

IMPUESTOS

REVISTA DE DOCTRINA, LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

Número 6 • Año 30 • Junio 2014

<http://impuestos.laley.es>



Imp
pues
tos

EN ESTE NÚMERO:

El tratamiento de la deducibilidad de los gastos financieros en los grupos de sociedades a la luz de las últimas reformas normativas

Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributario en Portugal



Wolters Kluwer
LA LEY



Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributario portugués

Francisco Nicolau Domingos ⁽¹⁾
Doctor en Derecho tributario por la
Universidad de Extremadura.

Profesor del Departamento de Ciencias Jurídicas de las Escuelas Superiores de Tecnología y Gestión, y Turismo y Tecnología del Mar (Instituto Politécnico de Leiria)

SUMARIO:

- I. Delimitación del objeto de estudio
- II. Plusvalías asociadas a la implantación del arbitraje tributario
- III. Características estructurales del sistema de arbitraje tributario
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

RESUMEN:

La crisis de la justicia administrativa y fiscal de los tribunales del contencioso administrativo de nuestro país y la naturaleza muy técnica de conflictos con el fisco, propició la disposición en la ley del sistema de arbitraje tributario.

El estudio del régimen jurídico del arbitraje tributario exige que se analicen las características estructurales del sistema de arbitraje portugués. El referido análisis constituye el objeto de nuestro estudio en este artículo; es decir, hay que percibir los motivos del legislador al optar por un sistema de arbitraje «institucional», «de derecho» y «voluntario».

(1) Doutor em Direito Tributário pela Universidade da Extremadura (Espanha). Docente do Departamento de Ciências Jurídicas da Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar, ambas do Instituto Politécnico de Leiria. Membro do grupo de investigação *Fiscalitas & Iuris*, dirigido por D. Francisco Álvarez Arroyo, meu mestre, a quem dedico este artigo. Endereço de correio electrónico: francisco.domingos@ipleiria.pt.

I. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

Hoy, es indiscutible que la masificación de las relaciones administrativas, la ineficacia de los tribunales estatales para solucionar los conflictos administrativos (3) y, sobre todo, el cambio de paradigma en cuanto a la forma de ejercer los poderes del gobierno (que obliga a buscar activamente el consenso con los ciudadanos (4)), contribuyeron a la disposición expresa del arbitraje en Derecho Administrativo portugués a través del Decreto—Lei n.º 15/2002, de 22 de febrero (4), en asuntos en que hay discrecionalidad en la actuación administrativa. Es decir, la asimilación gradual de tal ejercicio de potestades administrativas justifica la admisibilidad del arbitraje, como método de resolución de conflictos en el Derecho Administrativo, cuando la administración actúa absolutamente vinculada al comando legal (5).

La incapacidad del Estado de responder eficazmente a todas las demandas de justicia de los ciudadanos ha favorecido la incorporación del arbitraje en el Derecho Administrativo y Tributario

En el Derecho Tributario, la interpretación del sacrosanto principio de la indisponibilidad del crédito tributario impedía al discurso dogmático de defender la implantación en nuestro sistema de justicia tributaria del arbitraje. Sin embargo, la crisis de la justicia administrativa y fiscal, resultante de la incapacidad del Estado para responder eficazmente a las demandas de Justicia por los ciudadanos, ha favorecido la entrada del arbitraje, no sólo en el Derecho Administrativo, sino también en el Derecho Tributario.

Así, el espíritu pionero del legislador portugués en el dominio tributario se encuentra previsto en el Decreto—Lei n.º 10/2011, de 20 de enero (L-AT), al declarar que los tribunales arbitrales pueden conocer, tanto en materia de hecho, como de derecho. Sin embargo, el estudio del régimen jurídico consagrado en dicha legislación exige que, en primer lugar, se analicen las características estructurales del sistema de arbitraje portugués. Éste es el objetivo de nuestro estudio en este trabajo.

II. PLUSVALÍAS ASOCIADAS A LA IMPLANTACIÓN DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO

Pueden mobilizarse varios argumentos en defensa de la implantación del arbitraje para solucionar conflictos de naturaleza tributaria, sobre todo, la velocidad, la naturaleza

altamente especializada de los miembros de los tribunales arbitrales y la flexibilidad de proceso arbitral (6).

En primer lugar, la celeridad es una nota típica del arbitraje, no sólo porque el proceso arbitral se rige por una característica de simplicidad, sino también por el hecho de que los árbitros no tienen las pendencias procesales de los tribunales del contencioso administrativo. Por lo tanto, el arbitraje es una garantía de que las disputas entre la administración tributaria y los contribuyentes se resuelvan rápidamente.

La economía procesal es otra de las ventajas que se pueden atribuir al método de resolución de controversias en estudio, es decir, la simplificación del proceso arbitral es absolutamente esencial para lograr alcanzar uno de los objetivos esenciales del arbitraje, la celeridad.

El arbitraje es un método de resolución de litigios caracterizado por su celeridad y economía procesal, por el carácter altamente especializado de los árbitros y por la ausencia de formalismos especiales

En tercer lugar, la experiencia de los miembros del tribunal arbitral es otro valor añadido al arbitraje tributario (7). En una economía globalizada, donde los problemas generados por la misma son cada vez más complejos, es necesaria una respuesta jurídica adecuada, es decir, profesionales altamente cualificados para solucionar los conflictos emergentes de tal realidad (8). O, dicho de otra manera, el arbitraje permite solucionar conflictos en que es necesario movilizar conocimiento no sólo de la ciencia jurídica, como es el caso de la economía, gestión y contabilidad. A nuestro juicio, aquí tenemos la gran ventaja del arbitraje tributario y no, como frecuentemente es presentado, como un instrumento de reducción de la tasa de litigiosidad, ya que es improbable que un cierto tipo de litigación, de fuente estrictamente formal—como es la hipótesis de caducidad del derecho de liquidación del impuesto—opte por el uso del arbitraje para solucionar sus litigios con la administración tributaria.

Si sumamos todas estas ventajas, la hipertrofia en los últimos años de la primera década de este siglo y las plagas que asolaron los tribunales del contencioso

(6) V. la identificación de todas las ventajas en JOÃO RICARDO CATARINO, «A arbitragem e os direitos dos contribuintes no procedimento fiscal», en *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas* n.º 117, Dezembro, 2009, pág. 61 e 62 y ANCELES GARCÍA FRIAS, *Arbitraje tributario*, in *Memórias das XXII Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributário*, Tomo 2, Quito—Ecuador, pág. 138 e 139.

(7) En este sentido, afirma RUDOLF CARLOS HÖMBERG, «El arbitraje institucional y sus retos en el inicio del siglo XXI—El ejemplo de la corte internacional de arbitraje de la CCI» en *Arbitraje y justicia en el siglo XXI* (Coord. por SILVIA BARONA VILAR), Thomson—Civitas, 2007, pág. 63, que el crecimiento del comercio y el desarrollo tecnológico tiene idoneidad para crear problemas muy específicos y, como tal, son necesarios conocimientos especiales por parte de los árbitros para juzgar cabalmente los problemas. Sin embargo, a pesar de la conclusión, respetar el Derecho Privado, entendemos que es plenamente aplicable al arbitraje tributario.

(8) Como observa ADILSON RODRIGUES PIRES, *A arbitragem no Direito...*, ob. cit., pág. 400, el titular del órgano arbitral es considerado como un experto por las partes.

2) ADILSON RODRIGUES PIRES, *A arbitragem no Direito Tributário*, en *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO* (Coord. por OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO y VASCO BRANCO GUIMARÃES), Editora Fórum, Belo Horizonte, 2008, pág. 399.

3) Y como sostiene ADILSON RODRIGUES PIRES, *A arbitragem no Direito...*, ob. cit., pág. 399, este hecho también conduce a los ciudadanos a asumir un papel de composición y solución de sus conflictos.

4) *Código de Processo nos Tribunais Administrativos* (CPTA).

5) MÁRIO AROSO DE ALMEIDA/CARLOS ALBERTO FERNANDES PADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 3.ª edição revista, Almedina, 2010, pág. 1146.

institutivo portugueses⁽⁹⁾, entendemos que el legislador no dudó en imponer el raje como medio de solución de controversias fiscales, a través de la LAT y de la *ria* n.º 112—A/2011, de 22 de marzo.

stos diplomas ponen nuestro país a la vanguardia de los sistemas jurídicos que prevén el raje tributario como medio de resolución de este tipo de conflictos, ya que a pesar de ser adida por varios autores en países de corte jurídico continental, como es el caso de *ña*⁽¹⁰⁾, sólo conozco una experiencia de derecho positivo, la de los Estados Unidos de *rica*.

En suma, el arbitraje es un método de resolución alternativa de litigios de forma rápida y ómica, con árbitros con amplia experiencia en Derecho Tributario, con un proceso urado de formalismos especiales y con flexibilidad⁽¹¹⁾. Y no es incompatible con el icio de la función jurisdiccional del Estado en el ámbito tributario⁽¹²⁾.

Así se añade que, la utilización del arbitraje en el ámbito tributario tiene base triccional expresa, el art. 209 de la *Constituição da República Portuguesa* (CRP), que ite la constitución de los tribunales arbitrales, sin hacer exclusión de ninguna materia lica. Así, se encuentran en tal norma, los tribunales del contencioso administrativo, más, si el legislador constitucional hubiera tenido la intención de limitar la posibilidad rbitraje a las materias de la jurisdicción no administrativa, no tendría sentido lógico su encia a los tribunales arbitrales en el art. 209 de la CRP, en el cual se identifican todas lases de tribunales⁽¹³⁾. En consecuencia, la imposibilidad de arbitraje en el ámbito de las iones tributarias sólo puede ser la indisponibilidad de los derechos, indisponibilidad, que mpide la resolución de conflictos tributarios por arbitraje.

CARACTERÍSTICAS ESTRUCTURALES DEL SISTEMA DE ARBITRAJE TRIBUTARIO

Institucional

En general, la administración de un procedimiento arbitral puede ser responsabilidad de ábitros expresamente elegidos por las partes en conflicto o bien, responsabilidad de un ero, es decir, el arbitraje puede ser *ad hoc* o *institucional*.

Si en el arbitraje *ad hoc*, tiene especial énfasis la intención de las partes para elegir a los mbros del tribunal arbitral; en el *institucional*, la administración del arbitraje y la elección Así, como apuntan JOÃO RICARDO CATARINO/LUCIANO GOMES FILIPPO, *L'arbitrato nel diritto tributario: stato attuale e prospettive*, en *From Public Finance Law to Tax Law. Studies in honor of ANDREA AMATUCCI*, Volume V, Editoriale Temis S.A.—Jovene Editore, Bogotá—Napoli, 2011, pág. 625, el monopolio de la justicia por el Estado ya no puede ser considerado como una garantía de buena administración del sistema jurisdiccional tributario, en resultado de la naturaleza solamente formal de algunas garantías del contribuyente y, de igual modo, la administración pública de la justicia evidencia dificultades en aprender la complejidad que hoy estructura las relaciones sociales.

ANGELES GARCIA FRIAS, *Arbitraje...*, ob. cit., pág. 138.

ADILSON RODRIGUES PIRES, *A arbitragem no Direito...*, ob. cit., pág. 400.

ADILSON RODRIGUES PIRES, *A arbitragem no Direito...*, ob. cit., pág. 400.

JOSÉ CASALTA NABAIS, «Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária», en *Revista da Procuradoria—Geral da Fazenda Nacional*, Ano I, n.º 1, 2011, pág. 32 y 33.

de ábitros es responsabilidad de un tercero, ajeno a las partes en conflicto, es decir, un centro de arbitraje.

El arbitraje institucional ofrece algunos beneficios, como apunta CREMADES «... *la institución como tal no desaparece y difícilmente puede caer en situación de parcialidad en cuanto a las partes; ofrece buena garantía de eficaz gestión; vigila el procedimiento arbitral en todas sus fases, respetando el laudo final con la autoridad y el prestigio, no sólo del árbitro—que la propia institución designa—sino de ella misma*»⁽¹⁴⁾.

En el Derecho Tributario, la consecución del objetivo principal del legislador, la celeridad en la resolución del conflicto, es incompatible con la posibilidad de elección, por las partes, de los árbitros que compondrán la disputa, por lo que pensamos que no hay espacio para el arbitraje *ad hoc*⁽¹⁵⁾. Es decir, esta tarea y la propia gestión del proceso debe, a nuestro juicio, quedar a cargo de un centro de arbitraje. Tal institución no debe perseguir fines de lucro y sus funciones deben ser reconocidas por la ley.

En segundo lugar, la naturaleza peculiar del arbitraje tributario, en el que se resuelve un conflicto originado por la actividad impositiva del Estado, justificará que se limite la voluntad de las partes más allá de la decisión de recurrir a este medio de resolución de conflictos. Es decir, debe dominar la voluntad de la ley, en detrimento de la voluntad de las partes. Es la ley la que debe permitir la creación del arbitraje fiscal, y no es posible que nazca de un acuerdo entre la Administración y el contribuyente. Entonces, no es posible hablar de una cláusula compromisoria o en compromiso arbitral, es la ley que legitima que una de las partes empiece el proceso arbitral.

El sistema de arbitraje tributario portugués es «institucional»: la gestión del proceso corresponde al CAAD (centro de arbitraje institucionalizado sin ánimo de lucro) con autonomía y neutralidad durante todo el proceso arbitral.

Hay que plantear un problema: ¿qué instrucción debe ser responsable de la gestión del proceso de arbitraje? En este ámbito creemos que es fundamental que la institución habilitada por la ley para gestionar el arbitraje tributario tenga autonomía y neutralidad en la administración durante todo lo proceso arbitral.

Es una nota esencial de nuestro régimen jurídico de arbitraje tributario su naturaleza institucional, asignada por el legislador al *Centro de Arbitragem Administrativa* (CAAD), persona jurídica de Derecho Privado, cuya creación fue autorizada por orden del *Secretário de*

(14) CREMADES, apud SUSANA CAMILA NAVARRINE/RUBÉN ASOREY, *Arbitraje: jurisdicción arbitral en controversias con el Estado: proceso arbitral en cuestiones tributarias*, La Ley, Buenos Aires, 1992, pág. 15 y 17.

(15) En este sentido, sustentara RAFAEL CALVO ORTEGA, «En defensa del arbitraje tributario», en *Crónica Tributaria* n.º 100/2001, pág. 158.

da Justiça, en 27 de enero de 2009, que se encarga, de modo exclusivo⁽¹⁶⁾, de la acción de la lista de árbitros, nombramiento del árbitro en la hipótesis de arbitraje, concluir por los impedimentos de los árbitros y acoger en sus instalaciones todas las procesales peticionadas. De hecho, la elección del arbitraje institucional es bien y en el art. 11 de la LAT.

CAAD es, pues, un centro de arbitraje institucionalizado, que funciona a través de una institución privada sin fines lucrativos, cuya constitución fue promovida por el Ministério da Cabe añadir que el CAAD funciona bajo los auspicios del Conselho Superior dos Administrativos e Fiscais, órgano que también nombra el Presidente del Consejo de el CAAD.

la Portaria n.º 112—A/2011, de 22 de marzo, el legislador indica las instrucciones de instrucción Tributaria vinculadas a la jurisdicción del CAAD, la Direcção—Geral dos y la Direcção—Geral das Alfândegas, ahora unificadas en la Autoridade Tributária e mda⁽¹⁷⁾. Así, no todos los servicios de la Administración Tributaria se someten a la acción del CAAD, es el caso de los Ayuntamientos y de la Seguridad Social, que en del art. 1, n.º 2 y 3 de la Lei Geral Tributária (LGT), integran el concepto de instrucción tributaria» en esa norma jurídica.

Y así, hay que decir que esta sujeción no es absoluta y total, pues se circunscribe a los de valor no superiores a 10.000.000,00€⁽¹⁸⁾. Más, dicha sujeción queda sujeta a una ión, en los litigios de valor igual o superior a 500.000€, el árbitro presidente deberá sido juez en los tribunales del contencioso administrativo o, en alternativa, debe ser r a 1.000.000,00€, el árbitro presidente deberá igualmente haber sido juez en los ales del contencioso administrativo o ser titular del grado académico de doctor⁽¹⁹⁾.

nuestro juicio, si uno de los objetivos del arbitraje tributario es la celeridad procesal y la ión de los conocimientos altamente especializados de los miembros del tribunal I, ningún sentido tiene limitar la vinculación de la administración a los litigios de inferior a 10.000.000,00€. Ya que, no sólo en los litigios de valor más elevado, la ejidad es mayor y como tal debe ser analizada por árbitros con sólida experiencia en los mas involucrados en aquellos, por ello no entendemos el criterio del legislador al la vinculación al referido valor.

Para alguna doctrina portuguesa el legislador debe ponderar la creación de otros centros de arbitraje tributario, eliminando el monopolio del CAAD en este ámbito, v. FIGUEIRAS, CLAUDIA SOFIA MELO, *Arbitragem em matéria tributária: à semelhança do modelo Administrativo*, tese de Mestrado da Escola de Direito da Universidade do Minho, disponible en <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19318/1/C%3%A7udia%20Sofia%20Melo%20Figueras.pdf>. A nuestro juicio, entendemos que la solución normativa se justifica esencialmente por el carácter pionero del sistema de arbitraje tributario portugués a nivel europeo. Es decir, en función de la ausencia de experiencias comparadas de los sistemas jurídicos de nuestro entorno, el legislador deseó, en una primera fase, circunscribir el arbitraje tributario solamente a un centro que garantice la independencia de sus árbitros.

Decreto—Lei n.º 117/2011, de 15 de diciembre y Decreto—Lei 118/2011, de 15 de diciembre.
Art. 3.º, n.º 1 da Portaria n.º 112—A/2011, de 22 de marzo.
Art. 3.º, n.º 2, alínea a) da Portaria n.º 112—A/2011, de 22 de marzo.
Art. 3.º, n.º 1, alínea b) da Portaria n.º 112—A/2011, de 22 de marzo.

De este modo, consolidado el arbitraje tributario en nuestro ordenamiento jurídico, no debe ser impuesta ninguna limitación cuantitativa a la vinculación de la administración tributaria al arbitraje tributario, al igual que no existe en los tribunales estraduales del contencioso administrativo. Por último, creemos que tampoco existe fundamento para no extender la vinculación de la administración tributaria a todas las entidades integrantes del concepto de «administración tributaria», delimitado por el art. 1 da LGT.

2. De derecho

En cuanto, al modo de conocimiento del litigio, existen dos alternativas para los árbitros, el derecho y la equidad. En el arbitraje de derecho, el criterio de decisión de los árbitros se encuentra vertido en las normas jurídicas; asimismo los árbitros interpretan y aplican dichas normas en una función idéntica a cualquier tribunal estatal. En otro modo, en la segunda modalidad, deciden de acuerdo con los contornos específicos del caso concreto. O, dicho de otro modo, la demanda de la justicia no se encuentra solamente en el derecho estricto. Esto no significa que los árbitros no hacen una valoración del contenido de las normas jurídicas aplicables, solamente no están obligados a obedecerlas *ad nutum*.

En el Derecho Tributario, la opción por el arbitraje de derecho en función de la naturaleza específica de las controversias de tal índole es relativamente pacífica en la doctrina⁽²¹⁾. Es decir, el tribunal arbitral decidirá cuáles son las normas aplicables al litigio entre las partes, en obediencia al principio de reserva de ley. O, dicho de otro modo, no es posible que el tribunal tenga la posibilidad de renunciar a la solución de la disputa con base en las normas aplicables, con fundamento de procurar una solución más justa y equitativa.

Se argumenta que el arbitraje de equidad sería vulnerador del principio de igualdad, al solucionarse algunas cuestiones con fundamento en la norma jurídica y otras en equidad⁽²²⁾ y, además disminuir el rigor en la aplicación de las normas de Derecho Tributario, en la medida que permitiría la valoración de la situación particular de cada uno de los contribuyentes⁽²³⁾.

En sentido contrario, GARCÍA NOVOA⁽²⁴⁾ admite la equidad en el arbitraje en conflictos de menor cuantía, pues, a su juicio, no tiene sentido defender que tal modalidad de arbitraje es vulneradora del principio de igualdad, abogando así, que el arbitraje de equidad es potenciador de la celeridad en las decisiones arbitrales y permite una mayor identificación del ciudadano con el sistema tributario.

(21) En este sentido, DIOGO LETE CAMPOS, *A arbitragem tributária "Acidentalidade da pessoa"*, Almedina, 2010, pág. 54 y JOÃO RICARDO CATARINO/LUCIANO GOMES FILIPPO, *L arbitramento nel diritto tributario*:... ob. cit., pág. 641.
(22) RAFAEL CALVO ORTEGA, *En defensa del arbitraje*:... ob. cit., pág. 163.
(23) RAFAEL CALVO ORTEGA, *En defensa del arbitraje*:... ob. cit., pág. 163.
(24) CÉSAR GARCÍA NOVOA, «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho español», en *Revista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 2/2002, pág. 173 e 174.

El arbitraje tributario portugués es «de derecho»: el criterio de decisión arbitral se basa en las normas jurídicas, interpretándolas y aplicándolas de igual forma que cualquier tribunal

En la doctrina portuguesa NABAIS⁽²⁹⁾, en una posición intermedia, admite el uso de la equidad en el arbitraje fiscal, en términos «moderados», y no sólo porque en el arbitraje específicamente administrativo el legislador nacional, en el art. 186.2 del CPTA, lo admite. Así como, a su juicio, la influencia de las «medidas equitativas» del derecho alemán en el Derecho Tributario portugués permite justificar el recurso a la equidad en la apreciación de los conflictos tributarios. Termina sosteniendo que su posición tiene como fundamento la equidad «moderada» y así, el tribunal arbitral debe modelar el espíritu legislativo a las concretas circunstancias del caso concreto.

En nuestra opinión, el arbitraje tributario debe ser solamente de derecho, en estrecha vinculación al principio de legalidad. Es decir, aunque en casos excepcionales, se aparta el arbitraje de la equidad, incluso en cuestiones de menor cuantía de dinero, una vez que creemos que una decisión arbitral basada en la justicia del caso concreto, esto es, en la equidad, viola el principio de la igualdad. Más, en el puro arbitraje de equidad, los árbitros no están vinculados a decidir de acuerdo con las normas jurídicas, así, la actividad de la administración en la aplicación de normas tributarias se encuentra sujeta a las prescripciones de la ley y no a cualquier valoración personal de los árbitros. Además, el uso de la equidad para solucionar el conflicto llevaría a la disposición de la norma aplicable al caso, inadmisible por vulneración del principio de indisponibilidad del crédito tributario, cuyo ámbito de aplicación se proyecta a las propias normas aplicables al concreto litigio. De tal modo, la resolución de conflictos tributarios debe observar tal contenido, no sólo en la determinación de las normas aplicables al conflicto, sino también en la actividad intelectual que permitirá su resolución⁽²⁶⁾.

En suma, las particularidades del Derecho Tributario, el principio de legalidad, de reserva de ley e indisponibilidad del crédito tributario, solamente permiten el arbitraje de derecho⁽²⁷⁾.

Éste es también el entendimiento del legislador portugués, pues el art. 2.2 de la LAT, expresamente ha prohibido a los tribunales arbitrales el recurso a la equidad.

3. Voluntario

Para la doctrina⁽²⁸⁾, según la fuente de que deriva —un acuerdo de voluntades o disposición normativa— califica como «voluntario» u «obligatorio» el arbitraje:

(25) JOSÉ CASALTA NABAIS, *Reflexão sobre a introdução da...*, ob. cit., pág. 36 e 37. V. en el mismo sentido LUIS BELLO/CARLOS LOUREIRO/PEDRO SILVA, «O novo regime da arbitragem em matéria tributária», *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. Homenagem a DIOGO LEITE CAMPOS (Org. DANIEL FRÉIRE ALMEIDA/FABIO LUIZ COMES/JOAO RICARDO CATARINO), Editora Saraiva, 2013, pág. 341 y 342.

(26) EDUARDO PAZ FERREIRA, «A possibilidade de arbitragem tributária», en *A arbitragem em Direito Tributário—Conférence AIBAT—IDEEF* (Org. por DIOGO LEITE CAMPOS e EDUARDO PAZ FERREIRA), Almedina, 2010, pág. 23; DIOGO LEITE CAMPOS, *A arbitragem tributária* "A...", ob. cit., pág. 54; y PAULA VICENTE—ARCHE COLOMA, *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*, Marcial Pons, 2005, pág. 89.

(27) Apunta en este sentido una de las recomendaciones de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario al concluirse que: «*Los tribunales arbitrales fallarán en derecho...*», v. http://www.iadrt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=394.

(28) PAULA VICENTE—ARCHE COLOMA, *El arbitraje en el ordenamiento tributario...*, ob. cit., pág. 90.

En el primer caso, las propias partes, en el ámbito de su autonomía de voluntad, acuerdan someter a arbitraje, la solución del conflicto de intereses que las opone. En el segundo recurso a esta técnica de solucionar conflictos corresponde a un derecho potestativo de partes, es decir, la opción de una de las partes vincula a la otra a la resolución del conflicto por vía arbitral. Es decir, en esta última hipótesis, el arbitraje es obligatorio porque la suprime la falta de voluntad de una de las partes para la solución por vía arbitral.

Creemos que el arbitraje no es «obligatorio» porque la ley lo asigna. Esta es característica que más ha dividido a la doctrina portuguesa en la procura del sistema óptimo de arbitraje tributario.

Así, NABAIS⁽²⁹⁾ critica con vehemencia el «sistema obligatorio» que, en su opinión, art. 4 de la LAT prevé, pues la administración ve limitado su derecho al recurso, con ocurrencia por esta vía forzada a una jurisdicción arbitral. Es decir, la administración tributaria queda sujeta a un laudo arbitral para el que no expresó directamente su voluntad.

En esta línea sostiene FIGUEIRAS⁽³⁰⁾, «*Aduo—vinculação da Administração Tributária materializada—se num direito potestativo que se manifesta na esfera da Administração Tributária, favor do contribuinte interessado em recorrer à arbitragem.*».

Otro sector doctrinal⁽³¹⁾ sostiene la naturaleza «voluntaria» del instituto, en la medida que el arbitraje es una alternativa a los tribunales del Estado, respaldado por la voluntad de las partes. Es decir, pensamos que es *contra natura* sostener la naturaleza obligatoria de arbitraje, cuando en el Derecho Privado es específicamente la manifestación de voluntad una nota estructural del arbitraje⁽³²⁾. Es decir, es el ciudadano—contribuyente quien debe elegir una de las vías de defensa a la actuación de la administración tributaria que colisiona derechos que integran su esfera jurídica, la contenciosa estadual o la arbitral.

Apoiando esta posición, añaden sus defensores, que la opción por la naturaleza obligatoria del arbitraje tributario puede vulnerar el principio de la tutela jurisdiccional efectiva, en su dimensión de acceso a la jurisdicción⁽³³⁾.

Es decir, si el laudo arbitral es la decisión final respecto al conflicto, vedado quedaba e acceso a los tribunales estaduais. O, dicho de otro modo, a su juicio, cuando el legislador opta por el arbitraje obligatorio y no se permite el recurso a la vía judicial, vulnerado queda e acceso de los administrados a la jurisdicción. Así, la institución de una modalidad de arbitraje implica siempre la posibilidad de recurso jurisdiccional de la decisión arbitral.

En defensa de la naturaleza obligatoria, aboga CALVO ORTEGA⁽³⁴⁾ que la igualdad tributaria exige uniformidad en los recursos contra los actos tributarios y, simultáneamente,

(29) JOSÉ CASALTA NABAIS, *Reflexão sobre a introdução da...*, ob. cit., pág. 38.

(30) FIGUEIRAS, CLAUDIA SOFIA MELO, *Arbitragem em matéria...*, ob. cit., pág. 209.

(31) DIOGO LEITE CAMPOS, *Arbitragem tributária* "A...", ob. cit., pág. 55 y PAULA VICENTE—ARCHE COLOMA, *El arbitraje en el ordenamiento tributario...*, ob. cit., pág. 98.

(32) PAULA VICENTE—ARCHE COLOMA, *El arbitraje en el ordenamiento tributario...*, ob. cit., pág. 92.

(33) MARÍA LUISA GONZÁLEZ—CUELLAR SERRANO, «El arbitraje en el Derecho Tributario», en *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, comentarios, casos prácticos, n.º 167, 1997, pág. 31.

el proceso arbitral ofrece las mismas garantías que el proceso judicial tributario, así, a su juicio, la opción por la naturaleza obligatoria del arbitraje tributario en nada ofende al principio de la tutela jurisdiccional efectiva. Igualmente, como la naturaleza obligatoria promovería el respeto por el principio de igualdad tributaria que exige similitud en el análisis de la impugnación de actos tributarios. En tercer lugar, añade que la demanda de los tribunales del contencioso administrativo disminuiría porque sería muy dispendioso el recurso a los mismos. El autor cierra con una idea fundamental, el arbitraje tributario de naturaleza voluntaria requeriría el acuerdo casuístico de las partes, circunstancia enemiga de la fluidez y demanda de la justicia arbitral⁽³⁵⁾.

La primera nota que resulta del análisis de estas posiciones es la falta de uniformidad en cuanto al sentido de obligatoriedad o voluntariedad del arbitraje tributario y respecto a la propia solución normativa en este ámbito.

El arbitraje tributario portugués es de naturaleza «voluntaria»: el contribuyente tiene derecho a exigir que el litigio sea resuelto por este método

Así, lo que está en cuestión es decidir si el sentido de obligatoriedad/voluntariedad del arbitraje tributario debe ser identificada como un margen que el contribuyente tiene, en función a la ofensa a su esfera jurídica, en la elección de un método de resolución del litigio, eligiendo el arbitraje o los tribunales estraduales del contencioso administrativo⁽³⁶⁾. Así, lo que está en cuestión es decidir si el arbitraje es una opción del contribuyente, permitiendo vetar a los tribunales del contencioso administrativo: el conocimiento del litigio mediante el ejercicio de un derecho, aunque el consentimiento de la administración que esté vertido en la ley establezca los términos de su vinculación.

Además, el arbitraje consiste en un método voluntario de solucionar conflictos al que los contribuyentes pueden acceder, con el objetivo de solucionar sus conflictos con la administración tributaria, para quien es obligatorio⁽³⁷⁾. O, dicho de otro modo, la ley suple la falta de voluntad de una de las partes para viabilizar la utilización del método heterocompositivo en análisis, fijando los criterios de vinculación de la administración, evitando así cualquier vulneración del principio de legalidad e igualdad tributaria.

En segundo lugar, si la administración tributaria pudiese escoger los litigios sometidos al arbitraje, tendríamos fundadas dudas si tal práctica no daría lugar a una vulneración del principio de legalidad e igualdad tributaria.

Por último, si el arbitraje es un método de resolución de controversias de naturaleza tributaria en el que el tribunal conoce el mérito del conflicto con recurso al derecho, como en el caso de los tribunales estraduales del contencioso administrativo en los que el impulso

procesal es del contribuyente, no vislumbramos cómo sería posible concluir que estamos delante de un arbitraje «forzado».

En efecto, como defienden ALMEIDA E CADILHA⁽³⁸⁾ en comentario al art. 182 de CPTA respecto al arbitraje administrativo, sería destruida de sentido lógico la previsión de arbitraje como método alternativo de resolución de litigios, si fuera necesario recurrir a los tribunales del Estado para el reconocimiento del derecho a la utilización de tal método. Es decir, sería inutilizar las plusvalías que le están asociadas.

En resumen, en la transposición del arbitraje para el Derecho Público, es necesario valorar el *tertium genus* de las relaciones que en él se establecen. En efecto, en el Derecho Tributario sujetar el recurso del arbitraje a un ajuste previo con la administración fiscal puede, en última instancia, conducir a que la utilización de este método alternativo no se convierta más que en una mera garantía formal. Así, debemos constatar que los requisitos para el consentimiento de la administración fiscal se encuentran por razones de pragmatismo previstos en la ley, por lo que el recurso al arbitraje depende de la voluntad de ambas partes de la relación tributaria, aunque sea el contribuyente quien dé su impulso procesal para concertar su voluntad con la administración, cuyo contenido ya está previsto en la ley.

De este modo, el legislador portugués, consagró la naturaleza voluntaria del arbitraje, pues el contribuyente tiene el derecho a exigir que el litigio sea resuelto por este método, es decir, la voluntad de una de las partes en promover el impulso para empezar el proceso arbitral es suplida por vía legislativa, cfr. art. 4 de la LAT y *Portaria* n.º 112—A/2011, de 22 de marzo que establece los términos de vinculación de la administración tributaria a la jurisdicción de los tribunales arbitrales para juzgar materias de naturaleza tributaria junto al CAAD.

IV. CONCLUSIONES

El legislador portugués optó por un arbitraje «institucional», «de derecho» y «voluntario».

Las ventajas del arbitraje institucional como la estabilidad, la independencia y rapidez en la constitución del tribunal arbitral han seducido al legislador, que cede la administración del arbitraje al CAAD, centro de arbitraje con carácter estable y sin fines de lucro, lo que constituye la garantía de la independencia de los tribunales arbitrales. Esto es reforzado por el hecho de que el CAAD actúa bajo los auspicios del *Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais*.

Por el contrario, el respeto al principio constitucional de igualdad y legalidad impide recurrir al arbitraje de equidad, ya que la actividad de la aplicación de la ley tributaria se encuentra vinculada a la ley y no a una valoración personal del caso, por lo tanto, el arbitraje sólo puede ser «de derecho».

Por último, la voluntad de las partes de someter la controversia al arbitraje es una nota esencial del instituto que tiene validez plena en el dominio tributario. Sin embargo, dada la naturaleza específica de las partes y con el fin de garantizar la posibilidad de utilizar este

(35) RAFAEL CALVO ORTEGA, *En defensa del arbitraje...*, ob. cit., pág. 158.

(36) DIOGO LETTE CAMPOS, *A arbitragem tributária* "A...", ob. cit., pág. 55.

(37) En este sentido aboga PAULO NUNCIÓ, «A arbitragem em Direito Tributário—Traços Gerais», en *A arbitragem em Direito Tributário*, I Conferência AIBAT—IDIFF (Org. por DIOGO LETTE CAMPOS e EDUARDO PAZ FERRÊRA), 2010, pág. 70: «... a opção de celebrar uma convenção ad hoc com a Administração, a exemplo do que acontece com as cláusulas arbitrais no direito privado, seria susceptível de violar o princípio da generalidade, da igualdade e do livre

(38) MÁRIO AROSO DE ALMEIDA/CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *Comentário ao Código de Processo...*, ob. cit., págs. 1154 a 1156.

de resolución de controversias, la voluntad de la administración tributaria se encuentra prevista en la ley que establece los términos de su vinculación. Si así no fuese, el arbitraje estaría en riesgo, en la medida en que el contribuyente tendría que recurrir a males estatales con el fin de celebrar compromiso arbitral.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE/PAULHA, CARLOS ALBERTO FERNANDES, *Curso de Direito Tributário*, 3.ª edição revista, Almedina, 2010.
- BELO, LUÍS/LOUREIRO, CARLOS/SILVA, PEDRO, «O novo regime da arbitragem tributária», *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. Homenagem a D. LEITE CAMPOS (Org. DANIEL FREIRE ALMEIDA/FÁBIO LUIZ GOMES/RICARDO CATTARINO), Editora Saraiva, 2013.
- CAMPOS, DIOGO LEITE, *A arbitragem tributária*—«A centralidade da pessoa», Almedina, 2010.
- CATTARINO, JOÃO RICARDO, «A arbitragem e os direitos dos contribuintes no sistema fiscal», in *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas* n.º 117, Dezembro, 2009.
- CATTARINO, JOÃO RICARDO/FILIPPO, LUCIANO GOMES, «L'arbitrato nel diritto tributario: stato attuale e prospettive», in *From Public Finance Law to Tax Law*. In honor of ANDREA AMATUCCI, Volume V, Editorial Temis S.A.—Jovene, Bogotá—Napoli, 2011.
- COLOMA, PAULA VICENTE—ARCHE, El arbitraje en el ordenamiento tributario: una propuesta, Marcial Pons, 2005.
- FERRERIA, EDUARDO PAZ, «A possibilidade de arbitragem tributária», in *Arbitragem em Direito Tributário*—1 Conferência AIBAT—IDEFF (Org. por DIOGO LEITE DOS SANTOS E EDUARDO PAZ FERRERIA), Almedina, 2010.
- FIGUEIRAS, CLÁUDIA SOFIA MELO, *Arbitragem em matéria tributária: à luz do modelo Administrativo*, tese de Mestrado da Escola de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19318/1/Cl%20Sofia%20Melo%20Figueiras.pdf>.
- FRIAS, ANGELES GARCÍA, «Arbitraje tributario», in *Memorias das XXII Jornadas Iberoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo 2, Quito—Ecuador, 2004.
- HÖMBERG, RUDOLF CARLOS, «El arbitraje institucional y sus retos en el inicio del siglo XXI—El ejemplo de la corte internacional de arbitraje de la CCI», in *Arbitraje y Arbitraje en el siglo XXI* (Coord. por SILVIA BARONA VILLAR), Thomson—Civitas, 2007.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, «Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária», in *Revista da Procuradoria—Geral da Fazenda Nacional*, Ano I, n.º 1, 2011.

— NAVARRINE, SUSANA CAMIL/AASOREY, RUBÉN, *Arbitraje: jurisdicción arbitral en controversias con el Estado: proceso arbitral en cuestiones tributarias*, La Ley, Buenos Aires, 1992.

— NOVOA, CÉSAR GARCÍA, «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho español», in *Revista de Derecho Tributario Internacional*, n.º 2/2002.

— NÚNCIO, PAULO, «A arbitragem em Direito Tributário—Traços Gerais», in *Arbitragem em Direito Tributário*, 1 Conferência AIBAT—IDEFF (Org. por DIOGO LEITE CAMPOS e EDUARDO PAZ FERREIRA), 2010.

— ORTEGA, RAFAEL CALVO, «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», in *Impuestos: Revista de doctrina, legislación e jurisprudencia*, año 17, n.º 2, 2001.

— ORTEGA, RAFAEL CALVO, «En defensa del arbitraje tributario», in *Crónica Tributaria*, n.º 100/2001.

— PIRES, ADILSON RODRIGUES, «A arbitragem no Direito Tributário», in *Transição e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO* (Coord. por OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO e VASCO BRANCO GUMARÃES), Editora Fórum, Belo Horizonte, 2008.

— Recomendaciones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, disponibles en http://www.iidat.org/documentos/detalle_doc.asp?id=394.

— SERRANO, MARÍA LUÍSA GONZÁLEZ-CUÉLLAR, «El arbitraje en el Derecho Tributario», in *Estudios Financieros*, *Revista de contabilidad y tributación*: comentarios, casos prácticos, n.º 167, 1997.