

MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO

*Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid.*

ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1996

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Concepto de arbitraje tributario.
 - 1. Contrato de Derecho público.
 - 2. Negocio jurídico heterocompositivo de fijación.
 - 2.1. Negocio jurídico de fijación.
 - 2.2. Negocio jurídico heterocompositivo.

III. Licitud del arbitraje tributario.

1. Inexistencia de prohibición constitucional.
2. Exigencia de ley previa habilitante.
 - 2.1. Arbitraje ritual.
 - 2.2. Arbitraje de ley facultativo.
3. Ámbito del arbitraje tributario.

IV. Eficacia del arbitraje tributario.

1. Efectos vinculantes.
2. Una excepción al carácter vinculante del laudo arbitral: el Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona.

V. Procedimiento del arbitraje tributario.

I. INTRODUCCIÓN

A raíz del reconocimiento explícito del arbitraje como método sustitutivo del recurso ordinario por el artículo 107.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPyPAC, en adelante), la doctrina española se plantea la admisión de este instituto jurídico en el marco de las relaciones jurídico-tributarias y, en la mayoría de los casos, con un resultado afirmativo (1).

Nuestro estudio se reducirá a los convenios arbitrales que se producen en el seno de las relaciones tributarias de subordinación. Esto es, aquellas en las que la Administración es competente para incidir en la materia de forma unilateral como consecuencia de la posición de superioridad que el ordenamiento jurídico le otorga en orden a una salvaguarda eficaz del interés público (2), que, en Derecho Tributario, se manifiesta en la consecución de una recaudación basada en el principio de capacidad económica (3). Se dejan al margen los contratos que se celebren sobre una cuestión respecto de la que la Hacienda Pública no pueda actuar por sí sola, sin participación del particular o de

-
- (1) En este sentido, incluso con anterioridad, CAYÓN GALIARDO, A., «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *REDF*, núm. 36, 1982, pág. 564; SERRANO ANTÓN, F., *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*, inédito, 1996; AGULLO AGÜERO, A., «Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: una función cuasiarbitral», en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1996, pág. 277 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R., El arbitraje tributario, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 257 y ss. (este trabajo también se encuentra publicado en *Quincena fiscal*, 1995, núm. 2, pág. 5 y ss.); FERREIRO LAPATZA, J.J., «Arbitraje sobre relaciones tributarias», en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 263 y ss.; MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje en Derecho administrativo», *Tribunal Arbitral de Barcelona*, Butlletí, núm. 5, pág. 72; al reconocer la naturaleza arbitral de la tasación pericial contradictoria, RAMALLO MASSANET, J., «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», *Convención...cit.*, pág. 239 (este trabajo también se encuentra publicado en *CT*, núm. 76, 1995, pág. 79 y ss.); ZORNOZA PÉREZ, J.J., «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español», en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 176 y ss. (este trabajo también se encuentra publicado en *CT*, núm. 77, 1996, pág. 121 y ss.).
 - (2) PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración. Tres estudios*, MAP, Madrid, 1995, pág. 212 (También publicado en AA.VV., *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 21 y ss.).
 - (3) Sobre la posición de superioridad de la Hacienda Pública, véase RAMALLO MASSANET, J., «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias», en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 221 y ss.

otro Estado, como es el supuesto de los arbitrajes internacionales (relaciones jurídicas de coordinación) (4). A pesar del interés que presenta el análisis de estos últimos arbitrajes, consideramos más adecuado no incorporarlo a nuestro trabajo, para alcanzar una mayor comprensión de aquellos primeros que, por otra parte, son los que mayor resistencia encuentran en la doctrina (5).

Conviene recalcar que el artículo 107 LRJAPyPAC sólo prevé el arbitraje como alternativa al recurso administrativo y no al control judicial, ni a las decisiones unilaterales que adopte la Administración en el desarrollo de los diversos procedimientos de gestión. Sin embargo, en nuestra opinión, este silencio no excluye ninguna de las dos anteriores posibilidades. En efecto, por lo que respecta a los arbitrajes en el propio procedimiento administrativo creemos que se encuentran dentro del espíritu del artículo 88 LRJAPyPAC, por lo que su previsión por parte del artículo 107.2 de este mismo texto legal no sería pertinente (6).

A pesar de la dudosa aplicación del artículo 107 LRJAPyPAC a las relaciones tributarias, como consecuencia del carácter subsidiario de las normas procedimentales y de recursos contenidas en esa ley respecto a los procedimientos administrativos en materia tributaria (disp. adic. quinta) (7), en todo caso refleja un cambio en la concepción del legislador en relación a las formas de actuación jurídico-públicas, respecto de las cuales el ámbito tributario no ostenta unas características que justifiquen un diverso tratamiento de la actuación negocial cuando se desarrolle en él (8).

-
- (4) Como expone LAGASSE, D., «L'arbitrage en droit administratif», *Administration publique*, 1993, núm. 3, pág. 150, las cuestiones en torno a la admisibilidad del arbitraje han de ser resueltas de distinta manera según éste se proyecte sobre el Derecho internacional o interno. Respecto al arbitraje internacional, LINDENCRONA, G. y MATTSON, N., *Arbitration in Taxation*, Kluwer, The Netherlands, 1981; LAGASSE, D., «L'arbitrage...cit.», pág. 151 y ss.; LOOS, C.M., *Die Schiedsgerichtsbarkeit in der Verwaltungsgerichtsbarkeit*, Tesis doctoral, Wiesbaden, 1984, pág. 75 y ss. Sobre los contratos de coordinación, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...cit.*, pág. 176. Fuera de España, BONK, Comentario al par. 54 VerwVerfG, en STELKENS, y otros, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1993, pág. 1.234; SCHIMPF, C., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Duncker&Humblot, Berlín, 1982, pág. 69 y ss.
 - (5) Entre los autores que sólo admiten los arbitrajes en relaciones de coordinación, HAUEISEN, F., «Die Entscheidung verwaltungsrechtlicher Streitigkeiten durch Schiedsgerichte», *NJW*, 1962, pág. 2.131; WEIDEMANN, H., *Schiedsgerichtbarkeit in verwaltungsrechtlichen Streitsachen*, Tesis doctoral, Marburg, 1968, pág. 112 y ss.
 - (6) A este respecto se pronuncia AGULLO AGÜERO, A., «Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: una función cuasiarbitral», en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 282. En relación a la mediación, alude a la conveniencia de instaurar esta figura jurídica con carácter previo a la decisión administrativa; SÁNCHEZ MORÓN, M., La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos, en SÁNCHEZ MORÓN, M., y otros, *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*, IVAP, País Vasco, 1995, pág. 24.
 - (7) Véase, MARTÍN QUERALT, J., «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Tribuna fiscal*, 1993, núm. 32, pág. 37 y ss.
 - (8) De cualquier forma, la polémica respecto a la aplicación del artículo 107 no resulta muy fructífera, debido al carácter meramente programático de esa norma. Así lo reconoce AGULLO AGÜERO, A., «La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992», en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 184, en opinión de la cual tanto este precepto como el artículo 88 LRJAPyPAC tienen vigencia en el ámbito tributario, como consecuencia del vacío legal existente en nuestra rama del Derecho en relación a los acuerdos procedimentales y sustitutivos de reclamaciones. (En el mismo sentido se pronuncia esta autora en «Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: una función cuasiarbitral», en AA.VV., *Convención...cit.*, págs. 277 y 278).

No existe en Derecho Tributario español ninguna prohibición constitucional o legal de tal contrato. Es más, en nuestra opinión resultaría muy conveniente la extensión del arbitraje como forma alternativa a la reclamación económico-administrativa y como figura inmersa en los diversos procedimientos de gestión. De esta manera se conseguiría un doble objetivo: por un lado, una descongestión de los Tribunales contencioso-administrativos y, por otro, la consecución de una mayor paz jurídica, al aceptar el obligado tributario de mejor grado una resolución a la que se ha llegado de forma compositiva que si dicho pronunciamiento es producto del poder imperativo de la Administración.

La conveniencia de establecer técnicas alternativas a la resolución unilateral de las controversias y al recurso administrativo se incardina dentro de la toma de conciencia de la crisis que afecta a la justicia contencioso-administrativa, que se refleja fundamentalmente en la tardanza de los pronunciamientos jurisdiccionales. Esta demora provoca la insatisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, que comprende la resolución del caso en un tiempo razonable (STC 197/1993, de 14 de junio) (9). En efecto, la dilación actual de los procedimientos tributarios, la sobrecarga de trabajo que tienen los Tribunales económico-administrativos y la excesiva duración de los procedimientos de revisión pueden vaciar de contenido el artículo 24 de la Constitución Española (CE, en adelante) (10). La garantía de este derecho no se alcanza facilitando vías alternativas dentro del propio proceso, sino posibilitando la realización de tales medidas en el previo procedimiento de gestión o de reclamación.

Tanto dentro como fuera de nuestro país se suceden los pronunciamientos acerca de la necesidad de superar la creencia de que el derecho a la tutela efectiva de los tribunales sólo puede alcanzarse acudiendo a la vía jurisdiccional (11).

Entre ellos hay que destacar la Recomendación emitida por el Comité de Ministros del Consejo de Europa de 16 de septiembre de 1986, relativa a las medidas dirigidas a prevenir y reducir la sobrecarga de trabajo de los tribunales (12). En dicha Recomendación se invitaba a los Estados miembros

(9) Sobre este tema véase entre otros, BASSOLS COMA, M., «Consideraciones sobre los controles extrajurisdiccionales de la Administración: en torno a la reforma del estatuto del *mediateur* francés», *RAP*, núm. 82, 1977, pág. 381 y ss.; GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Hacia una nueva justicia administrativa*, Civitas, Madrid, 1989; TORNOS MAS, J., «La situación actual del proceso contencioso-administrativo», *RAP*, núm. 122, 1990, pág. 103 y ss.; del mismo autor, «El arbitraje en el Derecho administrativo: Posibilidades de esta figura jurídica», *Butlletí Tribunal arbitral de Barcelona*, 1995, núm. 6, págs. 13 y 14 y «Medios complementarios a la resolución jurisdiccional de los conflictos administrativos», *RAP*, 1995, núm. 136, pág. 149 y ss.; ROCA MARTÍNEZ, J.M., *Arbitraje e instituciones arbitrales*, Ed. Bosch, Barcelona, 1992, pág. 24 y ss.

(10) En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *REDF*, 1994, núm. 83, pág. 273; ZORNOZA PÉREZ, J.J., «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español», en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 178.

(11) Como expone TORNOS MAS, J., «La situación actual...cit.», mediante el planteamiento de alternativas a la jurisdicción contencioso-administrativa no se busca su sustitución o desplazamiento, sino el descubrimiento de técnicas complementarias. En este sentido, este autor cita el trabajo «Etude sur la presentation du contentieux administratif», publicado en *Etude et Documents*, núm. 32, 1980-81, en el que se proponen cuatro objetivos: impedir el nacimiento del conflicto; buscar soluciones alternativas a las jurisprudenciales; poner fin al litigio; y evitar un prolongamiento inútil del mismo (pág. 127, nota 49).

(12) Esta Recomendación puede encontrarse en *Council of Europa, Yearbook of the European Convention of Human Rights*, 1986.

a compaginar la puesta a disposición de los jueces de los medios oportunos con la utilización de mecanismos de composición no jurisdiccionales tanto con anterioridad al proceso como insertos en él, con la finalidad de evitar la violación del derecho de todo ciudadano a ver atendido su caso en un tiempo razonable, según dispone el artículo 6.1 de la Convención Europea de Derechos Humanos (13).

En el mismo sentido, el Consejo de Estado francés elaboró en 1993 un documento, «Resolver de otra manera los conflictos: mediación, transacción y arbitraje en materia administrativa» (14), donde se incide en el empleo de tales medios para solucionar los conflictos entre la Administración y el ciudadano. En Derecho Tributario francés no existe ninguna manifestación de arbitraje, aunque sí múltiples instancias de mediación que pueden clasificarse de la siguiente manera:

- A) Para el reparto de impuestos y el control fiscal se prevé la intervención de la Comisión Ministerial de Impuestos Directos y sobre el volumen de ventas y del Interlocutor ministerial;
- B) En relación al pago del impuesto, la Comisión del Jefe de servicios financieros, la CODEFI y la Comisión de infracciones fiscales;
- C) Respecto a la valoración de bienes a efecto del cálculo de la base imponible, la Comisión Ministerial de Conciliación; y
- D) El Comité consultivo de abusos de derecho y la Comisión de infracciones fiscales, que tienen como función el examen de los fraudes fiscales.

De entre todas ellas destacan la Comisión Ministerial de Impuestos Directos y sobre el volumen de ventas (15) (arts. 1.651 a 1.651 f del *Code Général des Impôts*) y la Comisión Ministerial de Conciliación (16) (art. 667 *Code Général des Impôts*), a las que tanto el ciudadano como la propia Administración pueden acudir en los supuestos de desacuerdo sobre la fijación de la deuda impositiva. El artículo 59 del Libro de Procedimientos Fiscales establece que «cuando el desacuerdo sobre comprobación notificada persista, la Administración, si el contribuyente lo demanda, someterá el litigio al parecer, bien de la comisión ministerial de impuestos directos y sobre el volumen de ventas prevista en el artículo 1651 del Código general de impuestos, bien a la comisión ministerial de conciliación prevista en el artículo 667 del mismo código. Las comisiones pueden igualmente ser reclamadas a iniciativa de la Administración».

(13) LASARTE, C., *Principios de Derecho civil*, t. III, 3.ª ed., Ed.Trivium, Madrid, 1995, pág. 388, explica que esta Recomendación fue la impulsora de la Ley de Arbitraje 36/1988, de 5 de diciembre.

(14) *Regler autrement les conflits: conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, Ed. La Documentation française, París, 1993.

(15) *Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires*.

(16) *Commission départementale de conciliation*. Respecto a las restantes instancias de mediación tributarias, véase ROCCA, F. de y ROUGIE, J.-M., *Précontentieux fiscal (Instances de médiation pour l'entreprise et le particulier)*, Eyrolles, París, 1992, págs. 20 y 21.

Lo más destacable de ambas comisiones es que sólo pueden conocer de cuestiones de hecho. Junto a esta limitación se añade que el desacuerdo debe concernir a una materia respecto de la cual la intervención de la comisión se encuentra expresamente prevista por la ley y que las partes han de someterse a su dictado antes de la conclusión del procedimiento, esto es, con anterioridad a la fijación de la deuda tributaria (17).

Su composición es paritaria (18). La eficacia del dictamen de las comisiones es probatoria. Desde la promulgación de la Ley de 8 de julio de 1987 la carga de la prueba corresponde en todo caso a la Administración cualquiera que sea el sentido de la resolución adoptada por la comisión (19). La única excepción a esta regla se produce en los supuestos en que el contribuyente no ha presentado la contabilidad. Si la contabilidad fue presentada, pero la Comisión de impuestos determina graves irregularidades, la Administración sólo sufrirá la carga de la prueba si la imposición es superior a la determinada por la Comisión (20).

El país que se ha decantado de forma más contundente a favor del establecimiento de medidas alternativas a la vía jurisdiccional es Estados Unidos, a través de la llamada *Administrative Dispute Resolution Act*, Ley aprobada el 15 de noviembre de 1990 en la que se regula y fomenta la incorporación al procedimiento administrativo de los mecanismos de conciliación, mediación y arbitraje (Sección 571 y ss. del Título V) (21). En el ámbito tributario, en concreto, existen los llamados *settlement procedures* o procedimientos compositivos, que se dividen en los autocompositivos y en los arbitrajes. Dentro de los primeros se manifiestan con especial intensidad los acuerdos finales (*closing agreement*), que se encuentran regulados en el capítulo 74, sección 7121 *Internal Revenue*

-
- (17) Existen supuestos en los que está excluido el recurso a las comisiones, como, por ejemplo, cuando el particular ha solicitado la aplicación del procedimiento de regulación particular previsto en el artículo L. 62 del Libro de Procedimientos Fiscales.
- (18) La Comisión de Impuestos Directos se encuentra presidida por el Presidente del Tribunal administrativo si no realiza ninguna delegación y participan dos representantes de la Administración y tres representantes de los contribuyentes. Por su parte, la Comisión de Conciliación está compuesta por un magistrado, que se constituye como presidente, el Director del departamento de inspección, otros tres representantes de la Administración, un notario y tres representantes de los contribuyentes.
- (19) Con anterioridad a esta norma la carga de la prueba recaía sobre la parte que no aceptaba la evaluación de la Comisión. Cuando la imposición era conforme con la apreciación de la Comisión el contribuyente sólo podía recurrir ante los Tribunales contencioso-administrativos, pero le correspondía a él la carga de la prueba. En los supuestos en que la imposición había sido establecida sobre una base superior a la determinada por la Comisión, la carga de la prueba en una eventual reclamación correspondería a la Hacienda Pública, aunque sólo por el exceso.
- (20) Véase, para un estudio en detalle, BERGERES, M.-C., *Contrôle fiscal (Prerogatives du fisc et droits du contribuable)*, Delmas, París, 1988, pág. 76 y ss.; RICHER, D., *Les procédures fiscales*, Puf, Que sais-je?, París, 1990, pág. 42 y ss.; BRURON, J., *Droits et garanties du contribuable vérifié*, Librairie generale de Droit et de Jurisprudence, París, 1991, pág. 60 y ss.; ROCCA, F. de. y ROUGIE, J.-M., *Précontentieux...cit.*, pág. 45 y ss. y 115 y ss.
- (21) Esta ley se encuentra traducida y comentada por DELGADO PIQUERAS, F., «La *Administrative Dispute Resolution Act* de los Estados Unidos: Introducción, traducción y notas», *RAP*, núm. 131, 1993, pág. 557 y ss.

Code (IRC, en adelante) (22), y los *compromises*, contemplados en la sección 7122 IRC (23). Junto a estos pactos puede citarse los que tienen lugar en el procedimiento de inspección (Formulario 870) y en el de revisión (Formulario 870-A).

Por lo que respecta al arbitraje, su celebración está prohibida según dispone el *Executive Order* 12778 (24). Sin embargo, como excepción a esta norma se ha configurado un arbitraje sobre los hechos controvertidos con relevancia fiscal en la regla 124 de la Corte Fiscal (25). El arbitraje así concebido tiene una gran incidencia en la resolución de los conflictos que se plantean en torno a la determinación de los precios de transferencia (26).

En el marco de la fijación de los precios de transferencia se ha abierto a España la posibilidad de acudir a arbitraje. El Convenio de la Unión Europea, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (27) establece la necesidad de que las autoridades competentes interesadas constituyan una Comisión consultiva si en el plazo de dos años desde la fecha de presentación del caso ante una de las autoridades -según el procedimiento establecido en el art. 6.1 del mismo Convenio- no llegasen a un acuerdo para evitar la doble imposición. Aquella Comisión debe emitir un dictamen que será vinculante a falta de un acuerdo entre las partes (art. 7 y ss.). En el mismo sentido, el Informe de la OCDE relativo a las directrices generales a seguir por las empresas multinacionales y las Administraciones fiscales en materia de precios de transferencia, de 27 de junio de 1995 (28), reco-

-
- (22) «El Secretario o su delegado está autorizado para llegar a un acuerdo por escrito con cualquier persona en relación con sus obligaciones en relación con cualquier impuesto y para cualquier período». Véase, SALTZMAN, M., *IRS practice and procedure*, WG, Boston, 1981, págs. 9-44 y ss.
- (23) Previstos sobre todo para supuestos de insolvencia del sujeto pasivo. Véase, GATES, B., *How to represent your client before the IRS*, McGraw-Hill, Nueva York, 1983, pág. 89 y ss.
- (24) WRAPPE, S.C., «The IRS expands use of alternative resolution», *Tax Notes*, 1996, vol. 67, núm. 6, pág. 805; BRAND, P., «IRS alternative dispute resolution techniques», *Tax Notes*, 1996, vol. 71, núm. 4, pág. 533.
- (25) «Voluntary Binding Arbitration, Tax Court Rules of Practices», vol. 12, C.C.H., *Standard Federal Tax Reports* 71, 207. NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O., *Arbitraje*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1992, pág. 75 y ss.; NOLAN, J.S., y otros, «Mediation in IRS Appeals - an innovative new process», *Tax Notes*, 1995, pág. 1.175 y ss.; WRAPPE, S.C., «The IRS expands...» *cit.*, pág. 805.
En Derecho Administrativo común el arbitraje es regulado por la Administrative Dispute Resolution Act, secciones 585 y ss., que lo configuran como un mecanismo voluntario y vinculante. En relación a esta última nota ha de matizarse que la agencia tiene la potestad de anular el laudo (sección 590). Comenta esta figura jurídica DELGADO PIQUERAS, F., «La "Administrative Dispute Resolution Act"...*cit.*», pág. 567 y ss.
- (26) FALCÓN Y TELLA, R., El arbitraje tributario, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 258; WRAPPE, S.C., «Advance pricing agreements: The IRS rediscovers alternative dispute resolution», *Tax Notes*, 1994, núm. 10, vol.63, págs. 1.356 y 1.357.
- (27) Publicado en el DOCE de 20 de agosto de 1990, entró en vigor el 1 de enero de 1995.
- (28) Este Informe fue aprobado por el Consejo de la OCDE para su publicación el 13 de julio de 1995 bajo el nombre «Principes applicables en matière de prix de transfer a l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales».

mienda que se revise la postura que esta organización plasmó en su Informe «Precios de transferencia y empresas multinacionales. Tres estudios fiscales» de 1984 (29) contraria a la implantación de mecanismos arbitrales, como consecuencia de las modificaciones que ha sufrido el contexto fiscal internacional (punto 4.167 y ss.).

En Alemania, por su parte, no se ha regulado ninguna manifestación de arbitraje en Derecho Tributario, aunque sí se ha abierto recientemente la posibilidad de llegar a una composición entre la Administración financiera y el particular en la fase del recurso administrativo. La llamada *Grenzpendlergesetz*, de 24 de junio de 1994 (30), introdujo el parágrafo 364a Ordenanza Tributaria (*Abgabenordnung*), donde se regula con efectos a partir del 1 de enero de 1996 la obligación de la Administración cuando el ciudadano lo solicite -que se convierte en potestad a ejercer de oficio si tal requerimiento no se produce- de discutir la cuestión recurrida con el interesado antes de resolver dicho recurso. Si se llega a un acuerdo, la Hacienda Pública corregirá el acto administrativo impugnado, evitando así la consecución de la reclamación. La propia fundamentación de esta ley admite que la finalidad de esta regulación es la descongestión del Tribunal Financiero. A esta misma causa responde el parágrafo 79.1 Ordenanza de los Tribunales Financieros (*Finanzgerichtsordnung*), en el que se contempla la posibilidad de que el juez invite a las partes a discutir sobre la controversia (31). Se trata de una conciliación en el proceso, en la que el juez desarrolla el papel de conciliador para conseguir que las partes alcancen un entendimiento y no puede dictar su resolución en un sentido diferente al pactado por aquéllos.

Una forma de conciliación judicial en el ámbito tributario muy parecida a la alemana se ha establecido en Italia por el *Decreto Legge* 564 de 30 de septiembre de 1994 (32) bajo el nombre de «conciliación judicial» y se ha pretendido regular en España en el artículo 76 en el Anteproyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: 1. «En los procedimientos en primera o única instancia el Juez o Tribunal, de oficio o a solicitud de parte, una vez formula-

(29) Este Informe ha sido recogido en *Precios de transferencia y empresas multinacionales (Dos Informes del Comité de Asuntos Fiscales)*, J.M.Villa Gil, tr., Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986, pág. 998 y ss. (en especial, 121 y ss.).

(30) *Bundesgesetzblatt*, parte I, 1994, pág. 1.395 y ss.

(31) Véase, SEER, R., *Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán*, M.L.González-Cuéllar Serrano, tr., en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 146 y ss.

Las previsiones de los parágrafos 364a AO y 79.1 de la Ordenanza de los Tribunales Financieros se asemejan en cuanto a su finalidad compositiva a la previsión del par.201.1 de la Ordenanza Tributaria, donde se regula la llamada «entrevista final», que se produce al final del procedimiento de inspección y posibilita la consecución de un acuerdo antes de que se dicte el acto de liquidación.

Por su parte, en la Ordenanza de los Tribunales Administrativos (*Verwaltungsgerichtsordnung*) se introduce la posibilidad de acudir a arbitrajes a través de la remisión general que realiza el parágrafo 173 a la Ordenanza Procesal Civil *Zivilprozessordnung*. En este sentido, SCHLOSSER, P., *Schiedsgerichtsbarkeit und öffentlich-rechtlich beeinflusste Streitgegenstände*, en *Festschrift für Arthur Bülow zum 80. Geburtstag*, Carl Heymanns Verlag, Colonia, 1981, pág. 190.

(32) Convertida, con modificaciones, en la Ley de 30 de noviembre de 1994, núm. 656. Sobre esta figura véase MOSCHETTI, F., *Las posibilidades de acuerdo entre la Administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano*, M.D.Piña Garrido, tr., en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 128 y ss.

das la demanda y la contestación, podrá someter a la consideración de las partes la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia, cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción o compromiso y, en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad»; 3. «Si las partes llegaran a un acuerdo que implique la desaparición de la controversia, el Juez o Tribunal dictará auto declarando terminado el procedimiento, siempre que lo acordado no fuera manifiestamente contrario al ordenamiento jurídico ni lesivo del interés público o de terceros».

II. CONCEPTO DE ARBITRAJE TRIBUTARIO

El arbitraje se define como el sometimiento «previo convenio, a la decisión de uno o varios árbitros (de) las cuestiones litigiosas, surgidas o que puedan surgir, en materias de su libre disposición conforme a Derecho» (art. 1 Ley de Arbitraje de 5 de diciembre de 1988; LA, en adelante).

En el ámbito concreto que a nosotros nos interesa, el árbitro será el encargado de fijar un elemento fáctico o jurídico del presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, sobre el que recae una controversia por parte de la Hacienda Pública y del obligado tributario.

En efecto, en los supuestos en que el ordenamiento jurídico así lo prevea, ante la constatación de una incertidumbre los sujetos titulares de la relación jurídico-tributaria pueden decidir someterse al criterio de un tercero, ajeno a aquella relación, que resolverá de forma vinculante.

La institución del arbitraje está compuesta de tres instantes (33):

- A) *El convenio arbitral*: contrato formalizado por escrito entre las partes con la finalidad de someter la solución de sus controversias, presentes o futuras, sobre una cuestión determinada a uno o varios árbitros, comprometiéndose a respetar la decisión que adopte el mismo.
- B) *El contrato de dación y recepción del arbitraje*: mediante la suscripción de este convenio con las partes, el árbitro o árbitros quedan obligados a solucionar el conflicto.
- C) *El procedimiento arbitral*: las partes y los árbitros formulan y resuelven la controversia.

(33) GUASP, J., *El arbitraje en Derecho español*, Bosch, Barcelona, 1956, pág. 77.

1. Contrato de Derecho público.

Los contratos arbitrales tributarios ostentan una doble naturaleza. Por un lado, constituyen actuaciones administrativas procesales, pues se realizan en el seno del procedimiento tributario, desarrollando una regulación preparatoria de la resolución administrativa final. Y, por otro, tienen una eficacia jurídico-material, al incidir en el establecimiento, modificación o supresión de una relación jurídico-pública (34). Esta última nota determina su calificación de contratos de Derecho público (35), debido a que su objeto consiste en una relación de Derecho público: la relación jurídico-tributaria.

Los contratos de Derecho público constituyen una técnica de administrar (36), un instrumento de gestión administrativa. En determinadas ocasiones la autoridad financiera puede decidir que resulta más conveniente para la eficaz satisfacción del mandato constitucional que se le ha encomendado el acudir a un tercero que decida de forma vinculante que tomar unilateralmente la decisión. Ello se producirá cuando la Administración se sienta incapaz de llegar sola a la solución correcta, debido a la complejidad de los hechos acontecidos y que son objeto de investigación o a la dificultad de conocer el sentido de la norma aplicable al caso.

2. Negocio jurídico heterocompositivo de fijación.

2.1. Negocio jurídico de fijación.

Frente a la consideración tradicional del acto unilateral como la única forma de actuación de la Administración, actualmente se ha llegado al convencimiento de que el interés público puede ser alcanzado no sólo mediante actuaciones unilaterales e imperativas, sino a través de la colaboración del ciudadano en la toma de decisión (37).

(34) BONK, Comentario al par.54 VerwVerfG, en STELKENS, P. , y otros, *Verwaltungsverfahren...cit.*, pág. 1.228.

(35) La Ley de procedimiento administrativo alemana clasifica los contratos de Derecho público en contratos transaccionales y de contraprestación. Sin embargo, es opinión unánime entre la doctrina alemana que dicha enumeración no es cerrada, incluyéndose en la categoría de contratos de Derecho público los convenios arbitrales que tengan como objeto una materia administrativa; así, BONK, comentario al par.54 VerwVerfG, en STELKENS, P., y otros, *Verwaltungsverfahren...cit.*, pág. 1.277; LOOS, C. M., *Die Schiedsgerichtsbarkeit...cit.*, pág. 68 y ss.; REDEKER, K., y otros, *Verwaltungsgerichtsordnung*, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, 1991, comentario al par.40, núm.79; SPANNOWSKY, W., *Grenzen des Verwaltungshandelns durch Verträge und Absprache*, Dunckel&Humblot, Berlín, 1994, pág. 256.

(36) El fundamento de los contratos públicos se centra en la mayor eficacia que representa la gestión pública si se desarrolla con la colaboración de los particulares. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R., *Curso de Derecho administrativo*, I, 7.ª ed., Civitas, 1995, pág. 647 y ss.

(37) BAUER, H., «¿Transformación radical en la doctrina del Derecho administrativo?», *Documentación administrativa*, núm. 234, 1993, pág. 141.

Es más, en determinados supuestos, se juzga más conveniente desde el punto de vista de la eficacia administrativa y del bien común que una determinada relación no se fije de manera unilateral por la autoridad fiscal, sino mediante la participación del criterio de un tercero.

Ello se produce cuando existe un litigio tal entre la Hacienda Pública y el obligado tributario que la resolución será más ajustada a Derecho si se produce de una forma consensuada. Junto a ello, de la decisión pactada nace una vinculación respecto de ambas partes, lo que provoca que, frente a lo que ocurre cuando el conflicto se solventa unilateralmente, ya no sólo se encuentre vinculada a respetar el contenido de la resolución la Administración, sino también el particular.

Entre los contratos cuya finalidad se dirige a la composición de una controversia se encuentra el arbitraje, mediante el cual los intervinientes buscan la eliminación de una situación fáctica o jurídica de incertidumbre relativa a la fijación del supuesto de hecho generador de la obligación tributaria a través del criterio de un tercero.

En consecuencia, constituye presupuesto del arbitraje la existencia de un conflicto al que las partes quieren poner fin. Sin embargo, no basta el mero conflicto de intereses; sólo los que alcancen la categoría de litigio son susceptibles de fundamentar el recurso a aquel contrato (38).

En este sentido, cada sujeto interviniente busca la tutela jurídica, fundamentando su pretensión en el ordenamiento jurídico (39). Como explica de forma gráfica DÍEZ-PICAZO (40), el litigio abarca un doble conflicto:

- a) Un conflicto de intereses, y
- b) Un conflicto sobre la tutela jurídica de estos mismos intereses.

Como consecuencia de su causa, los convenios arbitrales son calificados como contratos liquidatorios, los cuales concretan «el alcance de obligaciones que proceden de otra fuente, pero que no las crean, que eliminan la incertidumbre sobre su extensión y régimen» (41). La fina-

(38) DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio de un tercero en los negocios jurídicos*, Bosch, Barcelona, 1957, pág. 77 y ss.; ROCA MARTÍNEZ, J.M., *Arbitraje...cit.*, pág. 24.

(39) DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho civil*, vol. II, 7.ª ed., Tecnos, Madrid, 1995, pág. 501, describen la diferencia entre las situaciones de conflicto de intereses y de litigio con un ejemplo muy expresivo: «Si A y B disienten acerca del precio de una cosa, estamos ante un conflicto de intereses simple. Pero si A, comprador, estima que no ha de pagar intereses por encima de un determinado tipo porque así lo dice el contrato, y B entiende que debe pagarlos porque su derecho se apoya precisamente en el contrato que A ha interpretado mal, estamos ante una controversia jurídica, porque cada parte pretende una determinada tutela jurídica para su interés en no pagar o en cobrar».

(40) DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio...cit.*, pág. 93.

(41) GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Curso...cit.*, T. I, pág. 653.

lidad genérica de los contratos de liquidación o fijación se centra en la búsqueda de una solución a la controversia existente entre las partes, que evite o ponga término a la inseguridad que provoca, mediante la fijación de la relación jurídica existente entre ellos (42).

La conjunción de voluntades de la Administración y el obligado tributario no persigue la creación de la obligación de pagar la deuda tributaria, pues ésta surge en todo caso directamente de la ley (43). La causa del contrato llevado a cabo entre la Administración Tributaria y el particular reside en la heterocomposición de un conflicto derivado de la incertidumbre existente en relación a la determinación de la deuda tributaria. Como explica SAINZ DE BUJANDA (44), es necesario no confundir la causa de la obligación tributaria con la causa del negocio jurídico de fijación: «A veces, las llamadas obligaciones tributarias *voluntarias* no tienen de ese carácter más que la apariencia. Ésta puede, en efecto, producirse por el error conceptual y terminológico que consiste en confundir la *fuerza* de la obligación -que sigue siendo en ellas la ley, asociada a un determinado presupuesto de hecho- con determinados métodos o procedimientos de índole negocial, que en las mismas se adoptan simplemente para determinar la *cuantía* de la deuda tributaria, y no para que la obligación surja».

Por lo tanto, el presupuesto de tal contrato insertado en el procedimiento tributario consiste en la divergencia sobre un aspecto fáctico del presupuesto de hecho (como el volumen de negocios realizados, la cuantificación de los ingresos o de los gastos y la determinación del valor de un bien) o la interpretación de una cuestión jurídica (por ejemplo, el carácter deducible de un gasto) (45); y su finalidad, la aclaración de dicha controversia.

Por último hay que destacar que el conflicto no tiene por qué ser actual. Es posible el sometimiento a arbitraje de controversias futuras, siempre que las mismas recaigan sobre una relación jurídica determinada (46).

(42) GULLÓN BALLESTEROS, A., La transacción, en *Tratado práctico y crítico de Derecho civil*, T. XLIII, vol. 2.º, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1964, pág. 61.

(43) Sobre el origen *ex lege* de la obligación tributaria, véase SAINZ DE BUJANDA, F., Nacimiento de la obligación tributaria, en *Hacienda y Derecho*, IV, IEP, Madrid, 1966, pág. 18 y ss. y 135 y ss.

(44) SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...cit.*, IV, pág. 17.

(45) BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, (traducción, estudio preliminar y notas por C. Palao Taboada), vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 220. En España, atribuye a la concurrencia de un conflicto el carácter de presupuesto del arbitraje tributario, AGULLO AGÜERO, A., Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: una función quasiarbitral, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 289.

(46) GIMENO SENDRA, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y otros, *Procesos civiles especiales*, Colex, Madrid, 1996, pág. 457.

2.1.1. Diferenciación con el arbitrio de un tercero: la tasación pericial contradictoria.

Existen figuras jurídicas, los arbitrios de un tercero, que a pesar de haber sido denominadas tradicionalmente como arbitrajes no comparten la causa de estos contratos. Se trata de supuestos en que la intervención del tercero no se dirige a resolver un conflicto, sino a completar o integrar una relación jurídica aún no definida totalmente, incompleta (47).

Como explica DÍEZ-PICAZO, la diferencia estriba en que en el arbitrio no existe una controversia jurídica, esto es, «un conflicto de intereses cuya tutela jurídica pretende cada una de las partes, un conflicto de intereses cualificado por la contienda acerca de esa tutela» (48). El arbitrador realiza una actividad comercial, interviniendo de forma no ya dirimente, sino concurrente. Los contratantes remiten a un tercero la decisión sobre un elemento de la relación jurídica, asumiendo el contenido de su juicio.

Tanto el arbitraje como el arbitrio son actos de decisión, pues se encuentran constituidos por un juicio jurídico y por una declaración imperativa, que otorga a aquel juicio la nota de imperatividad. La diversidad sustancial entre ellos reside en su objeto, pues mientras el arbitraje recae sobre un litigio -que resuelve-, el arbitrio tiene como objeto un negocio jurídico, al que complementa (49).

Sobre esta base, resulta clara la calificación de la tasación pericial contradictoria realizada por un tercero, -que no sea ni el perito de la Administración, ni el del obligado tributario-, como un arbitrio pericial. En efecto, este método de fijación de valores regulado con carácter general en el artículo 52.2 Ley General Tributaria 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 (50).

El tercero debe decidir, de acuerdo con la naturaleza del arbitrio, según un criterio de equidad que, en este caso, por tratarse de un perito, consiste en decidir según las reglas de su ciencia (51). El contenido de esta resolución es integrado dentro del acto administrativo.

(47) Según establecía textualmente el artículo 2.2 de la ya derogada Ley sobre Régimen Jurídico de los Arbitrajes de Derecho Privado de 22 de diciembre de 1953.

(48) DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio...cit.*, pág. 69.

(49) DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio...cit.*, pág. 312; CAIA, G., *Arbitrati e modelli arbitrali nel Diritto amministrativo*, Giuffrè Editore, Milán, 1989, pág. 27.

(50) GARCÍA TORRES, J., Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: Notas para la reconstrucción dogmática de la tasación pericial contradictoria, en *Estudios de Derecho tributario*, vol.I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 772, explica cómo la tasación pericial contradictoria es asimilable a las manifestaciones de arbitrios en el Derecho privado, como por ejemplo, los artículos 1.447 y 1.598 del Código civil. Con el mismo criterio explicado en el texto, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «Potestad expropiatoria y garantía patrimonial en la nueva Ley de Expropiación forzosa», *Anuario de Derecho civil*, VIII, 4, 1955, pág. 1.023 y ss., atribuye el carácter de árbitro al perito tercero previsto por el artículo 7 de la Ley de Expropiación forzosa de 1836, con la función de fijar el precio justo en los supuestos de discordancia entre los peritos de la Administración y del particular expropiado.

(51) Respecto al arbitrio pericial, con carácter general, DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio...cit.*, págs. 166 y 167.

2.2. Negocio jurídico heterocompositivo.

El arbitraje pertenece, por lo tanto, a los métodos compositivos de resolución de conflictos. Sin embargo, y a diferencia del resto de figuras jurídicas con las que comparte su causa, la controversia existente es dirimida por un tercero.

Esta nota lo singulariza frente a los métodos autocompositivos en los que son las propias partes quienes solucionan el conflicto. Entre éstos se encuentran figuras claramente diferenciables del arbitraje, tales como el allanamiento, la renuncia, el desistimiento o la transacción, pues en estos métodos no interviene ninguna persona ajena a la relación controvertida. Sin embargo, dentro de la categoría autocompositiva existen instituciones -la mediación y la conciliación- que, como consecuencia de la aparición de un tercero, pueden presentar problemas de delimitación con el arbitraje. Por ello es necesario dejar sentado su total diversidad; en efecto, mientras que en aquéllos el tercero no impone ninguna solución a las partes de la situación conflictiva, limitándose a intentar que ellas mismas alcancen la resolución, el árbitro, por el contrario, es llamado para que emita una solución que vinculará a los contratantes. Como explica gráficamente GIMENO SENDRA (52), en la mediación y en la conciliación el tercero se sitúa *inter partes*, y en el arbitraje *supra partes*.

III. LICITUD DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO

El fundamento del arbitraje ha de encontrarse en la vigencia del principio dispositivo, pues sólo cuando las partes son dueñas de los derechos materiales que se discuten pueden decidir sobre la tutela que desean invocar.

Por ello, el problema principal del arbitraje que tiene lugar en las relaciones jurídicas de subordinación, como la tributaria, deriva de la conexión entre la potestad necesaria para negociar la atribución de la competencia relativa a la resolución del conflicto y el poder de disposición sobre el objeto del negocio jurídico, ya que aquélla presupone este poder (53). En consecuencia, la celebración de un convenio arbitral sólo será posible si se admite que la Administración goza de unas facultades dispositivas sobre el objeto del contrato, la relación jurídico-tributaria.

(52) GIMENO SENDRA, V., en MORENO CATENA, V. y otros, *Introducción al Derecho procesal*, Colex, Madrid, 1996, pág. 26. Por su parte, el proceso se distingue del arbitraje en que el árbitro no ostenta potestad jurisdiccional, puesto que su competencia no deriva de la soberanía popular, sino de la autonomía de la voluntad de las partes, como expone aquel autor en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., otros, *Procesos civiles...cit.*, pág. 455.

(53) En este sentido, el artículo 1 LA dispone la proyección del arbitraje de Derecho privado sobre «cuestiones litigiosas» en el ámbito de «la libre disposición de las partes». Respecto de los arbitrajes de Derecho público, ERICHSEN, H.-U., «Zur Einordnung der Vorschriften über Organisation und Funktion des Sachversätändigenrates und zur Zulässigkeit von Schiedsgerichtsvereinbarungen bei öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten», *VerwArch*, núm. 65, 1974, pág. 317; STAEHELIN, A., *Das öffentlich-rechtliche Schiedsgericht*, en *Privatrecht. Öffentliches Recht. Strafrecht*, Verlag Helbing&Lichtenhahn, Basel/Frankfurt am Main, 1985, pág. 381 y ss.; KOPP, F.O., *Verwaltungsgerichtsordnung*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1992, parágrafo 40, núm.56; REDEKER, K., y otros, *Verwaltungsgerichts...cit.*, parágrafo 40, núm.79; LOOS, C.M., *Die Schiedsgerichtigsbarkeit...cit.*, pág. 45 y ss.

Esta premisa ha sido negada por gran parte de la doctrina (54), que se basa en la supuesta existencia en nuestro ordenamiento jurídico de una prohibición de disposición sobre el crédito tributario por parte de la Administración, derivada de los principios de legalidad e igualdad. De este principio de indisponibilidad deriva, en su opinión, la imposibilidad de que la Hacienda Pública remita a un tercero la resolución del conflicto o, en todo caso, sólo se permite en los ámbitos en que la ley le concede discrecionalidad.

A mi juicio, el esclarecimiento del problema ha de alcanzarse distinguiendo, en primer lugar, entre la forma y el contenido de los convenios arbitrales (55). En efecto, el planteamiento del ámbito posible de dichos contratos -la concreción de las materias que pueden ser afectadas por ellos- es una cuestión posterior a la resolución de la licitud del arbitraje como forma de actuación administrativa (56).

1. Inexistencia de prohibición constitucional.

Para analizar el arbitraje como forma de exteriorización de la voluntad de la Hacienda Pública es necesario aclarar la inexistencia de una prohibición constitucional relativa al empleo del arbitraje en las relaciones jurídico-tributarias. Es más, ni siquiera el resto del ordenamiento jurídico contiene una interdicción del empleo de los contratos de Derecho público, entre los que se encuentra el arbitraje (57).

(54) Entre otros, FERREIRO LAPATZA, J.J., «Las funciones liquidadoras de la inspección de los tributos», *REDF*, 1976, núm. 11, pág.422 y ss.; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ, E., *Curso de Derecho Tributario*, parte II, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1976, pág. 117; CALERO RODRÍGUEZ, J.R., «La conformidad del sujeto pasivo con los actos de inspección», en AAVV, *Estudios de Derecho tributario*, vol.II, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pág. 1.445; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La condonación de las sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1980, pág. 69. Incluso parte del ordenamiento jurídico español rechaza expresamente la existencia de los contratos de fijación transaccional en materia tributaria; así, el RGIT establece en su Exposición de motivos que «El acta de conformidad no puede en absoluto concebirse como el resultado de una transacción. Tan concepción se ve impedida no sólo, y sería bastante, por el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, (...)».

Fuera de nuestro país, TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, pág. 30; MARTENS, J., «Vergleichsvertrag im Steuerrecht?», *StuW*, núm. 2/1986, pág. 97; SPANNOWSKY, W.L. *Grenzen...cit.*, pág. 429 y ss.; HEUN, W., «Die Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Bereich der Kommunalabgaben», *DöV*, 1989, pág. 1053; GIULIANI FONROUGE, C. M., *Derecho financiero*, vol.I, 5.ª ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 527.

(55) La doctrina alemana ha manifestado la necesidad de dicha diferenciación. En el ámbito del Derecho Tributario destacan en este sentido, entre otros, SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht*, Peter Deubner Verlag, Colonia, 1987, pág. 75 y ss.; TIPKE, K., y LANG, J., *Steuerrecht*, 14.ª ed., Dr.Otto Schmidt, Colonia, 1994, pág. 98; FISCHER, Comentario al par. 38, núm. 12, pág. 26, en HÜBSCHMANN, W., y otros, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Otto Schmidt, Colonia, 1995.

(56) Ambas cuestiones, por lo tanto, son independientes, al igual que sucede en el Derecho privado, como lo demuestra el hecho de que la utilización de la forma contractual pueda ser lícita con independencia de que el contenido de un contrato singular sea contrario al ordenamiento jurídico. Pero no por ello dejará de ostentar naturaleza contractual.

(57) En este sentido, TORNOS MAS, J., «El arbitraje en Derecho administrativo: Posibilidades...cit», pág. 20.

Antes al contrario, la figura arbitral surge como una exigencia derivada de la transformación sufrida por la sociedad, que provoca que principios constitucionales tales como la eficacia, la participación y la seguridad jurídica sólo se encuentren actualmente satisfechos mediante la admisión del consenso. Frente a la contraposición existente en el Estado liberal entre el interés público y los intereses privados, la atribución a nuestro país de los calificativos de social y democrático de Derecho determina la difuminación de las fronteras entre ambos intereses (58). Junto a estas notas, las relaciones con la Hacienda Pública también se encuentran afectadas por la cada vez más alta complejidad de la realidad social y normativa (59).

Estas circunstancias provocan la inconveniencia de estancar un Derecho Tributario surgido en un momento diverso al actual, cuya figura central, el acto unilateral, no sirve hoy día para llevar a cabo una gestión administrativa eficaz y satisfactoria. En palabras de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (60), «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 (...)».

Un instrumento adecuado para conseguir una disminución de la conflictividad es el arbitraje, pues facilita la consecución de la paz jurídica, en el sentido de que proporciona una mayor justicia en las decisiones y una mayor aceptación de éstas por el conjunto de la sociedad. En concreto, como consecuencia de la vinculación del ciudadano al contenido del laudo arbitral, su utilización presenta la ventaja, frente al acto, de la disminución de las posibilidades de su impugnación por aquél, lo

-
- (58) Véase, en el ámbito tributario, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas», *Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, 1989-92, núm. 17-20, págs. 52 y 53; LOZANO SERRANO, C., «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, 1990, T.I, pág. 1.223 y ss. En este sentido se expresa la Exposición de Motivos de la LGT. «El planteamiento liberal de la gestión tributaria como un proceso en el que se enfrentan y contraponen el contribuyente individualizado y la Administración, tiene que ser por fuerza superado para convertirse en un procedimiento de colaboración a un fin común». Entre los autores de Derecho Administrativo, SAINZ MORENO, F., «Reducción de la discrecionalidad: el interés público como concepto jurídico», *REDA*, núm. 8, 1976, pág. 63 y ss.; del mismo autor, «Sobre el interés público y la legalidad administrativa», *RAP*, núm. 82, 1977, pág. 439 y ss.; PAREJO ALFONSO, L., «La participación en el Estado», *Actualidad administrativa*, núm. 5, 1987, pág. 229; DELGADO PIQUERAS, F., «Las nuevas conquistas del principio constitucional de participación: Terminación convencional del procedimiento y medios consensuales de solución de conflictos administrativos», *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, 1993, núm. 18, pág. 223.
- (59) ZORNOZA PÉREZ, J.J., ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 167. Destacan también la necesidad de la colaboración con el particular, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Nuevas relaciones...cit.», pág. 51 y ss.; CASADO OLLERO, G., «Un nuevo modelo de relaciones con la Administración tributaria», *HPE*, núm. 68, 1981, pág. 151 y ss. En Francia, ROCCA, F. de. y ROUGIE, J.-M., *Précontentieux...cit.*, pág. 11 y ss.
- (60) FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T-R., «Administración imperativa y Administración concertada en la vida económica», *El nuevo Derecho de la empresa*, Madrid, 1989, pág. 51 y ss.

que da lugar a un incremento de la economía procesal, al provocar más rapidez en la propia actuación administrativa y un descongestionamiento de los Tribunales económico-administrativos y de los Tribunales contencioso-administrativos.

Como explica FALCÓN Y TELLA (61), «las posibilidades, al menos de *iure condendo*, no se ciñen a los precios de transferencia y a la determinación del valor, ya que el recurso a terceros independientes puede resultar deseable, para la Administración y para el contribuyente, por las garantías y la rapidez que ofrece este sistema, en materias tales como determinación de la base en régimen de estimación indirecta, calificación del hecho imponible (art. 25 LGT), cuestiones de prueba, límites al deber de colaboración de terceros derivados del principio de proporcionalidad, del derecho a la intimidad o de la ausencia de trascendencia tributaria, y en general todas las cuestiones que excedan la interpretación y aplicación de la norma tributaria».

Se trata, resumiendo, de «conciliar la fidelidad necesaria a una determinada concepción del Estado con la apertura a las necesidades de la vida contemporánea» (62).

2. Exigencia de ley previa habilitante.

El empleo de contratos de Derecho público ha de servir a una satisfacción más eficaz del interés público, pero siempre dentro del marco de la legalidad, lo que conlleva el planteamiento de las exigencias derivadas del principio de legalidad en relación con la utilización de los arbitrajes tributarios (63).

Desde este punto de vista se plantea la cuestión de si la Hacienda Pública está capacitada para decidir libremente, en el caso concreto, sobre la conveniencia de remitir la decisión a un tercero o resolver de forma unilateral.

La actividad contractual administrativa se encuentra sujeta a la reserva de ley establecida en el artículo 105 c) CE, debido a su inserción en el procedimiento, ya sea con carácter preparatorio o finalizador de aquél. En consecuencia, la utilización de los arbitrajes públicos sólo será posible cuando una ley los contemple expresamente (64).

(61) FALCÓN Y TELLA, R., «El arbitraje tributario», en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 259.

(62) RIVERO, J., «Personnes morales de droit public et arbitrage», *Rev. arb.*, 1973, pág. 273.

(63) Sobre la necesidad de que la actividad contractual de la Hacienda Pública se someta a la ley se pronuncia ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., reseña bibliográfica a la obra de Delgado Piqueras, F., «La terminación convencional del procedimiento», pendiente de publicación en la revista *Crónica tributaria*.

(64) MENÉNDEZ REXACH, A., *Los convenios entre Comunidades Autónomas*, Madrid, 1982, págs. 263 a 265; PAREJO ALFONSO, L., «La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública», *Documentación Administrativa*, núms. 218-219, págs. 48 y 49; DELGADO PIQUERAS, F., *La Terminación convencional del Procedimiento Administrativo*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 163, quien deriva del artículo 105.c) CE la exigencia de que el ejercicio de potestades públicas mediante contratos se desarrolle en el seno y conforme a la disciplina del procedimiento administrativo.

Esta reserva de ley garantiza tanto una mejor defensa de los derechos e intereses de los ciudadanos, como el acierto y eficacia en las decisiones de la Administración (STS de 24 de abril de 1985). «La forma es garantía del ciudadano», afirman GONZÁLEZ PÉREZ Y GONZÁLEZ NAVARRO (65), y esta garantía ha de ponerse en relación con el principio de eficacia. Hay que destacar que el artículo 105 c) CE sujeta a la actuación administrativa con la misma intensidad a la ley, ya se manifieste de forma unilateral como consensuada.

Es necesario, por lo tanto, una ley que contemple y regule los convenios arbitrales en materia tributaria. El hecho de que estos negocios públicos se lleven a cabo en Derecho Tributario no supone ninguna limitación añadida respecto a las existentes en el ámbito administrativo común (66). La reserva de ley del artículo 105 c) CE se extiende al procedimiento administrativo, sin que existan peculiaridades según el ámbito en el que éste se desarrolle.

Junto a la previsión del artículo 105 c) es necesario señalar el mandato de predeterminación legal que establece el artículo 24 CE. La reserva de ley que se deriva respecto al arbitraje de este precepto es asimismo clara.

Tras el estudio de las previsiones constitucionales, la cuestión se centra en conocer si el resto del ordenamiento jurídico recoge una prohibición general de la forma arbitral y, una vez rechazado lo anterior, dónde se encuentran las concretas habilitaciones legales que posibiliten la actuación contractual de la Administración en el seno del procedimiento tributario.

No existe ninguna interdicción de la forma de actuación concordada. El artículo 41 de la Ley de Patrimonio del Estado exigía la promulgación de una ley autorizante en cada caso concreto en que se celebrara un arbitraje. Sin embargo, el artículo 39 Ley General Presupuestaria ha suavizado este requisito, estableciendo la necesidad de un Decreto del Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno. Es decir, el ordenamiento jurídico deberá recoger la habilitación para que la Administración Tributaria pueda celebrar arbitrajes cuando se produzca un presupuesto de hecho determinado [art. 105 c) CE]; pero esta previsión normativa es suficiente, no siendo necesario que la ley autorice caso por caso de forma individual. Para la celebración en el supuesto concreto sólo será necesaria la emisión de un Decreto del Consejo de Ministros, requisito que ni siquiera es de validez, sino de mera eficacia del arbitraje (67).

(65) GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común (Ley 30/1992, de 23 de noviembre)*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 163. En Derecho Tributario ha señalado la importancia de la sujeción del procedimiento liquidatorio a la ley para alcanzar un sistema tributario más justo, SAINZ DE BUJANDA, F., «La gran paradoja de la Ley General Tributaria», en *Hacienda y Derecho*, V, IEP, Madrid, 1961, pág. 285 y ss.; del mismo autor, Prólogo al libro de CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, 2.ª ed., Madrid, Tecnos, 1970, pág. XXXIX.

(66) En este sentido, AGULLO AGÜERO, A., Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: una funció cuasiarbitral, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 283.

(67) Así lo ha establecido el TS, en su S. de 10 de junio de 1978 -Ar.2457-, respecto al acuerdo del Consejo de Ministros en relación a los convenios de determinación del justiprecio previsto en el artículo 25 del Reglamento de Expropiación Forzosa (Decreto de 6-4-1957). Por el contrario, el Consejo de Estado, en sus Dictámenes de 8 de marzo de 1984 y 28 de abril de 1983, sólo considera perfeccionado el contrato una vez que el Consejo de Ministros ha emitido el correspondiente Decreto, entendiendo que hasta ese momento sólo existe un mero proyecto o estudio preparatorio.

Pero si bien el ordenamiento jurídico-tributario no prohíbe la utilización de la técnica arbitral, tampoco parece regularla, «y en los casos en que hace referencia a la misma contiene simplemente una remisión a la Ley o impone una garantía de que se regule por un Real Decreto con Dictamen del Consejo de Estado» (68).

Una habilitación legal de arbitraje en Derecho Financiero, la encontramos en el artículo 112 Ley General Presupuestaria, donde se establece la posibilidad de que el Ministro de Economía y Hacienda acuerde el sometimiento a arbitraje en los conflictos que se planteen respecto de los avales que garanticen operaciones de crédito exterior. Como ya hemos expuesto, la celebración en cada caso concreto requerirá exclusivamente Decreto del Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno.

Las consecuencias del principio de legalidad en cuanto a la forma del arbitraje tributario se concretan en dos máximas: el arbitraje debe ser ritual y de ley facultativo.

2.1. Arbitraje ritual.

De la exigencia de habilitación legal previa se deriva la exclusión del arbitraje irritual o libre (69), esto es, no sujeto a las prescripciones normativas.

2.2. Arbitraje de ley facultativo.

La Ley de Arbitraje caracteriza al arbitraje por la voluntariedad en su sometimiento. Las partes deciden recurrir a él mediante la celebración del convenio arbitral (art. 5).

Frente a esta clara situación, en el ámbito jurídico-público se plantea la posibilidad de que el recurso al arbitraje venga compelido por la ley. En este sentido, algunos autores (70) mantienen que el artículo 107 elimina la voluntariedad respecto del ciudadano, que no puede elegir entre arbitraje o recurso, así como también excluye la posibilidad de que las partes elijan de mutuo acuerdo al árbitro.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda...cit.*, vol. IV, pág. 219 y ss., explica en relación a los derogados convenios de fijación de cuotas, que la aprobación de la autoridad administrativa superior -el Ministro de Economía y Hacienda- era un requisito de mera eficacia y no de perfección del convenio.

(68) En palabras de TORNOS MAS, J., «El arbitraje...cit.», pág. 20, en relación con el Derecho Administrativo común.

(69) CAIA, G., *Arbitrati e modelli...cit.*, pág. 20 y ss.

(70) SÁNCHEZ MORÓN, M., Los recursos administrativos, en LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M., (dir.) *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 346.

En apoyo de esta tesis podría alegarse que dicha libertad se refleja, en el arbitraje público, no en la posibilidad de acudir o no a este contrato, sino en la elección del posterior recurso ante los Tribunales contencioso-administrativos. Asimismo, se argumenta que el establecimiento del arbitraje como trámite voluntario conduciría a su ineficacia práctica, pues los ciudadanos acudirían directamente a la jurisdicción, no alcanzándose la finalidad de dicho convenio (71).

Sin embargo, si se admitiera el arbitraje obligatorio se estaría violando, en nuestra opinión, el artículo 24 CE. El carácter tasado de las causas por las que los intervinientes pueden acudir al juez tras haberse producido el arbitraje puede suponer una limitación al acceso a la jurisdicción. En consecuencia, el arbitraje debe establecerse como una alternativa al recurso, de forma que el ciudadano pueda optar por cualquiera de las dos vías, esto es, la convencional o la interposición del recurso administrativo y, en su caso, el contencioso-administrativo (72).

Esta postura se ve constatada por la doctrina del Tribunal Constitucional que, fundamentalmente en sus Sentencias 217/1991, de 14 de noviembre, 355/1993, de 29 de noviembre, y 174/1995, de 23 de noviembre, ha afirmado la constitucionalidad de las vías previas al proceso contencioso-administrativo, siempre que concurren dos condiciones:

- A) Que no eviten el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa; y
- B) Que respondan al interés general, concretado en permitir que la propia Administración revise su decisión, para así hacer efectiva la consecución de la política del consenso frente a la del conflicto (73).

(71) TORNOS MAS, J., «El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona», *Documentación administrativa*, núm. 220, 1989, pág. 209.

(72) NIETO, A., El arbitraje en materia administrativa: significado y ámbito, conferencia impartida en el Seminario *Administración y arbitraje: resolver de otra manera los conflictos*, organizado por la UIMP, Barcelona, 6,7 y 8 de junio de 1994, en opinión del cual el convenio que contempla el artículo 107.2 LRJAPyPAC no es un supuesto de arbitraje, debido al carácter forzoso de su celebración; TORNOS MAS, J., Transacción, arbitraje, conciliación y otras técnicas alternativas al recurso administrativo. Análisis del artículo 107 de la Ley 30/1992, ponencia del Seminario «La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos», organizado por el IEF, 9 y 10 de mayo de 1995, recogida en el *Acta del Seminario, Doc.núm. 4/95*, pág. 37; del mismo autor, «Medios complementarios ...cit.», pág. 160, nota 33 y pág. 177; MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común», *Tribunal Arbitral de Barcelona*, Butlletí núm. 6, págs. 28 y 29: «La ley no podrá forzar ni a la Administración pública ni al ciudadano a acudir al arbitraje y éste podrá optar entre acudir al recurso ordinario contra aquella materia o acto que a su juicio es disconforme al ordenamiento jurídico o acudir al arbitraje»; TRAYTER, J.M., El arbitraje en el Derecho administrativo tras la LRJAPyPAC: Nuevas perspectivas, en SÁNCHEZ MORÓN, M., y otros, *La apertura...cit.*, págs. 38 y ss. y 61 y ss.

(73) En este sentido, la Exposición de Motivos de la LA establece que «el convenio arbitral no implica renuncia de las partes a su derecho fundamental de tutela judicial, consagrado en el artículo 24 de la Constitución».

Y más específicamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 56/1990, de 29 de marzo, rechazó la naturaleza arbitral de los Tribunales Arbitrales de Censos catalanes como consecuencia de su carácter forzoso; nota que los configura como verdaderas jurisdicciones especiales.

Resultan muy clarificadores los términos en los que se expresa el Alto Tribunal, en su Pronunciamiento 174/1995: «La autonomía de la voluntad de las partes -de todas las partes- constituye la esencia y el fundamento de la institución arbitral, por cuanto que el arbitraje conlleva la exclusión de la vía judicial. Por lo tanto resulta contrario a la Constitución que la Ley suprima o prescinda de la voluntad de una de las partes para someter la controversia al arbitraje (...). No se opone a esta conclusión el posible control final por los órganos judiciales, a que aluden el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal con referencia al recurso de nulidad del laudo previsto en el artículo 45 de la Ley de Arbitraje. La objeción tendría consistencia si dicho control no estuviera limitado -como lo está- a su aspecto meramente externo y no de fondo sobre la cuestión sometida al arbitraje; pero al estar tasadas las causas de revisión previstas en el citado artículo 45, y limitarse éstas a las garantías formales sin poderse pronunciar el órgano judicial sobre el fondo del asunto, nos hallamos ante un juicio externo (STC 43/1988 y Sentencias del Tribunal Supremo que en ella se citan) que, como tal, resulta insuficiente para entender que el control judicial así concebido cubre el derecho a obtener la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24.1 CE».

Por otro lado, es necesario distinguir entre el arbitraje de ley y la reclamación económico-administrativa prevista en los artículos 163 y ss. Ley General Tributaria (74). El criterio fundamental a este respecto reside en la ausencia de la nota de alteridad de los tribunales económico-administrativos, exigida en los arbitrajes. En efecto, los funcionarios que componen aquellos tribunales no son ajenos al litigio, pues su nombramiento depende del Ministro de Economía y Hacienda (art. 12 y ss. Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas) (75).

3. Ámbito del arbitraje tributario.

Una vez aclarada la necesidad de que el ordenamiento tributario otorgue a la Hacienda Pública la habilitación para que acuda al arbitraje, se plantea la cuestión de determinar el contenido lícito de esta autorización, esto es, el espectro de materias sobre el que dicho convenio puede recaer. En este punto es destacable la previsión que contiene el artículo 1 LA, que establece que sólo son materias susceptibles de arbitraje aquellas sobre las que las partes gocen de poder de disposición, pues cuan-

(74) Por el contrario, otorga naturaleza arbitral a las reclamaciones económico-administrativas, SÁNCHEZ MORÓN, M., «El régimen de los actos y los recursos administrativos en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», en *Ciudadanos y reforma administrativa*, Cátedra «Joaquín Ruiz-Giménez» de estudios sobre el Defensor del Pueblo, Universidad Carlos III de Madrid, Terceras Jornadas, Getafe, 1994.

(75) Véase, al respecto, SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. 2.º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 777 y 778.

do las partes son dueñas del derecho subjetivo desde el punto de vista material, también lo serán procesalmente, en el sentido de poder renunciar a la tutela judicial efectiva (76). En efecto, sólo cuando la Administración ostente dicha potestad de disposición, podrán efectuar actuaciones procesales, como la cesión a un tercero del poder de resolver sobre cuestiones de Derecho público (77).

En Derecho privado este poder de disposición se relaciona con la autonomía privada. Sin embargo, en Derecho público el problema surge debido a la ausencia de esta nota de autonomía en la Administración, cuya actuación se encuentra vinculada en todo caso al ordenamiento jurídico.

La disponibilidad de la materia ha de estudiarse en relación al convenio arbitral, y no al laudo que podrá alcanzar hasta donde llegue el ámbito lícito del primero (78).

Una primera interpretación, basada en el principio de indisponibilidad del crédito tributario, podría conducir a la reducción del arbitraje a los ámbitos en que la Hacienda Pública disfruta de discrecionalidad. Así, se establece como límite el principio de legalidad, excluyendo la celebración de aquellos convenios en el Derecho imperativo, pues en este ámbito la Administración no puede renunciar a su deber de consecución del interés público, dejando su concreción a un tercero.

Sin embargo, esta postura ha sido rechazada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 21 de marzo de 1985, donde afirma la posibilidad de establecer arbitrajes sobre cuestiones reguladas de forma imperativa, pues de otro modo se confundiría el carácter de las normas jurídicas con el ejercicio de los derechos. Si bien es cierto que este pronunciamiento jurisdiccional excluía de su argumentación expresamente a los derechos públicos (79), en nuestra opinión el razonamiento del Tribunal Supremo debe ser extensible al ámbito jurídico-público. Y ello porque la naturaleza del arbitraje es única y general, no pudiéndose mantener una diferente vinculación al Derecho según recaiga sobre cuestiones privadas o públicas.

En definitiva, se llega a la conclusión de que el ámbito de aplicación del arbitraje no se delimita en referencia al Derecho imperativo y dispositivo. Esta afirmación constituye una característica del arbitraje como institución general. Como explica FALCÓN Y TELLA (80), 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.

(76) GIMENO SENDRA, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y otros, *Procesos civiles...cit.*, pág. 454.

(77) ERICHSEN, H.-U., «Zur Einordnung...cit.», pág. 317; EYERMANN, E., y otros, *Verwaltungsgerichtsordnung*, C.H.Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munich, 1988, comentario al par.40, núm. 111; KOPP, F.O., *Verwaltungsgerichts...cit.*, comentario al par.40, núm. 56.

(78) Así lo explica Díez-Picazo y Ponce de León, L., *El arbitrio...cit.*, pág. 226, en relación al arbitrio de tercero.

(79) En efecto, el TS establecía expresamente: «Argumentación que no puede ser aceptada, porque confunde el carácter de las normas jurídicas, con el ejercicio de los derechos privados -no públicos- de los que se puede disponer».

(80) FALCÓN Y TELLA, R., El arbitraje tributario, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 259.

La incidencia del principio de legalidad en los arbitrajes públicos reside en la exclusión de los arbitrajes de equidad (81). El árbitro deberá resolver la controversia ateniéndose en todo caso al Derecho. En este punto, MARESCA CABOT (82) realiza una interesante puntualización; en su opinión, podría mantenerse la exigencia de un arbitraje de Derecho cuando el objeto de dicho contrato estuviera regulado de forma imperativa, suavizando la postura cuando recaiga sobre una cuestión respecto de la que la Administración ya ha convenido con el particular. En este último caso, cabría el arbitraje en equidad.

Como segunda postura se mantiene que el arbitraje puede afectar exclusivamente a aquellas materias sobre las que previamente la Administración no ha actuado de forma unilateral, sino que han sido desarrolladas de forma concordada con el ciudadano. En palabras de TORNOS MAS (83), «en estos supuestos, si surge un conflicto sobre la interpretación de ese negocio jurídico bilateral que ha establecido la Administración con un ciudadano, sí que tiene todo su sentido que la resolución del conflicto interpretativo de ese negocio jurídico bilateral pueda encomendarse a un tercero, a un árbitro, y que no deba ser necesariamente el órgano jurisdiccional el que resuelva la interpretación del mismo. En estos supuestos el árbitro no enjuiciará un acto administrativo, el árbitro enjuiciará una relación jurídica en la que es parte la Administración, una relación jurídica en la que, además, ambas partes, Administración y ciudadano, tienen interés en que esa relación se mantenga (...). No se anulará el acto administrativo, el árbitro tampoco impondrá una prestación a la Administración, resolverá un litigio sobre un acuerdo previo, sobre una norma acordada entre la Administración y el ciudadano que desea mantenerse (...). Aquí no nos encontraríamos con las objeciones generales, con las objeciones clásicas al recurso a la técnica arbitral, porque insisto, la Administración no estaría trasladando a un tercero el enjuiciamiento de una prerrogativa suya, porque la prerrogativa ya la ha perdido desde el momento en que ha establecido un módulo convencional».

FETTWEIS (84) justifica esta postura por el peligro que supone el arbitraje respecto a las garantías jurisdiccionales, cuyo respeto depende de la buena fe de los intervinientes en el contrato de fijación. Dicha buena fe «existirá más fácilmente cuando el litigio se produzca en materia contractual».

(81) En este sentido, AGULLO AGÜERO, A., Recursos no formales y consell tributari de Barcelona: una funció cuasiarbitral, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 280; FALCÓN Y TELLA, R., El arbitraje tributario, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 260; TORNOS MAS, R., «Medios complementarios...cit», pág. 177; SCOCA, F.G., La capacità della pubblica Amministrazione di compromettere in arbitri, en *Arbitrato e pubblica Amministrazione*, EGEE, Milán, 1991, pág. 99.

(82) MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje en la Ley de Régimen Jurídico...cit.», pág. 33.

(83) TORNOS MAS, J., «El arbitraje...cit.», pág. 22; del mismo autor, «Medios complementarios...cit.», pág. 177. Fuera de nuestro país, defiende esta tesis, KLINGER, H., *Verwaltungsgerichtordnung. Kommentar*, 2.ª ed., Göttingen, 1964, comentario al par.40, II, pág. 4; STAEHELIN, A., Das öffentlich-rechtliche Schiedsgericht, en *Privatrecht...cit.*, pág. 384; LAGASSE, D., «L'arbitrage...cit.», pág. 157.

(84) FETTWEIS, A., *Manuel de procédure civile*, Liège, 1985, pág. 661; citado por LAGASSE, D., «L'arbitrage...cit.», pág. 157.

Sin dudar de la conveniencia de reducir por el momento el ámbito de los arbitrajes tributarios a la resolución de las polémicas en torno a los contratos de Derecho público, en nuestra opinión no se trata de una limitación impuesta por el ordenamiento jurídico (85).

Por otro lado, es necesario destacar que no todos los contratos de Derecho público pueden ser sometidos a un posterior arbitraje. Esta posibilidad queda excluida para las transacciones, en las que, como consecuencia de la vinculación que nace para los intervinientes, su contenido no puede ser modificado posteriormente. Piénsese que ni siquiera los jueces están legitimados para variar las cláusulas de un contrato transaccional, limitándose su enjuiciamiento a la comprobación del cumplimiento de los requisitos de licitud.

El recurso al arbitraje no se encuentra condicionado a la naturaleza de la potestad de la Hacienda Pública sobre la que recaiga, ni al carácter reglado o discrecional de la materia, sino a la concurrencia del propio presupuesto del convenio arbitral: el litigio. En conclusión, el arbitraje puede abarcar las cuestiones sobre las que exista una controversia jurídica entre la Administración y el obligado tributario en los términos en que dicha polémica ha sido definida.

IV. EFICACIA DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO

1. Efectos vinculantes.

La eficacia del convenio arbitral se refleja en un doble efecto: material y procesal (86). El pacto hace surgir una vinculación de las partes, en el sentido de que la Administración se obliga a recoger el contenido del laudo en el posterior acto de liquidación, y el obligado tributario renuncia a recurrir tal acto unilateral por cualquier motivo relativo al contenido de la resolución arbitral (87).

La nota de la vinculación diferencia el arbitraje de figuras tales como la mediación o la conciliación.

(85) Admite la posibilidad de celebrar arbitrajes en procedimientos terminados mediante resolución unilateral, PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia...cit.*, pág. 184.

(86) GIMENO SENDRA, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. y otros, *Procesos civiles...cit.*, pág. 460.

(87) En el Derecho administrativo común norteamericano, a pesar de reconocerse eficacia vinculante al laudo arbitral, se prevé la posibilidad de que el director de la agencia que sea parte del procedimiento de arbitraje cancele dicho procedimiento o anule el laudo antes de que éste sea firme (sección 590 Administrative Dispute Resolution Act). Se trata de una potestad discrecional no sujeta a revisión judicial (sección 591.2).

En ningún caso el laudo arbitral puede tener carácter finalizador del procedimiento tributario (88), debido a la propia naturaleza del procedimiento tributario, en el que la potestad liquidatoria ha de manifestarse siempre mediante un acto administrativo (art. 124.2 LGT). En consecuencia, el convenio arbitral se celebrará en el transcurso de las distintas fases del procedimiento de gestión o, incluso, con anterioridad a él, de forma que se resuelva una cuestión del presupuesto de hecho que posteriormente se recogerá en el acto de liquidación (89).

Ello no significa, por otra parte, que una vez concluido el procedimiento tributario quede vedada la celebración de arbitrajes (como sustitución del recurso económico-administrativo), que nunca reemplazarán al acto administrativo, sino que prepararán una nueva exteriorización de la potestad liquidatoria.

La exigencia de que el procedimiento tributario finalice mediante acto unilateral no impide que parte del contenido de éste haya sido determinado previamente de forma vinculante por la Administración y el particular (90). El laudo arbitral no sustituirá nunca la potestad liquidatoria de la Hacienda Pública, sino que se limitará a suplir la fijación unilateral de elementos fácticos o jurídicos determinantes para dicha liquidación.

En consecuencia, el laudo arbitral no puede considerarse en ningún caso finalizador del procedimiento de gestión en el que se integre o del de revisión, sino que, por el contrario, tiene siempre carácter preparatorio del acto de liquidación en el que la Hacienda Pública habrá de integrarlo.

El efecto procesal impide a los jueces conocer de las cuestiones litigiosas sometidas a arbitraje. En este sentido, si uno de los intervinientes presenta ante el Tribunal una cuestión pendiente de resolución arbitral, la contraparte podrá oponerle una excepción de litispendencia arbitral.

Por su parte, el laudo arbitral tiene efectos de cosa juzgada (art. 37 LA), lo que significa que el conflicto se soluciona de forma definitiva (91).

(88) El artículo 88.1 de la LRJAPyPAC contempla la posibilidad de que los contratos de Derecho público sean finalizadores del procedimiento administrativo o se inserten en él con carácter preparatorio del acto unilateral resolutorio, ya sea con efectos vinculantes o no.

(89) Admite la celebración de arbitrajes con carácter previo a la realización del presupuesto de hecho, FERREIRO LAPATZA, J.J., Arbitraje sobre relaciones tributarias, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 265.

(90) Así lo explica ZORNOZA PÉREZ, J.J., ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 169. Entre los autores tributaristas alemanes que han tratado este tema destacan SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...cit.*, pág. 161 y ss.; RICKLI, P., *Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht*, Helbing und Lichtenhahn, Basel und Frankfurt am Main, 1987; SEER, R., Contratos, convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario alemán, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 137 y ss.

(91) GIMENO SENDRA, V., en CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., *Procesos civiles...cit.*, pág. 454.

2. Una excepción al carácter vinculante del laudo arbitral: el Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona.

El Ayuntamiento de Barcelona ha establecido lo que podría ser la más clara manifestación de arbitraje en Derecho Tributario español: el Consell Tributari.

Sin embargo, a su caracterización como arbitraje se opone la ausencia de efectos vinculantes de la resolución adoptada por el órgano que, por lo demás, cumple con todos los requisitos exigidos para llevar a cabo ese contrato heterocompositivo, como, por ejemplo, la independencia de sus miembros.

El Consell funciona como una justicia retenida (92). Ante la interposición de un recurso de reposición, el Ayuntamiento dará trámite al Consell, que informa dicho recurso de manera no vinculante. Como consecuencia de la libertad del Alcalde para apartarse del dictamen del Consell y del carácter impugnabile del acto administrativo sobre el que haya dictaminado, este órgano consultivo no constituye un arbitraje, sino, en apariencia, una mediación (93). Sin embargo, como explica AGULLO AGÜERO (94), tampoco resulta acertada la atribución de dicha naturaleza al Consell porque éste no busca la consecución de un acuerdo entre las partes.

Al margen de las notas que excluyen la naturaleza compositiva del Consell (imposibilidad de que las partes excluyan su intervención y ausencia de vinculación de su dictamen) y, por lo tanto, lo alejan de las figuras previstas en el artículo 107.2, su régimen se corresponde con el dispuesto en

-
- (92) La operatividad de esta justicia retenida del Consell ha quedado salvaguardada por la exclusión que la LRJAPyPAC establece del ámbito tributario, por la que queda vigente el recurso de reposición en las Haciendas locales en materia tributaria. Fuera de este campo del ordenamiento, los arbitrajes en Derecho público han quedado casi excluidos del ámbito local debido a que siendo el arbitraje sustitutivo del recurso ordinario, éste pocas veces puede producirse en la Administración local, como explica SÁNCHEZ MORÓN, M., Los recursos administrativos, en LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M., *La nueva Ley...cit.*, pág. 348.
Sobre el Consell Tributario véase, TORNOS MAS, J., «El Consell Tributari...cit.», pág. 211 y ss.; LECEA Y LEDESMÁ, I. de, El Consell tributari municipal, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 269 y ss.
- (93) Así lo reconoce TRAYTER, J.M., El arbitraje en el Derecho administrativo...*cit.*, pág. 80, nota 75. Sobre la mediación administrativa, véase SÁNCHEZ MORÓN, M., La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos, en SÁNCHEZ MORÓN, M., La apertura...*cit.*, pág. 20 y ss.; TRAYTER, J.M., El arbitraje en el Derecho administrativo...*cit.*, pág. 43 y ss. Realiza un estudio sobre la mediación tributaria ROCCA, F. de. y ROUGIE, J.-M., *Précontentieux fiscal...cit.*
- (94) AGULLO AGÜERO, A., La introducción en el Derecho tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992, en AA.VV., *Convención...cit.*, págs. 188 y 189, quien explica de forma muy clara su punto de vista: «La intervención del Consell tributari, por lo tanto, no sustituye al recurso administrativo, sino que lo complementa introduciendo en su desarrollo un trámite obligatorio cuya trascendencia es decisiva para la resolución del mismo. Pero no determina una alternativa de procedimiento, ni es un mecanismo convencional. No es asimilable a la conciliación ni a la mediación porque no promueve pacto alguno entre la Administración y los contribuyentes. Y tampoco es propiamente un arbitraje, en primer lugar, porque la intervención del Consell es obligatoria y, en segundo lugar, porque sus propuestas no son vinculantes». (Esta autora se pronuncia en el mismo sentido en Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: una función cuasiarbitral, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 284 y ss.).

este último precepto en cuanto «la aplicación de estos procedimientos (de conciliación, mediación y arbitraje) en el ámbito de la Administración Local no podrá suponer desconocimiento de las facultades resolutorias reconocidas a los órganos representativos electos establecidos en la Ley» (95).

En mi opinión, ninguno de los procedimientos sustitutivos del recurso ordinario previstos en el artículo 107.2 en el ámbito local son arbitrajes. Ello es consecuencia de la exclusión que realiza dicho precepto de la posibilidad de desconocer las facultades resolutorias reconocidas a los órganos representativos electos locales, lo que imposibilita que el Ayuntamiento delegue en un tercero la decisión. En conclusión, tal cláusula se traduce en un mandato de establecimiento de meras mediaciones cuando el procedimiento compositivo quiera implantarse respecto de los actos de la Administración local, por las que un tercero intenta acercar las posiciones de las partes e, incluso, propone una solución, pero en ningún caso tiene potestad para imponerla.

Sin embargo, dicha exclusión no responde a ninguna premisa constitucional, por lo que podría otorgarse el carácter de vinculante al informe emitido por el Consell. Como explica FALCÓN Y TELLA (96), ello exigiría sólo una reforma legislativa. Un efecto muy importante que tiene la ausencia de naturaleza vinculante del informe de los órganos compositivos locales es que, como consecuencia del menor peligro que suponen en comparación con los arbitrajes estatales o autonómicos, no se requiere una habilitación con rango de ley formal para su creación. Si se quisiera que dichos informes fueran vinculantes se acentuarían las garantías, exigiendo cobertura normativa (97).

V. PROCEDIMIENTO DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO

Como ha sido reiterado a lo largo de este trabajo, los intervinientes en un convenio arbitral tienen que tener poder de disposición sobre el objeto del contrato, lo que significa que el particular ha de ostentar capacidad para llevarlo a cabo y la autoridad debe ser competente formalmente para realizar la actuación que se quiere reemplazar por el laudo arbitral.

(95) En este sentido, AGULLO AGÜERO, A., Recursos no formales y Consell tributari de Barcelona: una funció cuasiarbitral, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 286 y ss., quien a pesar de señalar estas diferencias reconoce la coincidencia de objetivos entre el Consell y los mecanismos compositivos establecidos en el artículo 107.2.

Como admite la totalidad de la doctrina, la previsión del artículo 107.2 se encuentra totalmente inspirada en el propio Consell tributari del Ayuntamiento de Barcelona, por ejemplo, SÁNCHEZ MORÓN, M., Los recursos administrativos, en LEGUINA VILLA, J. y MORÓN SÁNCHEZ, M., dir., *La nueva Ley de Régimen...cit.*, págs. 347 y 348.

(96) FALCÓN Y TELLA, R., El arbitraje tributario, en AA.VV., *Convención...cit.*, pág. 261.

(97) Esta falta de peligro es la que hace justificar a algunos autores la directa aplicación del artículo 107.2 a las Haciendas locales, sin necesidad de ley habilitante. PERDIGO, J., «Los principios de jerarquía, desconcentración y descentralización en la Administración local y su incidencia en el nuevo régimen de recursos administrativos», en AA.VV., *Estudios sobre la nueva LRJAPyPAC*, Seminario de Derecho local, Ayuntamiento de Barcelona, 1993; LLISSET BORREL, F., «Motivos y medios de eliminación de los actos administrativos», *El Consultor*, núm. 12, 1993, pág. 1.651.

Por lo que respecta a los ciudadanos, sólo los que ostenten una vinculación personal con la situación fáctica o jurídica incierta estarán legitimados para celebrar un convenio sobre tal cuestión (98). En otras palabras, quienes tengan «disponibilidad jurídica de los intereses privados sobre los que incide o incidiría la resolución, esto es, los titulares de los derechos o intereses legítimos afectados» (99).

En consecuencia, cada sujeto con capacidad de obrar sólo podrá celebrar arbitrajes respecto de las cuestiones de hecho y jurídicas concernientes a la relación jurídica que le une con la Hacienda Pública.

Esto significa que, en relación a los sucesores de las deudas tributarias (art. 10.4 RGR), a los responsables y a los adquirentes de explotaciones y actividades económicas, sólo podrán celebrar arbitrajes sobre los elementos concernientes a su obligación cuando se les pueda considerar interesados en el procedimiento en cuestión (100).

Si concurren varios obligados tributarios, en mi opinión la fijación de un elemento del presupuesto de hecho mediante la celebración de un convenio arbitral por la Administración y uno o varios de aquellos particulares, no tienen ninguna relevancia para los que no hayan suscrito el pacto. Ello es consecuencia de la ausencia de disposición sobre los intereses del resto de obligados tributarios. Cuestión diferente es la conveniencia de instaurar el deber por parte de la Hacienda Pública de comunicar a todos los obligados tributarios la intención de celebrar un arbitraje y la posibilidad de adherirse a su celebración.

Por lo que respecta a los órganos administrativos, su competencia para negociar se rige por las mismas directrices que los principios que determinan la competencia de las actuaciones singulares, de los actos administrativos (101). En este sentido, el artículo 88.4 LRJAPyPAC establece que «los acuerdos que se suscriban no supondrán alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos».

(98) Respecto a este requisito en las consultas, ZORNOZA PÉREZ, J.J., «Interpretación administrativa y consulta tributaria», *REDF*, núm. 47/48, 1985, pág. 468 y ss.; del mismo autor, *Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria*, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas Para su Reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1.390.

(99) SORACE, D., «Gli accordi nell'articolo 11 L.7 agosto 1990, núm.241», ponencia mecanografiada, *Convegno del Centro Italiano Studi Amministrativi*, Florencia, 1991; citado por DELGADO PIQUERAS, F., *La Terminación Convencional...cit.*, pág. 77, nota 109.

(100) Así, por ejemplo, el responsable subsidiario no estará legitimado para celebrar arbitrajes en el procedimiento de inspección, pues no se le considera interesado hasta el de recaudación, una vez que se ha declarado fallido al deudor principal (art. 10 RGR).

(101) GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho administrativo*, vol. II, 9.ª ed., Ed.Tecnos, Madrid, 1989, pág. 49; WEDELSTÄDT, A. v., «Tatsächliche Verständigung», *DB*, núm. 10, 1991, pág. 516; LOOS, C.-M., *Die Schiedsgerichtsbearbeitung...cit.*, pág. 73. En la jurisprudencia alemana, Sentencia del BVerwG de 28 de marzo de 1962 (BVerwGE 14, 103; DVBl 60, 600) y BFH de 5.10.1990 -BStBl. II, 1994, pág. 45.

En consecuencia, el órgano administrativo encargado de dictar un acto administrativo será el competente para acordar el traslado de la fijación de un elemento incierto a un árbitro.

El procedimiento arbitral sobre cuestiones insertas en relaciones tributarias debe acomodarse a lo establecido en la Ley de Arbitraje de 1988, aunque con las modificaciones propias de ser una de las partes la Administración (102).

La aplicación de la LA al ámbito jurídico-público es clara, sobre todo debido al rechazo a la fórmula contenida en la anterior LA, de 1953, que instauraba el arbitraje sobre «materias de Derecho privado». La normativa actual ha excluido de su articulado cualquier referencia al Derecho privado.

Como explica MARESCA CABOT (103), la única modificación básica que se produce en la regulación del arbitraje contenida en la LA cuando dicho negocio verse sobre una relación jurídico-pública consiste en el respeto que debe guardar a «los principios, garantías y plazos que la presente ley reconoce a los ciudadanos y a los interesados en todo el procedimiento administrativo» (art. 107.2 LRJAPyPAC).

Los principios propios del procedimiento son los de oficialidad, economía, celeridad, contradicción y defensa, que coinciden sustancialmente con los específicos del arbitraje: principios de audiencia, contradicción e igualdad entre las partes (art. 21 LA) (104).

Por lo que respecta a los órganos ante los que se puede sustanciar el arbitraje, el artículo 107.2 LRJAPyPAC dispone que ya se trate de órganos colegiados o de comisiones específicas no pueden estar sometidas a instrucciones jerárquicas. Esta previsión se descompone en tres notas (105): la colegialidad, la especialidad y la independencia funcional. Estos principios han de respetarse en todo caso, con independencia de que aquellos órganos o comisiones estén compuestos por funcionarios o por técnicos y expertos ajenos a la propia Hacienda Pública.

Otro dato que parece desprenderse de aquel precepto es la naturaleza administrativa de los órganos o comisiones arbitrales. Junto a ello, algunos autores (106) consideran no sólo posible, sino recomendable, que la Administración y el ciudadano utilicen el arbitraje institucional previsto en el

(102) TORNOS MAS, J., «El arbitraje...cit.», pág. 23; MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje...cit.», pág. 32.

(103) MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje en la Ley de Régimen Jurídico...cit.», págs. 32 y 33.

(104) Como expone MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje en la Ley de Régimen Jurídico...cit.», pág. 33, esta coincidencia de principios rectores entre la LA y el artículo 107.2 LRJAPyPAC demuestra la conveniencia de aplicar aquella legislación civil a los arbitrajes públicos.

(105) SÁNCHEZ MORÓN, M., *Los recursos administrativos*, en LEGUINA VILLA, J y SÁNCHEZ MORON, M., dir., *La nueva Ley de Régimen...cit.*, pág. 347.

(106) TORNOS MAS, J., «Medios complementarios...», pág. 177; MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje en la Ley de Régimen Jurídico...cit.», pág. 32; del mismo autor, «El arbitraje en el Derecho administrativo», *Tribunal Arbitral de Barcelona*, Butlletí, núm. 7, pág. 46; 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 SÁNCHEZ MORÓN, M. y otros, *La apertura...cit.*, pág. 42.

artículo 10 LA, de forma que la administración del arbitraje y la designación de los árbitros se encomendara voluntariamente a un órgano, cuyo único límite en el cumplimiento de su función sería el respeto al principio de colegialidad, nombrando tres árbitros. En su opinión, mediante la utilización de este arbitraje se salvaguarda perfectamente el principio de independencia.

El procedimiento que habrá de seguirse será el establecido en la LA a falta de una regulación propia por el Derecho Administrativo: el procedimiento comienza con la notificación por parte de los árbitros a los intervinientes de la aceptación del encargo. La primera fase ya dentro del procedimiento de resolución consiste en las alegaciones de las partes (art. 25.2 LA), en las que se incluye la formulación de excepciones como la invalidez del convenio arbitral. El segundo momento es el probatorio. Por último, el árbitro oye de nuevo a las partes y resuelve (107). Cuando el arbitraje sustituya a la reclamación económico-administrativa, el laudo deberá ser emitido en un plazo inferior a un año, ya que éste es el plazo previsto para entender desestimada dicha reclamación (art. 104 R.D.391/1996, de 1 de mayo). Si, por el contrario, se inserta dentro de los procedimientos tributarios de gestión, la determinación del plazo para resolver es dudosa, pues no se han previsto plazos de resolución en procedimientos tan importantes como el de inspección (108). Se podría tomar como referencia el de tres meses establecido por la LRJAPyPAC (art. 42.2) con relación a la sustanciación de los procedimientos administrativos o el de seis meses previsto por la LA (art. 30) (109). Todo ello sin perjuicio de que las partes puedan convenir plazos más cortos.

Por otro lado, la flexibilidad característica del procedimiento arbitral civil es trasladable, en opinión de algún autor (110), al ámbito jurídico-público. En el procedimiento arbitral tributario no ha de ser exigible la presencia de abogado. Además, deberá ser gratuito, devengando costes exclusivamente el sometimiento al arbitraje institucional.

Se exige forma escrita tanto respecto de los convenios arbitrales, como del propio laudo (111). Ello ayudará a la consecución de una mayor claridad en cuanto a la celebración del convenio y a su contenido, así como de la seguridad en la prueba en el supuesto de futuras disputas entre la Administración y el obligado tributario en torno a los términos del arbitraje.

(107) Según expone ALBALADEJO, M., *Derecho civil*, II, vol. 2.º, 8.ª ed., Bosch, Barcelona, 1989, págs. 458 y 459.

(108) Véase en este punto, la crítica que realiza TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El principio de tutela judicial...*cit.*», pág. 273.

(109) TRAYTER, J.M., *El arbitraje en el Derecho administrativo...cit.*, págs. 77 y 78, aboga por el establecimiento del plazo de seis meses para los arbitrajes administrativos. En su opinión que este plazo sea superior al de tres meses previsto respecto de la resolución del recurso ordinario no infringe el mandato contenido en el artículo 107.2 LRJAPyPAC en relación al respeto de los plazos que esa misma ley establece para los procedimientos administrativos, porque hay que tener en cuenta que el arbitraje no sustituye sólo al recurso ordinario sino también al contencioso-administrativo, al ser limitados los motivos por los que las partes pueden impugnar el laudo arbitral ante el juez.

(110) MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje en la Ley de Régimen Jurídico...*cit.*», págs. 34 y 35.

(111) En este sentido se expresa el artículo 6 LA. Si las partes no cumplimentan el requisito, el arbitraje será nulo, tal y como se dispone en el artículo 3.1. Sobre la prohibición del arbitraje libre, véase, DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., *El arbitrio...cit.*, pág. 85 y ss. En Alemania, LOOS, C.-H., *Die Schiedsgerichtigsbarkeit...cit.*, págs. 102 y 103.

Es posible la adopción de medidas cautelares tanto durante la tramitación del arbitraje, como en la ejecución del laudo (112).

Los laudos son títulos ejecutivos, por lo que las partes pueden ejecutarlos por los trámites establecidos para la ejecución de sentencias firmes (art. 53 LA) (113). En Derecho público, parte de la doctrina entiende que ha de ser la propia Administración la encargada de ejecutarlos (114), mientras otros autores consideran que al igual que ocurre con los arbitrajes privados, es necesario acudir a la jurisdicción, que será la contencioso-administrativa (115).

Por lo que respecta a la impugnación del laudo arbitral, es necesario diferenciar según su contenido se haya integrado en el acto de liquidación o no. Si el inspector todavía no ha dictado el acto definitivo, la licitud del laudo sólo puede ser enjuiciada por la Hacienda Pública; en efecto, ante la ausencia de un acto administrativo, el particular no puede acudir a los Tribunales contencioso-administrativos (art. 38 RPREA).

Únicamente tras la emisión del acto de liquidación puede el obligado tributario recurrir el laudo, aunque formalmente el objeto de impugnación será el acto administrativo unilateral. Es decir, el objeto de la reclamación será el acto de liquidación, y las causas alegables serán las propias del arbitraje recogido en aquel acto.

En definitiva, la inserción del laudo en el acto administrativo afecta a sus mecanismos de impugnación, pero no al enjuiciamiento de su licitud.

Si el arbitraje ha tenido lugar dentro de algún procedimiento de gestión, el particular podrá recurrir utilizando los recursos administrativos (reposición y económico-administrativo) y la Administración utilizar los procedimientos de revisión de oficio previstos en los artículos 153 y ss. LGT. Tras el agotamiento de la vía administrativa, podrá acudirse a los Tribunales contencioso-administrativos, como consecuencia del hecho de que el contrato versa sobre una relación jurídico-pública y está dirigido a la satisfacción del interés público (116).

(112) En este sentido se pronuncian, MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje en la Ley de Régimen Jurídico...*cit.*», pág. 33; 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 SÁNCHEZ MORÓN, M. y otros, *La apertura...cit.*, pág. 77.

(113) La nota de la ejecutoriedad es la que marca la principal diferencia entre el arbitraje y el resto de contratos compositivos, que carecen de esta característica, como explica MERINO MERCHÁN, J.F., El arbitraje privado y la potestad jurisdiccional del Estado, en *Actualidad y perspectivas del Derecho público a fines del siglo XX (Homenaje al profesor Garrido Falla)*, vol. 2, Ed.Complutense, Madrid, 1992, pág. 1.076.

(114) Así, NIETO, A., El arbitraje en materia administrativa. Significado y ámbito...*cit.*

(115) TORNOS MAS, J., «Medios complementarios...*cit.*», pág. 177; MARESCA CABOT, J.C., «El arbitraje en la Ley de Régimen Jurídico...*cit.*», pág. 36.

(116) Entre muchos, DELGADO PIQUERAS, F., *La Terminación...cit.*, págs. 173 y 212. La satisfacción del interés público es el criterio empleado por el TS al interpretar el artículo 3.a) LJ.

Cuando el arbitraje se haya desarrollado como alternativa al recurso administrativo podrá ser recurrido ante los Tribunales contencioso-administrativos. Pero como expone ÁLVAREZ CIENFUEGOS (117), dicha impugnación no se encuentra prevista en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ni siquiera tras la reforma llevada a cabo por la Ley 10/1992, de Medidas Urgentes para la Reforma Procesal. Ello provoca problemas de determinación de la legitimidad del órgano administrativo encargado de defender la legalidad del acto administrativo ante el juez.

Como consecuencia de su finalidad compositiva no puede recurrirse el arbitraje con la intención de replantear su contenido. La impugnación debe limitarse a los supuestos de incumplimiento de la relación contractual por una de las partes (118) o de concurrencia de una causa de ineficacia propia de este tipo de negocios jurídicos.

Ante la pretensión de una de las partes del arbitraje de impugnar su contenido, la otra podrá esgrimir la excepción del artículo 533.8 Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 11 LA). De otro modo se estaría impidiendo la realización de la causa del arbitraje, la eliminación de la controversia.

En efecto, el órgano jurisdiccional no puede revisar la regulación pactada en el arbitraje, sino sólo si se cumplen los presupuestos de licitud de éste (119).

Los motivos en los que puede fundarse el recurso son taxativamente (art. 45 LA):

1. Cuando el convenio arbitral sea nulo.
2. Cuando en el nombramiento de los árbitros y en el desarrollo de la actuación arbitral no se hayan observado las formalidades y principios esenciales establecidos en la ley.
3. Cuando el laudo se hubiere dictado fuera de plazo.

(117) ÁLVAREZ CIENFUEGOS, J.M., De la revisión en vía administrativa (Título VII), en SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Ed. Carperi, Madrid, 1993, págs. 338 y 339.

(118) El incumplimiento por parte de la Administración consiste en la emisión de un acto de liquidación que no corresponde con el contenido del laudo. Ante el recurso del ciudadano, el Tribunal contencioso-administrativo hará respetar el negocio jurídico, fijando la obligación tributaria en la cuantía resultante de la regulación concertada, siempre que ésta sea eficaz.

(119) SONTHEIMER, J., *Der verwaltungsrechtliche...cit.*, págs. 26 y 27; REDEKER, K., y otros, *Verwaltungsgerichtsordnung...cit.*, pág. 549; WEDELSTÄDT, A. v., «Tatsächliche Verständigung...cit.», pág. 517. En la jurisprudencia alemana, Sentencia del FG de Hamburgo de 4 de diciembre de 1991 (EFG, 1992, pág. 381). En EE.UU, la sección 591 a) Administrative Dispute Resolution Act se decanta en el mismo sentido, esto es, en la limitación de los motivos de impugnación a los supuestos en que haya habido una actuación irregular por parte de árbitro o graves defectos en el laudo; DELGADO PIQUERAS, F., «La "Administrative Dispute Resolution Act" ...cit.», pág. 568.

4. Cuando los árbitros hayan resuelto sobre puntos no sometidos a su decisión o que, aunque lo hubiesen sido, no pueden ser objeto de arbitraje.
5. Cuando el laudo fuese contrario al orden público.

Asimismo, la LA prevé la impugnación del laudo en los supuestos previstos por la Ley de Enjuiciamiento Civil para las sentencias (art. 1.796 y ss.), esto es, cuando aparezcan nuevos documentos de carácter decisivo y en los supuestos de fraude o falsedad en la emisión del laudo (120).

(120) En el Derecho privado, mientras estas causas dan lugar a un recurso de revisión, las contenidas en el artículo 45 LA fundamentan el recurso de anulación del laudo.