutados (la Administración no puede decidir al margen de la ley si los ejecuta o no). Pero si el particular cuestiona la validez o legalidad de tales actos de liquidación, la Administración no *dispone* por el hecho de que tal legalidad se dilucide en un órgano alternativo a los tribunales administrativos o judiciales.

Por todo lo expuesto, podemos llegar a la conclusión de que no existe ninguna sólida razón para postular una exclusión apriorística de las fórmulas arbitrales en el ámbito tributario y que 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.

3.1.4. LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Entre las características que se atribuyen a la vía arbitral, se encuentra el hecho de que la decisión que dicte el árbitro o el tribunal de varios árbitros, denominada *laudo*, es definitiva y obligatoria para las partes, lo que configura al arbitraje como un procedimiento privado de solución de controversias sustitutivo del recurso ante los tribunales. Ello justifica la configuración de la vía arbitral como alternativa a la judicial, de manera que el convenio arbitral pueda excluir expresamente la posibilidad de que las partes acudan a la jurisdicción ordinaria. La exclusión de la intervención judicial aparece en el artículo 11.1 de la Ley 60/2003, de Arbitraje, según el cual el convenio arbitral impide a los tribunales conocer de las controversias sometidas a arbitraje, siempre que la parte a quien interese lo invoque mediante declinatoria. Lo que no excluye la posibilidad de que los jueces y tribunales desarrollen ciertas funciones de apoyo y control del arbitraje, como las atribuidas a los juzgados de primera instancia por el artículo 8 de la Ley 60/2003 y asignadas 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.

En pura teoría, la posibilidad de convenir la no intervención del órgano judicial puede suscitar la cuestión de si se estaría vulnerando la exclusividad de la jurisdicción, en el sentido de si la materia tributaria sería indisponible a efectos de su tratamiento por un órgano de resolución de conflicto, distinto de los órganos judiciales. Lo que tiene directa relación con el contenido del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a su posible condición de derecho *irrenunciable*.

Este derecho fundamental, como todos, incorpora un «contenido esencial». Y dentro del contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva se incluye el derecho a recurrir, que sólo eventualmente en caso de conflicto podría ser objeto de adecuada ponderación. Según la constante jurisprudencia del Tribunal Constitucional (a partir del FJ 1.º de la sentencia 4/1984, de 18 de enero y el FJ 2.º de la 102/1984, de 12 de noviembre) el derecho a recurrir se reconduce al derecho a «conseguir el acceso a la tutela judicial y una resolución fundada en Derecho, así como la ejecución de la misma», a lo que hay que añadir el derecho a juez ordinario predeterminado por la Ley (sentencia 199/1987, de 16 de diciembre), y la proscripción de la indefensión (sentencia 227/1994, de 17 de diciem-

bre). El contenido de este derecho, en cualquier caso, excluye lo que el Tribunal Constitucional ha denominado «medidas disuasorias de acceso a la jurisdicción», que no casarían con dicho contenido esencial. Así, en la sentencia 60/1989, de 16 de marzo se señala que puede constituir una vulneración «en abstracto» del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva la imposición de requisitos o consecuencias, «...no ya impeditivas u obstaculizadoras, sino meramente limitativas o disuasorias del ejercicio de las acciones o recursos legalmente habilitados para la defensa jurisdiccional de derechos o intereses legítimos» (FJ 4.º). Lo mismo habría que decir de la imposición de tasas o derechos excesivos o desproporcionados (Auto del Tribunal Constitucional 197/2010).

Frente a ello, habría que argumentar que la vía arbitral en nada interfiere la preponderancia y primacía de la organización de los jueces y tribunales ni desplaza la vía judicial. Así lo ha dejado claro el Tribunal Constitucional, incluso en casos en que la vía arbitral es obligatoria, como en los supuestos de conciliación previa en el ámbito laboral. Así, en las sentencias 4/1988, de 21 de enero, 60 y 162/1989, de 16 de marzo y 16 de octubre, y 217/1991, de 14 de noviembre, el Tribunal declara la compatibilidad de las vías de conciliación con el derecho a la tutela judicial efectiva. En la primera de estas sentencias, la 4/1988, el Tribunal dice que no contradice el derecho a la tutela judicial efectiva el establecimiento de condiciones previas que impliquen la búsqueda de una solución extrajudicial a la controversia.

Quizás la crítica pudiera focalizarse en la cuestión de que acudir a la vía judicial entraña una renuncia al recurso. Pero tal renuncia al recurso también ha sido plenamente avalada por el Tribunal Constitucional. Éste aceptó en alguna resolución —por ejemplo, la sentencia 76/1990, de 26 de abril—, que cabe renunciar a impugnar, a cambio de conservar un beneficio (en el caso enjuiciado, la reducción del 30 por 100 de las sanciones tributarias por conformidad con las actas inspectoras) vinculado a «una facultad libre del interesado». De tal forma que la renuncia a interponer recurso o reclamación pueda configurarse como condición para la eficacia de un acto o negocio jurídico. Se trataría de lograr una ventaja —el acuerdo arbitral— al que el sujeto no tiene en principio derecho y la base consensual de esa ventaja permite que la misma pueda venir condicionada por la renuncia al recurso futuro. Y la Ley de Arbitraje, 60/2003, incluso admite en su artículo 6 la renuncia tácita a las facultades de impugnación, señalando que «si una parte, conociendo la infracción de alguna norma dispositiva

de esta ley o de algún requisito del convenio arbitral, no la denunciare dentro del plazo previsto para ello o, en su defecto, tan pronto como le sea posible, se considerará que renuncia a las facultades de impugnación previstas en esta ley».

En suma, la existencia de una vía arbitral no supone desconocer la existencia de los órganos administrativos y jurisdiccionales, sino que se trata de una instancia complementaria, que puede coadyuvar a la resolución de ciertos asuntos. No es contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva por suponer una renuncia al recurso ordinario, y no lo sería tampoco, aunque la ley estableciese, en algunos casos, su carácter obligatorio.

Es más, conviene recordar que en materia tributaria, este debate sobre el alcance de la tutela judicial efectiva, se ha expuesto con especial intensidad con relación a la obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa, antes de acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Así se ha dicho que esta obligatoriedad suponía un retraso en el acceso a la jurisdicción, valorado por un amplio sector de forma negativa desde la dimensión del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la Constitución Española. Pues bien, respecto a esta obligatoriedad de la vía administrativa previa, el Tribunal Constitucional ha señalado que no se aprecia vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho al recurso. Así, la vía administrativa previa no sólo es compatible con este principio sino que forma parte del mismo (entre las sentencias más señaladas del Tribunal Constitucional en este sentido, pueden citarse la STC 324/1994 y la STC 62/1997). Y, en concreto, en las sentencias 120/1993, de 19 de abril, y 191/1993, de 14 de junio, ha señalado que la necesidad de agotar la vía administrativa para acudir a los Tribunales de Justicia es legítima y plenamente constitucional.

Pues bien, si el Tribunal ha apreciado la constitucionalidad de la obligación de acudir con carácter previo a un tribunal administrativo antes de acudir a la vía judicial, y ha aceptado también, desde la perspectiva del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, las fórmulas arbitrales y de conciliación, nada impediría que éstas últimas supliesen, en algunos casos, a la vía administrativa previa. Sobre todo porque, respecto a ésta, el Tribunal, en sentencia 60/1989, de 16 de marzo, ha dicho que la obligación de acudir a la misma puede ser inconstitucional si con tal obligatoriedad se persigue un fin disuasorio del acceso a la justicia. Ese fin disuasorio nunca

estará presente en la vía arbitral. Aunque, eso sí, habría que garantizar que el arbitraje que, en algunos casos, supliese a la vía económico-administrativa, debería ser gratuito, como lo es ésta.

Pero para que estas posibilidades de implantación del arbitraje tributario no resulten objetables, éste tendría que ser un arbitraje de Derecho. Recordemos que, en pura teoría, el arbitraje puede ser de Derecho, lo que supone que para la resolución del conflicto se aplicará el ordenamiento positivo nacional o internacional, y en su caso, las fuentes supletorias de Derecho. O, puede ser de *equidad*, teniendo en cuenta que según el artículo 34 de la Ley de arbitraje (en adelante, LARB), los árbitros sólo decidirán en equidad si las partes les han autorizado expresamente para ello. Esta diferencia se proyecta en el plano subjetivo, en tanto el arbitraje de Derecho ha de realizarse por personas expertas en Derecho, mientras que el arbitraje de equidad puede ser desarrollado por cualquier sujeto que falle o decida con arreglo a su leal saber y entender⁽²²⁾. En todo caso, no debe perderse de vista que la resolución del litigio atendiendo al «leal saber y entender» no equivale a discrecionalidad absoluta por parte de éstos. Los árbitros no pueden desconocer o contravenir las posibles normas jurídicas con vocación de aplicabilidad, o no tomar en consideración lo dispuesto en las normas imperativas que afecten a la relación jurídica objeto de la controversia⁽²³⁾.

En el caso del arbitraje en equidad, ello supondría la resolución de la controversia sin recurrir a normas jurídicas y sobre la base de *cierto sentido innato de justicia*. Con carácter general, esta modalidad de arbitraje de equidad no sería admisible en el ámbito tributario quedando totalmente excluido por su norma reguladora. Nótese que al tratarse de cuestiones de Derecho Público, el único arbitraje posible no puede ser el de equidad, sino el de *Derecho*⁽²⁴⁾.

(22) Nótese que en el arbitraje de equidad los árbitros carecen de la obligación de fundamentar jurídicamente su decisión, pues siguiendo la SAP. De Barcelona de 4 de diciembre de 2004, en esta modalidad de arbitraje no es preciso que los árbitros motiven la resolución conforme a las normas sustantivas que regulan los contratos, con lo que sería suficiente con «razonar en equidad la cuestión sometida a debate».

(23) Cfr. ESPLUGUES MOTA, C., «Del pronunciamiento del laudo y de la terminación de las actuaciones», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del arbitraje*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, p. 1117.

(24) Nótese que como señala la STS. de 10 de abril de 1990, en el arbitraje de equidad la resolución del conflicto interindividual de intereses se alcanza por los árbitros con arreglo

3.2. PRINCIPIOS Y CRITERIOS QUE JUSTIFICAN SU ESTABLECIMIENTO

3.2.1. PRINCIPIO DE EFICACIA

Como es sabido, el art. 103.1 CE establece el principio de eficacia como un mandato al que debe someterse la actuación de la Administración⁽²⁵⁾. Nótese que la invocación de este principio no constituye una relajación de las garantías constitucionales donde la Administración actúa siempre con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho⁽²⁶⁾, sino una apuesta firme para la resolución del conflicto donde existen instituciones jurídicas que pueden alcanzar el mismo resultado sin una merma de las garantías de los administrados⁽²⁷⁾. La apuesta que defendemos mediante el principio de eficacia

a su leal saber y entender, sin entender, sin necesidad de proceder a la aplicación de las normas jurídicas estatales que regulan la materia en la que se ha suscitado la discrepancia.

- (25) En esta línea, *vid.* las SSTC. 22/1984, de 17 de febrero; 27/1987, de 27 de febrero, y 178/1989, de 2 de noviembre, afirmándose en esta última que «si la Constitución proclama expresamente en su art. 1.1 que España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, una de sus consecuencias es, sin duda, la plasmación real de sus valores en una organización que, legitimada democráticamente, asegure la eficacia de la resolución de los conflictos sociales y la satisfacción de sus necesidades de la colectividad, para lo que debe garantizarse la existencia de unas Administraciones Públicas capaces de cumplir los valores y los principios consagrados constitucionalmente». En esta misma línea, *vid.* también la STC. 90/1994, de 17 de marzo.
- (26) Algún sector de la doctrina administrativista ha llegado incluso a referirse a los peligros a los que podría llevar una «huida del Derecho Administrativo» tras acoger en la esfera pública instituciones propias del Derecho privado; cfr. SALA ARQUER, J. M., «Huída al Derecho Privado y huida del Derecho», *Revista Española del Derecho Administrativo*, n.º 75, 1992, p. 399.
- (27) En este orden de ideas, se pronuncia ZORNOZA PÉREZ, J., al afirmar que las medidas transaccionales contribuyen a mejorar la eficacia y la economía en la actuación administrativa, facilitando la practicabilidad de las normas, terminarían por repercutir en una aplicación más general de las leyes tributarias. Así las cosas, al permitir a la Administración ahorrar esfuerzos en la determinación y prueba de hechos con trascendencia tributaria de difícil acreditación, liberarían los recursos necesarios para otras atenciones, como la investigación intensiva de casos especialmente significativos o el aumento de la frecuencia con que se realizan inspecciones, incrementando así la justicia del conjunto del sistema» (cfr. ZORNOZA PÉREZ, J., ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 175 y 176). Y asimismo en el prólogo a la obra *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*, de GONZÁLEZ CUELLAR, M.ª L.ª, el citado profesor también sostiene que ningún obstáculo supone la exigencia de

no debe interpretarse como una huida del Derecho a través de un sacrificio de la legalidad vigente en beneficio de la consecución del acuerdo, pues dicha medida transaccional resulta legítima en aquellos supuestos donde la Ley deje margen para la convención.

Nótese que en determinados supuestos establecidos expresamente por la Ley (lo que evitaría su cuestionamiento desde la óptica constitucional) la resolución ágil del conflicto resulta esencial para garantizar una justicia rápida que es uno de los pilares sobre los que descansa el principio de eficacia⁽²⁸⁾. El aumento de dicha eficacia descansaría en la resolución conjunta del contenido del conflicto y en el consiguiente ahorro de esfuerzos como consecuencia de la reducción de la controversia⁽²⁹⁾.

El Tribunal Constitucional, por su parte, ha reafirmado la vigencia del principio de eficacia de la actuación administrativa, entre otras en la sentencia 22/1984, de 17 de febrero, como un principio que ampara las decisiones del legislador en lo referente a las potestades de la Administración. Al mismo tiempo que se invoca el principio de eficacia para legitimar que la Administración desarrolle determinadas actuaciones por sí misma, el Alto Tribunal recuerda que el art. 117, 3 de la propia Constitución atribuye el monopolio de la actividad jurisdiccional a los jueces y tribunales. A nuestro juicio, el principio constitucional de eficacia ampara el uso de técnicas arbitrales en materia tributaria, en la medida en que obliga a explorar vías de resolución de conflictos que resulten proporcionadas a la mayor o menor complejidad de las controversias y garanticen una celeridad mínima.

Sobre todo, teniendo en cuenta, que en ocasiones, los jueces tienen que resolver sobre conceptos cuya concreción exige conocimientos técnicos de los que, frecuentemente, carecen y que tienen que procurarse de peritos

vinculación de la Administración a la ley y al derecho, pues ésta opera de igual modo cuando el resultado de dicha actuación administrativa se plasma en un acto administrativo unilateral que cuando se concreta en una transacción»; p. 21

(28) Como sostiene SÁNCHEZ GALIANA, J. A., la eficacia debe traducirse en la efectividad de los valores constitucionales de justicia tributaria, cfr. «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 87, 1995, p. 449.

(29) Cfr. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L., «El arbitraje en Derecho Tributario», en la *Revista de contabilidad y Tributación*, n.º 167, 1997, p. 22.

terceros, cuando resultaría más ágil que estas cuestiones se dilucidaran en instancias arbitrales integradas por esos mismos técnicos.

3.2.2. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

En las obligaciones de Derecho Público, la condición *ex lege* del tributo impone que sea la norma la que establezca la exigencia de un comportamiento ajustado a la Ley por parte del particular, circunstancia que es característica de las normas de injerencia como sucede en la esfera tributaria, pero ello no es óbice para que exista un cierto grado de incertidumbre. Precisamente la convención supone fijar el comportamiento debido por una y otra parte, lo que por un lado, genera certidumbre, y por otro, mitiga la litigiosidad⁽³⁰⁾. Dicho acuerdo habilitado por la Ley tendrá como virtualidad eliminar la incerteza jurídica existente en numerosos supuestos controvertidos que aparecen en nuestro ordenamiento tributario y que afectan a cuestiones de hecho (o *tatsächliche Verständigung*, utilizando la terminología alemana), como son las valoraciones y estimaciones de ingresos y gastos o de incentivos tributarios, si bien el arbitraje debería excluirse para la concreción de elementos de la obligación tributaria de determinación reglada⁽³¹⁾.

En conclusión, no se trata de una renuncia de la Administración a descubrir la verdad material de los hechos, sino a la búsqueda precisamente de ésta acudiendo a medios convencionales cuando el grado de incertidumbre sobre la existencia de algún elemento del hecho imponible es tal que no resulta posible llegar al conocimiento exacto de los hechos a través del método tradicional⁽³²⁾.

(30) Cfr. GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 123.

(31) Para SERRANO ANTÓN, F., la materia que podrá ser objeto de las fórmulas negociales residirá en el contexto de la valoración de los hechos conducentes a una deuda tributaria. Ahora bien, «no hay que identificarlo con una presunción valorativa ni con una técnica que desvirtúe la propia elaboración del tributo. Se trata, entre otras materias, de determinar conceptos jurídicos indeterminados —v.gr. valor de mercado—. Se podría afirmar que en el Derecho Tributario la convención dependerá de la materia dejando naturalmente a un lado los elementos esenciales del tributo»; cfr. *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Civitas, Madrid, 2011, p. 67.

(32) Con buen criterio, GONZÁLEZ CUELLAR, M.^a L.^a apunta los dos requisitos que son necesarios para acudir a los sistemas convencionales en materia tributaria. En primer lugar, una

3.2.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La dilación excesiva del proceso encuentra su límite en el principio desproporcionalidad. Nótese que la satisfacción de los fines de la Administración perseguidos no puede alcanzarse mediante un sacrificio de otros derechos reconocidos constitucionalmente. Como viene entendiendo la doctrina administrativista, la interdicción de la arbitrariedad excluye una sobrevaloración de la eficacia que lleve a fundamentar en ella misma cualquier acción administrativa que conduzca al resultado legalmente programado e impone la ponderación de aquélla en relación con los otros bienes jurídicos que se hagan presentes⁽³³⁾.

En estos casos, el triple test de proporcionalidad justifica claramente dicha medida transaccional analizándose caso por caso su aplicación. Así las cosas, de acuerdo al juicio de adecuación, el arbitraje es un medio coherente con el fin perseguido (la resolución exitosa del conflicto). En segundo lugar, de acuerdo al juicio de necesidad, dicha medida convencional es menos restrictiva que la larga pendencia *sine die* del conflicto originado. Por último, de acuerdo con el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, además de que dicha medida resulta adecuada y necesaria, resulta claramente proporcionada una vez ponderados los fines públicos y los intereses sacrificados que son mínimos en aras de la solución pacífica de la controversia jurídica⁽³⁴⁾.

incertidumbre acerca de la existencia del elemento o elementos que integren el supuesto de hecho, y además, dicha incertidumbre ha de ser *objetiva*, carácter este último que garantiza que en ningún caso la Hacienda Pública utilice la negociación para ahorrarse molestias en relación a su deber de conocer el derecho e interpretarlo o en relación a su deber de investigación de la Hacienda Pública que reclama que haya agotado todas las posibilidades de investigación del supuesto de hecho; cfr. *Los procedimientos tributarios: su terminación convencional*, Colex, Madrid, 1998, p. 127.

- (33) En efecto siguiendo a PAREJO ALFONSO, L., debe subrayarse el carácter finalista del principio de eficacia. Así las cosas, lo esencial no es tanto la consecución de objetivos sino más bien las repercusiones que han de ser proporcionadas en las situaciones individuales de la persona afectada por la acción estatal; *vid.* «La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública», cfr. «La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración», en la obra colectiva *Administración y Constitución: el principio de eficacia*, Derecho Administrativo, n.º 218 y 219, 1989, pp. 32 y 65.
- (34) En nuestra opinión, el balance entre medios y fines resulta ciertamente positivo en favor de esta medida transaccional. A esta conclusión parece también llegar SEER, cuando alude al doble ámbito de aplicación del principio de proporcionalidad en la esfera tri-

3.2.4. CRITERIO DE SIMPLIFICACIÓN

Partiendo de que la actividad arbitral es aquella que realiza la Administración Pública cuando decide controversias, dictando actos administrativos de resolución de conflictos, que son actos que expresan un juicio, y constituyen fórmulas *sui generis* de convención, las mismas sirven, en primer lugar, a la simplificación del sistema tributario.

Y ello, porque la simplificación del sistema tributario no se refiere solamente al contenido material de las leyes tributarias sino que también se proyecta de manera decisiva sobre la actuación administrativa y, por ejemplo, se traduce en los principios de «limitación de costes indirectos» y economía en la actuación administrativa que ya recogía el art. 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, y que se pone de manifiesto en algunos principios de la Ley 30/1992 de Procedimiento Administrativo común, por ejemplo, el del art. 35 g) que reconoce el derecho del contribuyente a no presentar documentos que se encuentren ya en poder de la Administración o el del art. 35, j), según el cual el contribuyente tendrá derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria, que requieran su intervención, se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa. Pues bien; el arbitraje serviría a la economía de la actuación administrativa, pues iría unido a un procedimiento sencillo, especialmente para cuestiones que no alcancen un excesivo grado de complejidad.

3.2.5. CRITERIO DE PRACTICABILIDAD

También la existencia de un sistema ágil de resolución de controversias favorecería la *practicabilidad* de las normas tributarias.

La practicabilidad equivale a la posibilidad de que las medidas tributarias concebidas en el plano teórico, resulten aplicables en la práctica. Es un axioma acuñado en Alemania, y que se vincula directamente a un ambien-

butaria. Así, en el plano normativo al permitir la introducción de acuerdos en aquellos casos en que sea razonable convenir por las partes acerca del alcance de la obligación tributaria; y en el plano operativo, a fin de evitar un resultado desproporcionado que vaya más allá de lo razonablemente previsible; cfr. SEER, R., «Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho Tributario alemán», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1996, pp. 145 y ss.

te de masificación del sistema tributario, orientándose a satisfacer la necesidad de facilitar la aplicación de los tributos. Por eso, en primer lugar, la practicabilidad se proyecta en la definición de los hechos imponible, y se traduce en la utilización de diversas técnicas como las abstracciones generalizantes, las técnicas presuntivas y ficciones, los conceptos jurídicos indeterminados, las cláusulas generales y las normas de simplificación. Pero la practicabilidad también requiere lo que podemos denominar *expedientes de simplificación de la ejecución normativa*, entre los que cabe destacar los medios alternativos de solución de conflictos.

Los medios alternativos de resolución de conflictos facilitan que se disipe más rápidamente la incertidumbre derivada de la pendencia de recursos que pueden permanecer sin resolver durante largos períodos de tiempo. Y, por tanto, estos medios más ágiles de resolución de conflictos coadyuvan a que las normas tributarias sean practicables desde la perspectiva de su función recaudatoria. No se olvide que la lentitud en la resolución de litigios tributarios, determina la imposibilidad de cobrar las deudas referidas a los actos recurridos, cuya ejecutividad estará normalmente, suspendida. En suma, ello supondrá que no se producirá el ingreso. Recordemos que los tributos son institutos jurídicos que, organizados de una cierta manera por el ordenamiento jurídico, son susceptibles, a través de la aplicación procedimental pertinente, de desplegar su eficacia típica que no es otra que facultar entradas materiales de dinero en las arcas públicas. Son categorías destinadas a lograr ingresos, de manera que si esa capacidad para obtener ingresos queda paralizada por un largo tiempo, se está afectando a la practicabilidad de la figura. Y, sobre todo, se está imposibilitando la obtención de ingresos, tan necesarios en el actual contexto de crisis.

3.3. EPÍLOGO: EXISTENCIA DE UN MARCO NORMATIVO PROCLIVE A LA INTRODUCCIÓN DEL ARBITRAJE DE ACUERDO A LA LRJAP Y PAC

Como venimos señalando, debemos subrayar las amplias posibilidades de introducción del arbitraje derivadas del contenido de los artículos 88,1 y 107, 2 de la LRJAP y PAC. Asimismo, el artículo 88,1 del citado cuerpo legal admite la posibilidad de acuerdos administrativos consensuales en el Derecho Administrativo español, tanto preacuerdos, como acuerdos parciales, preparatorios, de fijación de hechos, y, sobre todo, acuerdos de arbitraje. La posibilidad de acuerdos arbitrales se incluye en el artículo 107.2

LRJAP y PAC que admite incluso que tales acuerdos sustituyan a las vías ordinarias de recurso, con el único requisito de que tal posibilidad aparezca expresamente prevista en la Ley.

En cualquier caso, se ha dudado de la aplicabilidad de este precepto al ámbito tributario, teniendo en cuenta lo establecido por la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, (reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero) que impediría la aplicación de estas disposiciones administrativas al ámbito fiscal. Recordemos que esta Disposición Adicional, en su redacción originaria, señalaba que «los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos vendrán disciplinados por su normativa específica y, subsidiariamente, por las Disposiciones de esta Ley». Para los procedimientos de revisión ni siquiera se preveía esta aplicación subsidiaria; la propia Disposición Adicional disponía que los mismos se regirán, en aparente exclusividad, por los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria. Y la nueva redacción dada a esta Disposición Adicional Quinta por la Ley 4/1999 vino a radicalizar la no aplicación directa de la Ley de Procedimiento Administrativo en materia tributaria, al disponer que los plazos máximos para dictar resoluciones y los efectos de su incumplimiento, «así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución, serán los previstos en la normativa tributaria».

Esta Disposición Adicional no incluye ningún impedimento para introducir una vía arbitral en materia tributaria, incluso en sustitución de algún tipo de recurso. Sin embargo, la Disposición Adicional Quinta debe ser interpretada adecuadamente. En tanto admite una «singularidad» tributaria, recortando la aplicación directa de la normativa común, habrá que interpretar cuál es la extensión de dicha normativa común a la que se priva de aplicabilidad directa. A nuestro juicio, la aplicación directa de cierta normativa común es una exigencia de determinados preceptos constitucionales, que imponen la regulación de ciertas materias como disposiciones «comunes», en la medida en que se reconozca aplicación directa a las mismas. Así, la aparente contundencia de la propia Ley 30/1992, al proclamar su no aplicación directa a los procedimientos tributarios, se salva, en parte, como ha señalado la sentencia del Tribunal Supremo TS de 22 de enero de 1993 (RJ 1993/1114), entendiendo que la Ley 30/1992, de RJAP y PAC se puede aplicar directamente en todas aquellas disposiciones que

formen parte del régimen de la Administración del Estado, entre las cuales se incluiría la posibilidad de regular fórmulas arbitrales.

En segundo lugar, porque esta Disposición pretende la aplicación preferente de la normativa tributaria, pero, obviamente, sólo en aquello en que haya *normativa tributaria*. Al no figurar la posibilidad de la implantación del arbitraje en el articulado de la LGT, la aplicación subsidiaria de la Ley de Procedimiento Administrativo no plantea ninguna duda. Es más, es una exigencia impuesta por la propia Ley General Tributaria, al disponer en su artículo 7,2, que tendrán carácter supletorio «las disposiciones generales del Derecho Administrativo».

Por tanto, la LRJAP y PAC faculta a que el legislador prevea la posibilidad de arbitraje tributario, pues la normativa vigente como hemos señalado no lo impide.

CAPÍTULO V

UNA PROPUESTA PARA INTRODUCIR EL ARBITRAJE EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL⁽¹⁾

(1) Este capítulo ha sido elaborado por G. MARTÍNEZ MICÓ, A. SERRANO ACITORES y P. CHICO DE LA CÁMARA.

1. PLANTEAMIENTO

En los capítulos anteriores hemos tratado de exponer las razones que nos llevan a justificar la conveniencia de que el legislador tributario implementara en dicho ordenamiento medidas alternativas para la resolución de conflictos. En las páginas siguientes apuntaremos como propuesta de *lege ferenda* aquellas modificaciones que serían necesarias para introducir en la Ley General Tributaria, y en su caso, en el Reglamento General de revisión, la institución del arbitraje. Para ello, abordaremos la cualificación que resultaría necesaria obtener para formar parte de un órgano arbitral, el procedimiento que habrá que adoptarse así como los efectos vinculantes del laudo y los medios de impugnación.

2. EL MODELO DE ÁRBITRO TRIBUTARIO

2.1. INTRODUCCIÓN

A la hora de analizar en este epígrafe el ámbito subjetivo del arbitraje, se advierte con facilidad que la figura del árbitro o de los árbitros resulta fundamental y vertebradora de todo el procedimiento arbitral pues lo que sí resulta claro es que sin árbitros no cabe arbitraje.

En este sentido, de cara a implantar la figura del arbitraje en el ámbito tributario, debemos partir de las disposiciones que la LARB contiene a la hora de regular dicha figura, en particular, el título III de la misma, si bien y dado que nuestra propuesta tiene por objeto implementar el arbitraje tributario como un procedimiento administrativo alternativo a las reclamaciones ante los tribunales económico-administrativos y, en su caso, del recurso contencioso-administrativo, parece razonable modular los contenidos de la LARB excluyendo la posibilidad de hacer uso de la autonomía de la

voluntad de las partes para su selección, estableciendo, por el contrario, un procedimiento perfectamente reglado e imperativo y en el que, en pura lógica, se respeten los principios de capacidad técnica, imparcialidad e independencia de los árbitros.

Así las cosas, creemos razonable encomendar estas funciones a órganos arbitrales prefijados y determinados conforme a unas normas fijadas de antemano, y que dichos órganos, al menos en el ámbito de la Administración del Estado, se integren en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, adscribiéndose a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

De este modo, existiría un Tribunal arbitral colegiado en el ámbito competencial de cada Delegación Especial de la Agencia Estatal Tributaria y un órgano arbitral unipersonal en cada Administración y Delegación de la Agencia, en los términos que reglamentariamente se determinase.

Asimismo, y como luego se verá, para asuntos de pequeña cuantía puede resultar interesante dotar de funciones arbitrales al Consejo para la Defensa del Contribuyente⁽²⁾, órgano que, por otra parte y de acuerdo con el art. 2 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, se encuentra integrado en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, de manera simétrica a nuestra propuesta de adscribir también a dicha Secretaría de Estado a los nuevos órganos arbitrales.

Pues bien, sobre la base de las anteriores consideraciones, se analizan ahora los puntales sobre los que debe asentarse la figura del árbitro en sede tributaria, a saber: el número de árbitros, la capacidad para ser árbitro, el proceso para seleccionar los mismos y, vinculado a lo anterior, las causas de abstención o recusación que impidan la aceptación del cargo.

Para ello, y como ya se anticipó *supra*, el procedimiento que seguiremos será el siguiente: en primer lugar, se expondrá y abordará el estudio de la

(2) En sentido similar, aunque abogando por un arbitraje en equidad, se pronunciaba el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* emitido por el Instituto de Estudios Fiscales en julio de 2001, en su p. 233 al explicar uno de los tres modelos de arbitraje tributario que sugería como susceptibles de implantación en nuestro país.

materia en el ámbito del Derecho privado, haciendo uso de las disposiciones contenidas en la LARB, para, a continuación, adaptar o modular las mismas para ajustar plenamente dicho instituto de acuerdo a las necesidades inherentes al procedimiento tributario.

2.2. NÚMERO DE ÁRBITROS: ÓRGANO UNIPERSONAL Y TRIBUNAL COLEGIADO

De conformidad con lo dispuesto en el art. 12 de la LARB, las partes podrán fijar libremente el número de árbitros, siempre que sea impar y, a falta de acuerdo, se designará un solo árbitro.

Como se ve, el proceso de designación de árbitros en el Derecho privado corresponde a las partes, si bien con dos limitaciones, a saber:

1. Cualquier proceso de designación que acuerden las partes debe respetar el principio de igualdad entre las mismas, a fin de preservar la igualdad de armas.
2. En los Tribunales colegiados el número debe ser impar. En este sentido, la redacción del art. 12 de la LARB incluye el término impar en el sentido de la acepción segunda del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, que es la de alcance aritmético: es «número impar» el que no es exactamente divisible por dos. Esa condición de imparidad aritmética, que se convierte en jurídica, se mantiene incluso cuando haya falta de acuerdo y las partes no establezcan número alguno para la composición del colegio arbitral, pues entonces se establece imperativamente que sea un único árbitro.

Este criterio de *primus inter partes* constituye así una exigencia ordenadora de la composición del órgano arbitral, basada en la necesidad de darle operatividad bajo toda situación, haciendo inviable el bloqueo de su constitución o de su actividad cuando surjan situaciones de discrepancia entre sus miembros⁽³⁾.

(3) Así las cosas, dirime quien tiene voto de calidad, es decir, una vez que hayan votado todos los miembros del colegio, incluido el Presidente mismo, produciéndose una situación de empate, donde el voto del Presidente que resulta preferente decide; cfr. MARTÍ

De igual modo, este límite resulta lógico si se tiene en cuenta el paralelismo que mantiene la institución arbitral con la jurisdicción, en la que la titularidad de la potestad jurisdiccional corresponde siempre a un juez o a un número impar de magistrados (a excepción del Tribunal Constitucional, órgano en el que precisamente pueden apreciarse los inconvenientes que supone la ausencia del número impar de miembros en un órgano decisor). Pero no sólo puede apreciarse esta finalidad si se atiende a la jurisdicción, sino que la misma se encuentra presente en cualquier otro sistema colegiado, administrativo, legislativo o de otra índole, con la finalidad de hacer operativo su funcionamiento y evitar así que, a diferencia de lo que ocurriría con una composición par, puedan producirse empates en la toma de decisiones⁽⁴⁾.

Por otra parte, la conveniencia de un Tribunal arbitral unipersonal o de carácter colegiado debe analizarse tomando en consideración una multiplicidad de factores, incluyendo las circunstancias de la relación jurídica específica y de las partes. Así, un árbitro único suele ofrecer mayor rapidez en el desarrollo del proceso y es menos costoso. Por el contrario, un Tribunal colegiado ofrece una mayor seguridad a la hora de emitir laudos, involucrando a más de una persona en el proceso de consideración, deliberación y determinación del laudo final. Asimismo, el Tribunal colegiado permite a las partes —en aquellos arbitrajes donde las partes puedan designar un árbitro—, designar al menos un árbitro que les inspire confianza⁽⁵⁾.

Así las cosas, en nuestra propuesta para implantar el arbitraje tributario creemos que también es necesario que se respete el principio de imparidad. De este modo, los órganos de arbitraje tributario estarían integrados, de una parte, por órganos arbitrales unipersonales —haciendo nuestro el

MINGARRO, L., «Artículo 12. Número de árbitros», en VV.AA., *Comentarios a la nueva Ley de Arbitraje. Ley 60/2003, de 23 de diciembre*, coordinada por GONZÁLEZ SORIA, J., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 191-192. YÁÑEZ VELASCO, R., *Comentarios a la nueva Ley del arbitraje*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, p. 665.

(4) Cfr. GONZÁLEZ MALABIA, S., «Artículo 12. Número de árbitros», en VV.AA., *Comentarios a la Ley de Arbitraje. Ley 60/2003, de 23 de diciembre, tras la reforma de la Ley 11/2011, de 20 de mayo*, coordinado por BARONA VILAR, S., Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 712-713.

(5) SÁNCHEZ-PEDREÑO KENNAIRD, A., *Memento Experto de Arbitraje*, Francis Lefebvre, Madrid, 2012, pp. 43-44.

criterio ya adoptado en la vía económico-administrativa y que tan buenos resultados ha producido— y Tribunales arbitrales colegiados integrados por tres miembros, cuya designación se abordará *infra*.

De este modo, procedería el planteamiento de la cuestión litigiosa ante los Tribunales arbitrales colegiados en supuestos de especial complejidad, y en particular, en los siguientes:

1. Cuando la cuantía de la cuestión litigiosa, calculada de acuerdo con las reglas incluidas en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, el «RGRV»), supere 600 euros y se susciten cuestiones relativas a la calificación de hechos relevantes para la aplicación de las normas tributarias.
2. Cuando con independencia de la cuantía se susciten cuestiones relativas al valor real de los bienes y derechos objeto de transmisión, o referidas al valor de mercado. En especial, procederá el planteamiento de esta cuestión arbitral cuando la controversia tenga como objeto la fijación del valor normal de mercado aplicable a las operaciones vinculadas.
3. Cuando con independencia de la cuantía la cuestión litigiosa recaiga sobre la concreción de conceptos jurídicos indeterminados.
4. Cuando con independencia de la cuantía la cuestión litigiosa recaiga sobre la concurrencia de los presupuestos que determinan la aplicación del régimen de estimación indirecta previsto en el artículo 53 de la LGT, o del expediente de las ganancias no justificadas de patrimonio reguladas en el art. 39 LIRPF.
5. Cuando con independencia de la cuantía la cuestión litigiosa recaiga sobre la concurrencia de los presupuestos que determinan la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la LGT.
6. Cuando se susciten cuestiones relativas a la falta o defecto de notificación.

7. Cuando se susciten cuestiones relativas a la insuficiencia de motivación o incongruencia del acto.
8. Cuando se susciten cuestiones relativas a la prueba del elemento subjetivo en orden a la aplicación del régimen sancionador administrativo.
9. Cuando se susciten cuestiones relativas a la relevancia tributaria de datos, informes o antecedentes solicitados por la Administración tributaria mediante requerimiento individualizado, en el ejercicio de la potestad que le atribuye el artículo 93 de la LGT.
10. Cuando se diluciden errores de hecho, materiales y aritméticos.
11. Cuando se susciten cuestiones en relación con la verificación de los módulos para la aplicación del régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
12. Cuando se dilucide la concurrencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, a efectos de que un tribunal económico-administrativo suspenda la ejecución de un acto recurrido, con dispensa de garantías o la suficiencia de garantías, cuando se solicite la suspensión con garantías distintas a las previstas en el apartado 2, del artículo 233 de la LGT.
13. Cuando se hayan denegado solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación por entender el órgano administrativo, que no concurren los requisitos para la concesión de las mismas.

De igual modo, y para asuntos de menor cuantía, proponemos un procedimiento arbitral ante el Consejo de Defensa del Contribuyente, que ya ostenta la naturaleza jurídica de órgano colegiado ex art. 2 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y toda vez que la propia LGT ya le reconoce hoy en día unas funciones tuitivas de los derechos de los contribuyentes, señalando en su art. 34.2 que se encargará de velar «por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen».

Así, procedería el planteamiento del arbitraje ante el Consejo de Defensa del Contribuyente cuando la cuantía de la cuestión litigiosa, calculada de acuerdo con las reglas incluidas en el artículo 35 del Reglamento de Revisión no superase los 600 euros. Asimismo, creemos razonable que en esta vía de defensa, el contribuyente debería de poder suscitar cualquier cuestión relativa a la calificación de hechos o interpretación de normas jurídicas.

2.3. CARACTERÍSTICAS QUE DEBEN REUNIR LOS ÁRBITROS: CAPACIDAD TÉCNICA, IMPARCIALIDAD E INDEPENDENCIA CON ESPECIAL REFERENCIA A LA INDEPENDENCIA FUNCIONAL

El art. 13 de la LARB hace referencia a la capacidad para ser árbitro indicando que pueden ser árbitros las personas naturales que se hallen en el pleno ejercicio de sus derechos civiles, siempre que no se lo impida la legislación a la que puedan estar sometidos en el ejercicio de su profesión.

Asimismo, continúa dicho artículo diciendo que, salvo acuerdo en contrario de las partes, la nacionalidad de una persona no será obstáculo para que actúe como árbitro.

Ahora bien, como ha señalado la doctrina, al tratar la capacidad para ser árbitros, la naturaleza misma del arbitraje, ha de impregnar la consideración y la evaluación de los requisitos que son exigibles para el desempeño de la función arbitral, que constituyen el contenido del art. 13 de la LARB y de aquellos concordantes que tratan la materia, sin duda poliédrica, de la capacidad.

Debe señalarse que el art. 13 alude a la capacidad para ser árbitro, básica o primariamente considerada. Si bien en otros preceptos del mismo cuerpo legal, a los que aquí ha de hacerse ocasional referencia, se regula esta materia de la capacidad desde prismas más específicos: ya que si el presente art. 13 considera el aspecto originario de la capacidad, otros preceptos como los arts. 15.1, 17.1 y 19.1 dan luz a su sentido dinámico, como es el caso de la obligación, en defecto de pacto, de reunir la condición de jurista el árbitro único que resuelva un arbitraje en equidad, o al menos uno de ellos, cuando el arbitraje se haya de resolver por tres o más árbitros (art. 15.1 de la LARB); o de la obligación de los árbitros de ser y permanecer imparciales e independientes (art. 17.1 de la LARB) o cuando

surgen impedimentos de derecho para ejercer sus funciones (art. 19.1 de la LARB)⁽⁶⁾.

Pues bien, siendo esto así en materia mercantil, en un posible arbitraje tributario conviene precisar algunas cuestiones, a saber:

1. El arbitraje sobre cuestiones tributarias debería resolverse a través de un arbitraje *de Derecho*, en cuanto que las materias objeto de litigio versarán sobre cuestiones de Derecho Público, quedando los arbitrajes en equidad reducidos a la esfera del Derecho Privado donde sí tiene cabida el principio de autonomía de la voluntad de las partes⁽⁷⁾.
2. Además, resulta razonable que los árbitros sean *especialistas de reconocido prestigio en el ámbito tributario*. De este modo, los árbitros deberían ser titulados entre profesionales y/o académicos expertos en la materia y, para acreditar lo anterior, sólo podrían ser incorporados en las listas de árbitros seleccionables por los órganos arbitrales, tras aprobar el correspondiente concurso público, debiendo respetarse en todo momento los principios de mérito y capacidad.
3. Al igual que ocurre en el arbitraje de Derecho privado, los árbitros deben ser y permanecer durante el arbitraje *imparciales e independientes*.

En este sentido, la imparcialidad se refiere a la actitud o posición emocional personal del árbitro con respecto del objeto de la controversia o alguna de las partes, haciéndole más favorable a una posición que a otra.

(6) MARTÍ MINGARRO, L., «Artículo 13. Capacidad para ser árbitro», en VV.AA., *Comentarios a la nueva Ley...*, *op. cit.*, p. 196.

(7) A esta conclusión ha llegado también la posición mayoritaria de la doctrina, *vid.* A. AGULLO AGÜERO, «Recursos no formales y consell tributari de Barcelona: una función cuasiarbitral», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 280; FALCÓN Y TELLA, R., «El arbitraje tributario», *ob. cit.*, p. 260. GONZÁLEZ CUELLAR, M.^a L.^a «El arbitraje en Derecho Tributario», *Revista Estudios Tributarios*, n.º 7, 1997, p. 34.

Por su parte, la independencia se configura como una situación en la que no exista relación entre el árbitro y alguna de las partes que implique una subordinación o vinculación permanente entre ambos⁽⁸⁾.

Y es que como señalan las Recomendaciones relativas a la independencia e imparcialidad de los árbitros del Club Español de Arbitraje en su preámbulo I, «la independencia es una cuestión de hecho, la imparcialidad una actitud, un estado mental de ausencia de prejuicios con respecto a la litis concreta que debe ser juzgada, y un comportamiento procesal: aquél que pone a ambas partes en situación de igualdad».

De igual modo, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 22 de septiembre de 2010, manifiesta que generalmente se ha entendido que la independencia es un concepto objetivo apreciable a partir de las relaciones del árbitro con las partes, mientras que la imparcialidad apunta más a una actitud del árbitro necesariamente subjetiva frente a la controversia que se le plantea. Esta última debe entenderse fundamentalmente como un deber ético esencial del árbitro. La independencia depende de relaciones pasadas o presentes con las partes que puedan ser catalogadas y verificadas, mientras que la imparcialidad es un estado mental y, por tanto, más difícil de evaluar. Ahora bien, el requisito de la independencia no garantiza en sí mismo la imparcialidad del árbitro, ya que incluso un árbitro independiente puede ser parcial.

4. Finalmente, y a efectos de que dicha *independencia* sea real, la misma tiene que manifestarse también en el ámbito *funcional*. En definitiva, y de manera pareja a lo que ocurre con los Tribunales económico-administrativos, se debe declarar expresamente en la LGT la exclusión de los órganos arbitrales tributarios del principio de jerarquía y del sometimiento a la interpretación administrativa, no pudiendo, por ende, recibir instrucciones o estar subordinados a los órganos de la Administración Tributaria que han generado la

(8) Cfr. SÁNCHEZ-PEDREÑO KENNAIRD, A., *op. cit.*, p. 46.

actuación o resolución conflictiva y que ahora pretende resolverse mediante el arbitraje⁽⁹⁾.

Asimismo, y a fin de que el principio de independencia no se vea conculcado, lo más recomendable sería seguir el modelo estadounidense que expusimos en su momento y que, en síntesis, consiste en que la Oficina de Apelaciones, a pesar de formar parte del IRS, goza de independencia absoluta a la hora de analizar la controversia. Así, sus oficinas están separadas y son independientes de las que instruyeron los procedimientos de liquidación⁽¹⁰⁾, y para reafirmar su independencia las comunicaciones entre la Oficina de Apelaciones y el resto del personal del IRS (especialmente, aquellos que llevaron a cabo la comprobación o inspección) están completamente prohibidas⁽¹¹⁾.

2.4. EL PROCESO DE SELECCIÓN DE ÁRBITROS

La exposición de motivos de la LARB en su apartado IV comienza afirmando que «serán las partes directamente o las instituciones arbitrales las que con total libertad y sin restricciones —no adecuadas a la realidad del arbitraje— designen a los árbitros. Sólo para los casos en que resulte necesario suplir la voluntad de las partes, la ley prevé y regula las situaciones que pueden presentarse en la designación de los árbitros, para evitar la paralización del arbitraje. En estos casos es necesaria la actuación judicial, si bien se pretende, de un lado, que el procedimiento judicial pueda ser rápido y, de otro, dar criterios al Juez de Primera Instancia para realizar la designación».

A continuación, el art. 15.2 del mismo cuerpo legal ratifica que las partes son libres para acordar el procedimiento para el nombramiento de los árbitros que tengan por conveniente, siempre que no se vulnere el principio de igualdad. El nombramiento de los árbitros competará formalmente a la Secretaría de Estado de Hacienda.

(9) Ésta era una de las propuestas contenidas en el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales en julio de 2001 (en particular, cfr. p. 228).

(10) *Vid.* IRS, «Your appeal rights ...», *op. cit.*

(11) Cfr. ESPEJO, I. y THURONYI, V., *op. cit.*, p. 60.

Haciendo uso de esa libertad, las partes pueden designar ellas mismas a los árbitros en el convenio arbitral —lo cual es poco frecuente—, encomendar directamente a un tercero esa designación, o bien prever en el convenio la intervención del tercero con carácter subsidiario, para cuando no haya acuerdo entre ellas (v.gr. «si las partes no se han puesto de acuerdo sobre la identidad del árbitro en quince días, éste será nombrado por [el tercero]») o para cuando alguna no haga un nombramiento que le corresponde (v.gr. «cada parte designará a un árbitro en el plazo de quince días y, si no lo hiciere, ese árbitro será nombrado [por el tercero]»).

El tercero al que las partes confíen el nombramiento puede ser tanto una persona física como jurídica, incluyendo una institución arbitral (art. 4.a) de la LARB), sin que el hecho de que las partes encomienden la designación de los árbitros a una institución arbitral implique necesariamente que el arbitraje devenga institucional⁽¹²⁾.

Cuando no exista un procedimiento previamente acordado por las partes para la designación de los árbitros (art. 15.2 de la LARB), o cuando existiendo dicho procedimiento, no sea posible designar a los árbitros a través del mismo (art. 15.3 de la LARB) será aplicable el procedimiento supletorio que prevé la Ley pero que como señalaremos más adelante no casa bien con el ámbito tributario en el que se desarrollaría esta institución.

Así las cosas, en el primer caso, la citada Ley propone la aplicación de las siguientes reglas:

1. En el arbitraje formado por órgano unipersonal, éste será nombrado por el tribunal competente a petición de cualquiera de las partes⁽¹³⁾.

(12) ALONSO PUIG, J. M., «Artículo 15. Nombramiento de los árbitros», en VV.AA., *Comentarios a la nueva Ley...*, op. cit., pp. 224-225.

(13) En todo caso, siguiendo a ROS SÁNCHEZ, L., (cfr. «El arbitraje», en la obra *Estudios en homenaje a Miguel Coll Carreras*, Civitas, Madrid, 2006, pp. 612 y 613) el árbitro habrá de ser una persona capacitada, justa, ecuaníme y sin conexión directa o indirecta con la cuestión que se le somete ni con las partes. Si no es así, el laudo, que naturalmente no va a dar toda la razón a cada una de las partes, caerá bajo sospecha, lo que es un fracaso de la institución, especialmente dado el carácter definitivo del laudo.

2. En el arbitraje colegiado formado por tres árbitros, cada parte nombrará uno y los dos árbitros así designados nombrarán al tercero, quien actuará como presidente del colegio arbitral. Si una parte no nombra al árbitro dentro de los 30 días siguientes a la recepción del requerimiento de la otra para que lo haga, la designación del árbitro se hará por el tribunal competente, a petición de cualquiera de las partes. Lo mismo se aplicará cuando los árbitros designados no consigan ponerse de acuerdo sobre el tercer árbitro dentro de los 30 días contados desde la última aceptación.

En caso de pluralidad de demandantes o de demandados, cada parte nombrará a un árbitro. Si los demandantes o los demandados no se pusieran de acuerdo sobre el árbitro que les corresponde nombrar, todos los árbitros serán designados por el tribunal competente a petición de cualquiera de las partes.

3. En el arbitraje con más de tres árbitros, todos serán nombrados por el tribunal competente a petición de cualquiera de las partes.

En el segundo supuesto, cualquiera de las partes podrá solicitar al tribunal competente el nombramiento de los árbitros o, en su caso, la adopción de las medidas necesarias para ello.

En todo caso, como se aprecia fácilmente, estos mecanismos de elección de árbitros y los principios programáticos en los que se basan recogidos en la LARB no resultan en nuestra opinión, apenas de utilidad, para implantarlos en sede de un arbitraje tributario.

En efecto, en un procedimiento administrativo no parece razonable que la elección de los árbitros tenga naturaleza dispositiva. Así, en nuestra opinión los Tribunales arbitrales colegiados deberían de estar integrados por tres miembros —respetando el principio de imparidad al que nos referíamos con anterioridad—, uno de los cuales sería designado por el órgano administrativo que dictó el acto sometido a arbitraje y que haría las funciones de Presidente.

Los otros dos miembros de los tribunales arbitrales, así como los titulares de los órganos unipersonales serían designados por

sorteo, de entre aquellos árbitros que reúnan las características adecuadas para el ejercicio de sus funciones —en especial, la capacidad técnica a la que hacíamos mención con anterioridad— y que se incluirían en la relación aprobada por los distintos Tribunales arbitrales colegiados.

Dicha relación se confeccionaría cada tres años por cada Tribunal arbitral y estaría integrada por profesionales de reconocido prestigio en los términos que reglamentariamente se determinen, a saber, Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario a tiempo completo con al menos tres sexenios y con experiencia constataada de más de cinco años en este ámbito (con el fin de salvaguardar en todo momento los principios de mérito y capacidad), incorporándose los potenciales árbitros a una lista elaborada por la Secretaría de Estado de Hacienda y elegidos mediante el correspondiente concurso público.

Asimismo, la relación podría también incluir peritos expertos en distintas ramas, con capacitación y titulación técnica adecuada a la naturaleza de los hechos y cuyos conocimientos técnicos resultasen imprescindibles para la resolución de las cuestiones sometidas a arbitraje⁽¹⁴⁾.

Finalmente, sería recomendable utilizar como modelo para seleccionar a los árbitros los criterios que para la selección de peritos contiene el art. 341 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, la «LEC»), evitándose, así, el modelo de insaculación, y previendo, por el contrario, un sistema de sorteo y listas corridas —es decir, la primera designación de cada lista se efectuará por sorteo y a partir de ella se efectuarán las siguientes designaciones por orden correlativo—, por resultar más ecuánime, garantizando que no intervengan en los procedimientos arbitrales siempre los mismos profesionales.

(14) Nótese que como advierte CHILLÓN MEDINA y MERINO MERCHÁN, la delimitación es clara entre árbitro y perito, pues el primero resuelve en términos generales la controversia pendiente, mientras que el perito dirime sobre puntos de hechos concretos; cfr. Tratado de arbitraje privado interno e internacional, ob. cit., p. 38.

2.5. MOTIVOS DE ABSTENCIÓN Y RECUSACIÓN

Como ya se ha advertido, y de acuerdo con lo dispuesto por el art. 17 de la LARB, referente a los motivos de abstención y recusación en sede de arbitraje mercantil, todo árbitro debe ser y permanecer durante el arbitraje independiente e imparcial, no pudiendo en ningún caso mantener con las partes relación personal, profesional o comercial.

En este sentido, la persona propuesta para ser árbitro deberá revelar todas las circunstancias que puedan dar lugar a dudas justificadas sobre su imparcialidad e independencia. De igual modo, el árbitro, a partir de su nombramiento, revelará a las partes sin demora cualquier circunstancia sobrevenida.

Asimismo, en el ámbito privado un árbitro sólo podrá ser recusado si concurren en él circunstancias que den lugar a dudas justificadas sobre su imparcialidad o independencia, o si no posee las cualificaciones convenidas por las partes. Y una parte sólo podrá recusar al árbitro nombrado por ella, o en cuyo nombramiento haya participado, por causas de las que haya tenido conocimiento después de su designación⁽¹⁵⁾.

Pues bien, siendo esto así, si bien es cierto que muchos de los anteriores principios son perfectamente extrapolables a un posible arbitraje tributario, no lo es menos que nuestra propuesta aboga por la creación de nuevos órganos de naturaleza administrativa y, por ende, las causas de abstención o recusación de los miembros de los órganos arbitrales deben de ser las previstas en los arts. 28 y 29 de la LRJAP y PAC que no sólo contienen las previsiones del art. 17 de la LARB sino que incluyen otras causas adicionales de abstención y detallan con gran exhaustividad el proceso tanto de abstención como de recusación⁽¹⁶⁾.

Así, según el mencionado art. 28, las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones se abstendrán de intervenir en el procedi-

(15) Sobre las causas de abstención y recusación, *vid.* el trabajo de MONTERO AROCA, J., en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de arbitraje*, dirigido por BARONA VILAR, S., Thomson Civitas, Madrid, 2004, pp. 659 y ss.

(16) El art. 17.1 LARB dispone que «todo árbitro debe ser y permanecer durante el arbitraje independiente e imparcial. En todo caso, no podrá mantener con las partes relación personal, profesional o comercial».

miento y lo comunicarán a su superior inmediato, quien resolverá lo procedente cuando concurran los siguientes motivos:

1. Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél; ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado.
2. Tener parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato.
3. Tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior.
4. Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate.
5. Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar.

De igual forma, el art. 29 señala que en los anteriores casos podrá promoverse recusación por los interesados en cualquier momento de la tramitación del procedimiento, debiendo plantearse la misma por escrito en el que se expresará la causa o causas en que se funda.

Así, en el día siguiente el recusado manifestará a su inmediato superior si se da o no en él la causa alegada. En el primer caso, el superior podrá acordar su sustitución acto seguido.

Si el recusado niega la causa de recusación, el superior resolverá en el plazo de tres días, previos los informes y comprobaciones que considere oportunos.

Finalmente, contra las resoluciones adoptadas en esta materia no cabrá recurso, sin perjuicio de la posibilidad de alegar la recusación al interponer el recurso que proceda contra el acto que termine el procedimiento.

3. ÁMBITO PROCEDIMENTAL

3.1. INTRODUCCIÓN

Como se ha señalado a lo largo del original, existe un intenso debate doctrinal sobre la admisibilidad o no de la introducción de los ADR en el ordenamiento tributario español, en general, y sobre el arbitraje, en particular.

En este sentido, el muy reciente informe (fechado en marzo de 2014) realizado por el Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña titulado *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho Comparado*, coordinado por el profesor Alonso González describe los ejes fundamentales sobre los que gira la disputa doctrinal⁽¹⁷⁾.

Así, aquella parte de la doctrina contraria a la introducción de mecanismos de ADR en el ordenamiento jurídico español suele alegar habitualmente salvedades de gran relevancia jurídica relacionadas con la propia naturaleza del instituto del tributo y los principios a los que se sujeta. En particular, su oposición se basa en los principios de legalidad tributaria, de indisponibilidad del crédito tributario, de igualdad, del derecho a la tutela judicial efectiva, de capacidad económica⁽¹⁸⁾, etc.

Ahora bien, como ya expresáramos en otro capítulo, en nuestra opinión, y al igual que expone el mencionado informe, la alarma no está justificada ya que existe otra serie de principios dentro del ámbito tributario que justificarían el establecimiento de sistemas de ADR en materia tributaria.

(17) VV.AA., *Propuestas para disminuir...*, op. cit., pp. 44-45.

(18) Para PATON GARCÍA, G., precisamente el principio de capacidad económica actuaría respecto de las técnicas convencionales como un punto de equilibrio para favorecer el interés público a que la carga tributaria se asuma de forma responsable y solidaria por el mayor número de contribuyentes posibles a cambio de ceder en alguna medida en la capacidad económica efectivamente demostrada que puede ser discutible o difícilmente probada; cfr. «Las técnicas convencionales y su compatibilidad con los principios constitucionales tributarios», en la obra *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, IEF, Madrid, 2014, p. 2627.

En particular, nos estamos refiriendo, entre otros, al principio de eficacia contenido en el art. 103.1 CE como un mandato al que debe someterse la actuación de la Administración; al principio de seguridad jurídica toda vez que el mismo queda reforzado si a través de mecanismos de negociación y composición de ADR, en definitiva, se genera certidumbre en aras de salvaguardar los principios de seguridad y de eficacia jurídica mitigándose la litigiosidad; y el de proporcionalidad como límite a las dilaciones excesivas a la hora de resolver los conflictos tributarios.

A los anteriores principios se le unen las siguientes consideraciones adicionales:

1. Por un lado, y como hemos visto, la mayoría de los países (ya sean del ámbito de los sistemas de derecho civil o continental, ya pertenezcan a países vinculados al *common law*) hacen uso de los ADR para resolver los conflictos tributarios.

Así, no parece razonable, y se pecaría de un excesivo purismo de hacerlo, afirmar que los países que utilizan los mecanismos de ADR para solucionar los conflictos tributarios están vulnerando los principios tributarios que alegan los detractores de este tipo de sistemas.

Como se ha afirmado con acierto, persistir en rechazar el cambio, a la vista de la experiencia comparada, sería tanto como considerar que sólo el ordenamiento español se mantiene incólume en el respeto a aquellos postulados mientras que el del resto de los países se ha deslizado por la pendiente de la corrupción⁽¹⁹⁾.

2. Por otro lado, no se debe obviar que la resolución alternativa de conflictos ha cobrado gran fuerza en la esfera del Derecho público a raíz de la introducción de esta figura en la LRJAP y PAC.

En particular, como venimos subrayando, cabe acudir a este instituto jurídico a través del artículo 88.1 (titulado «terminación convencional») en virtud del cual «las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto

(19) VV.AA., Propuestas para disminuir..., *op. cit.*, pp. 44-45.

de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin».

Y en segundo lugar, mediante el art. 107.2 del mismo cuerpo legal y a cuyo tenor «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 los ciudadanos y a los interesados en todo procedimiento administrativo».

En este sentido, no se debe desconocer la aplicación de ambos preceptos al ámbito tributario toda vez que el Derecho Tributario queda adscrito, aunque sea en términos amplios, al Derecho Administrativo y, como se puede observar a la luz de los preceptos anteriores, se admite la sustitución de los recursos administrativos por otros procedimientos impugnatorios, tales como la conciliación, mediación y el arbitraje como herramientas que se ponen a disposición de las partes y de la Administración para dirimir sus diferencias⁽²⁰⁾.

Además, deben de tenerse presentes las numerosas transformaciones económicas, sociales, políticas y jurídicas que ha experimentado España en los últimos tiempos. En este sentido, adviértase el paso dado, a través del proceso ejemplar de la transición de un régimen autoritario a un «Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la liber-

(20) DE PALMA, Á., «Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos», en la obra colectiva *Alternativas convencionales ...*, op. cit., pp. 15-47.

tad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político» (art. 1 CE). Se trata, además de un Estado en el que «los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico» (art. 9.1 CE), pero en el que además se facilita la participación de los ciudadanos en la Administración pues, de una parte, «corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social»; de otra parte, «los ciudadanos tienen el derecho a participar en los asuntos públicos» (art. 23.1 CE); y finalmente, en el art. 105 CE se reconoce la audiencia a los ciudadanos en los procedimientos a través de los cuales deben producirse los actos administrativos.

3. Asimismo, no debe olvidarse que en la actualidad el ordenamiento jurídico debe hacer frente a nuevas realidades, ciertamente más cambiantes y difusas que en otros tiempos, de modo que no parece razonable seguir resolviendo la problemática generada en el ámbito tributario a través de una aplicación mecánica de la norma ya que ésta, o bien no prevé mecanismos concretos, o bien la compleja y amplia realidad que mencionábamos la desborda⁽²¹⁾.

Así las cosas, el principio democrático abre las puertas a la participación de los interesados con la Administración en el proceso de definición de la norma y adopción de la concreta decisión⁽²²⁾. En efecto, «la Ley ha descendido del Monte Sinaí y en los llanos de la vida cotidiana dialoga con los ciudadanos de tal manera que ya no es ella la que resuelve nuestros conflictos sino que los resolvemos entre todos con ella»⁽²³⁾.

-
- (21) Cfr. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., «Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario», en *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*, Atelier, Barcelona, 2007, p. 17.
 - (22) Cfr. DE PALMA, Á., «Las técnicas convencionales en los procedimientos administrativos», en la obra colectiva *Alternativas convencionales ...*, op. cit., pp. 15-47.
 - (23) Se trata de las palabras que el profesor NIETO dirigía al profesor FERNÁNDEZ, T. R., en NIETO, A. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *El Derecho y el revés. Diálogo epistolar sobre leyes, abogados y jueces*, Ariel, Barcelona, 1998, p. 64.

Y es que una Administración para la que el orden social es un mero dato exterior y ajeno a ella, puede constituirse sobre la base del *imperium*, pues su operativa cotidiana se reduce a mantener ese orden que le viene dado frente a quienes ocasionalmente pretenden alterarlo. Pero cuando la tarea ya no se reduce a esto y la Administración se transforma en una instancia conformadora del propio orden, y hace suyo el empeño de asegurar la propia infraestructura de la existencia individual y social, mandar no basta. Es preciso convencer, sumar voluntades⁽²⁴⁾.

En consecuencia, se afirma con acierto que los mecanismos de ADR pueden llegar a convertirse en un mecanismo más adecuado que el acto administrativo unilateral para el ejercicio de potestades administrativas, ya que garantiza el consenso y aceptación de la decisión. Es decir, que el principio de eficacia tiende lazos al principio de participación en la medida en que, debidamente, conjugados redundarán en una menor conflictividad y, en paralelo, y pensando ahora en el ámbito tributario, mayores probabilidades de cobro, desde el punto de vista temporal y cuantitativo. Todo ello, además, sucederá bajo la égida del principio de legalidad pues constituye requisito *sine qua non* que sea la ley quien disponga las formas de colaboración y convenio⁽²⁵⁾.

En este sentido, recuérdese que la propuesta normativa que defendemos con base en los principios de eficacia, de seguridad jurídica y de proporcionalidad no debe interpretarse como una huida del Derecho a través de un sacrificio de la legalidad vigente en beneficio de la consecución del acuerdo, pues dicha medida transaccional resulta legítima en aquellos supuestos donde la Ley deje expresamente margen para la convención⁽²⁶⁾. De igual modo, nótese que en determinados supuestos establecidos expresamente por la Ley (lo que evitaría su cuestionamiento desde la óptica constitucional) la resolución ágil del conflicto resulta esencial para garantizar una

(24) Cfr. FERNÁNDEZ, RODRÍGUEZ, T. R., «Administración imperativa y Administración concertada en la vida económica», *El nuevo Derecho de la empresa*, Madrid, 1989, pp. 51 y ss.

(25) Cfr. VV.AA., *Propuestas para disminuir...*, *op. cit.*, p. 45.

(26) La expresión feliz de «huida del Derecho» se debe a SALA ARQUER, J. M., «Huida al Derecho Privado y huida del Derecho», *REDA*, n 75, 1992, pp. 399 y ss.

justicia rápida que es uno de los pilares sobre los que descansa el principio de eficacia.

4. Adicionalmente, son numerosas las voces que se alzan desde el mundo empresarial reclamando soluciones pactadas a la conflictividad tributaria. En este sentido, y como consecuencia del encargo realizado por parte del Gobierno con fecha 5 de julio de 2013 a una comisión de expertos, presidida por el profesor LAGARES para diseñar una nueva reforma fiscal, que finalmente ha resultado en un extenso Informe fechado en febrero de 2014, el Círculo de Empresarios emitió una nota de toma de posición⁽²⁷⁾ en la que expresaban su opinión acerca de la posible reforma fiscal y, entre otras cosas, señalaba que era necesario que se implementara una mejora de la eficiencia de la Administración Tributaria y sus relaciones con los contribuyentes. Y para ello proponía las siguientes medidas:

- a) Promover una mejor relación y cooperación entre el contribuyente y la Administración Tributaria. La Administración Tributaria tiene que mostrarse cooperadora con los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones siguiendo modelos que han resultado muy fructíferos en los países más avanzados de nuestro entorno (por ejemplo Reino Unido).
- b) Mejorar la coordinación entre la Dirección General de Tributos y la Agencia Tributaria.
- c) Y lo que es más importante a efectos del presente trabajo, acelerar la resolución de conflictos vía administrativa y judicial, introduciendo mecanismos de resolución alternativa de litigios tributarios (arbitraje tributario o mediación) siguiendo los ejemplos de nuestro entorno (Reino Unido, Portugal, Bélgica).

Ello no obstante, el Informe de la comisión de expertos, finalmente, no ha abordado esta materia en ninguna de sus 436 páginas.

(27) Cfr. CÍRCULO DE EMPRESARIOS, *Una reforma fiscal para consolidar el crecimiento y recuperar la confianza y el empleo*, noviembre de 2013.

De igual modo, entre las recomendaciones que la OCDE ha formulado para ayudar a mejorar las Administraciones Tributarias se encuentra la de que la Administración tiene que actuar con imparcialidad⁽²⁸⁾.

Así, la OCDE, por un lado, liga la imparcialidad con la objetividad en el actuar administrativo y lo concreta en el siguiente aserto: sólo hay derecho a recaudar el tributo, no a maximizar el importe de las liquidaciones tributarias. También alude a la necesidad de que si un órgano administrativo es consciente de que no tiene razón, no ha de permitir que la controversia se alargue hasta llegar a los tribunales. Por otro lado, aboga por dar entrada a las formas alternativas de resolución de conflictos en tanto que pueden ser mecanismos que insuflen imparcialidad en la resolución de aquéllos. Subraya que se trata de mecanismos basados en el consenso y se refiere a algunos de los medios más usuales. Por ejemplo, respalda el arbitraje y justifica su apoyo en que ha sido incluido en el Modelo de Convenio de la OCDE como forma de resolver las disputas que se suscitan en el ámbito internacional. Pero también se refiere a la mediación, la conciliación y cualquier otra forma de evaluación neutral que permita avanzar en la resolución del conflicto⁽²⁹⁾.

5. De igual forma, y centrando ya nuestro enfoque en el arbitraje como mecanismo de ADR para la resolución de las disputas en materia tributaria, no se debe desconocer que, además de los mencionados arts. 88.1 y 107.2 de la LRJAP y PAC, nuestro Derecho Financiero y Tributario recoge la figura del arbitraje como un procedimiento adecuado para la finalización de determinadas controversias. Así, sirvan de muestra los siguientes textos legales:
 - a) En el ámbito del Derecho Financiero encontramos una habilitación legal de arbitraje en el art. 116 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria en el que se acuerda el sometimiento a arbitraje en los conflictos que se

(28) OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, 2008, pp. 34 y ss.

(29) Cfr. VV.AA., *Propuestas para disminuir...*, *op. cit.*, p. 35.

planteen respecto de los avales que garanticen operaciones de crédito exterior.

- b) La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas prevé en sus artículos 23 y 24 como mecanismo de resolución de conflictos entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas la constitución de una Junta Arbitral que resolverá los mismos de acuerdo con principios de economía, celeridad y eficacia en todas las cuestiones que ofrezca el expediente. A mayor abundamiento, el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre se encarga de aprobar el reglamento de dicha Junta Arbitral.
 - c) Asimismo, el art. 57 LGT al regular la tasación pericial contradictoria proclama un procedimiento arbitral ante un órgano unipersonal forzoso para una parte (Administración tributaria) y voluntario para el administrado para la resolución de los conflictos que puedan surgir en el procedimiento de comprobación de valores⁽³⁰⁾.
 - d) Como ya se ha indicado más arriba, el Modelo de Convenio de la OCDE aprobado en 2014 en su artículo 25 respalda el arbitraje como forma de resolver las disputas que se suscitan en el ámbito de la fiscalidad internacional.
6. A pesar de que la doctrina española, como ya se ha visto, se encuentra dividida respecto de la posibilidad de introducir el arbitraje tributario en nuestro ordenamiento jurídico, lo cierto es que aquella parte de la doctrina que se ha mostrado a favor de su im-

(30) A esta conclusión parece llegar MARTÍNEZ LAFUENTE, A., cuando señala que la tasación pericial contradictoria tiene como objeto una pretensión impugnativa; tiende, pues a la revisión de una previa resolución administrativa que fija un valor. Es así un medio, o mejor, un procedimiento de impugnación, y si se define al recurso administrativo como procedimiento administrativo de impugnación y no tenemos miedo a las palabras, la tasación pericial contradictoria a instancia del interesado es parangonable a un recurso administrativo (...); *Manual del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, 1984, p. 150.

plantación ha llegado incluso a proponer procedimientos concretos para implementarla.

Así, encontramos, por un lado, la propuesta de González-Cuellar, quien, considerando el convenio arbitral a estos efectos como un contrato de Derecho público, sostiene que el procedimiento arbitral sobre cuestiones insertas en relaciones tributarias debe acomodarse a lo establecido en la antigua Ley de Arbitraje de 1988, aunque con las modificaciones propias de ser una de las partes la Administración⁽³¹⁾.

Así las cosas, defiende que la única modificación básica que se produce en la regulación del arbitraje contenida en la Ley de Arbitraje cuando dicho negocio verse sobre una relación jurídico-pública consiste en el respeto que debe guardar a los principios, garantías y plazos que la LRJAP y PAC reconoce a los ciudadanos y a los interesados en todo el procedimiento administrativo ex art. 107.2 del citado cuerpo legal⁽³²⁾.

Por otra parte, el profesor Calvo Ortega también realiza una propuesta sugerente, recomendando que se cree un arbitraje unipersonal, obligatorio, de derecho y separado de las vías de recurso, para las cuestiones de menor complejidad, eligiéndose al árbitro por concurso público entre especialistas de la materia, siendo inamovible, si bien sus resoluciones o laudos podrían ser recurribles en la esfera jurisdiccional⁽³³⁾.

7. Y finalmente, no se debe olvidar que nuestro legislador ya tuvo sobre la mesa propuestas muy concretas de cómo incluir procedimientos de arbitraje cuando se abordó la aprobación de la actual

(31) Adviértase que menciona la antigua Ley de Arbitraje dado que en la fecha en que publicó su estudio no estaba vigente la actual LARB. Así, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a L., «El Arbitraje en el Derecho Tributario», *Estudios Financieros*, n.º 167, 1997, pp. 11-44.

(32) En este mismo sentido, véase TORNOS MAS, J., «El arbitraje en el Derecho administrativo: Posibilidades de esta figura», *Boletín del Tribunal arbitral de Barcelona*, n.º 6, 1995, p. 23; y MARESCA CABOT, J. C., «El arbitraje en Derecho administrativo», *Boletín del Tribunal Arbitral de Barcelona*, n.º 5, 1994 p. 32.

(33) Cfr. CALVO ORTEGA, R., «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Impuestos*, n.º 15-16, 2001 y «En defensa del arbitraje tributario», *Crónica tributaria*, n.º 100, 2001, pp. 153-166.

LGT. Así, en julio de 2001 el Instituto de Estudios Fiscales elaboró un *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* en el que, debido a las diferencias existentes entre los miembros de la comisión de expertos encargados del mismo, se identificaron hasta tres modelos posibles de arbitraje. Y en enero de 2003 una nueva comisión de expertos llevó a cabo un *Informe sobre el borrador de anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, en la que si bien se abandonaban los modelos propuestos en el primer informe mencionado, sí que se hacía, aunque tímidamente, una expresa referencia al arbitraje ante un órgano del Tribunal económico-administrativo correspondiente.

Si bien las medidas a este respecto tanto de uno como de otro informe fueron finalmente descartadas⁽³⁴⁾, lo cierto es que creemos adecuado reflejar, al menos someramente, los modelos procedimentales sugeridos por el informe del año 2001 pues pueden servir de base para algunas de las propuestas que con posterioridad formularemos.

Así las cosas, y en un esfuerzo de síntesis⁽³⁵⁾, se puede afirmar que el primer modelo de arbitraje sugerido por el informe era un arbi-

(34) A este respecto, se decía con cierta razón por DELGADO PACHECO que «la nueva Ley ha abandonado finalmente cualquier intento de introducir la transacción o el arbitraje en el mundo tributario, más allá de estas actas con acuerdo. El arbitraje tributario, con el precedente de la tasación pericial contradictoria frente a las comprobaciones de valor de la Administración, supondría la creación de órganos específicos, de composición mixta, es decir no constituidos exclusivamente por funcionarios públicos, llamados a resolver los litigios tributarios, bien antes de acceder éstos a la Jurisdicción o bien inclusive como alternativa a aquella, limitando los recursos o sus motivos frente a la decisión arbitral. Normalmente, este arbitraje aparece como una solución voluntaria para el contribuyente.

El arbitraje tributario tropieza con dos obstáculos muy importantes. En primer lugar, sería necesario concretar quiénes integrarían estos órganos mixtos y cuál sería su sistema de financiación. Como pone de relieve el propio arbitraje mercantil, el número de posibles árbitros es limitado y el arbitraje dista de ser un sistema barato. Por otra parte, la Hacienda Pública representa intereses generales que difícilmente encajan en una especie de sumisión obligatoria de la Administración a este arbitraje tributario.

Mientras tanto, debería cambiarse el papel de los Tribunales económico-administrativos, que podrían aspirar a tener un cierto carácter arbitral» (DELGADO PACHECO, A., «Visión crítica de las nuevas actas con acuerdo en la Ley General Tributaria», *Estrategia Financiera*, n.º 2007, junio de 2004, p. 74.

(35) Para un análisis de mayor calado véase, por una parte, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. «Derecho Tributario y Medios Alternativos de Solución de Controversias», *Anuario de la Fa-*

traje en Derecho y obligatorio, que se encargaba expresamente a especialistas en Derecho Tributario, postulándose, asimismo, que dichos especialistas, con carácter previo superasen unas pruebas públicas con las que acreditaran un conocimiento suficiente de Derecho Tributario y de aquellas materias que se considerasen presupuestos conexos a las normas tributarias.

Asimismo, restringía el objeto del procedimiento a situaciones tributarias que ofreciesen la menor complejidad y, en consecuencia, una verificación fácil, y dentro de ellas, se limitaban, asimismo, en algunos casos, las controversias a solucionar mediante arbitraje por razón de la cuantía.

De este modo, este primer procedimiento, se asemejaría en gran medida al arbitraje establecido en Estados Unidos en el seno del IRS y que ya vimos en otro capítulo de esta obra.

El segundo modelo que el informe proponía consistía en un arbitraje limitado a asuntos de pequeña cuantía en los que se abogaba por establecer un arbitraje en equidad, el cual se encomendaría a un sujeto que no fuera funcionario de la Administración proponiendo atribuir dichas funciones arbitrales al Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Finalmente, se sugirió un tercer modelo, que no establecía restricciones por razón de la cuantía, lo que llevó a que la doctrina lo considerase como el modelo más apto de entre los tres propuestos⁽³⁶⁾. A mayor abundamiento el propio informe es consciente de que resulta difícil limitar por razón de la cuantía el objeto del arbitraje pues «desde un punto de vista constitucional no se pueden imponer límites cuantitativos a esta forma de aplicar el ordenamiento. Se trata de una cuestión cualitativa. Es una forma de fijar la suma a pagar, en cuya aplicación “todos los ciudadanos deben de considerarse iguales ante la Ley”. Aplicar esta fórmula sólo a los

cultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, n.º 11, 2007, pp. 179-181; y por otra, VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 132 y ss. y pp. 158 y ss.

(36) Cfr. VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *op. cit.*, pp. 132 y 133.

menos dotados económicamente supone transformar la aplicación igual de la Ley a todos en un trato discriminatorio de perdón o trato bondadoso que no es conforme a derecho».

Como se ha anticipado, ninguno de los tres modelos fue finalmente implantado, pero ello no nos debe llevar a perder de vista que la voluminosa litigiosidad tributaria necesita hoy en día de nuevas respuestas y, por tanto, dichas propuestas constituyen un valioso precedente desde el que poder construir nuevas propuestas que se adapten a los nuevos tiempos.

Como consecuencia de todo lo anterior, parece que encontramos suficientes apoyos no sólo para defender la inclusión del arbitraje tributario como una vía de resolución de conflictos en el ámbito fiscal, sino que parece, además, razonable que presentemos una propuesta *de lege ferenda* en la que se tengan en cuenta aspectos de índole material y formal. A este respecto, el ámbito objetivo y material, entendido como las esferas y materias concretas donde tendría una óptima cabida de dicho método, así como el ámbito subjetivo, esto es, los árbitros como sujetos clave en la resolución de la controversia, han sido abordados en capítulos anteriores de esta obra, por lo que procede ahora que, haciendo uso de los precedentes existentes en Derecho comparado, los modelos doctrinales que se han propuesto con anterioridad incluso a través de informe referentes a la aprobación de la actual LGT, así como aplicando las previsiones contenidas en la LARB, en la medida en que puedan resultar aplicables, abordemos el ámbito formal del arbitraje tributario, tratando la sustanciación de las actuaciones arbitrales y proponiendo un procedimiento arbitral que se ajuste a las peculiaridades del Derecho Tributario.

3.2. LA SUSTANCIACIÓN DE LAS ACTUACIONES ARBITRALES

De cara a implantar un arbitraje tributario, no creemos que resulte necesario «inventar la rueda» en lo que al ámbito procedimental se refiere. En este sentido, las únicas premisas que debemos tener presentes son básicamente las siguientes:

1. Salvo que por ley se estableciera otra cosa, la LARB señala en su exposición de motivos que pretende ser una ley general, aplicable, por tanto, íntegramente a todos los arbitrajes que no tengan una regulación especial; pero también supletoriamente a los arbitrajes que la tengan, salvo en lo que sus especialidades se opongan a lo previsto en la propia LARB o salvo que alguna norma legal disponga expresamente su inaplicabilidad. En igual sentido se manifiesta, su art. 1.3 a cuyo tenor «esta ley será de aplicación supletoria a los arbitrajes previstos en otras leyes».
2. El arbitraje tributario no puede ser un recurso adicional a los ya existentes en sede administrativa. Así, debe plantearse como alternativa a las distintas instancias que existen para la revisión de actos tributarios, a saber, reclamaciones económico-administrativas y recurso contencioso-administrativo. De lo contrario, se estaría dilatando aún más la resolución de la controversia, que es lo contrario de lo que se pretende.

En este sentido, el planteamiento de la cuestión ante el Consejo de Defensa del Contribuyente para los asuntos de menor cuantía se postularía como una vía potestativa a las que existen actualmente. Adicionalmente, la opción por esta vía arbitral debería excluir la posibilidad de plantear, respecto al mismo acto que suscitó la cuestión litigiosa, recurso de reposición previo al económico-administrativo y reclamación económico-administrativa.

De igual modo, y reforzando el carácter alternativo de la medida, el planteamiento de la cuestión arbitral ante los Tribunales arbitrales colegiados sería potestativa y alternativa no sólo a la vía económico-administrativa, sino también, y ello coadyuvará a mitigar la carga de trabajo de jueces y magistrados, alternativa a la vía jurisdiccional. En consecuencia, su planteamiento excluirá la posibilidad de recurrir, simultánea o posteriormente, a los tribunales económico-administrativos o el planteamiento del recurso contencioso-administrativo.

3. Como ya se ha expuesto al tratar la figura de los árbitros, dado que nuestra propuesta tiene por objeto implementar el arbitraje tributario como un procedimiento administrativo alternativo a las reclama-

ciones ante los tribunales económico-administrativos y, en su caso, del recurso contencioso-administrativo, parece razonable eliminar la autonomía privada caracterizadora de los arbitrajes mercantiles y en virtud de la cual casi todo el arbitraje se puede regular mediante acuerdo de las partes, sustituyéndola por un procedimiento de carácter reglado e imperativo para las partes que podría inspirarse en las previsiones sobre la revisión de los actos en vía administrativa que se regula en la LGT (en el capítulo de conclusiones y propuestas de *lege ferenda* se recoge incluso una propuesta normativa para su regulación en la LGT), junto con las disposiciones en desarrollo de dicha Ley que regularía el Reglamento General de Revisión.

Ahora bien, el hecho de que se deba excluir la autonomía privada, no implica que no pueda acudir a la LARB para configurar la sustanciación de las actuaciones arbitrales, o mejor dicho, a cómo la *praxis* ha ido configurando los procedimientos arbitrales, habiendo devenido habitual hacer uso de unos procedimientos estándar que, aún con matices, puedan implementarse para un arbitraje tributario.

4. Finalmente, creemos que el arbitraje en materia tributaria tiene que ser sólo de Derecho, sin que pueda ser de equidad. En este sentido, compartimos el razonamiento expuesto por el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* de julio de 2001 al explicar uno de los modelos propuestos cuando manifestaba en su página 228 que «hay que tener en cuenta que el tributo es una obligación legal, lo que lleva a la conclusión de que todos los supuestos de conflicto tienen que ser resueltos conforme a Derecho. Por otra parte, la equidad ya juega en el Derecho Tributario a través de otras técnicas (régimen simplificado, estimación objetiva, declaración simplificada, etc.), es decir, a través de la aplicación de los principios de proporcionalidad y buena fe. Las técnicas y los principios citados garantizan ya una cierta equidad».

Como consecuencia de lo anterior, el procedimiento arbitral debería constar al menos de las siguientes fases:

1. Una solicitud inicial por escrito manifestando la voluntad del contribuyente de recurrir al arbitraje y de someterse a

los órganos de arbitraje tributario. A este respecto, estarían legitimados para solicitar la intervención de los órganos arbitrales tributarios los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Así, en dicho escrito de iniciación, cuyo contenido habría de determinarse reglamentariamente, el contribuyente debería, como mínimo, exponer las alegaciones en las que fundase su derecho, aportar aquellas pruebas que estimase oportunas, proponer la práctica de las mismas para la celebración posterior de la audiencia y adjuntar copia acreditativa de la tasa de arbitraje —siempre que no pudiera acogerse a su exención⁽³⁷⁾—, cuya implantación sugerimos y cuya cuantía —que estaría íntegramente destinada a financiar los gastos de funcionamiento de los órganos arbitrales tributarios— así como los supuestos de exención y bonificación deberían ser objeto de regulación legal.

En nuestra opinión, y al igual que ocurre con la iniciación de las reclamaciones económico-administrativas ex art. 235 de la LGT, la solicitud de arbitraje se debería presentar en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquél en que se produjesen los efectos del silencio administrativo o desde el día siguiente a aquél en que quedase constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

(37) Aunque la Ley de arbitraje de 2003 no hace referencia al derecho a la asistencia jurídica gratuita, entendemos que en orden a la aplicación del art. 119 CE, así como a los arts. 1-8 de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, aquellos ciudadanos que se encuentren comprendidos en las circunstancias a que se refiere el art. 3.1 y a las personas jurídicas comprendidas en el art. 3.6 podrían acogerse a la exención de dicha tasa de arbitraje. Nótese que de acuerdo al art. 119 CE, «la justicia será gratuita cuando así lo disponga la ley y, en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar».

En igual sentido, la presentación de la solicitud debería de producir los efectos, respecto a la suspensión del acto cuestionado, que se derivasen de la aplicación del art. 233 de la LGT.

Asimismo, únicamente se podría hacer uso de la figura del arbitraje tributario para tratar las materias que se han señalado en capítulos anteriores⁽³⁸⁾ y frente a los actos y actuaciones administrativas susceptibles de ser recurridos ante los tribunales económico-administrativos —y como alternativa a los mismos—, vedándose el mismo para los actos que impongan sanciones, así como los actos de gestión, inspección y recaudación de las Administraciones Locales.

2. De igual modo, la Administración Tributaria que hubiera emitido la resolución o implementado el acto generador de la controversia, debería, en su escrito de contestación, además de exponer cuantas alegaciones estimase oportunas para defender la validez de la resolución, aportar también, por un lado, y con carácter previo una copia del expediente administrativo y, por otro lado, aquellas pruebas en las que fundar su resolución.
3. A continuación, y en aras a preservar los principios de contradicción y de audiencia, se convocaría por el órgano de arbitraje tributario una audiencia que tendría lugar ante el árbitro o árbitros.

En este sentido, adviértase que la forma más habitual para implementar las actuaciones arbitrales suele ser la de celebrar una audiencia. En efecto, el art. 30 de la LARB, indica que salvo acuerdo en contrario de las partes, los árbitros decidirán si han de celebrarse audiencias para la presentación de alegaciones, la práctica de pruebas —que constituye el

(38) En síntesis, la esfera pública donde tendría cabida el arbitraje será en aquellos supuestos donde existe discrecionalidad técnica en el que hay margen para la apreciación administrativa. Por el contrario, los actos reglados de la Administración —en los que podemos incluir los elementos de la obligación tributaria determinación reglada— constituyen materia vedada a fórmulas transaccionales sobre la base del principio de legalidad que gobierna la materia tributaria.

núcleo central del procedimiento arbitral como luego veremos— y la emisión de conclusiones, o si las actuaciones se sustanciarán solamente por escrito. No obstante, a menos que las partes hubiesen convenido que no se celebrasen audiencias, los árbitros las señalarían, en la fase apropiada de las actuaciones, si cualquiera de las partes lo solicitara.

Como se observa, se puede optar por la forma escrita o por la celebración de audiencias, siendo la práctica más generalizada en España, que la audiencia se convoque para la práctica de prueba testifical y pericial (ratificación de dictamen pericial y preguntas sobre el mismo), siendo por escrito la fase inicial de alegaciones y la fase final de conclusiones (ésta última dependiendo de la complejidad y cuantía del arbitraje)⁽³⁹⁾.

Siendo lo anterior así, creemos que esta práctica en sede mercantil es perfectamente extrapolable a un procedimiento arbitral tributario, pues si bien es cierto que en sede administrativa y contencioso-administrativa, especialmente en los procedimientos ordinarios, hay una clara preferencia por los procedimientos escritos, no es menos cierto que, en sede jurisdiccional los procedimientos abreviados se caracterizan por su oralidad y que en los procedimientos ordinarios, la práctica de la prueba testifical así como la pericial se realizan de forma oral en sala (o en los despachos del juez) y después se da traslado por plazo de diez días a las partes para que formulen conclusiones ex art. 64 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (en adelante, la «LJCA»).

4. En este mismo sentido, en sede arbitral se puede proceder de igual manera, concediendo también un plazo posterior de conclusiones finales como acto de cierre de las actuaciones de las partes ante el árbitro antes de la emisión del laudo.

En cualquier caso, de entre todas ellas, y debida a su importancia, prestaremos especial atención a continuación a la fase o periodo de prueba.

(39) Cfr. SÁNCHEZ-PEDREÑO KENNAIRD, A., *op. cit.*, p. 109.

3.3. EL PERIODO DE PRUEBA

La prueba constituye una fase esencial del proceso en la que el árbitro o árbitros deben formar su convicción sobre la veracidad de las alegaciones vertidas por las partes en el proceso. La prueba es, por tanto, la demostración de la existencia de un hecho o de la verdad de una afirmación, tratando de obtener la convicción racional del tercero neutral respecto a un dato determinado⁽⁴⁰⁾.

A semejanza y como consecuencia del principio de aportación de parte que rige en los procesos civiles y contencioso-administrativos, en el arbitraje también son los litigantes quienes deben introducir los hechos y la prueba sobre esos hechos necesitados de prueba, teniendo tal carácter aquellos hechos controvertidos en los que exista discusión entre las partes. La carga de la prueba recae principalmente sobre las partes, valiéndose de los medios de prueba previstos legalmente, si bien, el árbitro puede acordar de oficio alguno de estos medios de prueba, especialmente el nombramiento de peritos para que dictaminen sobre materias concretas.

La LARB, diseñada esencialmente para lidiar con controversias de índole civil y/o mercantil —conflictos de Derecho privado, en definitiva—, establece un contenido ciertamente escaso en materia de prueba toda vez que cede a la voluntad de las partes (al acuerdo de las mismas tal y como rezan la mayoría de los preceptos de la misma dado su carácter dispositivo) la organización del procedimiento arbitral.

En efecto, la LARB no ha puesto énfasis en la regulación de las normas de prueba y se ha limitado a señalar un par de reglas, la primera referida a la prueba pericial y la segunda referida a la intervención jurisdiccional en materia de práctica de la prueba. Fuera de estos casos, no hay ninguna otra regla probatoria, de manera que cuestiones de gran importancia, tales como la regulación de los criterios para fijar el régimen de admisibilidad de las pruebas, incluyendo su pertinencia y utilidad, la práctica de la prue-

(40) GONZÁLEZ PILLADO, E. e IGLESIAS CANLE, I., «La prueba pericial en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil», *Revista Xurídica Galega*, n.º 27, 2000, pp. 307-344. *Vid.* asimismo, CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., *Derecho Procesal Civil*, Madrid, 1996, pp. 199 y ss.; y GÓMEZ COLOMER, J. L., *El nuevo proceso civil (Ley 1/2000)*, Valencia, 2000, pp. 253-254.

ba (que puede ser incluso ordenada de oficio) y la valoración de la misma deben ser decididas de algún modo⁽⁴¹⁾.

Por tanto, y respetando los principios básicos de igualdad, audiencia y contradicción ex art. 24 de la LARB, las partes gozan de absoluta libertad para fijar el régimen probatorio de común acuerdo, estableciendo únicamente, como luego veremos, algunas reglas sobre la prueba pericial dada su especial importancia. En efecto, la propia exposición de motivos de la LARB señala claramente que «la fase probatoria del arbitraje está también presidida por la máxima libertad de las partes y de los árbitros —siempre que se respeten el derecho de defensa y el principio de igualdad— y por la máxima flexibilidad».

Por otra parte, se ha de tener en cuenta que en los arbitrajes de Derecho privado, en defecto de acuerdo entre las partes, no resultan de aplicación obligatoria los preceptos establecidos en la LEC relativos a tipos de pruebas, orden y reglas de práctica de las mismas, reglas de valoración ni las relativas a presunciones⁽⁴²⁾. Ello no impide, sin embargo, que los árbitros, haciendo uso de su facultad de dirigir el procedimiento del modo que consideren apropiado, a falta de acuerdo entre las partes, puedan decidir sobre la admisibilidad de las pruebas, pertinencia y utilidad de las mismas, sobre su práctica, incluso de oficio, y sobre su valoración, como estimen oportuno lo que en la mayoría de las veces les llevará a aplicar por analogía los preceptos de la LEC.

Ahora bien, no se debe perder de vista que, en nuestro caso, no estamos tratando con materias de Derecho privado, sino que, y no nos cansaremos de repetirlo, nos encontramos en el ámbito del Derecho Administrativo, en general, y del Derecho Tributario, en particular, por lo que, en nuestra opinión, deben modularse en consecuencia algunas de las especificaciones contenidas a este respecto por la LARB.

(41) GUZMÁN FLUJA, V., «Artículo 25. Determinación del procedimiento» en VV.AA, *Comentarios a la Ley...*, op. cit., p. 1176.

(42) A este respecto, resultan paradigmáticas la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 27 de junio de 2008 y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 15 de marzo de 2012.

Así, en primer lugar, creemos que en una materia tan sensible como es la tributaria no parece lógico que quede al libre acuerdo de las partes la fijación del procedimiento probatorio. No parecería, por el contrario, descabellado el permitir que fuesen los árbitros quienes fijasen el *iter* procedimental en materia de prueba siempre y cuando respetaran los ya mencionados principios de igualdad, audiencia y contradicción. Sin embargo, y como ya anticipamos, tampoco nos parece lo más razonable si el arbitraje se va a introducir como un procedimiento administrativo alternativo a las reclamaciones ante los tribunales económico-administrativos, resultando, por ende, más adecuado establecer una fase probatoria de carácter reglado e imperativo con unas reglas claras que pueden inspirarse en el procedimiento previsto para las reclamaciones económico-administrativas en los arts. 235 y 236 de la LGT, todo ello, en consonancia con lo dispuesto para este mismo tipo de reclamaciones en el art. 57 del Reglamento de Revisión, respetando, en todo caso lo dispuesto en los arts. 80 y 81 de la LRJAP y PAC referentes a los medios, periodo y práctica de las pruebas, e incluso aceptando supletoriamente la regulación contenida en materia de prueba en la LEC, en sus arts. 281 y ss. En este sentido, adviértase que la aplicación de la LEC en materia probatoria en la jurisdicción contencioso-administrativa es obligatoria pues la LJCA, en su art. 60.4 establece que ante esa jurisdicción «la prueba se desarrollará con arreglo a las normas generales establecidas para el proceso civil».

Así las cosas, y al igual que ocurre en todos los sistemas heterocompositivos, la solicitud de la práctica de las pruebas puede llevarse a cabo de dos formas, a saber:

1. Práctica probatoria a instancia de parte: en estos casos, parece lógico que en el escrito de iniciación del procedimiento, esto es, en la solicitud de arbitraje formalizada por el contribuyente, además de contenerse las alegaciones en las que fundar su derecho, se aporten aquellas pruebas que estime oportunas y proponga la práctica de las mismas para la celebración posterior de la audiencia⁽⁴³⁾.

(43) No compartimos la opinión de ESCURA, P., al afirmar que la proposición de peritos por las partes puede resultar inoportuna, pues siendo el árbitro perito no es que el medio de prueba o la necesidad probatoria planteada sea inútil, sino que se muestra innecesario contar con un experto diferente del propio árbitro; cfr. «La prueba pericial en el proceso arbitral», *Tribuna Arbitral de Barcelona*, Boletín n.º 9, p. 9.

De igual modo, la Administración Tributaria que ha emitido la resolución que ha generado la controversia, deberá, en su escrito de contestación, además de exponer cuantas alegaciones estime oportunas para defender la validez de la misma, aportar también, por un lado, y con carácter previo una copia del expediente administrativo y, por otro lado, aquellas pruebas en las que fundar su resolución y cuya práctica se llevará a cabo en la audiencia que tenga lugar ante el árbitro o árbitros.

Ello no obstante, no debería de descartarse la posibilidad, contemplada en varios reglamentos institucionales para el arbitraje mercantil, de que los árbitros concedan un plazo breve después del último escrito para solicitar la admisión de pruebas adicionales⁽⁴⁴⁾.

De entre los distintos medios de prueba a hacer uso por las partes, a excepción de la prueba pericial, nada se menciona en la LARB. Ahora bien, en la práctica, y este criterio es en nuestra opinión plenamente válido para un arbitraje tributario, las pruebas son similares, sino idénticas a las practicadas en sede jurisdiccional. Así, y de acuerdo con lo señalado con el art. 299.1 de la LEC, los medios de prueba de que se podrá hacer uso son:

- a) Interrogatorio de las partes.
- b) Documentos públicos.
- c) Documentos privados.
- d) Dictamen de peritos.
- e) Reconocimiento judicial, que en este caso, habría que red denominar como reconocimiento arbitral.
- f) E interrogatorio de testigos.

De igual modo, se admiten los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permiten

(44) A este respecto, *vid.* el art. 29.1 del Reglamento de la Corte de Arbitraje de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid y el art. 21.2 del Reglamento de la Corte Civil y Mercantil de Arbitraje.

archivar y conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase, relevantes para el proceso (art. 299.2 de la LEC).

Y finalmente, se admite cualquier otro medio de prueba a través del cual pueda obtenerse certeza sobre hechos relevantes, adoptando las medidas que en cada caso resulten necesarias (art. 299.3 de la LEC).

Planteadas las pruebas por las partes, y de manera similar a lo prevista por el art. 25.2 de la LARB (si bien es cierto que para los casos de que no exista acuerdo), se debe reconocer a los árbitros su potestad para decidir sobre la *admisibilidad*, pertinencia y utilidad de las pruebas, sobre su práctica y sobre su valoración. De manera que, como se ha señalado con acierto por la doctrina, la posición del árbitro respecto del procedimiento, admisión de las pruebas, aplicación del principio de a quién incumbe en cada supuesto la carga de la prueba y valoración de las pruebas practicadas, debe de ser plenamente análoga de la que ostenta un juez si el caso se ventila en el seno del procedimiento judicial correspondiente⁽⁴⁵⁾.

En consecuencia, una vez concluido el plazo correspondiente para solicitar la inclusión de pruebas, los árbitros determinan la admisibilidad y pertinencia de las mismas.

A estos efectos, pueden servir como pauta los criterios fijados en el art. 283 de la LEC sobre impertinencia o inutilidad de la actividad probatoria, y a cuyo tenor: «1. No deberá admitirse ninguna prueba que, por no guardar relación con lo que sea objeto del proceso, haya de considerarse impertinente.

2. Tampoco deben admitirse, por inútiles, aquellas pruebas que, según reglas y criterios razonables y seguros, en ningún caso puedan contribuir a esclarecer los hechos controvertidos.
3. Nunca se admitirá como prueba cualquier actividad prohibida por la ley».

(45) ALZAGA VILLAAMIL, O., «Artículo 25. Determinación del procedimiento», en VV.AA., *Comentarios a la nueva Ley...*, op. cit., p. 390.

También pueden resultar como guía de actuación, y adaptándolos según sea necesario a un arbitraje referente a Derecho público, los contenidos del artículo 9 sobre admisibilidad y valoración de la prueba de las Reglas de la *International Bar Association* sobre práctica de prueba en el arbitraje internacional. Así, dicho artículo reza lo siguiente:

“1. El Tribunal Arbitral determinará la admisibilidad, relevancia, importancia y peso específico de las pruebas.

2. El Tribunal Arbitral deberá, a instancia de parte o de oficio, excluir de las pruebas o solicitud de presentación de pruebas cualquier documento, declaración, testimonio oral o inspección por cualquiera de las siguientes razones:

- a. falta de relevancia o importancia suficiente;
- b. impedimento o privilegio legal según las normas legales o éticas establecidas como aplicables por el Tribunal Arbitral;
- c. carga irrazonable para producir las pruebas solicitadas;
- d. pérdida o destrucción de un documento que haya sido razonablemente acreditada;
- e. motivos de confidencialidad comercial o técnica que el Tribunal Arbitral considere de peso suficiente;
- f. razones de especial sensibilidad política o institucional (incluyendo pruebas que hayan sido clasificadas como secretas por parte de un gobierno o de una institución internacional pública) que el Tribunal Arbitral considere de peso suficiente; o
- g. consideraciones de justicia o igualdad entre las Partes que el Tribunal Arbitral considere de peso suficiente”.

Finalmente, también puede resultar de gran ayuda como pauta de actuación lo dispuesto en el art. 57.1 del Reglamento de Revisión referente a la denegación de pruebas en sede de reclamación económico-administrativa y a cuyo tenor «el tribunal podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, sin perjuicio de lo

que decida en la resolución que ponga término a ésta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente».

Ahora bien, como acertadamente se ha señalado, con el fin de respetar el principio de audiencia, es recomendable que los árbitros de forma previa decidan negativamente sobre la admisibilidad de pruebas, soliciten que se justifique la razón de la práctica de la prueba a quien la solicita y el fundamento de la oposición por la contraparte sobre su admisión⁽⁴⁶⁾. De igual modo, la resolución denegando alguna prueba debe de estar adecuadamente motivada, y la misma sólo podrá dar lugar a la nulidad del laudo cuando sea absurda, ilógica o atente a los principios esenciales de audiencia, contradicción e igualdad entre las partes (Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 9 de febrero de 1998).

2. Práctica probatoria de oficio: en todo procedimiento heterocompositivo, ya sea judicial o arbitral, resulta fundamental que, a modo de complemento de las pruebas solicitadas por las partes, pueda el tercero neutral proponer de oficio la práctica de pruebas adicionales.

En este sentido, la LARB en su art. 25.2, al facultar al árbitro a dirigir el arbitraje en el modo que estime oportuno (cuando no lo hayan pactado las partes), le confiere, a su vez, la práctica, incluso de oficio, de las pruebas que considere relevantes.

De hecho, recuérdese que entre la escasa normativa que la LARB contiene en materia de prueba, sí que habilita en su art. 32 a los árbitros para nombrar, tanto a instancia de parte, como, lo que es más importante a estos efectos, de oficio, a uno o más peritos para que dictaminen sobre materias concretas pudiendo, además, requerir a cualquiera de las partes para que facilite al perito toda la información pertinente, le presente para su inspección todos los documentos u objetos pertinentes o le proporcione acceso a ellos.

(46) Cfr. SÁNCHEZ-PEDREÑO KENNAIRD, A., *op. cit.*, p. 103.

Si ello es así en el arbitraje mercantil, con mayor razón debe admitirse la práctica probatoria de oficio en un arbitraje tributario con el que se pretenden tutelar intereses tanto de Derecho público como de Derecho privado.

Por otra parte, aunque directamente relacionado con la práctica de oficio de pruebas, debe advertirse que de entre los distintos medios de prueba que se pueden utilizar en un procedimiento arbitral cobra vital importancia el de la *prueba pericial*.

La prueba pericial o dictamen de peritos es un medio de prueba en virtud del cual una persona con conocimientos especializados o técnicos que el órgano arbitral no tiene, pero ajena al proceso, los aporta al mismo para que el árbitro o árbitros pueda valorar mejor la naturaleza de los elementos o hechos de prueba, sin olvidar que esa prueba debe referirse precisamente a conceptos, juicios y máximas de experiencia propias de un saber especializado.

Por tanto, la función del perito es precisamente ésta, la de aportar dichos conocimientos en razón fundamental a la circunstancia de que por su profesión, por su pericia o por su experiencia, esté en posesión de tales elementos de conocimiento que precise el órgano arbitral para poder resolver o apreciar los hechos o algún hecho de influencia en el pleito⁽⁴⁷⁾.

El fundamento pues de la intervención de los peritos en el proceso no es otro que la necesidad surgida en el mismo de unos conocimientos especializados que el árbitro precisa para llevar a cabo su función y esta necesidad es la que concreta la función y el objeto de su intervención en el proceso, articulándose por medio de la prueba pericial.

Debemos considerar, no obstante, que estamos ante un particular medio de prueba puesto que, además de la función probatoria que el perito debe desempeñar en el proceso cuando actúa sobre los hechos, subsumiéndolos en las máximas de experiencia que él incorpora, en otras ocasiones el perito proporciona simplemente

(47) Cfr. GONZÁLEZ PILLADO, E. e IGLESIAS CANLE, I., *op. cit.*, pp. 309-310.

estas máximas de experiencia, supliendo la falta de conocimientos especializados del árbitro, supuesto en el cual actúa como un mero auxiliar del mismo sin cumplir estrictamente la finalidad probatoria⁽⁴⁸⁾.

Sea como fuere, la prueba pericial en el arbitraje puede llegar a adquirir una gran importancia, por la razón de que, en la práctica, esta opción procesal se utiliza para resolver controversias que requieren un cierto grado de especialización que, de no tenerlo el órgano decisor, debe aportarse desde fuera. Siendo ésta una de las ventajas principales del arbitraje, no extraña que el legislador haya dedicado su atención únicamente al desarrollo de este medio de prueba⁽⁴⁹⁾.

Y es que tal es su importancia, en efecto, que conviene insistir en que es de las pocas cuestiones que la LARB regula del procedimiento arbitral tal y como reconoce su exposición de motivos cuando señala que «la ley establece únicamente normas sobre la prueba pericial, de singular importancia en el arbitraje contemporáneo, aplicables en defecto de voluntad de las partes. Estas normas están encaminadas a permitir tanto los dictámenes emitidos por peritos designados directamente por las partes como los emitidos por peritos designados, de oficio o a instancia de parte, por los árbitros, y a garantizar la debida contradicción respecto de la pericia».

En efecto, el art. 32 de la LARB, después de reconocer una vez más la autonomía privada de las partes, establece una serie de normas en defecto de pacto relativas al nombramiento de peritos por los árbitros y que pueden resumirse en los siguientes términos:

1. Nombramiento: los árbitros podrán nombrar, de oficio o a instancia de parte, uno o más peritos para que dictaminen sobre materias concretas y requerir a cualquiera de las partes

(48) Cfr. GARCÍANDÍA GONZÁLEZ, P. M., *La peritación como medio de prueba en el proceso civil español*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1999, pp. 183 y ss., y pp. 225-227.

(49) Cfr. MARTÍNEZ GARCÍA, E., «Artículo 32. Nombramiento de peritos por los árbitros» en VV.AA, *Comentarios a la Ley...*, op. cit., p. 1347.

para que facilite al perito toda la información pertinente, le presente para su inspección todos los documentos u objetos pertinentes o le proporcione acceso a ellos.

2. Ratificación del informe: cuando una parte lo solicite o cuando los árbitros lo consideren necesario, todo perito, después de la presentación de su dictamen, deberá participar en una audiencia en la que los árbitros y las partes, por sí o asistidas de peritos, podrán interrogarle.
3. Perito de parte: de igual modo, se reconoce a las partes la facultad de aportar dictámenes periciales por peritos libremente designados por ellos, debiendo dichos peritos estar también disponibles para ratificar su dictamen y ser interrogados a petición de parte o de los árbitros.

Ahora bien, los problemas pueden surgir con la posible aportación al proceso de dictámenes contradictorios, al permitirse a las partes aportar al proceso informes de peritos designados por ellas mismas. En estos casos, el órgano arbitral deberá ponderar:

- a) La coherencia lógica de la argumentación desarrollada en el dictamen, así como la vertida en el acto de ratificación por parte del autor del dictamen.
- b) El método científico utilizado por el perito.
- c) Las operaciones periciales llevadas a cabo por los peritos, así como los medios e instrumentos utilizados.
- d) Y la autoridad científica del perito, así como su mayor objetividad e imparcialidad⁽⁵⁰⁾.

Ello no obstante, si bien dicho art. 32 de la LARB nada señala al respecto de la independencia y objetividad de los peritos, resulta obvio que será necesario tener en cuenta lo dispuesto en el art. 335.2 de la LEC y a cuyo tenor «al emitir el dictamen, todo

(50) Cfr. GONZÁLEZ PILLADO, E. e IGLESIAS CANLE, I., *op. cit.*, p. 344.

perito deberá manifestar, bajo juramento o promesa de decir verdad, que ha actuado y, en su caso, actuará con la mayor objetividad posible, tomando en consideración tanto lo que pueda favorecer como lo que sea susceptible de causar perjuicio a cualquiera de las partes, y que conoce las sanciones penales en las que podría incurrir si incumpliere su deber como perito».

Es decir, que el perito debe ser independiente y objetivo, por lo que no debe tener ningún tipo de relación con las partes o sus representaciones letradas que pudieran tachar su independencia y objetividad. En esta obligación —se ha dicho con acierto— no hay distinción posible entre el ámbito jurisdiccional y el arbitral y las consecuencias de su incumplimiento para el perito —y para las partes— son las mismas⁽⁵¹⁾.

Pues bien, a la luz de lo expuesto creemos que un planteamiento de este tipo en materia de prueba pericial es perfectamente plausible, si bien es cierto que también sería recomendable que en materia de comprobación de valores se hiciera uso, aunque fuera por referencia, de las previsiones sobre tasación pericial contradictoria contenidas en los arts. 134 y 135 de la LGT.

Finalmente, conviene que nos refiramos, siquiera sucintamente, a la valoración de las pruebas por parte de los árbitros. Así, y como ya hemos visto, en sede de arbitraje mercantil, a falta de acuerdo, la potestad de los árbitros comprende, entre otras, la de la valoración de la prueba.

En sede de un arbitraje tributario también parece lógico que los órganos arbitrales ostenten dicha facultad. De este modo, la valoración de la prueba por parte de los árbitros debe llevarse a cabo respetando el conocido principio general de atender a las reglas de la sana crítica (principio recogido por ejemplo, en el art. 348 de la LEC para la valoración de la prueba pericial y en el art. 376 del mismo cuerpo legal sobre declaración de

(51) Cfr. GONZÁLEZ SORIA, J. «Artículo 32. Nombramiento de peritos por los árbitros», en VV.AA., *Comentarios a la nueva Ley...*, op. cit., pp. 462-463.

testigos). Afortunadamente, y aún constituyendo dicho principio un concepto jurídico indeterminado, la jurisprudencia lo ha ido dotando poco a poco de contenido, resultando hoy en día bastante claro cuál debe de ser el mismo.

Así, para la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 25 de abril de 2008 las reglas de la sana crítica «no están codificadas y han de ser entendidas como las más elementales directrices de la lógica humana, que se entenderán infringidas cuando se extraigan conclusiones absurdas o ilógicas».

De igual modo, según afirma el Tribunal Supremo, como principio general, la prueba de peritos es libre, no tasada y valorable por el juzgador según su prudente criterio. Tan sólo puede impugnarse la valoración realizada, si la misma es contraria en sus conclusiones a la racionalidad o conculca «las más elementales directrices de la lógica».

En conclusión, y a la luz de todo lo expuesto, se puede afirmar sin temor que es recomendable llevar a cabo una reforma legislativa ambiciosa en los términos sugeridos hasta ahora y que conlleve la inclusión expresa del arbitraje como procedimiento alternativo para la resolución de conflictos tributarios en la LGT, debiendo modificarse, asimismo y en consonancia, el Reglamento de Revisión en el que incluir el desarrollo reglamentario de esta nueva figura.

4. LA FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ARBITRAL CON ESPECIAL REFERENCIA A LA EMISIÓN DEL LAUDO

4.1. PLANTEAMIENTO

El laudo constituye un acto jurídico resolutorio emitido por uno o varios árbitros y por el que las partes se adhieren a un convenio arbitral en cuanto a los efectos y responsabilidades⁽⁵²⁾. Nótese que si se pretende

(52) Como apunta YAÑEZ VELASCO, R., en puridad se trata más bien del resultado de una fórmula de mediación y que pretende evitar precisamente una solución impuesta, considerando que es siempre más beneficiosa para las partes la solución alcanzada de consenso, que la

acudiendo al arbitraje obtener una mayor celeridad en la resolución de las controversias sería conveniente que el laudo se dictara de forma ágil siendo partidarios de que la futura Ley que incorporase en nuestro ordenamiento tributario la figura del arbitraje, fije como plazo máximo el de tres meses desde la presentación de la solicitud produciendo además efectos de cosa juzgada⁽⁵³⁾. Asimismo, y de acuerdo con el art. 37 LARB cabrá la posibilidad de que el laudo contenga un voto particular en virtud del cual los árbitros expresen su parecer discrepante dejando constancia de su voto a favor o en contra de la decisión mayoritaria. Nótese que esta circunstancia puede ser tenida en cuenta por cualquiera de las partes para justificar un eventual motivo de anulación del laudo⁽⁵⁴⁾. Por último, y de conformidad con el art. 39 LARB existen tres supuestos en los que las partes pueden instar al árbitro unipersonal u órgano colegiado a que el laudo sea corregido, aclarado o complementado⁽⁵⁵⁾, si bien entendemos que el árbitro de acometerla habrá de hacerlo con extraordinaria prudencia para evitar acciones de anulación del laudo.

impuesta heterocompositivamente por un tercero; cfr. *Comentarios a la Ley del arbitraje*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 1162 y 1163.

- (53) El Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT, Ministerio de Hacienda, 2001, p. 232, fijó incluso el plazo de resolución en *cuarenta y cinco días*. Por su parte, VICENTE ARCHE, P., es también partidaria de recortar los plazos para la emisión del laudo, sin embargo, lo establece en un plazo de *seis meses*; cfr. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 198.
- (54) Tal vez esto explica que el CGPJ en su Informe sobre el «Anteproyecto de la Ley de arbitraje» emitido el 23 de septiembre de 2003 se mostrara contrario a la inclusión de este precepto.
- (55) En todo caso, no debe perderse de vista siguiendo a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 24 de septiembre de 2002 que siendo el objeto de la aclaración del laudo arbitral (al igual que sucede con la aclaración de las resoluciones judiciales) muy reducido, solo cabe corregir, es decir, rectificar mejorándolo en el sentido de perfeccionar lo imperfecto, pero sólo para evitar alguno de los siguientes errores o equivocaciones: de cálculo o numérico, de copia, tipográfico o mecanográfico y similar (lo que abre la relación que deja de tener carácter exhaustivo pero no concede patente de corso para rectificar cualquier error ya que la semejanza o analogía debe predicarse de los anteriores errores reseñados por lo que debe quedar reducida a errores en nombres, apellidos, domicilios, o parentescos o indicar demandante a quien es demandado. También cabe aclarar, es decir, poner en claro y nítido lo inteligible lo que no lo era o estaba, dar luz a lo que parece o se presenta oscuro. Y por último, cabe suplir alguna omisión en el sentido de añadir la falta de algo que pudo y debió estar y se ha olvidado (...)).

4.2. LAUDO POR ACUERDO DE LAS PARTES

El art. 36 LARB regula la posibilidad de que las partes lleguen a un acuerdo sobre el fondo en el transcurso del proceso arbitral, acuerdo que implica una solución al conflicto jurídico planteado y que se trasladará directamente en una resolución que revestirá la forma de laudo arbitral⁽⁵⁶⁾. Nótese que el citado precepto reconoce la eficacia del laudo arbitral consensuado, de modo que goza de los mismos efectos que el laudo arbitral en contradicción. En el supuesto de discrepancia de criterio en los casos de órganos colegiados la decisión deberá ser tomada por mayoría y en el que el Presidente goza de un voto de calidad en caso de empate (teniendo relevancia para supuestos de órganos colegiados formados por números pares).

En todo caso, dicho acuerdo para ser admitido por el árbitro deberá respetar los arts. 6 del Código Civil (en adelante, Cc) y 19.1 de la LEC, a saber:

- Se excluyen aquellos acuerdos que sean contrarios a la Ley.
- Se excluyen aquellos acuerdos que atenten contra el interés general; y,
- Se excluyen asimismo, aquellos acuerdos que se adopten en perjuicio de terceros.

4.3. LA IMPUGNACIÓN SOBRE LA VALIDEZ DEL LAUDO

4.3.1. PLANTEAMIENTO

Desde un punto de vista procesal, los arts. 40-43 LARB distinguen entre el laudo definitivo y el laudo firme. Nótese que el carácter definitivo permitirá la interposición de la acción de la anulación, mientras que el laudo de carácter firme comportaría ya la inatacabilidad del mismo por cuestiones de fondo salvo que conforme a la LEC existan motivos para su revisión.

(56) En particular, el citado art. 36 LARB dispone:

1. Si durante las actuaciones arbitrales las partes llegan a un acuerdo que ponga fin total o parcialmente a la controversia, los árbitros darán por terminadas las actuaciones con respecto a los puntos acordados y, si ambas partes lo solicitan y los árbitros no aprecian motivo para oponerse, harán constar ese acuerdo en forma de laudo en los términos convenidos por las partes.
2. El laudo se dictará con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente y tendrá la misma eficacia que cualquier otro laudo dictado sobre el fondo del litigio».

No debe perderse de vista que una vez que se dicta el laudo, éste produce efectos de cosa juzgada con lo que ya no cabe su impugnación salvo que se demuestre la existencia de vicios que cuestionan su validez.

Así las cosas, el art. 40 LARB dispone que «contra un laudo definitivo podrá ejercitarse la acción de anulación». Dicha acción habrá de plantearse ya en sede judicial (no administrativa). En esta línea, la Sentencia de la Audiencia Provincial (SAP) de Girona de 9 de marzo de 2000 ha señalado que «la función de los Tribunales en el desarrollo arbitral es la de controlar y velar por los principios básicos del procedimiento, con respeto al principio de contradicción y cumplimiento de las garantías esenciales del proceso que son de Orden Público (...) principios de audiencia, contradicción y defensa (...) a la vez, que han de controlarse tanto la congruencia como la inmodificabilidad del laudo, pues una de las funciones de la jurisdicción es la de controlar que no haya contravención del contrato de arbitraje».

Así las cosas, el laudo en materia tributaria sólo podría ser anulado en atención a las siguientes causas:

- Notificación viciada de la designación del árbitro o de las actuaciones arbitrales.
- Resolución de cuestiones de forma incongruente.
- Designación de los árbitros o desarrollo del procedimiento arbitral contrario a la normativa aplicable.
- Materias indisponibles al arbitraje.

Nótese que nos encontramos ante una relación de *numerus clausus* fundamentada en el significado rescisorio que tiene la acción de anulación⁽⁵⁷⁾.

Frente al plazo de dos meses que prevé el art. 41.4 LARB para entablar la acción de anulación del laudo, somos partidarios en materia tributaria de reducirlo al mes siguiente al de su notificación, o bien, en caso de que

(57) No puede establecerse con carácter abstracto o genérico esta posibilidad de ejercitar la pretensión rescisoria de la cosa juzgada del laudo arbitral, por cuanto se crearía una situación de inseguridad jurídica evidente, al dejar abierta la posibilidad de cuestionar aquella por cualquier motivo; cfr. BORONA VILAR, S., «Art. 41», en *Comentarios a la Ley de arbitraje*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, p. 1366.

se haya solicitado corrección, aclaración o complemento del laudo, desde la notificación de la resolución sobre esta solicitud, o desde la expiración del plazo para adoptarla.

4.3.2. ANÁLISIS SUCINTO DE LOS MOTIVOS DE ANULACIÓN

4.3.2.1. Notificación viciada de la designación del árbitro o de las actuaciones arbitrales

Con el fin de garantizar el cumplimiento del principio de audiencia, contradicción e igualdad de las partes y restablecer en su caso cualquier situación de indefensión que pudiera producirse en el proceso cabría impugnar el laudo por la ausencia o la deficiente realización de los actos de comunicación en el proceso arbitral siempre que pueda imputarse de forma directa una conducta negligente por parte del órgano decisor.

4.3.2.2. Resolución de cuestiones de forma incongruente o con falta de motivación

En base a los principios dispositivos y de congruencia⁽⁵⁸⁾, el laudo no puede dictarse en base a cuestiones que van más allá del *petitum*⁽⁵⁹⁾. Asimismo, podría también impugnarse el laudo por falta de motivación, exigencia que debe extenderse como es sabido a cualquier acto de naturaleza administrativa en atención a los arts. 24.1 y 120.3 CE.

(58) Precisamente la STC 20/1982 sostiene que «la congruencia se mide por el ajuste o adecuación entre la parte dispositiva y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones y peticiones, de manera que no puede (...) otorgar más de lo pedido en la demanda, ni menos de lo que hubiera sido admitido por el demandado, ni otorgar otra cosa diferente, que no hubiera sido pretendida. Cuando la desviación en que consiste la incongruencia es de tal naturaleza que supone una completa modificación de los términos en que se produjo el debate procesal, puede entrañar una vulneración del principio de contradicción, y por ende del fundamental derecho de defensa (...).

(59) Siguiendo a MONTERO AROCA, J., (cfr. *El nuevo proceso civil*, Tirant lo Blanch, 2000, p. 478) a través de la incongruencia por exceso se sobrepasan los límites que vienen prefijados en el convenio, y en el que podría distinguirse entre incongruencia *ultra petitum* (en la que el laudo arbitral otorga más de lo pedido), e incongruencia *extra petitum* (en la que el laudo concede lo no pedido o lo concede o deniega por causas distintas de las alegadas).

4.3.2.3. *Designación de los árbitros o desarrollo del procedimiento arbitral contrario a la normativa aplicable*

Podría también invocarse la anulación del laudo si la designación de los árbitros, o el desarrollo del proceso se hubiera realizado extramuros del procedimiento legalmente establecido.

4.3.2.4. *Materias indisponibles al arbitraje*

Como venimos señalando existen determinadas materias en la esfera tributaria que podrían ser de acuerdo con la modificación de la LGT susceptibles de arbitraje (nos referimos a aquellas que afectan a «cuestiones de hecho»⁽⁶⁰⁾). A *sensu contrario*, aquellos laudos arbitrales cuyo objeto versaran sobre «cuestiones de derecho» podrían ser anulados por extralimitarse de las materias sujetas a convención.

4.3.3. *LOS EFECTOS DE COSA JUZGADA Y REVISIÓN DE LAUDOS FIRMES*

Siguiendo al art. 43 LARB podría afirmarse que el laudo firme en materia tributaria produciría efectos de cosa juzgada y frente a él solo cabría solicitar la revisión conforme a los motivos establecidos en el art. 510 LEC para las sentencias firmes. Nótese que el laudo es firme desde el momento en que se dicta, entendiendo por firme la imposibilidad de recurrir el mismo lo que provocará desde el momento efecto de cosa juzgada⁽⁶¹⁾. Así las cosas, calificado y una vez rendido, el contenido del laudo deviene invariable

(60) Para SERRANO ANTÓN, F., el ámbito de aplicación del arbitraje será el de los conceptos jurídicos indeterminados; cfr. *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento amistoso y arbitraje*, Thomson Reuters, Civitas, Madrid, 2011, p. 67.

(61) A esta misma conclusión ha llegado la STC. 288/1993, de 4 de octubre, en relación con la inalterabilidad de las decisiones firmes de los laudos arbitrales, señalando que el art. 37 LARB (actual art. 43) establece con absoluta claridad que «el laudo arbitral firme produce efectos idénticos a la cosa juzgada. Contra el mismo sólo cabrá el recurso de revisión, conforme a lo establecido en la legislación procesal para las sentencias judiciales firmes. Ello es conforme con la naturaleza del arbitraje, que es un equivalente jurisdiccional, mediante el cual las partes pueden obtener los mismos objetivos que con la jurisdicción civil, esto es, la obtención de una decisión al conflicto con todos los efectos de la cosa juzgada».

respecto de la cuestión que ha resuelto por mor del juego del principio de seguridad jurídica con el derecho a la tutela judicial efectiva⁽⁶²⁾.

No obstante, cabrá la revisión cuando la resolución sea firme habiendo resuelto sobre el fondo del asunto (art. 509 LEC) siendo firme ésta cuando contra ella no quepa interponer recurso alguno (arts. 207.2 LEC y art. 245.3 LOPJ).

Así las cosas, el art. 510 LEC regula un *numerus clausus* de motivos que deben ser interpretados por los Tribunales con un criterio ciertamente restrictivo admitiendo solo aquellos que sean nuevos y ajenos a la resolución arbitral que ya es firme⁽⁶³⁾. Esto explica que se circunscriba la revisión de dicho laudo únicamente a la existencia de documentos que se recobran y que fueran decisivos (apartado 1.º), documentos falsos declarado en un proceso penal (apartado 2.º), falso testimonio en prueba testifical o pericial (apartado 3.º), y por último, fraude procesal originado por la obtención de una sentencia ganada injustamente en virtud de cohecho, violencia o maquinación fraudulenta (apartado 4.º)⁽⁶⁴⁾.

4.3.4. LA EJECUCIÓN DEL LAUDO

Una vez dictado el laudo arbitral y notificado conforme a Derecho, producirá efectos de cosa juzgada obligando a las partes a su cumplimiento. La mayor problemática residirá en determinar quién ha de ser el órgano encargado de la ejecución del laudo. Así las cosas, cabría cuestionar si ha de ser un órgano judicial, o bien, si habrá de ejecutarse propiamente por un órgano administrativo. La doctrina mayoritaria se decanta porque dicha competencia la asuma un órgano judicial atribuyéndose a la jurisdicción

(62) Cfr. BARONA VILLAR, S. *Comentarios a la Ley del arbitraje*, Madrid, Thomson Civitas, Madrid, 2005, pp. 1297 y ss.; y MERINO MERCHAN, J. F., *Tratado de arbitraje privado interno e internacional*, Madrid, Civitas, 2006, pp. 1498 y 1499.

(63) Como advierte la STS. de 15 de abril de 1996 (RJ 1996, 3089) «los hechos han de haberse producido fuera del proceso en que se hubiera dictado la sentencia que se trata de impugnar quedando por tanto fuera los alegados o producidos en el mismo, toda vez que aquello desvirtuaría por completo la que constituye la esencia de este extraordinario remedio al convertirlo en un procedimiento para promover el nuevo enjuiciamiento y examen de las cuestiones planteadas en el litigio cuya sentencia se pretende revisar».

(64) Nótese como advierte RAMOS MENDEZ (cfr. *Derecho Procesal Civil*, Barcelona, 1980, p. 738) que el laudo no se revisa porque su resolución sea injusta sino por la irregularidad del *iter* negativo de la misma.

contencioso-administrativa⁽⁶⁵⁾. Por el contrario, existe alguna posición que defiende la propia vía procedimental ejecutiva de los actos administrativos a la que nos sumamos siguiendo un criterio de coherencia lógica con lo que existe hoy en día también para la ejecución de resoluciones en la vía económico-administrativa en cuanto que el órgano arbitral cumpliría la misma función que desarrollan los órganos administrativos por lo que podría remitirse a lo que dispone para la ejecución de resoluciones administrativas los arts. 66-71 del Reglamento General de Revisión, aprobado por el RD. 520/2005, de 13 de mayo.

(65) Cfr. CRUZ PADIAL, I., «El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos», *Carta Tributaria*, n.º 310, 1999; y VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 200. Y en la esfera propiamente administrativa, TORNOS MÁS, J., «Medios complementarios a la resolución jurisdiccional de los conflictos administrativos», *Revista de Administración Pública*, n.º 136, 1995, p. 177. TRAYTER, J. M. «El arbitraje en el Derecho Administrativo tras la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: nuevas perspectivas», en la obra colectiva *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Oñati, Instituto Vasco de Administraciones Públicas, 1995, p. 104.

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE *LEGE FERENDA*

Primera.- La figura del arbitraje está perfectamente consolidada en la esfera internacional —v.gr. art. 25 MC OCDE—, y en el ámbito doméstico se encuentran fórmulas transaccionales en el Derecho comparado propiamente en Estados Unidos, Bélgica y Portugal (en Brasil se encuentra en fase de estudio para una posible implantación —Proyecto de Ley n.º 5082—) para la resolución ágil y eficaz de los conflictos que surgen entre Administración y administrados. Nótese que la introducción de estas fórmulas pueden ser muy útiles en beneficio de la agilización de los procesos en cuanto la normativa tributaria se encuentra trufada de numerosas cuestiones especialmente complejas y controvertidas (en muchas ocasiones extramuros de la fiscalidad doméstica —v.gr. cláusulas antiabuso insertadas en los convenios de doble imposición—) que requieren de un estudio exclusivo de la materia y en el que podría suceder que los vocales de los Tribunales administrativos así como los jueces de lo contencioso carezcan de dicha especialización lo que llevará a que la resolución de estos asuntos pueda (además de no ser compartida por las partes) dilatarse de forma extraordinaria en el tiempo—.

Segunda.- En *Estados Unidos* dentro del procedimiento de revisión, los contribuyentes pueden solicitar el arbitraje (*arbitration*) para resolver cuestiones de hecho —pues las cuestiones jurídicas quedan excluidas— cuando las negociaciones para llegar a un acuerdo no han sido exitosas teniendo el laudo un carácter vinculante para las partes —*Tax Court Rule*124—. Esta fórmula transaccional entendemos que resulta de gran interés por si pudiera ser exportada a nuestro país con el fin de reducir de forma ágil y eficaz la importante litigiosidad existente actualmente en determinadas parcelas de nuestro sistema tributario.

Tercera.- Por su parte, en *Portugal* a raíz del Decreto-Ley 10/2011 se ha implantado también un arbitraje en materia tributaria pudiendo enjuiciar

tanto cuestiones de hecho como de Derecho, y en el que ya se han resuelto por este sistema durante los cuatro años desde su puesta en marcha nada menos que 1.000 conflictos tributarios con una media de tiempo para la resolución de 4 meses y quince días, lo que resulta ciertamente loable. El citado Decreto reconoce la intervención de órganos arbitrales unipersonales o colegiados formados por tres miembros, elegidos entre personas de reconocida capacidad técnica. La solicitud de intervención del árbitro suspenderá automáticamente la ejecución de la deuda tributaria. La decisión arbitral debe ser dictada en el plazo de seis meses (con una posibilidad de prórroga por otros seis meses) produciendo efectos de cosa juzgada.

Cuarta.- En todo caso, las medidas alternativas de resolución de conflictos están extendidas en todos los países que hemos analizado con mucho más desarrollo que en España, lo que nos invita a proponer que el legislador tributario español aproveche la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria para introducir un conjunto de medidas alternativas de resolución de conflictos que favorezcan la resolución ágil de conflictos con la Administración tributaria (ADR —*alternative dispute resolution*—).

Quinta.- Junto a la consolidación hoy día de supuestos claramente convencionales de resolución de conflictos (actas con acuerdo —art. 155 LGT—, resoluciones ante la Junta Arbitral —arts. 23 y 24 LOFCA—, procedimiento arbitral para determinar la residencia entre varios Estados —art. 25 MC OCDE—, y la tasación pericial contradictoria —art. 135 LGT—; entre otras); no debe perderse de vista que los distintos Libros Blancos que se elaboraron años atrás para reformar la Ley General Tributaria también sugirieron la introducción de mecanismos de resolución de controversias —mediante conciliación— (Informe para la reforma de la LGT del año 2003) e incluso de arbitraje (Informe del año 2001) para reducir los altos niveles de litigiosidad que existía en nuestro país. En nuestra opinión, los problemas detectados ya hace más de diez años siguen hoy día latentes por lo que resulta cada vez más necesaria la implementación de medidas de este tipo para sino eliminar, sí reducir los nichos de conflictividad que existen actualmente con la Administración Tributaria.

En este caso, cabe destacar por su acierto la modificación a través del Protocolo al Convenio respecto de los apartados 5.º y 6.º del artículo 26 CDI entre España y Estados Unidos de la posibilidad de que puedan formar-

se comisiones arbitrales para la resolución de conflictos entre ambos países integradas de la siguiente forma:

«La comisión arbitral estará integrada por tres personas físicas. Las personas designadas no trabajarán ni habrán trabajado al servicio de la administración tributaria, el Departamento del Tesoro o el Ministerio de Hacienda del Estado contratante que los designa en el plazo de los doce meses anteriores a la fecha de inicio del procedimiento arbitral. Cada autoridad competente de los Estados contratantes designará un integrante de la comisión arbitral y los dos componentes así seleccionados designarán a un tercero, que ejercerá como presidente de la comisión arbitral. Si los integrantes designados por las autoridades competentes de los Estados contratantes no pudieran ponerse de acuerdo sobre el tercer componente, se prescindirá de ambos, y cada autoridad competente de los Estados contratantes seleccionará un nuevo integrante de la comisión arbitral. El presidente no será un nacional, ciudadano o residente permanente de pleno derecho de ninguno de los Estados contratantes.»

Sexta.- Frente a aquellas posiciones tradicionales que han señalado ciertos obstáculos para la implementación del arbitraje no solo en el propio ámbito tributario, sino en toda la esfera de Derecho público en general (sosteniendo que los intereses tutelados por los Entes Públicos no pueden ser objeto de transacción en base fundamentalmente al principio de indisponibilidad del crédito tributario), entendemos que existen sin embargo ciertamente muchos elementos positivos en defensa de esta institución (a través de los principios de eficacia, seguridad jurídica y de proporcionalidad así como los criterios de practicabilidad y simplificación) que ponderan con mayor intensidad frente a otros intereses en conflicto (en forma de objeciones) que pueden advertirse, y que entendemos son perfectamente superables en cuanto que la propia LRJAP y PAC (arts.88 y 107.2) lo habilita perfectamente, así como en nuestra esfera el propio art. 7.3 LGP lo permite bajo determinadas circunstancias (mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros y previa audiencia del Consejo de Estado en pleno).

Séptima.- La propuesta normativa que se plantea en este estudio con base en los principios de eficacia, de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de tutela judicial efectiva (en cuanto que el administrado tiene derecho a que la resolución se dicte en un tiempo razonable —STC. 197/1993, de 14 de junio y art. 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos—) no debe interpretarse como una huída del Derecho a través

de un sacrificio de la legalidad vigente en beneficio de la consecución del acuerdo, pues dicha medida transaccional solo entendemos que resultará legítima en aquellos supuestos donde la Ley expresamente deje margen para el acuerdo convencional. Téngase presente que no se trata de una renuncia de la Administración a descubrir la verdad material de los hechos, sino a la búsqueda precisamente de ésta acudiendo a medios alternativos de resolución de controversias cuando el grado de incertidumbre respecto de la existencia de un elemento del hecho imponible es tal que no resulta posible llegar al conocimiento exacto de los hechos a través del método tradicional. Así las cosas, y en determinados supuestos establecidos expresamente por la Ley (lo que evitaría su cuestionamiento desde la óptica constitucional) la resolución ágil del conflicto resultará esencial para garantizar una justicia rápida que se erige en uno de los pilares nucleares sobre los que descansa el principio constitucional de eficacia (art. 103.1 CE).

Octava.- La esfera pública donde tendría cabida el arbitraje sería en aquellos supuestos donde exista discrecionalidad técnica por lo que existe margen para la apreciación administrativa. Por el contrario, los actos reglados de la Administración constituyen materia vedada a fórmulas transaccionales en base al principio de legalidad que gobierna la materia tributaria. Así las cosas, dicho acuerdo habilitado por la Ley tendría como virtualidad eliminar la incerteza jurídica existente en numerosos supuestos controvertidos que aparecen en nuestro ordenamiento tributario y que afectan a cuestiones de hecho (*tatsächliche Verständigung*, —haciéndonos eco de la terminología alemana—) como son entre otros, las valoraciones y estimaciones de ingresos y gastos o de incentivos tributarios. En todo caso, el arbitraje quedaría vedado para elementos de la obligación tributaria de determinación reglada lo que nos permite superar fácilmente aquellas críticas doctrinales que cuestionan la imposibilidad de fórmulas transaccionales en la esfera del Derecho Público en base al principio de indisponibilidad del crédito tributario.

Novena.- Proponemos, junto a otras medidas de resolución de conflictos tal como existe en el Derecho Comparado, la inclusión en la LGT (y mediante su desarrollo reglamentario en su caso por el RGRV) de la figura del arbitraje a través de una reforma legislativa ambiciosa contenida al final de este original con el fin de preservar el principio de legalidad en materia tributaria.

Décima.- Entendemos que el Consejo para la Defensa del contribuyente podría asumir competencias arbitrales en la línea de su función actual en aras de defender al administrado en la resolución de los conflictos de escasa cuantía (600 euros) que surjan con la Administración Tributaria.

Undécima.- El laudo arbitral que se dicte sería firme tanto en la vía administrativa como jurisdiccional (pudiendo exigirse su cumplimiento de forma forzosa a través del auxilio judicial), y frente a él solo cabría solicitar la revisión conforme a los motivos establecidos en el art. 510 LEC para las sentencias firmes. Téngase presente que el laudo será firme desde el momento en que se dicte, entendiendo por firme la irrecurribilidad del mismo, y provocando desde el momento en que se dicta el laudo efecto de cosa juzgada.

Duodécima.- En todo caso, y junto a la propuesta de solución arbitral señalada anteriormente, somos en todo caso partidarios de la introducción de mecanismos que prevengan la aparición de un conflicto (control preventivo u horizontal) para evitar que tengan que aparecer estos otros que tienen como función buscar una solución pacífica una vez que ya se ha originado (prevención *a priori* frente a la resolución *a posteriori*).

Propuesta normativa

La institución del arbitraje podría incluirse en un Capítulo V, dentro del Título V, de la Ley 58/2003, General Tributaria adoptando la siguiente redacción:

Capítulo V: Arbitraje en materia tributaria

Artículo 250: Ámbito competencial

1. Los actos y actuaciones administrativas susceptibles de ser recurridos ante los tribunales económico-administrativos, así como los actos de gestión, inspección, recaudación y sancionadores de las Administraciones Autonómicas y Locales podrán ser sometidos a la decisión de los órganos de arbitraje tributario.
2. En el ámbito de la Administración general del Estado, los órganos de arbitraje tributario, estarán integrados en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda..

3. Existirá un Tribunal arbitral colegiado en el ámbito competencial de cada Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y un órgano arbitral unipersonal en cada Administración y Delegación de dicha Agencia, en los términos que reglamentariamente se determine.

Artículo 251: Estructura orgánica

1. Los órganos de arbitraje tributario son de dos tipos:
 - a) Órganos arbitrales unipersonales.
 - b) Tribunales arbitrales colegiados.
2. Los Tribunales arbitrales colegiados estarán integrados por tres miembros, uno de los cuales será designado por el órgano administrativo que dictó el acto sometido a arbitraje.
3. Los otros dos miembros de los tribunales arbitrales, así como los titulares de los órganos unipersonales serán designados por sorteo, de entre los que estén incluidos en la relación aprobada por el Secretario de Estado de Hacienda.

Dicha relación se confeccionará cada tres años por el Secretario de Estado de Hacienda y estará integrada por profesionales y académicos expertos en Derecho Tributario, en los términos que reglamentariamente se determine.

La relación incluirá también expertos en distintas ramas, con capacitación y titulación técnica adecuada a la naturaleza de los hechos y cuyos conocimientos técnicos resulten imprescindibles para la resolución de las cuestiones sometidas a arbitraje.

Las causas de abstención o recusación de los miembros de los órganos arbitrales serán las previstas en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

En la confección de la relación de miembros de órganos arbitrales se respetarán los principios de mérito y capacidad, a través del correspondiente concurso público.

Artículo 252: Sujetos legitimados

Estarán legitimados para solicitar la intervención de los órganos arbitrales tributarios los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Artículo 253: Procedimiento

1. La solicitud de arbitraje, formulada en los términos que reglamentariamente se establezca, se presentará en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.
2. La presentación de la solicitud producirá los efectos, respecto a la suspensión del acto cuestionado, que se deriven de la aplicación del artículo 233 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 254: Procedimiento arbitral ante el Consejo para la Defensa del contribuyente

1. Procederá la solicitud de arbitraje ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente, cuando la cuantía de la cuestión litigiosa, calculada de acuerdo con las reglas incluidas en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento General de Revisión, no exceda de 600 euros.
2. En la vía arbitral ante el Consejo para la Defensa del contribuyente se podrá suscitar cualquier cuestión relativa a la calificación de hechos o interpretación de normas jurídicas.
3. El planteamiento de la cuestión ante el órgano arbitral será potestativa. La opción por la vía arbitral excluirá la posibilidad de plantear, respecto al mismo acto que suscitó la cuestión litigiosa,

reclamación económico-administrativa y recurso contencioso-administrativo.

4. El plazo para dictar el laudo será de tres meses, a contar desde la presentación de la solicitud.
5. El laudo resolverá en Derecho y será motivado, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de Derecho. Su resolución vinculará plenamente a la Administración, que deberá ejecutarlo en sus justos términos de acuerdo a los arts. 66 y ss. del Reglamento General de Revisión, aprobado por el RD. 520/2005, de 13 de mayo.
6. El laudo que resuelva el procedimiento no será susceptible de ulterior recurso, salvo el que procediese en vía judicial por motivos de forma, infracción manifiesta de la normativa aplicable o por cuestiones que afecten a la aptitud o legitimidad del árbitro.

Artículo 255: Cuestiones susceptibles de arbitraje ante Tribunales arbitrales colegiados

Procederá el planteamiento de la cuestión arbitral ante los tribunales arbitrales colegiados en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la cuantía de la cuestión litigiosa, calculada de acuerdo con las reglas incluidas en el artículo 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento General de Revisión, supere 600 euros y se susciten cuestiones relativas a la calificación de hechos relevantes para la aplicación de las normas tributarias.
- b) Cuando se susciten cuestiones relativas al valor real de los bienes y derechos objeto de transmisión, o referidas al valor de mercado. En especial, procederá el planteamiento de esta cuestión arbitral cuando la controversia tenga como objeto la fijación del valor normal de mercado aplicable a las operaciones vinculadas.
- c) Cuando la cuestión litigiosa recaiga sobre la concreción de conceptos jurídicos indeterminados.

- d) Cuando la cuestión litigiosa recaiga sobre la concurrencia de los presupuestos que determinan la aplicación del régimen de estimación directa previsto en el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- e) Cuando la cuestión litigiosa recaiga sobre la concurrencia de los presupuestos que determinan la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- f) Cuando se susciten cuestiones relativas a la falta o defecto de notificación.
- g) Cuando se susciten cuestiones relativas a la insuficiencia de motivación o incongruencia del acto.
- h) Cuando se susciten cuestiones relativas a la relevancia tributaria de datos, informes o antecedentes solicitados por la Administración tributaria mediante requerimiento individualizado, en el ejercicio de la potestad que le atribuye el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- i) Cuando se diluciden errores de hecho, materiales o aritméticos.
- j) En los casos en que se susciten cuestiones en relación con la verificación de los módulos para la aplicación del régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- k) Cuando se dilucide la concurrencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, a efectos de que un tribunal económico-administrativo suspenda la ejecución de un acto recurrido, con dispensa de garantías o la suficiencia de garantías, cuando se solicite la suspensión con garantías distintas a las previstas en el apartado 2, del artículo 233 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- l) Cuando se hayan denegado solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación por entender el órgano administrativo, que no concurren los requisitos para la concesión de las mismas.

Artículo 256: Procedimiento ante Tribunales arbitrales colegiados

1. El planteamiento de la cuestión arbitral ante los Tribunales arbitrales colegiados será potestativa y alternativa a la vía económico-administrativa y jurisdiccional. Su planteamiento excluirá la posibilidad de recurrir, simultánea o posteriormente, ante los órganos económico-administrativos y ante la jurisdicción contencioso-administrativa.
2. El plazo para dictar laudo será de tres meses, a contar desde la presentación de la solicitud.
3. El laudo resolverá en Derecho y será motivado, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de Derecho. Se habrá de hacer constar si el acuerdo del laudo se ha adoptado por unanimidad o por mayoría. Su resolución vinculará plenamente a la Administración, que deberá ejecutarlo en sus justos términos.
4. El laudo que resuelva el procedimiento no será susceptible de ulterior recurso, salvo el que procediese en vía judicial por motivos de forma, infracción manifiesta de la normativa aplicable, o por vicios en el consentimiento o cuestiones que afecten a la aptitud o legitimidad del árbitro en los términos que establece el precepto siguiente.

Artículo 257: Revisión del laudo

1. El laudo solo podrá ser anulado cuando la parte que solicita la anulación acredite:
 - a) Que no haya sido debidamente notificada la designación de un árbitro, o las actuaciones arbitrales, o no se ha podido, por cualquier parte, hacer valer sus derechos.
 - b) Que los árbitros han resuelto sobre cuestiones no sometidas a su decisión;
 - c) Que la designación de los árbitros no se ha ajustado al procedimiento legal establecido;
 - d) Que los árbitros han resuelto sobre cuestiones no susceptibles de arbitraje.
 - e) Que el laudo es contrario al orden público.

2. La acción de anulación del laudo habrá de ejercitarse dentro del mes siguiente a su notificación, o en caso de que se haya solicitado corrección, aclaración, o complemento del laudo, desde la notificación de la resolución sobre esta solicitud, o desde la expiración del plazo para adoptarla.

Artículo 258: Tasa arbitral

1. El planteamiento de la solicitud de arbitraje devengará una tasa de arbitraje, cuyo hecho imponible será la prestación del servicio de arbitraje en materia tributaria.
2. La cuantía de la misma, que cubrirá únicamente los costes del servicio, así como los supuestos de exención y bonificación, se regularán por ley.
3. El importe de lo recaudado por la tasa estará afectado a los gastos de funcionamiento de los órganos arbitrales tributarios.

BIBLIOGRAFÍA



AAVV, *Alternative Dispute resolution Techniques*, 2014.

AAVV, *Alternativas no jurisdiccionales en la resolución de pretensiones de Derecho Público. VI Jornadas de estudio del Gabinete Jurídico de Andalucía*, Consejería de Justicia y Administración Pública. Consejería de la Presidencia, Sevilla, 2003.

AAVV, *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*, (dir. Alonso González, L.M.), Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, Marzo, 2014.

AGULLÓ AGÜERO, A., «Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una función quasiarbitral», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

— «La introducción en el Derecho tributario español en las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., «Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios», en la obra *Homenaje a Manuel Fraga*, Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1977, p. 271.

ALMAGRO NOSETE, J., «La ejecución del laudo arbitral», en la obra colectiva *Estudios de Derecho de arbitraje. Examen crítico de la nueva Ley de arbitraje*, Instituto Vasco de Derecho Procesal, 1988.

ANDRES AUCEJO, E., *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*, IEF, documentos de trabajo, 2008.

— «Mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos en Derecho tributario nacional y comparado», en *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2010, pp. 46 y ss.

— «Reclamo e mediazione tributaria nel Diritto tributario italiano. ¿Para cuándo en España?, en *Quincena fiscal*, n.º 17, 2014, pp. 109-138.

ANDRES AUCEJO, E. y PAGÈS GALTÉS, J., «Italia», en Luis M. Alonso, *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho comparado*, CGAC, Barcelona, 2014.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Derecho Tributario y medios alternativos de solución de controversias», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 11, 2008, pp. 169 y ss.

BILBAO ESTRADA, I., *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2006.

BOOY, J., KNIPEK, y VEKSTEGE, J., *Mediation in Belastingssaken. Anders en effectief*, SDU Uitgeverij, La Haya, 2013.

BUYSSE, C., «Pas de conciliation en cas de demande de dégrèvement d'office», en *LeFiscologue*, n.º 1295, pp. 8 y ss.

BILBAO ESTRADA, I., *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2006.

CALVO ORTEGA, R., «En defensa del arbitraje tributario», *Crónica Tributaria*, n.º 100, 2001.

— «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Impuestos*, n.º 2, 2001, pp. 22 y ss.

CASANELLAS CHUECO, M., «Reino Unido», en Luis M. Alonso, *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho comparado*, CGAC, Barcelona, 2014.

CASANELLAS CHUECO, M. y OLAY DE PAZ, M. «La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2003.

CORDÓN MORENO, F., *El arbitraje en el Derecho español: Interno e internacional*, Pamplona, 1995.

CORASANITI, G., *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Pádua, 2013.

CRUZ PADIAL, I., «¿Es posible el arbitraje tributario?», *Impuestos*, n.º 11, 1999.

— «El arbitraje tributario: una opción de futuro en la terminación convencional de procedimientos», *Carta Tributaria*, n.º 310, 1999.

— CHILLÓN MEDINA, J. M.^a y MERINO MERCHÁN, J., *Tratado de arbitraje privado interno e internacional*, Civitas, Madrid, 1991

— «Valoración crítica de la Ley de arbitraje», *La Ley*, n.º 83, 2004.

DELGADO PIQUERAS, F., «La Administrative Dispute Resolution. Act de los Estados Unidos. Introducción, traducción y notas», *Revista de Administración Pública*, n.º 2, 1993.

DELGADO PACHECO, A., «Valoración crítica de las nuevas actas con acuerdo en la Ley General Tributaria», *Revista A efectos legales*, n.º 207, 2004.

DORAN, R., «Obstacles to ADR in tax disputes» en *Tax Journal*, n.º 1034, 17, junio, 2010.

— «UK considers ADR to resolve tax disputes», en *International Tax Review*, Agosto, 2010.

DOURADO, A. P. y PISTONE, P., «Some critical thoughts on the introduction of Arbitration in Tax Treaties», en *Intertax*, vol.42, 2014, pp. 158-161.

DUNCAN BENTLEY, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, 2007.

ELORRIAGA PISARIK, G., *Convención y arbitraje en Derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996.

ESCURA, P., «La prueba pericial en el proceso arbitral», *Tribuna Arbitral de Barcelona*, Boletín n.º 9.

ESPEJO POYATO, I., «Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario», en *Quincena Fiscal*, n.º10, 2014.

ESPEJO, I./ THURONYI, V., How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?, Tax Law Note, Diciembre 2013, Fondo Monetario Internacional.

FALCÓN Y TELLA, R., «El arbitraje tributario», en la obra colectiva *Convencción y arbitraje en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 259 y ss.

FERNÁNDEZ MONTALVO, R., TESO GAMELLA, P. y AROZAMENA LASO, A., *El arbitraje: ensayo de alternativa limitada al recurso contencioso-administrativo*, Fundación Wellington-CGPJ, Madrid, 2004.

FERREIRO LAPATZA, J. J., «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta», *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2003.

FERREIRO SERRAT, E., «Holanda», en Luis M. Alonso, *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho comparado*, CGAC, Barcelona, 2014.

FREEDMAN, J. y VELLA, J., «HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion» en Evans, C., Freedman, J. y Krevver, R., (eds.), *The Delicate Balance Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam, 2011, pp. 79-119.

FRIELINK, K., «Alternative Dispute Resolution in the Netherlands», 7 de Agosto de 2002, Mondaq (<http://www.mondaq.com/x/17437/Alternative+Dispute+Resolution+in+the+Netherlands>).

GAMMIE, M., «Tax appeals and reviews: the new landscape», en *British Tax Review*, 2010, 6, pp. 650-670.

GARCÍA CALVENTE, Y. y CRUZ PADIAL, I., «El arbitraje tributario: su posible viabilidad» en *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2002.

GARCÍA HERRERO-BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M., «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2002.

GARCÍA TORRES, J., «Sobre el arbitrio de tercero en Derecho tributario: la tasación pericial contradictoria como arbitro de tercero», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979.

GETHING, H., PATERSON, S., y BARKER, J., «Transformation of the tax tribunal», en *British Tax Review*, 2009, 3, pp. 250-262.

GOLDBERG, S., *Dispute resolution: Negotiation, Mediation & Other process (Aspen Casebook)*, 2013.

GONZÁLEZ CUELLAR, M.^a L., «El arbitraje en derecho tributario», *Revista de Estudios Financieros*, n.º 167, 1997.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, ed. Colex, Madrid, 1997.

GOTCH, A. y MCCARTHY, H. L., «Breaking the deadlock - resolving SME tax disputes by ADR», en *Private Client Business*, 2012, 5, pp. 185-191.

GRANADO HIJELMO, I., «El arbitraje en Derecho administrativo: algunas reflexiones sobre su fundamentación», *Revista Jurídica de Navarra*, n.º 39, 2005, pp. 39-56.

GRIFFITHS, S., «No discretion should be unconstrained»: considering the «care and Management» «of taxes and the settlement of tax disputes in New Zealand and the UK», en *British Tax Review*, 2012, 2, pp. 167-186.

GUASP DELGADO, J., *El arbitraje en Derecho español. Su nueva regulación conforme a la Ley de 22 de diciembre de 1953*, Barcelona, Bosch, 1953.

HATTINGH, J.: «An Overview of the Court System of South Africa with Emphasis on the Resolution of Tax Disputes» en *Bulletin for International Taxation (IBFD)*, marzo, 2011, pp. 127-146.

— *Her Majesty Revenue & Customs (HMRC): Litigation and Settlement Strategy* (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/lss.pdf>), 2013.

— *Resolving Tax Disputes: Guidance for the HRMC staff on the use of Alternative Dispute Resolution (ADR) in large or complex cases*.

— *Code of Governance for resolving tax disputes* (<http://www.hmrc.gov.uk/adr/resolve-dispute.pdf>), 2013.

— *Alternative Dispute Resolution for Small and Medium Enterprise and Individual customers* (<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/adr/smei.htm>)

— *Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy* (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/lss-guidance-final.pdf>), 2013.

— *Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases. Pilot Evaluation Summary* (<https://www.gov.uk/government/publications/alternative-dispute-resolution-in-large-or-complex-cases-pilot-evaluation-summary>), 2013.

HAUNHORST, S., «Gerichtsnah Mediation in finanzgerichtliche Verfahren. Chance oder Schnickschnack», DStZ 2004, 868.

HEILBRONNER, A., «Les garanties nouvelles du contribuable», EDCE, n.º 18, 1964, pp. 31 y ss.

HICKEY, L., ANDERSON, R., CHALONER, F. y PEARCE, T., «Tax Disputes and ADR», en *Tax Journal*, 991, 11, Julio 2009.

HÖLZER, C., SCHNÜTTGEN, H., BORNHEIM, W., «Die Mediation im Steuerrecht nach dem Referentenentwurf zum Mediationsgesetz» DStR 2010, 2538.

KEMPSTER, P., «Analysis - Experience of ADR within the Tribunals» en *Tax Journal*, n.º 1040, 17, Agosto, 2010.

KRATZSCH, A., NOLTE, V., «Praktikabilität und Grenzen der Mediation im Steuerrechtlichen Verfahren» INF 2007, 235, 237.

LANGE, F. H., «Auswärtige Sitzungen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs» DStZ, 1998, n.º 9, pp. 349 y ss.

LATTI, F.C., *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario*, Agenzie delle Entrate, Liguria, 2010, 22 pp.

LEITE DE CAMPOS, D. Arbitragem Tributária- A centralidade da pessoa, en *Base de dados jurídicos da Editora Almedina*, Coimbra;

LEITE DE CAMPOS, D., «Arbitragem em Direito Tributário português e o estado-dos-cidadãos», en *Revista de Arbitragem e Mediação*, Doutrina Internacional, Coord. Arnaldo Wald, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, Ano 4-12, Janeiro-Março de 2007, pp. 149-158.

LEITE DE CAMPOS, D., «Arbitragem em Direito Tributário português e o Estado-dos –cidadãos», *Revista do Instituto dos advogados de Minas Gerais*, 13, 2007, Belo Horizonte, pp. 161 y ss.

LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A., «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania. La aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2004, pp. 42 y ss.

LUCHENA MOZO, G., *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Thomson Reuters, Pamplona, 2011, pp. 421 y ss.

MERINO MERCHÁN, J. F. y CHILLÓN MEDINA, J. M.^a. *Tratado de Derecho Arbitral*, Thomson Civitas, Madrid, 2006.

OCDE:

— Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, 2013. DOI:10.1787/9789264200852-en.

— Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing (2012).

— MARCHESELLI, A., «La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente», en *Diriritto. e pratica tributaria.*, n. 5/2012, pt. 1, pp. 1177-1193.

MARTIS, M., «Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione», en *Rivista di diritto tributario.*, n. 9/2012, pt. 1, pp. 809 y ss.

MONTERO AROCA, J., en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de arbitraje*, dirigido por BARONA VILAR, S., Thomson Civitas, Madrid, 2004, pp. 659 y ss.

MONTOYA MARTÍN, E., «Reflexiones sobre los medios alternativos de resolución de conflictos en la Administración Pública», en la obra colectiva *Alternativas no jurisdiccionales en la resolución de pretensiones de Derecho Público*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Consejería de Justicia y Administración Pública, 2003, pp. 189-219.

MORENO CATENA, M., CORTÉS DOMINGUEZ, V. y GIMENO SENDRA, V., *Introducción al Derecho Procesal*, Madrid, Colex, 1997.

NAVARRO EGEA, N., «La audiencia del contribuyente (contraddittorio) como forma de participación en el sistema italiano de gestión tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 257, 2000, pp. 691 y ss.

— «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de inspección (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2001, pp. 9 y ss.

NAVARRO ATIENZA, S., «La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas», en la obra colectiva *Alternativas no jurisdiccionales en la resolución de pretensiones de Derecho Público*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Consejería de Justicia y Administración Pública, 2003, pp. 117-130.

PARENTE, S.A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Cacucci Editore, Bari, 2011, 183 pp.

— FAVALE, R. e GAMBINI, M. (a cura di), *Mediazione civile e strumenti alternativi di composizione delle liti. Itinerari*, Napoli, 2013, p. 275 ss.

PASTOR PRIETO, S., y MARÍN-BARNUEVO FABO, *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*, IEF, Madrid, 2005.

PATÓN, G., «La articulación de técnicas convencionales en los modelos de control tributario y su adecuación a los principios constitucionales: (una perspectiva desde el ordenamiento español)», en *Revista Direito e Desenvolvimento, João Pessoa*, v. 4, n. 8, p.115-161, jul./dic. 2013, pp. 115-161.

PARTRIDGE, M., *Alternative Dispute resolution*, 2013.

PATON GARCIA, G., «Las técnicas convencionales y su compatibilidad con los principios constitucionales tributarios», en la obra *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Alvarez*, IEF, Madrid, 2014.

PAUL, S., «Mediation – Ein Thema für Finanzgerichte?», *DStR* 2008, 1111.

PIZZONIA, G., «Reclamo e mediazionetributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?», en *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, v. LXXII, 1, I, 2013, pp.71-95.

RAMALLO MASSANET, J., «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», *Crónica Tributaria*, n.º 76, 1995.

— «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2003.

RISKIN, L. y WESTBROOK, J., *Dispute resolution and Lawyers (American Casebook)*, 2014.

ROS SÁNCHEZ, L., «El arbitraje», en la obra colectiva *Estudios en homenaje a Miguel Coll Carreras*, Civitas, 2006, pp. 607 y ss.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., «La resolución alternativa de conflictos tributarios», en la obra colectiva *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1993.

— *La transacción tributaria: discrecionalidad técnica y actos de consenso*, Barcelona, 2000.

— «La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia», *Quincena Fiscal*, n.º 4, 2000.

ROZAS VALDÉS, J. A., «La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 64, 2004.

ROZAS VALDÉS, J. A., HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S., «Estatuto del contribuyente: una visión comparada», *Crónica Tributaria*, n.º 94, 2000, pp. 106 y ss.

RUIBAL PEREIRA, L., «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», *Crónica Tributaria*, n.º 134, 2010, p. 147.

SALA ARQUER, J. M., «Huida al Derecho Privado y huida del Derecho», *REDA*, n.º 75, 1992, pp. 399 y ss.

SEER, R., *Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán*, en la obra colectiva *Convención y arbitraje en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

SEER, R., en TIPKE/KRUSE, *Kommentar zur Abgabenordnung*, octubre 2011.

SCHERER, T. M., «Alternative Dispute Resolution in the Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens Its Doors to Mediation», J. Disp. Resol. (1997). <http://scholarship.law.missouri.edu/jdr/vol1997/iss2/2> .

SCHICK, W., *Comentario al parágrafo 201 AO*, n.º 13 y ss.; en la obra coordinada por HÜBSCHMANN y otros, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 10.ª edición, Otto Schmidt, Colonia, 1991.

SERRANO ANTÓN, «La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas convencionales, AEDAF, Madrid, 1996.

— «Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional, ¿hacia un Tribunal Fiscal Internacional?», *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2005.

— *La resolución de conflictos en el Derecho Tributario Internacional: el procedimiento amistoso*, Aranzadi, 2011.

— «El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional», *Fiscalidad Internacional*, Cef, 5.ª edición, Madrid, 2013, pp. 1269 y ss.

SOLER ROCH, M.ª.T.ª., Prólogo» a la obra de ARCHE DOMINGO, P. Vicente, *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 9-13.

STEINHAUFF, D., «Der Güterichter im Finanzgerichtsprozess», *SteuK* 2013, 160.

TOVILLAS MORÁN, J. M.ª, Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia», *Documentos IEF*, n.º 25, 2002, pp. 12 y ss.

THURONYI, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, 2003.

TIPKE, K./LANG, J., *Steuerrecht*, Ed. Otto Schmidt, Köln, 2002, y 2013.

TORNOS MÁS, J. «Medios complementarios a la resolución jurisdiccional de los conflictos administrativos», *Revista de Administración Pública*, n.º 136, 1995.

TRAYTER, J.M. «El arbitraje en el Derecho Administrativo tras la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: nuevas perspectivas», en la obra colectiva *La apertura*

del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Oñati, Instituto Vasco de Administración Pública, 1995.

VAN DER POL, J., *How to manage tax disputes in the Netherlands*, *International Tax Review*, 1 de noviembre de 2012

VAN DYCK, J., «Le service de conciliation fiscale enfin opérationnel», en *LeFiscologue*, n. 1218, 2010, pp. 6 y ss.

— «Conciliation fiscale»: régime à adapter d'urgence», en *LeFiscologue*, n. 1247, 2011, pp. 6 y ss.

VAN HOUT, D., *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht, Een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek*, SDU Uitgevers, La Haya, 2014.

VASTA, A., «L'agreement tributario in Gran Bretaña», *Revista di Diritto Tributario*, n.º 10, 1995, pp. 873 y ss.

VERINI, F., *La mediazione tributaria*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2013.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Los acuerdos previos de valoración en el IRPF*, Edersa, Madrid, 2002.

— El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta, Marcial Pons, Madrid, 2005

WASSERMEYER, F.: Rechtsschutz des Steuerbürgers, *Deutsche Steuer Zeitung*, n. 7, Abril, 1985.

WHITE, N.: «Mediating Tax Disputes: Global Developments», en *CEDR* (<http://www.cedr.com/articles/?item=Mediating-Tax-Disputes-Global-Developments>), 2013.

YÁÑEZ VELASCO, R., *Comentarios a la nueva Ley de arbitraje*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

ZORNOZA PÉREZ, J. ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccio-

nales en el Derecho Tributario español», en la obra colectiva *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 175 y 176.

— «Prólogo» a la obra *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1997, pp. 19-25.

— «Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el Derecho Comparado», en la obra colectiva *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2003.

ZÜGER, M.: «The ECJ as Arbitration Court for the New Austria–Germany Tax Treaty», en *European Taxation*, marzo, 2000, pp. 101-105.

— «ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters», en *European Taxation*, junio, 2001, pp. 221-224.

