

# Spain Arbitration Review

Revista del Club Español del Arbitraje

## INFORME

Oposición del Club Español del Arbitraje al anteproyecto de Código Mercantil en materia de arbitraje societario (Club Español del Arbitraje)

## ARTÍCULOS

- El arbitraje societario en Italia: críticas y perspectivas de reforma *Paolo Montanelli*
- La cláusula de arbitraje societario *Stefano A. Cerrato*
- Perfiles procesales del arbitraje societario en Italia *Eugenio Dalmotto*
- Towards a global Arbitration Law *Antonio Hierro*
- El arbitraje en temas de propiedad industrial: retos prácticos *Hernando Díaz-Candia*
- The concepts of Investor and Investment under the ECT and the legal standing to bring arbitrations under the ECT *Félix J. Montero y Laura Ruiz*
- CEA-40**
- Arbitraje de disputas tributarias en Portugal *Ángel Sánchez Freire y Duarte Gorjão Henriques*
- Constitucionalización del arbitraje en América Latina *Alejandro Follonier-Ayala*
- JURISPRUDENCIA**
- La independencia de la corte y el convenio arbitral. La perspectiva de un árbitro *María José Menéndez Arias*
- CAPÍTULOS**
- El Club Español del Arbitraje en su Décimo Aniversario *Carmen Venegas Grau*

ARBITRAJE DE DISPUTAS TRIBUTARIAS EN  
PORTUGAL Y REFLEXIONES SOBRE SU POSIBLE  
IMPLANTACIÓN EN ESPAÑA

Ángel Sánchez Freire (1) y Duarte Gorjão Henriques (2)

ABSTRACT

By Decree Law Nr. 10/2011 of 20 January 2011, Portugal created a new regime which regulates tax arbitration, a mechanism aiming to bring efficiency and speediness to the resolution of tax disputes, preserving at the same time the protection of the rights and interests of taxpayers.

The major innovation of this regime is that taxpayers are granted the opportunity to request that their disputes with Treasury be solved through arbitration. The sole institution with jurisdiction to direct tax arbitration in Portugal is the Administrative Arbitration Center (CAAD), and each case will be decided by one or three arbitrators - depending on the case value and on the taxpayer's decision. The arbitration procedure and arbitrators' choice methodology ensures impartiality and technical quality of the final decision. Namely, arbitrators must be lawyers with at least ten years experience in this area; experts in management and economy may also be appointed; in either case, arbitrators may not have had, in the two previous years, any professional relationship, directly or indirectly, with the taxpayer or the Treasury. As a rule, there is no appeal against awards rendered by the tax arbitration tribunals.

This regime has represented an important contribution in reducing administrative costs of operating companies in Portugal. Hence, one may ask why this system could not be successfully implemented in Spain, where the resolution of disputes in tax matters is also inefficient, ineffective and expensive both for the taxpayer and for the Treasury.

- 
- (1) Abogado Asociado del Departamento de Arbitraje y Procesal de Araoz & Rueda ([www.araozyrueda.com](http://www.araozyrueda.com)). Presidente del Grupo de Jóvenes Abogados de la Union Internationale des Avocats (UIA).
- (2) Abogado y árbitro - BCH Lawyers ([www.bch.pt](http://www.bch.pt))

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ANTECEDENTES LEGALES, ECONÓMICOS Y FINANCIEROS
- III. MARCO LEGAL GENERAL DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO Y ÁMBITO DE COMPETENCIA DEL CAAD
- IV. LA PRÁCTICA DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO
- V. PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN ARBITRAL TRIBUTARIO
- VI. CONCLUSIÓN

**I. INTRODUCCIÓN**

En cualquier operación o negocio el régimen fiscal aplicable es una de las principales preocupaciones tanto del cliente como del abogado, y afecta a menudo directamente a la configuración del proceso y a la decisión sobre la localización de las operaciones o negocios, especialmente cuando concurren elementos internacionales. Asimismo, llegado el momento de ingresar los impuestos correspondientes, pueden surgir disputas no sólo en relación con el importe a ingresar, sino también respecto de la calificación de la operación en sí bajo la óptica del derecho tributario aplicable.

Desde esta perspectiva, por el mismo motivo que es recomendable someter a arbitraje las disputas que puedan surgir entre las partes en estas operaciones, habría que plantearse si no sería también aconsejable que las controversias entre las partes en materia fiscal igualmente relacionadas con la operación fueran arbitrables.

Y dando un paso más en esta reflexión, inmediatamente surge otra pregunta: ¿podrían las partes en dicha operación, como contribuyentes, someter a arbitraje sus eventuales disputas en materia fiscal con la Administración Tributaria?

El debate principal gira entorno a la arbitrabilidad de las disputas tributarias, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. El debate sobre la perspectiva objetiva puede resumirse en una pregunta: ¿tiene un tribunal arbitral competencias para decidir sobre cuestiones fiscales? La respuesta debería ser sin duda positiva como igualmente lo ha sido para otras disputas en las que también entran en juego intereses y orden públicos, por ejemplo, en materia de competencia, anti-trust, cuestiones regulatorias o propiedad intelectual.

Por el contrario, en lo que respecta a la arbitrabilidad «subjetiva», la respuesta ya no es tan nítida. Así, mientras que esta cuestión sí ha sido resuelta definitivamente por la doctrina y en la práctica en el contexto de los arbitrajes de inversiones y los convenios arbitrales suscritos por Estados, en el ámbito del arbitraje comercial doméstico e internacional aún es un tema por abordar y, para muchos, incluso un tabú.

En España, este debate aún no está abierto, pero la enorme litigiosidad que existe hoy en día en el sistema tributario demuestra que ha fracasado y que es preciso introducir mecanismos alternativos de resolución de conflictos (principalmente el arbitraje pero, por qué no pensar también en la mediación o la conciliación) en las relaciones entre contribuyentes y Agencia Tributaria.

Se van alzando voces en España (3) cada vez más numerosas que reivindican la apertura del sistema tributario español a nuevas vías que aceleren los procedimientos contra la Administración Tributaria y resuelvan estas disputas de forma más eficiente, eficaz y justa, tal y como ordena la Constitución Española (arts. 31 y 103). No obstante, existen sectores muy reticentes a la introducción del arbitraje como método de resolución de controversias fiscales, pues consideran que las disputas contra la Administración Tributaria no se encuentran entre las «materias de libre disposición conforme a derecho» que son las únicas susceptibles de ser sometidas a arbitraje según el art. 2.1 de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje. En esta línea, la Presidenta del Consejo de Defensa del Contribuyente, D.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Teresa Soler, ha señalado que «el arbitraje es posible normativamente hablando, pero no hay una sensación de que sea probable». Según Soler, «la Ley de Arbitraje está pensada para un contrato entre partes, pero no es equivalente a la relación tributaria entre la Administración y el obligado tributario».

Por el contrario, nuestro país amigo y vecino, Portugal, nos lleva ventaja en esta cuestión y ha zanjado este debate aprobando la implantación de un arbitraje en materia tributaria mediante Decreto-Ley n.º 10/2011, de 20 de enero (4). Además de Portugal, hay un elenco de países con ordenamientos jurídicos similares al español que también han implantado fórmulas alternativas de resolución de disputas tributarias (entre otros, el recurso a la «jurisdiction gracieuse» en Francia; la mediación y la «conciliazione giudiziale» en Italia; conciliación, arbitraje, procedimiento de mutuo acuerdo y mediación en los Países Bajos).

Tras cierto tiempo de implantación en Portugal, se puede afirmar que, aun no exento de dificultades y necesitado de algunas mejoras, el arbitraje en materia tributaria ha sido un rotundo éxito.

El arbitraje en materia tributaria en Portugal se fundamenta en una oferta pública permanente del Estado portugués a todo contribuyente (nacional o extranjero, persona física o jurídica) de someter a arbitraje toda disputa que pudiera surgir relacionada con una cuestión fiscal hasta un importe de 10.000.000 €. Por tanto, si el contribuyente opta por someter su disputa a arbitraje contra la Administración Tributaria, el Estado portugués está obligado a aceptar este método de resolución de la controversia (5).

(3) <http://www.economista.es/legislacion/noticias/6602293/04/15/La-Fundacion-Impuestos-y-Competitividad-aboga-por-el-arbitraje-fiscal.html#.Kku8TOY1KNFY183>

(4) De hecho la ley portuguesa permite el arbitraje en materia administrativa, pero su implantación depende de la voluntad de varios entes públicos del Gobierno de Portugal (actualmente, sólo el Ministerio de Justicia, el Ministerio de Cultura y algunas universidades han ofrecido someter a arbitraje sus disputas pero sobre un limitado ámbito de materias), pero su implantación aún no es un hecho. En materia tributaria, el arbitraje sí es ya una realidad.

(5) Otros ejemplos de este tipo de arbitraje en Portugal lo encontramos en materia de Derechos de Propiedad Intelectual. Dominios, Marcas o Denominaciones sociales tipo «.pt» están sometidas a la misma «oferta permanente» de arbitraje por el Estado portugués. Por ejemplo, un solicitante de una denominación social podría someter a arbitraje su disputa contra el Registro de Denominaciones Sociales, siendo obligatorio para el Estado portugués aceptar este método, pero opcional para el administrado plantearlo (en este caso, el arbitraje sería administrado por un organismo permanente denominado *Arbitrare – Arbitration Centre*).

La implantación de un sistema de arbitraje especializado en materia tributaria presenta una ventaja doble. Por un lado, los contribuyentes tendrán más fácil y accesible la resolución de disputas que no son sencillas de resolver pues, de hecho, el sistema tributario portugués es extremadamente complejo y a veces no es entendido siquiera por los jueces nacionales. Por otro lado, se resolverá la disputa de forma más rápida, dado que en los tribunales portugueses el tiempo de resolución de disputas se estima entorno a 6-10 años (con contadas excepciones, pero desde luego no en Lisboa), mientras que conforme a las estadísticas publicadas por el CAAD (*Centro de Arbitragem Administrativa* - Centro de Arbitraje Administrativo) un laudo arbitral se dicta en un período inferior a un año (o incluso menos).

Por las razones expuestas, la implantación de la posibilidad de entablar arbitrajes contra el Estado portugués en cuestiones fiscales y su experiencia bien merece ser el espejo en el que podrían mirarse otros países, como España, para mejorar su sistema.

## II. ANTECEDENTES LEGALES, ECONÓMICOS Y FINANCIEROS

En un primer momento, la implantación y puesta en marcha del arbitraje tributario no estaba previsto para el Gobierno de Portugal y no parecía estar entre sus prioridades. Sin embargo, el sistema judicial portugués, y especialmente el orden jurisdiccional en materia tributaria, siempre ha sido muy criticado por la lentitud de sus procedimientos. En efecto, el sistema judicial está completamente empantanado con largos procesos que pueden demorarse años en los tribunales. Y ello ha sido un factor que ha ahuyentado las inversiones extranjeras en Portugal y un obstáculo para el desarrollo de la economía portuguesa.

En este contexto, el programa de rescate financiero de 2011 sobre Portugal expresamente estableció una serie de medidas para promover la agilización de los numerosos casos pendientes. La creación de un sistema arbitral para resolver disputas tributarias fue una de estas medidas. De hecho, el Memorando de Entendimiento en Condiciones Específicas de Política Económica suscrito entre la República de Portugal, de un lado, y la Comisión Europea, el Banco Central Europeo y el Fondo Monetario Internacional, de otro lado, el 17 de mayo de 2011, expresamente establecía lo siguiente:

*[E]l Gobierno resolverá el «cuello de botella» existente en el sistema tributario de apelación mediante: (...) la implementación de una nueva ley de arbitraje en el tercer trimestre de (3.35 del Memorando).*

Además, el Memorando también establecía que el Gobierno portugués haría lo siguiente:

*[A]doptar medidas específicas para una ordenada y eficiente resolución incluso de las disputas tributarias pendientes (incluso las relativas a los ingresos presupuestarios); dando los pasos necesarios para implementar la Ley de Arbitraje Tributario (a fin de permitir la desjudicialización de las reclamaciones tributarias); [3T-2011] – (7.14 del Memorando).*

Podría parecer, pues, razonable concluir que la institución del arbitraje en el área fiscal ha sido el resultado del Memorando. Pero no ha sido exactamente así.

En efecto, la Ley n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010 (que aprobó el Presupuesto Anual del Estado de la República de Portugal para el año 2010) expresamente establecía que el Gobierno portugués estaba autorizado para legislar sobre la implantación del arbitraje como sistema alternativo de resolución de disputas en materia tributaria [art. 124(1)] con el fin de reforzar la efectiva protección de los derechos y garantías de los contribuyentes. Este arbitraje se configuraba como un «derecho potestativo de los contribuyentes» [art. 124(3)].

Asimismo, el Decreto-Ley n.º 10/2011, regulador del régimen legal del arbitraje tributario, fue aprobado y publicado en el Boletín Oficial de la República el 20 de enero de 2011 y la Orden Ministerial relativa a la adhesión de la Administración Tributaria a dicho sistema arbitral fue dictada el 22 de marzo del mismo año.

Por otro lado, la institución que administra el arbitraje tributario (CAAD) fue autorizada para ello mediante Decisión Ministerial de 2009 (Decisión Ministerial 5097/2009 de 12 de febrero de 2009). Así, el CAAD recibió su primer caso en julio de 2011 mientras que el Memorando fue negociado y ejecutado en mayo de 2011.

Indudablemente, el Memorando no se encuentra entre los antecedentes legales de la institución del arbitraje en materia tributaria, no obstante, es cierto que ha contribuido decisivamente a fomentarlo.

### III. MARCO LEGAL GENERAL DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO Y ÁMBITO DE COMPETENCIA DEL CAAD

La norma fundamental es, como ya se ha anticipado, el Decreto-Ley n.º 10/2011, de 20 de enero de 2011(6) («Ley de Arbitraje Tributario» / «LAT»), que establece el marco legal básico en materia de arbitraje tributario. Esta norma necesitaba ser implantada paulatinamente por vía de órdenes ministeriales con objeto de adherir a las numerosas administraciones públicas susceptibles de ser integradas en el sistema arbitral. En lo que respecta al arbitraje tributario, esta adhesión se efectuó mediante la aprobación de la Orden Ministerial n.º 112-A/2011 de 22 de marzo de 2011.

Por otro lado, merece la pena reseñar que el CAAD tiene tres instrumentos normativos adicionales. El primero se trata del «Reglamento de Costes del Arbitraje», el segundo es el «Reglamento para la Selección y Designación de Árbitros» y, en último lugar, el «Código Ético para Árbitros».

Abordemos ahora el ámbito de competencia del CAAD, que implica definir el ámbito del consentimiento para arbitrar y la arbitrabilidad objetiva de la disputa en materia tributaria.

(6) La versión inglesa de este Decreto-Ley está disponible en <http://www.caad.org.pt/legislacao>

El régimen legal aplicable al arbitraje tributario se basa en una oferta firme permanente del Estado portugués a sus contribuyentes en determinadas circunstancias. Sin embargo, esta oferta firme permanente no se incluía en el Decreto-Ley sino que fue relegada a un acto ulterior del Estado portugués para adherirse a la competencia del CAAD. En este sentido, y en relación con disputas tributarias, la adhesión se manifestó mediante Orden Ministerial n.º 112-A/2011 de 22 de marzo de 2011, que establece una serie de provisiones que delimitan los términos y el ámbito de dicha adhesión. El CAAD es, en consecuencia, la única institución habilitada para administrar arbitrajes tributarios.

De conformidad con el instrumento legal de adhesión, el CAAD tiene competencia sobre la Dirección General de Contribuciones e Impuestos (*Direcção Geral de Contribuições e Impostos* - DGCI) y la Dirección General de Aduanas y de los Impuestos Especiales sobre el Consumo (*Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo* -DGAIEC). En relación con el objeto de las disputas sometidas a arbitraje, el CAAD tiene competencia fundamentalmente sobre las siguientes reclamaciones:

- a) Declaración de ilegalidad del pago de impuestos, autoliquidaciones, retenciones fiscales y pagos a cuenta;
- b) Declaración de ilegalidad de actos que determinen la base imponible cuando ello no implique pago de ningún impuesto, de actos que determinen el tipo de gravamen y de actos que determinen la comprobación de valores (7).

Existen, no obstante, notables restricciones y condiciones impuestas por la Administración Fiscal portuguesa a su sumisión a la competencia del CAAD. En primer lugar, la sumisión se limita a reclamaciones que no excedan de 10.000.000 € del valor del impuesto en cuestión. En segundo lugar, en cualquier disputa cuyo valor iguale o exceda los 500.000 €, el tribunal arbitral deberá estar compuesto de tres árbitros y el presidente deberá ser un profesional que haya ejercido funciones públicas en la administración judicial fiscal o que tenga un máster en derecho fiscal. Asimismo, si el valor de la reclamación excede de 1.000.000 €, el presidente deberá ser un profesional que haya ejercido funciones públicas en la administración judicial fiscal o que tenga una tesis doctoral en derecho fiscal. Por último, si fuera imposible designar un presidente del tribunal arbitral conforme a las reglas anteriores, el nombramiento será efectuado por el presidente del Comité Ético del CAAD.

Es igualmente importante resaltar la naturaleza y el ámbito del consentimiento del contribuyente para arbitrar las disputas tributarias. El sistema es similar al del planteamiento de los arbitrajes de inversiones bajo los Acuerdos de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones (APPRI) y otros instrumentos internacionales de protección de inversiones extranjeras. Así, el Gobierno portugués

(7) Art. 2(1) de la Ley de Arbitraje Tributario. Art. 2 de la Orden Ministerial n.º 112-A/2011 de 22 de marzo de 2011.

ha efectuado una oferta firme y permanente para arbitrar disputas tributarias, pero el contribuyente que desee plantear una reclamación incluida en el ámbito de competencia del CAAD puede optar libremente por someterse a arbitraje ante dicha institución o bien litigar ante los tribunales estatales.

#### IV. LA PRÁCTICA DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO

La práctica del arbitraje tributario ha sido dificultada por dos prejuicios fundamentales.

El primero, de carácter genérico, tiene que ver con la desconfianza hacia el arbitraje. El arbitraje en Portugal ha estado siempre concebido como una suerte de sistema privado de resolución de disputas alejado de las posibilidades económicas del contribuyente de a pie.

El segundo, y más importante, el laudo final no es susceptible de apelación, salvo en circunstancias muy excepcionales, como el recurso ante el Tribunal Constitucional (8) y el recurso ante el Tribunal Supremo Administrativo (9). La ausencia de recurso es precisamente la principal preocupación expresada por la mayoría de los contribuyentes: al parecer, la mayor parte de los contribuyentes perciben que la «*auctoritas*» del Estado en cuestiones tributarias impregna la institución arbitral, o quizás existe el sentir de que el objeto de la disputa nunca es «blanco o negro». En consecuencia, un contribuyente sólo estará dispuesto a acudir a arbitraje cuando está seguro de que existen casos precedentes similares que se han resultado en favor de su posición, tanto en los Tribunales Superiores como ante el CAAD. Por otro lado, el laudo arbitral también puede ser susceptible de una acción de anulación por las mismas causas previstas para el arbitraje comercial (falta de motivación fáctica o jurídica del laudo, divergencia entre la motivación y el sentido del fallo, *ultra* o *infra petitum*, vulneración del principio de contradicción, y violación del principio de un proceso justo y equitativo).

Con todo, el CAAD dispone de archivos públicos y ha publicado datos estadísticos sobre casos resueltos bajo su égida que demuestran una práctica extendida del arbitraje desde su implantación. De hecho, la base de datos de laudos del CAAD refleja un total 415 casos resueltos desde 2011. Y los datos estadísticos disponibles sobre el uso del arbitraje hasta 2013 reflejan la impresionante cifra de 53 millones de euros en impuestos en valor de disputa, de los cuales 29 millones de euros fueron resueltos mediante arbitraje con una tasa de éxito a favor del contribuyente del 58,8% (10).

(8) Cuando se hubiera denegado la aplicación de algún precepto legal por su naturaleza inconstitucional o en caso de que se hubiese aplicado un precepto cuya constitucionalidad ha sido cuestionada.

(9) Cuando el fallo del laudo contradice, en el sentido jurídico, una decisión emitida por el Tribunal Administrativo Central o por el Tribunal Supremo Administrativo.

(10) VILLA-LOBOS, Nuno y BRITO VIEIRA, Mónica en *Guia da Arbitragem Tributária*, Coimbra, 2013, at. 89 *et seq.* También es reseñable que en el 98,5% de los casos, el tribunal arbitral o el árbitro único fueron designados por el CAAD.



## V. PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN ARBITRAL TRIBUTARIO

El sistema de arbitraje tributario se diseña sobre los siguientes parámetros básicos: un medio sencillo, rápido y especializado para la resolución de disputas, sin que ello comprometa la protección de derechos y garantías de los contribuyentes.

En base a lo anterior, se establece un plazo límite de 6 meses para la emisión del laudo arbitral, con posibilidad de prórrogas hasta un máximo de 6 meses adicionales (art. 21 LAT). Como ya se ha indicado, el laudo final no es susceptible de apelación y el proceso no reviste especial formalismo, de conformidad con el principio de autonomía de los árbitros en la conducción del procedimiento (art. 19 LAT). Además, a este respecto cabe resaltar que el procedimiento se gestiona íntegramente por medios electrónicos, esto es, el CAAD tiene una plataforma virtual en su web que permite a los usuarios, entre otras funcionalidades, presentar su solicitud de arbitraje, notificar solicitudes y todas aquellas resoluciones y decisiones que vayan recayendo durante el procedimiento.

Una característica fundamental del arbitraje tributario es que está expresamente prohibido el arbitraje de equidad («*ex aequo et bono*») por lo que siempre se decidirá en Derecho (art. 2(2) LAT). Este aspecto es muy importante pues no sería apropiado aplicar algo distinto de lo establecido en la ley vigente, en virtud del principio constitucional de «*nulla poena sine lege*». De lo contrario, el contribuyente podría quedar al albur de complicadas interpretaciones de la normativa tributaria, generando una inseguridad jurídica que de esta manera se elimina.

El tribunal arbitral deberá estar compuesto por tres árbitros cuando el importe de la reclamación exceda de 60.000 € (11) o cuando el contribuyente decida ejercer su derecho a designar a un árbitro con independencia del valor de la disputa. Por el contrario, si el importe de la reclamación no supera los 60.000 € y el contribuyente opta por no designar a un árbitro, el caso será resuelto por un árbitro único. Si el contribuyente opta por nombrar a un árbitro, la parte contraria (la autoridad fiscal) designará al suyo, y en defecto de acuerdo entre las partes sobre la designación del tercer árbitro que ejercerá de presidente, éste será nombrado por el Comité Ético del CAAD de entre una lista de aproximadamente 220 árbitros. En el supuesto en que se designe un árbitro único, éste también será nombrado por el Comité Ético del CAAD (arts. 5 y 6 LAT) (12).

Los requisitos para ser incluidos en dicha lista también merecen una mención: los árbitros deben reunir «*comprobada capacidad técnica, idoneidad moral y sentido de interés público*» [art. 7(1) LAT], y deben ser «*juristas con al menos 10 años de acreditada experiencia profesional en el área del derecho tributario, especialmente a través del ejercicio de funciones públicas, de la magistratura, de la abogacía, de la consultoría y el asesoramiento legal, de la enseñanza superior o la investigación, de la ad-*

(11) Este importe supone el doble del importe de las disputas que están sometidas de forma exclusiva a la competencia del Tribunal Administrativo Central (en las cuales la decisión también es definitiva y no apelable).

(12) La lista completa de árbitros y sus CVs están disponibles en la web <http://www.caad.org.pt>

*ministración fiscal o de trabajos científicos relevantes en este área*» [art. 7(2) LAT]. Un Licenciado en Económicas o Administración y Dirección de Empresas puede ser igualmente designado árbitro, pero nunca presidente, en asuntos que requieran conocimiento especializado en otras áreas [art. 7(3) LAT]. Huelga decir que estos requerimientos han generado un arduo debate entre los profesionales del sector por las exigentes cualificaciones y por el concepto de «*sentido de interés público*». Además, no queda claro si estos preceptos deben aplicarse también a los árbitros que sean designados por las partes.

En cualquier caso, los árbitros deben ser imparciales e independientes, y están sujetos a un estricto secreto profesional fiscal (art. 9 LAT).

Los honorarios de los árbitros se calculan mediante la aplicación de la escala contenida en el Reglamento de Costes aprobado por el centro de arbitraje (art. 12 LAT). Cabe señalar que si los contribuyentes optan por designar a un árbitro, sus honorarios se incrementarán (art. 5 del Reglamento de Costes) y serán íntegramente sufragados por el contribuyente [art. 12(3) LAT] e incluso si la disputa se resuelve a favor del contribuyente, este coste no será reembolsado.

Otro aspecto muy interesante de este régimen arbitral es la acumulación de reclamaciones, la acumulación de demandantes y de procesos (art. 3 LAT). Es posible acumular reclamaciones, incluso relativas a actos tributarios diferentes, y es también posible acumular demandantes cuando la disputa surge de los mismos hechos o circunstancias y su resolución exige la interpretación o aplicación de la misma normativa. Además, también es posible presentar una demanda ante los tribunales estatales al mismo tiempo que se presenta una solicitud de arbitraje por el mismo acto tributario, siempre y cuando los hechos y fundamentos de derecho de la disputa no sean los mismos.

Los principales efectos de una solicitud de arbitraje también merecen una mención. En primer lugar, tras recibir la notificación, la Autoridad Fiscal puede revocar, modificar o convertir el acto tributario cuya ilegalidad ha sido denunciada [art. 13(1) LAT]. Según la estadística del CAAD, esto ha ocurrido en el 11% de los casos arbitrados.

En segundo lugar, en el momento en que el contribuyente presenta una solicitud de arbitraje, está renunciando a su derecho a reclamar, impugnar o solicitar la revisión del acto tributario ante los tribunales estatales (incluyendo la estimación de la base imponible), por los mismos fundamentos, y en relación con la legalidad de dicho acto [art. 13(4) LAT].

Por último, la presentación de la solicitud de arbitraje tendrá los mismos efectos que la interposición de una reclamación judicial, especialmente en lo que concierne a la suspensión del procedimiento ejecutivo de apremio y la interrupción de los plazos de caducidad y en relación con las obligaciones tributarias [art. 13(5) LAT].

El procedimiento arbitral se fundamenta en los siguientes principios: contradictorio, igualdad de armas, autonomía del centro de arbitraje, oralidad e

inmediación en la discusión fáctica y jurídica, libertad de determinación de los medios de prueba y libertad de valoración de la prueba, buena fe procesal y cooperación con los árbitros, las partes y los letrados, y publicidad del arbitraje. En este sentido, el CAAD publica todos y cada uno de los laudos emitidos con respeto a la identidad de las partes.

Por otro lado, la reclamación puede ser modificada o corregida durante el procedimiento por el acontecimiento de nuevos hechos.

En otro orden de cosas, es incuestionable la importancia del régimen de la cuestión prejudicial comunitaria que corresponda decidir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Aunque tradicionalmente se ha considerado que un tribunal arbitral creado por acuerdo de las partes no es un «*órgano jurisdiccional de un Estado Miembro*» en el sentido del art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (ver Caso *Denuit y Cordenier*), el TJUE recientemente ha ampliado el ámbito de los factores a ser tomados en consideración para determinar si un órgano decisorio es un «*órgano jurisdiccional*». Como está claramente establecido, dichos factores incluyen si se trata de un órgano permanente, si su competencia es imperativa, si se trata de un procedimiento *inter partes*, si se aplican normas de derecho y si es independiente (ver, por ejemplo, el caso *Belov* [2013]). Sin perjuicio del hecho que el arbitraje tributario es eminentemente optativo para el contribuyente, en un reciente caso de arbitraje tributario, el TJUE resolvió a favor de la concurrencia de todos los factores anteriormente mencionados, incluyendo la naturaleza imperativa del arbitraje tributario. Así, en el caso *Ascendi* (ver Caso C 377/13 del TJUE), el TJUE determinó que, aunque el contribuyente no está obligado a someter a arbitraje sus disputas fiscales, «*en el momento en que el contribuyente somete su disputa a arbitraje tributario, el Tribunal Arbitral Tributario [CAAD] tiene, de conformidad con el art. 4(1) del Decreto-Ley n.º 10/2011, competencia imperativa en relación con materia fiscal y aduanera.*» En consecuencia, el TJUE sostuvo que el CAAD es un «*órgano jurisdiccional*» a los efectos de la resolución de cuestiones prejudiciales bajo el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

## VI. CONCLUSIÓN

En conclusión, si en Portugal el arbitraje tributario está funcionando, debemos preguntarnos por qué razón no podría ser implementado en España con resultados similares.

La elevada litigiosidad tributaria en España se debe en parte a que la gran mayoría de tributos se gestionan y recaudan mediante autoliquidación, de manera que su posterior comprobación por la Administración desemboca a menudo en conflictos, primero ante la propia Administración Tributaria, después ante los Tribunales Económico-Administrativos (unos 3 años ante los TEA Regionales y unos 2 años ante el TEA Central) y, finalmente, ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa (hasta 5 años).

En definitiva, un sistema poco eficiente, nada eficaz y excesivamente caro tanto para el contribuyente como para la Administración sin que ello redunde en mayor recaudación, que es de lo que en definitiva se trata. Al contrario, según una información publicada en el diario Expansión el 8 de enero de 2014, «España concentra más de la mitad de las deudas tributarias de dudoso cobro en la Unión Europea, 8.993 millones de euros (un 54,9%) frente a 16.386 millones en el conjunto de los países, según la oficina estadística comunitaria, Eurostat» (13).

La Agencia Tributaria, a pesar de todo, apuesta exclusivamente por reforzar y agilizar los Tribunales Económico-Administrativos, si bien el contribuyente tiene la sensación de que estos órganos no son imparciales ni independientes pues se nutren exclusivamente de funcionarios de la Agencia Tributaria, esto es, que da la impresión de que la Administración es juez y parte en las disputas fiscales.

Esta posición reticente a la introducción de métodos alternativos de resolución de disputas en materia tributaria suele fundarse en obstáculos de índole jurídica relacionados con la propia esencia de la figura del tributo y los principios que lo rodean (legalidad tributaria, indisponibilidad de la obligación tributaria, igualdad, capacidad económica, derecho a la tutela judicial efectiva, etc.).

Por lo expuesto, podemos afirmar que el sistema de resolución de conflictos tributarios en España ha fracasado y deberíamos plantearnos las ventajas de introducir métodos alternativos como el arbitraje que permitieran disminuir la litigiosidad, si bien ello también pasaría por abandonar la idea de que la coacción sobre el contribuyente (en forma de sanción) es el mejor medio para aumentar la recaudación.

4  
105

(13) <http://www.expansion.com/2014/01/08/economia/politica/1389137545.html>