



FACULTAD DE DERECHO

**COMPATIBILIDAD DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO CON EL
SISTEMA ESPAÑOL: ESTUDIO COMPARADO CON LOS
MODELOS DE LA OCDE Y LA UNIÓN EUROPEA**

Autora: Nazaret Martínez Carcelén

5º E-3 B

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutora: Eva María Gil Cruz

Madrid

Marzo 2026

RESUMEN

El presente estudio tiene por objeto analizar la compatibilidad del arbitraje tributario con el ordenamiento jurídico español, en un contexto en el que la elevada litigiosidad tributaria y la limitada eficacia de los cauces ordinarios de revisión hacen necesario explorar mecanismos alternativos de resolución de controversias capaces de ofrecer respuestas más ágiles, especializadas y eficaces.

El estudio examina, en primer lugar, la configuración del arbitraje en el ámbito fiscal internacional, atendiendo al artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE y a su evolución a través de las Acciones 14 y 15 del proyecto BEPS, así como al sistema previsto en la Directiva (UE) 2017/1852. A partir de este análisis comparado, se aborda la posible implantación de un arbitraje tributario interno en España, considerando sus requisitos constitucionales, legales y procesales, así como las principales objeciones doctrinales formuladas frente a esta figura.

El análisis realizado permite sostener que el arbitraje tributario no resulta, en sí mismo, incompatible con los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria, siempre que exista una habilitación legal expresa y una delimitación precisa de su alcance. Desde esta perspectiva, se propone un modelo de arbitraje de derecho, voluntario para el contribuyente y obligatorio para la Administración una vez activado, configurado como vía alternativa a la económico y contencioso-administrativa, con un laudo vinculante y sometido a un control judicial limitado. De este modo, el arbitraje tributario se presenta no como una solución universal frente a toda conflictividad fiscal, sino como un instrumento útil para mejorar la resolución de determinadas controversias tributarias dentro del sistema español.

PALABRAS CLAVE

Arbitraje tributario, procedimiento arbitral, resolución de controversias fiscales, mecanismo alternativo.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the compatibility of tax arbitration with the Spanish legal system, in a context where high levels of tax litigation and the limited effectiveness of traditional review mechanisms make it necessary to explore alternative dispute resolution methods capable of providing more agile, specialized and efficient solutions.

The study first examines the configuration of arbitration in the field of international taxation, focusing on Article 25 of the OECD Model Tax Convention and its evolution through Actions 14 and 15 of the BEPS project, as well as on the system established by Directive (EU) 2017/1852. Based on this comparative analysis, the paper addresses the potential implementation of a domestic tax arbitration system in Spain, considering its constitutional, legal and procedural requirements, as well as the main doctrinal objections raised against this mechanism.

The analysis carried out supports the view that tax arbitration is not, in itself, incompatible with the principles of legality and non-disposability of tax obligations, provided that there is an explicit legal basis and a clear delimitation of its scope. From this perspective, a model of legal arbitration is proposed, voluntary for the taxpayer and binding on the Administration once activated, conceived as an alternative to both administrative and judicial review procedures, with a binding award subject to limited judicial control. Thus, tax arbitration is not presented as a universal solution to all tax disputes, but rather as a useful instrument to improve the resolution of certain tax controversies within the Spanish legal system.

KEYWORDS

Tax arbitration; arbitration procedure; tax dispute resolution; alternative dispute resolution.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

LISTADO DE ABREVIATURAS	7
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.....	9
1. PROPÓSITO, JUSTIFICACIÓN Y CONTEXTUALIZACIÓN DEL TEMA	9
2. OBJETIVO	9
3. METODOLOGÍA	10
4. ESTRUCTURA DEL TRABAJO.....	10
CAPÍTULO II. EL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN EL MARCO DE LA OCDE	11
1. LA INTRODUCCIÓN DEL ARBITRAJE EN EL MARCO DEL ARTÍCULO 25 DEL MODELO OCDE.....	11
2. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO DEL ARTÍCULO 25 DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO DE LA OCDE.....	12
2.1. Estructura del artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario	12
2.2. Naturaleza jurídica y caracteres esenciales del procedimiento amistoso	12
2.3. Sujetos intervinientes en el procedimiento amistoso	13
2.3.1. El contribuyente y su posición en el procedimiento	13
2.3.2. Las Autoridades Competentes	15
2.3.3. La Comisión Arbitral	15
2.3.4. Otros sujetos intervinientes.....	16
2.4. Funcionamiento y fases del procedimiento.....	16
2.4.1. Inicio del procedimiento	16
2.4.2. Fase bilateral del procedimiento amistoso	16
2.4.3. Procedimiento arbitral.....	17
2.5. Eficacia y grado de vinculación de los acuerdos alcanzados.....	18
3. VINCULACIÓN DEL MODELO CONVENIO DE LA OCDE CON EL SISTEMA JURÍDICO ESPAÑOL: UN PUENTE PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN EL DERECHO INTERNO	19
CAPÍTULO III. EL MODELO DE LA UNIÓN EUROPEA: DIRECTIVA (UE) 2017/1852	23
1. CONTEXTO Y FINALIDAD DE LA DIRECTIVA	23
1.1. Vinculación con el Plan BEPS Acción 14 y evolución del sistema europeo..	23
1.2. Insuficiencias del Convenio de Arbitraje 90/436/CEE	24
1.3. Objetivos principales: efectividad, seguridad jurídica y acceso del contribuyente.....	25

2.	ÁMBITO DE APLICACIÓN Y ESTRUCTURA GENERAL DEL MECANISMO	25
2.1.	Ámbito material, subjetivo y temporal	25
2.1.1.	Ámbito material	25
2.1.2.	Ámbito subjetivo	26
2.1.3.	Ámbito temporal	26
2.2.	Fases del procedimiento: reclamación, procedimiento amistoso (MAP) y resolución vinculante	27
2.2.1.	Reclamación	27
2.2.2.	Procedimiento amistoso	27
2.2.3.	Comisión Consultiva	28
2.2.4.	Decisión final	28
3.	PORTUGAL COMO EJEMPLO DE APLICACIÓN	29
CAPÍTULO IV. HACIA UN MODELO ESPAÑOL DE ARBITRAJE TRIBUTARIO: PROPUESTA DE IMPLANTACIÓN		30
1.	NECESIDAD Y OPORTUNIDAD DE UN MODELO ESPAÑOL DE ARBITRAJE TRIBUTARIO	30
1.1.	Necesidad de un sistema de arbitraje tributario	30
1.2.	Oportunidad de su implementación	31
2.	MARCO LEGAL DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN ESPAÑA	31
2.1.	Los principios de legalidad e indisponibilidad de la materia tributaria como límite y punto de partida	32
2.2.	Compatibilidad del arbitraje tributario con la potestad administrativa y jurisdiccional	33
3.	REQUISITOS DEL MODELO ESPAÑOL DE ARBITRAJE TRIBUTARIO PROPUESTO	34
3.1.	Requisitos materiales	34
3.2.	Requisitos subjetivos para la legitimación activa y facultad para suscribir el convenio arbitral	35
3.3.	Designación y composición del tribunal arbitral	37
3.3.1.	Designación del tribunal arbitral	37
3.3.2.	Composición del tribunal arbitral	39
3.4.	Requisitos procesales	39
3.4.1.	Inicio del procedimiento	40
3.4.2.	Desarrollo del procedimiento	41
a.	Constitución del tribunal y remisión del expediente	41

b. Fase previa de ordenación procesal	42
c. Práctica de la prueba y vista oral	42
3.4.3. Terminación del procedimiento	43
3.5. Ejecución del laudo arbitral.....	43
3.6. Relación del arbitraje tributario con la vía judicial: derechos y renunciaciones .	44
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES.....	48
1. LOS MODELOS OCDE Y EUROPEO COMO REFERENCIA PARA EL MODELO ESPAÑOL.....	48
2. COMPATIBILIDAD DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO CON EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL	48
3. JUSTIFICACIÓN Y CONVENIENCIA DE SU IMPLANTACIÓN	49
4. CONSIDERACIONES FINALES.....	49
BIBLIOGRAFÍA.....	51
1. LEGISLACIÓN	51
2. JURISPRUDENCIA.....	52
3. OBRAS DOCTRINALES	53
4. RECURSOS DE INTERNET	55

LISTADO DE ABREVIATURAS

AIReF: Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.

BEPS: Erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (*Base Erosion and profit shifting*).

CAAD: Centro de Arbitraje Administrativo de Portugal (*Centro de Arbitragem Administrativa*).

CCAA: Comunidades Autónomas.

CDI: Convenio para evitar la doble imposición.

Cfr.: Indica que la idea expresada se ha extraído de la obra que se cita, pero no se recoge en sus exactos términos.

Ibid.: Indica que el trabajo que se cita es el mismo que el citado en la nota inmediatamente anterior, coincidiendo autor, título y edición.

Id.: Indica que la autoría es la misma que la de la referencia inmediatamente anterior, ya se trate de un autor personal o institucional.

LA: Ley de Arbitraje.

LEC: Ley de Enjuiciamiento Civil.

LGP: Ley General Presupuestaria.

LGT: Ley General Tributaria.

LJCA: Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

MAP: Procedimiento amistoso (*Mutual Agreement Procedure*).

MLI: Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Op. cit.: Hace referencia a una obra que se ha citado previamente, pero que no aparece en la nota inmediatamente anterior.

P. o pp.: Página o páginas.

RSAC: Reglamento que regula el Sistema Arbitral de Consumo.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

UE: Unión Europea.

Vid.: Véase.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

1. PROPÓSITO, JUSTIFICACIÓN Y CONTEXTUALIZACIÓN DEL TEMA

En la actualidad, la creciente complejidad de las relaciones económicas y el aumento de las operaciones transfronterizas ha incrementado de forma notable la conflictividad en materia tributaria. En este contexto, la resolución de controversias fiscales se ha convertido en una cuestión central tanto a nivel nacional como internacional. La existencia de supuestos de doble imposición, las divergencias interpretativas entre Administraciones tributarias y contribuyentes, así como la prolongada duración de los cauces ordinarios de revisión, ponen de manifiesto la necesidad de reflexionar sobre el funcionamiento, la eficacia y la efectividad de los mecanismos disponibles actualmente en nuestro ordenamiento para dar respuesta a este tipo de conflictos, para poder así construir nuevas alternativas que mejoren este problema.

En el ámbito internacional, esta preocupación se ha visto reflejada mediante la consolidación progresiva de instrumentos específicos más eficaces, especializados y previsibles para resolver controversias fiscales complejas. Por un lado, la OCDE, a través del artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, ha articulado un sistema de procedimiento amistoso, reforzado mediante la incorporación del arbitraje como fase final. Por otro lado, la Unión Europea ha desarrollado un marco legal propio, partiendo del Convenio de Arbitraje de 1990 y, más tarde, mediante la Directiva (UE) 2017/1852.

Frente a esta evolución del panorama internacional, el ordenamiento jurídico español carece de herramientas que permitan solventar el aumento de litigios tributarios y la consiguiente demora en la resolución de los mismos; lo que ocasiona un aumento de los costes económicos vinculados al litigio, prolonga la incertidumbre sobre la situación jurídica del contribuyente y dificulta la consecución de una tutela judicial efectiva en un plazo razonable.

2. OBJETIVO

Precisamente por los motivos expuestos, esta propuesta tiene como objetivo principal, partiendo de un análisis comparado de los modelos desarrollados por la OCDE y en el marco de la Unión Europea, explorar la compatibilidad del arbitraje tributario con el ordenamiento jurídico español, en concreto, con los principios estructurales de nuestro sistema tributario, y la construcción de una propuesta de sistema de arbitraje tributario en España que contribuya a mejorar la resolución de controversias fiscales y favorezca la descongestión de los órganos económico-administrativos y judiciales.

3. METODOLOGÍA

Para el desarrollo de esta investigación, se ha utilizado una metodología jurídica, basada en el análisis sistemático de fuentes normativas, doctrinales y jurisprudenciales relevantes para el objeto de estudio. En particular, se han examinado los principales instrumentos internacionales y europeos en materia de resolución de controversias fiscales, junto con la normativa española aplicable, con el fin de valorar la eventual implantación de un sistema de arbitraje tributario interno. Asimismo, se ha adoptado una perspectiva comparada y una revisión de las posiciones doctrinales sobre la compatibilidad de esta figura con el ordenamiento jurídico español.

Además, en la elaboración del trabajo se han utilizado de forma puntual herramientas de inteligencia artificial generativa, en particular ChatGPT, como apoyo para la corrección de estilo y de lenguaje, la síntesis de información y la localización preliminar de referencias. No obstante, su uso ha tenido un carácter meramente auxiliar, ya que todas las referencias obtenidas por esta vía han sido posteriormente contrastadas y validadas mediante la consulta directa de las fuentes originales, sin sustituir en ningún caso el análisis jurídico ni el juicio crítico propio.

4. ESTRUCTURA DEL TRABAJO

Este trabajo se articula en tres capítulos de desarrollo, además de la presente introducción y de las conclusiones finales. En el capítulo segundo, se analiza el arbitraje tributario en el marco de la OCDE. Para ello, se estudia, en primer lugar, la introducción del arbitraje en el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario; en segundo término, se examina el procedimiento amistoso, su estructura, naturaleza, sujetos intervinientes, funcionamiento y eficacia; y, finalmente, se valora la vinculación de este modelo con el sistema jurídico español, en cuanto posible punto de partida para la implantación de un mecanismo arbitral en el Derecho interno.

El capítulo tercero se dedica al modelo de la Unión Europea, centrándose en la Directiva (UE) 2017/1852. En él se aborda su contexto de aparición, su conexión con la Acción 14 del Plan BEPS y las insuficiencias del Convenio de Arbitraje de 1990 que la Directiva trata de superar. Posteriormente, se estudian su ámbito de aplicación, la estructura general del mecanismo y las distintas fases del procedimiento, prestando especial atención a la posición reconocida al contribuyente y al carácter vinculante de la resolución final, concluyendo con una referencia al sistema portugués como ejemplo de aplicación de un modelo de arbitraje tributario doméstico.

Por último, el capítulo cuarto recoge la propuesta de modelo español de arbitraje tributario. Partiendo de la necesidad y oportunidad de introducir un sistema de arbitraje tributario en España, se examina el marco legal en el que podría insertarse y se analiza su compatibilidad con los principios básicos del ordenamiento tributario español. Sobre esa base, se formula la propuesta, delimitando su ámbito material, los sujetos legitimados, la composición del tribunal arbitral, sus requisitos procesales, la ejecución del laudo y su relación con la vía judicial.

CAPÍTULO II. EL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN EL MARCO DE LA OCDE

1. LA INTRODUCCIÓN DEL ARBITRAJE EN EL MARCO DEL ARTÍCULO 25 DEL MODELO OCDE

La existencia de mecanismos internacionales de resolución de conflictos en materia tributaria responde a la propia estructura del sistema fiscal internacional. Como explica VOGEL, la doble imposición internacional surge cuando varios Estados ejercen simultáneamente su potestad tributaria sobre un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho imponible. Esta concurrencia de potestades tributarias constituye uno de los principales problemas del derecho tributario internacional, lo que explica la progresiva generalización de los convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) como instrumento jurídico destinado a coordinar el ejercicio de dichas potestades. En este sentido, VOGEL señala igualmente que los CDI “*address and reduce the extent of this double taxation*” destacando así la función esencial de estos acuerdos como mecanismo de coordinación entre los sistemas fiscales de los Estados¹.

Por su parte, el arbitraje tributario se incorpora expresamente al Modelo del Convenio de la OCDE con su actualización en el año 2008, añadiéndose en el apartado 5 del artículo 25². Históricamente, los procedimientos amistosos acarreaban únicamente una obligación de negociar y tratar de llegar a un acuerdo, lo cual no garantizaba un resultado final. Tras su introducción en 2008, el arbitraje se propuso como parte del procedimiento amistoso, con la finalidad de conseguir dar solución a aquellas cuestiones que hubieran quedado sin resolver. Su introducción tenía como antecedente en Europa el Convenio de Arbitraje de la Unión Europea de 1990, limitado inicialmente a los precios de transferencia³.

¹ Vogel, K., “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *International Tax & Business Lawyer*, vol. 4, n. 1, 1986, p. 4.

² Cascales Limorti, C., “Arbitraje en los procedimientos amistosos: ventajas e inconvenientes”, *Cuadernos de Formación*, vol. 28, 2022, p. 89.

³ Cfr. Pastor Palomar, A., “La solución de controversias de doble imposición en España: una práctica convencional peculiar encaminada al arbitraje”, *Revista Española de Derecho Internacional*, vol. 70, núm. 1, 2018, p. 268.

2. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO DEL ARTÍCULO 25 DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO DE LA OCDE

2.1. Estructura del artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario

El artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE constituye el procedimiento amistoso, un mecanismo diseñado para resolver las dificultades que puedan surgir en la aplicación e interpretación de los convenios para evitar la doble imposición. Este procedimiento constituye una vía específica prevista en un instrumento internacional y, por tanto, se sitúa fuera del ámbito de los mecanismos de recurso del derecho interno de los Estados. Su naturaleza convencional implica que únicamente puede activarse en los supuestos contemplados en el propio convenio, correspondiendo a las Autoridades Competentes (en adelante, AC) de los Estados contratantes intentar alcanzar un acuerdo que permita resolver las dudas interpretativas o eliminar situaciones de doble imposición derivadas de la aplicación del convenio⁴.

De este modo, está estructurado de la siguiente forma: sus apartados 1 y 2 prevén la resolución de situaciones en las que el contribuyente considere que las medidas de uno o ambos Estados implican una imposición no ajustada a las disposiciones del Convenio. Su apartado 3, faculta a las autoridades para resolver problemas de interpretación o aplicación del Convenio y abre la vía para las consultas sobre casos no previstos en el Convenio, con la finalidad de prevenir la doble imposición. Por otro lado, el apartado 4 recoge el funcionamiento práctico del procedimiento amistoso, culminando con la previsión de un mecanismo de remisión a arbitraje recogido en el apartado 5.

2.2. Naturaleza jurídica y caracteres esenciales del procedimiento amistoso

Tal y como se describe en los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE, el procedimiento amistoso es un procedimiento especial que se sitúa fuera del derecho interno de los Estados contratantes⁵.

Se trata de un mecanismo de resolución de conflictos internacional cuya finalidad es resolver las dificultades que surjan de la aplicación e interpretación del Convenio Tributario. Al suscribir el Convenio, los Estados se obligan a resolver los casos recogidos en los apartados 1,

⁴ Serrano Antón, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, *Crónica tributaria*, vol.1, n. 114, 2005, p. 6.

⁵ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, pp. 426-479.

2 y 3 del artículo 25, es decir, casos en los que se produzca una imposición no ajustada a las disposiciones del Convenio, para resolver problemas de interpretación o aplicación del mismo o ante casos no previstos en este en los que se pueda dar como resultado una doble imposición⁶.

Por tanto, mediante la activación de este procedimiento, los Estados atribuyen a sus AC⁷ la facultad de tratar de resolver por vía de acuerdo las controversias que puedan surgir en la aplicación o interpretación del Convenio. En este contexto, el procedimiento amistoso se configura esencialmente como un mecanismo de negociación entre autoridades fiscales destinado a eliminar supuestos de imposición no conforme con las disposiciones del convenio. De esta configuración se desprende que la obligación asumida por las AC no es una obligación de resultado, sino una obligación de medios: estas deben desplegar los esfuerzos necesarios para tratar de alcanzar una solución consensuada, sin que exista una exigencia jurídica de lograr necesariamente un acuerdo. En efecto, el propio apartado 2 del artículo 25 establece que la autoridad competente *“hará lo posible por resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante”*, lo que pone de manifiesto que el deber que se impone a las autoridades es el de negociar y tratar de alcanzar un acuerdo, pero no el de garantizar su consecución. En este sentido, la doctrina ha subrayado que las AC están obligadas a negociar con diligencia, si bien la consecución del acuerdo depende finalmente de la voluntad concurrente de los Estados implicados⁸. No obstante, la incorporación del arbitraje como fase final del procedimiento amistoso ha permitido reforzar la eficacia práctica de este mecanismo, al garantizar una solución definitiva en aquellos casos en los que las AC no logran alcanzar un acuerdo.

2.3. Sujetos intervinientes en el procedimiento amistoso

En el procedimiento amistoso son tres los sujetos intervinientes sobre los que gira el eje de las actuaciones.

2.3.1. El contribuyente y su posición en el procedimiento

En primer lugar, el apartado 1 del artículo 25 sitúa al contribuyente como sujeto activo legitimado: *“Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con las*

⁶ *Id.*

⁷ *Vid.* Apartado 2.3. Sujetos intervinientes, facultades y posición del contribuyente.

⁸ López Ribas, S., “Procedimientos amistosos en materia de imposición directa”, *Crónica Tributaria*, vol. 2, n. 131, 2009, p. 55.

disposiciones de este Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados con tratantes". De este modo, en los casos de imposición no acorde con el Convenio, es el sujeto pasivo de las medidas adoptadas quien tiene la legitimación para instar el procedimiento amistoso.

Desde una perspectiva teleológica, esta primera opción responde a la ratio y finalidad para la que fue concebido el procedimiento, orientado a la protección del contribuyente. Resulta coherente, a la luz de los principios de seguridad jurídica y buena administración, ofrecer al contribuyente un mecanismo que permita tratar de alcanzar una solución consensuada entre los Estados implicados. De lo contrario, el contribuyente se vería obligado a impugnar la misma situación en cada uno de los Estados afectados mediante los correspondientes procedimientos administrativos y, en su caso, judiciales. En este sentido, SERRANO ANTÓN ha señalado que, en ausencia de este mecanismo, *"el contribuyente debe litigar en cada Estado con los inconvenientes e incertidumbres que comporta tal situación"*, pues existe el riesgo de que se produzcan resoluciones divergentes respecto de un mismo supuesto; mientras que el procedimiento amistoso, permite articular una vía dirigida a alcanzar una solución unificada al caso concreto⁹.

Por tanto, el contribuyente, participa en el proceso a su inicio, como sujeto legitimado para su iniciación, teniendo derecho a exponer sus alegatos escritos o verbalmente, así como de ser representado por un asesor. Además, una vez las autoridades hayan alcanzado un acuerdo, tiene la potestad de aceptarlo o rechazarlo, pudiendo optar por vías de recurso internas que se hubiera reservado en este último caso¹⁰. Por último, en caso de que todas las cuestiones no se hayan dilucidado entre las AC en el plazo de dos años desde el inicio del procedimiento, tiene la facultad de instar su resolución mediante arbitraje, tal y como recoge el apartado 5 del artículo¹¹.

Conviene precisar en este punto, que el contribuyente, aun siendo el sujeto legitimado para instar el procedimiento amistoso y el destinatario último de la solución que eventualmente se alcance, no asume en sentido estricto la condición de parte en la negociación entre los Estados contratantes. Una vez iniciado el procedimiento, la gestión del conflicto se sitúa en el plano interestatal, correspondiendo exclusivamente a las AC las negociaciones y la eventual

⁹ Serrano Antón, F., *Op. cit.*, p. 5.

¹⁰ OCDE (2017), *Op. cit.*, p. 436-455.

¹¹ OCDE (2017), *Op. cit.*, p. 449.

formulación del acuerdo. De este modo, aunque el procedimiento amistoso se articula en aras de proteger al contribuyente, este no participa en la negociación bilateral, sino que ocupa una posición esencialmente instrumental, como sujeto legitimado para su iniciación y titular del interés cuya tutela justifica el inicio del procedimiento.

2.3.2. Las Autoridades Competentes

En segundo lugar, el apartado 3 del artículo 25 atribuye a las AC de cualquiera de los Estados contratantes la legitimación para iniciar el procedimiento amistoso en los casos en los que se planteen dudas o dificultades a la hora de interpretar o aplicar el Convenio. Asimismo, les permite promoverlo en supuestos no expresamente previstos cuando se produzca una situación de doble imposición¹².

De este modo, aunque en los supuestos del apartado 1, el procedimiento pueda iniciarse a instancia del interesado, son las autoridades competentes quienes asumen un papel central en su desarrollo. A ellas corresponde la interpretación y aplicación del Convenio en el marco del procedimiento, en ejercicio de las facultades que los Estados les confieren a tal efecto. Los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE (2017) señalan que, por regla general, estas funciones recaen en los Ministros de Hacienda o en sus representantes autorizados, sin perjuicio de que el Derecho interno de cada Estado pueda atribuir las a otras autoridades¹³. Así pues, el procedimiento amistoso se articula, en su dimensión institucional, a través de los órganos a los que cada Estado confía la interpretación y aplicación del Convenio en este ámbito.

2.3.3. La Comisión Arbitral

El apartado 5 del artículo 25 prevé que, si en el plazo de dos años las autoridades competentes no alcanzan un acuerdo conforme al apartado 2, las cuestiones pendientes puedan resolverse mediante arbitraje a instancia de la persona que promovió el caso¹⁴. En este momento interviene un tercer sujeto en el procedimiento: la Comisión Arbitral.

Con carácter general, la Comisión Arbitral, está integrada por tres miembros. Los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE exigen que los árbitros sean personas físicas con conocimientos o experiencia en materia fiscal internacional y, sobre todo, que actúen con plena imparcialidad e independencia respecto de las AC, de las administraciones tributarias y de los ministerios de hacienda o finanzas de los Estados contratantes, así como de todas las personas

¹² OCDE, *Op. cit.*, pp. 446-448.

¹³ OCDE, *Op. cit.*, p. 447.

¹⁴ OCDE, *Op. cit.*, p. 449.

directamente interesadas en el caso. Esa exigencia debe mantenerse a lo largo del procedimiento y aun con posterioridad, evitando cualquier actuación que pueda comprometer la apariencia de imparcialidad del órgano arbitral¹⁵.

2.3.4. Otros sujetos intervinientes

Por último, a lo largo del procedimiento, puede darse la intervención de otros sujetos, como pueden ser los asesores y representantes del contribuyente; mediadores y expertos a los que recurran *ad hoc* las autoridades e incluso la propia OCDE en el caso de que no se llegase a un acuerdo para nombrar a los árbitros, pues en ese caso, los funcionarios de mayor nivel del Centro de Política y Administración Tributarias de la OCDE¹⁶ intervendrían para nombrarlos.

2.4. Funcionamiento y fases del procedimiento

2.4.1. Inicio del procedimiento

Como se ha señalado en el apartado anterior, el inicio del procedimiento amistoso puede producirse a instancia del contribuyente cuando considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican una imposición no acorde con el Convenio, o bien a iniciativa de los propios Estados cuando surjan dudas o dificultades en su interpretación o aplicación¹⁷. En el primer caso, el contribuyente dispone de un plazo de tres años desde la primera notificación de la medida que origine la imposición presuntamente contraria al Convenio para presentar la correspondiente solicitud ante la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes¹⁸.

2.4.2. Fase bilateral del procedimiento amistoso¹⁹

Presentada la reclamación, la AC ante la que se haya iniciado el procedimiento ha de analizar si la pretensión del contribuyente es fundada. Si considera que la imposición no conforme con el Convenio puede resolverse unilateralmente, podrá adoptar las medidas necesarias para eliminarla. En caso contrario, el asunto pasa a una fase bilateral en la que las autoridades

¹⁵ OCDE, *Op. cit.*, p. 465.

¹⁶ Siempre y cuando no sea nacional de los Estados implicados.

¹⁷ Cfr. OCDE, *Op. cit.*, p. 447. Los comentarios al Convenio concretan que los acuerdos amistosos entre Estados que resuelvan “*dificultades de interpretación o aplicación vinculan a las Administraciones en tanto que las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar dicho acuerdo amistoso*”.

¹⁸ OCDE, *Op. cit.*, p. 47.

¹⁹ Este apartado ha sido reformulado, para evitar reiteraciones, con el apoyo de ChatGPT.

competentes de ambos Estados entablan un proceso de negociación con el objetivo de alcanzar una solución consensuada.²⁰

Esta fase del procedimiento se caracteriza, según LÓPEZ RIBAS, “*por la amplitud y flexibilidad con que está concebido*”²¹. El apartado 4 del artículo 25 refuerza esta idea al reconocer expresamente a las AC la posibilidad de comunicarse directamente entre sí por cualquier medio, e incluso de hacerlo en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o por sus representantes, facilitando la flexibilidad operativa del procedimiento y favoreciendo una gestión más ágil de la controversia, al prescindir de cauces diplomáticos formales. En este sentido, los Comentarios al Convenio mencionan, a título ejemplificativo, medios como la carta, el fax, el teléfono o las reuniones personales, sin excluir cualquier otro que las autoridades estimen adecuado²².

En consecuencia, los Estados Contratantes, pese a actuar a través de sus AC, cobran protagonismo en esta fase bilateral del procedimiento, al ser un procedimiento entre Estados²³.

2.4.3. Procedimiento arbitral

En este contexto, la intervención del arbitraje prevista en el artículo 25.5 del Modelo de Convenio de la OCDE actúa como una fase subsidiaria orientada a garantizar la resolución definitiva del conflicto cuando las autoridades competentes no logran alcanzar un acuerdo en el plazo de 2 años desde la fecha en que ambas autoridades recibiesen la información necesaria²⁴.

Pasado el plazo, las cuestiones pendientes de resolución se resolverán mediante arbitraje. Designada la Comisión Arbitral, la estructura del procedimiento arbitral puede consistir en el planteamiento de la denominada “última mejor oferta” o de la “opinión independiente”. En el primer caso, cada autoridad debe presentar una propuesta de resolución del caso, eligiendo la Comisión Arbitral por mayoría simple entre las propuestas remitidas, sin que sea necesario que argumente su decisión. En el segundo caso, las autoridades podrán optar por el planteamiento

²⁰ OCDE, *Op. cit.*, p. 47-48.

²¹ López Ribas, S., *Op. cit.*, p. 36.

²² OCDE, *Op. cit.*, p. 449.

²³ *Vid.* párrafo 36 de los Comentarios al Modelo de la OCDE, p. 437.

²⁴ OCDE, *Op. cit.*, p. 451.

de la opinión independiente. Así, las autoridades competentes deberán remitir toda la información que consideren necesaria para que la Comisión Arbitral tome su decisión²⁵.

En el laudo arbitral, los árbitros deberán pronunciarse sobre las cuestiones sometidas a arbitraje conforme a las disposiciones del Convenio y a la legislación interna de los Estados. Además, se considerará también toda fuente que, en común acuerdo, designen las autoridades competentes de los Estados. Por otro lado, respecto de las normas procedimentales y probatorias, los árbitros adoptarán aquellas que consideren oportunas para emitir su decisión²⁶.

Salvo acuerdo de las partes, la decisión arbitral será remitida a las autoridades competentes en el plazo de 365 días desde el nombramiento del Presidente, debiendo contener las fuentes del Derecho que le sirven como fundamento, así como la motivación de su determinación. Esta decisión será tomada por mayoría simple, y no tendrá valor como precedente²⁷.

Por último, cabe incidir en que la publicación anonimizada de la decisión está subsumida al acuerdo de las autoridades competentes y el sujeto que solicitó el inicio del arbitraje²⁸.

2.5. Eficacia y grado de vinculación de los acuerdos alcanzados

Tras la obtención de un acuerdo, la decisión arbitral (en el supuesto de que se llegue a esta última fase del procedimiento) queda reflejada en el acuerdo amistoso que se presenta a los interesados. Su eficacia está ligada a la aceptación del mismo por parte de todas las personas a las que concierna de forma directa el caso. De esta forma, el sujeto interesado tiene la facultad de aceptar o rechazar el acuerdo; si acepta, renuncia a la posibilidad de recurrir internamente, mientras que, si lo rechaza, tendrá la posibilidad de litigar en los tribunales nacionales²⁹.

La decisión arbitral solo es vinculante respecto de las cuestiones que se hayan sometido a arbitraje y no tiene carácter de precedente. El apartado 5 del artículo 25 concreta: *“dicha decisión será vinculante para ambos Estados y se aplicará independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las AC de los Estados contratantes determinarán el modo de aplicación de este apartado de común acuerdo”*. De este modo, las medidas e imposiciones que se apliquen al interesado por parte de las

²⁵ OCDE, *Op. cit.*, pp. 464-468. Los Comentarios al Convenio especifican que dicha información deberá incluir una descripción de los hechos, de las cuestiones no resueltas, así como de su posición ante el asunto y su argumentación.

²⁶ OCDE, *Op. cit.*, p. 475.

²⁷ Owens, J., “Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue”, *Intertax*, vol. 46, n. 8-9, 2018, p. 616.

²⁸ Owens, J., *Op. cit.*, p. 618.

²⁹ *Id.*

administraciones de los Estados contratantes sobre las que aplique la decisión arbitral, deberán ajustarse a los términos de la misma³⁰.

No obstante, los Comentarios al artículo 25 puntualizan que, en el caso de que los tribunales de uno de los Estados contratantes considerasen que la aplicación de la decisión arbitral contraviene el apartado 5 del artículo 25 u otra norma procedimental, dicha decisión no será vinculante. Llegados a este caso excepcional, sería posible presentar una nueva solicitud de remisión a arbitraje, salvo si las AC acuerdan no permitirlo o la persona afectada directamente decide continuar el litigio en los tribunales nacionales³¹.

3. VINCULACIÓN DEL MODELO CONVENIO DE LA OCDE CON EL SISTEMA JURÍDICO ESPAÑOL: UN PUENTE PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN EL DERECHO INTERNO

Si nos situamos en el sistema judicial español, donde el tráfico jurídico es cada vez mayor³², parece coherente cuestionarse la posibilidad de adecuar un sistema de arbitraje tributario que pueda introducirse en nuestro ordenamiento jurídico. En este proceso, el primer paso consiste en observar en el derecho internacional qué técnicas regulatorias han resultado con éxito y que pueden servir de andamiaje y guía para la construcción de un sistema de arbitraje tributario español. Es por ello que el Convenio Modelo de la OCDE, organización de la que España forma parte, resulta un punto de partida muy interesante del que extraer referencias tras haber realizado ya un análisis jurídico del mismo.

Si bien es cierto que la Administración española no se encuentra obligada a seguir este Modelo en su literalidad a la hora de negociar los CDI³³, la existencia de un marco procedimental común para la resolución de controversias fiscales entre Estados puede contribuir a reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes³⁴. En este sentido, la previsión de reglas procedimentales relativas a plazos, materias recogidas y a la posibilidad de alcanzar una solución coordinada entre las AC permite ofrecer a los operadores económicos un grado de previsibilidad mayor en relación con la resolución de conflictos derivados de la aplicación de

³⁰ OCDE, *Op. cit.*, p. 48.

³¹ OCDE, *Op. cit.*, p. 457-458.

³² Vid. Capítulo 4, apartado 1.1.

³³ Serrano Antón, F., “La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los comentarios del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 341-342, 2011, p. 131.

³⁴ Así lo reconoce el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de octubre de 2009, rec. 10106/2003 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:TS:2009:6764]. Fecha de última consulta: 4 de marzo de 2026.

convenios para evitar la doble imposición, lo que puede favorecer el desarrollo de las inversiones transfronterizas³⁵.

En segundo lugar, algunos autores como CASCALES LIMORTI han señalado que la existencia de un mecanismo arbitral puede tener un efecto profiláctico, actuando como incentivo para que las administraciones públicas traten de llegar a un acuerdo amistoso antes de tener que recurrir al arbitraje. En efecto, la eventual intervención de un tribunal arbitral introduce la posibilidad de que la controversia sea resuelta por un órgano independiente, cuya decisión no queda bajo el control directo de los Estados implicados, lo que puede incentivar a las AC a tratar de alcanzar una solución consensuada en fases previas del procedimiento³⁶.

Desde una perspectiva empírica, la reciente evolución del procedimiento amistoso también permite observar una utilización creciente de estos mecanismos a nivel internacional. Según las estadísticas MAP publicadas por la OCDE, en el año 2024 participaron en este sistema 141 jurisdicciones, registrándose un plazo medio de resolución de 27,4 meses, con una resolución completa en aproximadamente el 76% de los casos, mientras que únicamente un 4% de los procedimientos se concluyeron sin acuerdo³⁷.

Por otro lado, resulta imposible realizar un análisis de la eficacia del Modelo Convenio sin hacer referencia al proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) impulsado por la OCDE y el G20 y que supuso un punto de inflexión en el desarrollo de los mecanismos internacionales de resolución de controversias fiscales. En 2013 se puso en marcha el Plan de Acción BEPS, compuesto por quince medidas destinadas a reforzar la coherencia del sistema fiscal internacional y a mejorar los instrumentos de cooperación entre Estados. Entre estas medidas, las Acciones 14 y 15 se refieren específicamente al fortalecimiento de los mecanismos de resolución de controversias en el ámbito de los convenios fiscales³⁸.

En particular, la Acción 14 tiene como objetivo mejorar la eficacia del procedimiento amistoso como mecanismo de resolución de disputas entre administraciones tributarias relativas a la interpretación o aplicación de los convenios fiscales³⁹. Para ello, se establece un estándar mínimo de cumplimiento, orientado a garantizar que los Estados dispongan de procedimientos

³⁵ Cascales Limorti, C., *Op. cit.*, p. 96.

³⁶ Cascales Limorti, C., *Op. cit.*, p. 88.

³⁷ OCDE, "OCDE MAP Statistics", 2025 (disponible en <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>; última consulta 24/01/2026).

³⁸ Pastor Palomar, A., *Op. cit.*, p. 265-268.

³⁹ OCDE, *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2016, p. 9.

eficaces para tramitar y resolver las controversias planteadas en el marco del MAP⁴⁰. Entre las medidas analizadas en este contexto se encuentra también la posibilidad de incorporar mecanismos arbitrales vinculantes en determinados supuestos, lo que ha sido considerado por parte de la doctrina como un instrumento potencialmente útil para reforzar la eficiencia del sistema⁴¹.

Por su parte, la Acción 15 dio lugar al desarrollo de un instrumento multilateral destinado a facilitar la modificación simultánea de los convenios fiscales ya vigentes⁴².

Como resultado de esta iniciativa, en noviembre de 2016 se suscribió el Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (MLI), concebido como un mecanismo destinado a incorporar de manera coordinada las medidas derivadas del proyecto BEPS en los convenios bilaterales existentes⁴³.

Como ya se ha apuntado, la Acción 14 del Plan BEPS introduce en el MLI la Parte VI, que incorpora el arbitraje obligatorio y vinculante como etapa última del proceso amistoso. De este modo, el MLI ha reforzado el artículo 25.5 del Modelo Convenio al ampliar su alcance mediante la extensión de su ámbito de aplicación a través de la adhesión de un estándar mínimo común⁴⁴.

Sin embargo, la Parte VI se caracteriza por permitir a los Estados ajustar su aplicación para tratar de llegar a un mayor consenso, dando flexibilidad en la adhesión de los mismos a dejar a un lado ciertos apartados. Debido a esto, GREGGI y MIOTTO consideran que dotar de excesiva flexibilidad al procedimiento con tal de obtener el máximo consenso posible entre Estados complica su aplicación y efecto positivo⁴⁵. No obstante, desde la perspectiva nacional, la introducción de un sistema de arbitraje tributario español no tendría la necesidad de solventar un problema similar a este, pues serían los contribuyentes y la Administración tributaria las partes del conflicto dentro de un único sistema jurídico.

⁴⁰ Pastor Palomar, A., *Op. cit.*, p. 262.

⁴¹ Cascales Limorti, C., *Op. Cit.*, p. 88.

⁴² Cascales Limorti, C., *Op. cit.*, p. 95.

⁴³ Instrumento de ratificación del Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016 (BOE 22 de diciembre de 2021).

⁴⁴ García Prats, A., “Arbitraje (internacional) y Derecho Tributario: ¿un conflicto insalvable?” en García Prats, A. (ed.), *El arbitraje en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, p. 36.

⁴⁵ Gregg, M., & Miotto, A., “The OECD Dispute Resolution System in Tax Controversies”, *Laws*, vol. 13, n. 4, 2024, p. 10.

Por último, sobre la base de lo anteriormente expuesto, resulta de particular interés el análisis realizado por SERRANO ANTÓN sobre la relación jurídica entre el Modelo Convenio OCDE y nuestro ordenamiento jurídico a la luz de la jurisprudencia española⁴⁶.

Nuestra jurisprudencia no ha considerado el Modelo de Convenio de la OCDE una norma jurídica directamente invocable, ni ha atribuido fuerza normativa a sus Comentarios. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo, que ha rechazado que su eventual infracción pueda fundamentar por sí sola un recurso de casación⁴⁷. Ahora bien, ello no impide reconocerles un valor interpretativo relevante en la delimitación del sentido de los conceptos empleados en los CDI. En esta línea, la STS de 15 de octubre de 2009⁴⁸ afirma que, aun careciendo de fuerza normativa, los Comentarios desempeñan un “*papel principalísimo*” en la delimitación del significado de los términos utilizados en los CDI. Asimismo, sentencias más recientes como la STS del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2023 confirma esta interpretación⁴⁹, y tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional han utilizado el Modelo Convenio y sus Comentarios como criterio de interpretación sobre el que adoptar una decisión judicial⁵⁰, siendo la máxima expresión de su valor interpretativo su aplicación como instrumento para dotar de contenido a conceptos carentes del mismo en nuestra legislación⁵¹ (STS de 15 de octubre de 2009⁵²).

En definitiva, la incorporación progresiva de mecanismos arbitrales en el ámbito internacional, impulsada por las acciones 14 y 15 del Plan BEPS, pone de manifiesto la tendencia actual hacia sistemas que aporten eficacia a la resolución de controversias fiscales. Desde esta perspectiva, el Modelo desarrollado por la OCDE constituye una base sobre la que construir un sistema de arbitraje tributario en el derecho interno español, permitiendo identificar elementos susceptibles de adaptación que pueden contribuir a fundamentar la propuesta de implantación

⁴⁶ Serrano Antón, F., “La interpretación...”, *Op. cit.*, pp. 147-158.

⁴⁷ Fundamento de Derecho tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2003, rec. 8720/1998 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:TS:2003:887]. Fecha de última consulta: 04/03/2026.

⁴⁸ Fundamento de Derecho cuarto, último párrafo, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009, rec. 10106/2003 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:TS:2009:6764]. Fecha de última consulta: 4 de marzo de 2026.

⁴⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2023, rec. 4128/2023 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:TS:2023:3310]. Fecha de última consulta: 04/03/2026.

⁵⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2009, rec. 252/2006 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:AN:2009:3296] y Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2010, rec. 329/2007 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:AN:2010:5247]. Fecha de última consulta: 04/03/2026.

⁵¹ Serrano Antón, F., “La interpretación...”, *Op. cit.*, p. 151.

⁵² Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009, rec. 10106/2003 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:TS:2009:6764]. Fecha de última consulta: 4 de marzo de 2026.

de un mecanismo arbitral en España. En este sentido, del modelo OCDE no solo interesa la previsión del arbitraje como fase final del procedimiento amistoso, sino también la lógica institucional sobre la que se asienta: la especialización técnica de los órganos intervinientes, la flexibilidad procedimental, la función incentivadora del arbitraje y la búsqueda de una solución definitiva del conflicto. Son precisamente estos elementos los que pueden servir de referencia para articular, con las adaptaciones necesarias, una propuesta de arbitraje tributario en el ordenamiento español.

CAPÍTULO III. EL MODELO DE LA UNIÓN EUROPEA: DIRECTIVA (UE) 2017/1852

Al igual que la OCDE a nivel internacional, la Unión Europea ha desarrollado a nivel regional europeo instrumentos específicos dirigidos a mejorar la resolución de controversias fiscales entre Estados miembros, con el objetivo de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior⁵³, estando la competencia que habilita a la Unión para ello recogida en el artículo 113 del TFUE⁵⁴.

Por ello, resulta pertinente analizar la experiencia de la UE en esta materia, como marco para el posterior desarrollo de un modelo de arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico español.

1. CONTEXTO Y FINALIDAD DE LA DIRECTIVA

1.1. Vinculación con el Plan BEPS Acción 14 y evolución del sistema europeo

La Directiva (UE) 2017/1852⁵⁵, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea responde a la preocupación compartida en el ámbito del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20, por conseguir un sistema de imposición justo y eficaz⁵⁶ aplicable a todo el territorio de la Unión Europea. En este contexto, la economía digital y la globalización han

⁵³ Gregg, M. y Miotto, A., *Op. cit.*, p. 10.

⁵⁴ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (BOE 30 de marzo de 2010). Artículo 113: “El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”.

⁵⁵ Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (DO L 265).

⁵⁶ Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre una estrategia exterior para una imposición efectiva* COM (2016) 24 final, Bruselas, 28 de enero de 2016, p.1.

internacionalizado las transacciones, dando lugar a situaciones fiscales no reguladas, en las que, a través de ingeniería fiscal, las empresas tratan de escapar de la imposición fiscal⁵⁷.

Ante este panorama tributario, el incremento del riesgo de una doble imposición⁵⁸ se acentúa, debido a las diferencias de interpretación de las normas contra la elusión fiscal de los Estados, lo que ha provocado un aumento de la conflictividad y, por consiguiente, la necesidad de hacer más eficaces los mecanismos de resolución de conflictos⁵⁹, pues dicha asimetría interpretativa tiene un impacto negativo en las decisiones de inversión de los agentes.

1.2. Insuficiencias del Convenio de Arbitraje 90/436/CEE

El Convenio de Arbitraje de la UE de 1990⁶⁰ fue el primer hito en el que se incorporó el Arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos en el ámbito de la doble imposición. Sin embargo, su ámbito de aplicación estaba limitado a la doble imposición causada por la normativa sobre precios de transferencia y atribución de beneficios a establecimientos permanentes⁶¹ y no fue ratificado por todos los Estados miembros⁶², por lo que su impacto real era insuficiente.

No obstante, la aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852 respondió en buena medida a las insuficiencias que había mostrado el Convenio de Arbitraje de 1990 en su aplicación práctica. Así, el considerando tercero de la Directiva, señala que los mecanismos previstos hasta ese momento en los convenios bilaterales y en el Convenio de Arbitraje de la UE no siempre permitían resolver de modo efectivo los litigios de doble imposición, y que el seguimiento de la aplicación del Convenio puso de manifiesto carencias importantes, en particular, en relación con el acceso al procedimiento, la duración y la conclusión efectiva del mismo. Asimismo, el considerando séptimo pone de relieve la limitación material del Convenio y amplía el ámbito material a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta y el patrimonio cubierto

⁵⁷ Anglès Juanpere, B., "The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration", *European Journal of Business and Management and Research*, vol. 5, n. 1, 2020, p. 1.

⁵⁸ Navarro Ibarrola, A., "La eliminación de la doble imposición en la Unión Europea: el antiguo art. 293, competencias de la Unión y aspectos controvertidos de la Directiva de Arbitraje" en Almudí Cid, J.M. (ed.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, p. 492.

⁵⁹ *Id.*

⁶⁰ Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225).

⁶¹ Navarro Ibarrola, A., *Op. cit.*, p. 496.

⁶² Anglès Juanpere, B., *Op. cit.*, p. 7.

por los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión⁶³. De manera coherente, la Propuesta de la Directiva incidió en la necesidad de incorporar una obligación de resultado para los Estados miembros y un sistema de plazos definidos, con el fin de corregir la limitada eficacia del marco precedente y reducir la inseguridad jurídica que el Convenio generaba para los contribuyentes⁶⁴.

1.3. Objetivos principales: efectividad, seguridad jurídica y acceso del contribuyente

Visto el principal antecedente de esta directiva, su objetivo central consistía en establecer un sistema armonizado y transparente que garantice soluciones vinculantes a los litigios fiscales para conseguir la eliminación efectiva de la doble imposición surgida de la interpretación dispar de los CDI entre Estados miembros⁶⁵ e introducir un procedimiento de arbitraje obligatorio y vinculante⁶⁶. Por tanto, su alcance material es mucho más amplio que el del Convenio de 1990.

Asimismo, por su propia naturaleza, la directiva impone a los Estados miembros una obligación de resultados en un plazo de transposición concreto, lo que comporta la necesidad de ordenamiento interno de los Estados y de eliminar aquellas disposiciones que puedan ser contrarias o incompatibles con el contenido de la directiva⁶⁷. Así, a diferencia del reglamento, la directiva no es directamente aplicable, sino que exige su incorporación al derecho interno de los Estados miembros, correspondiendo al TJUE su interpretación última⁶⁸.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y ESTRUCTURA GENERAL DEL MECANISMO

2.1. Ámbito material, subjetivo y temporal

2.1.1. Ámbito material

El artículo 1 de la Directiva acota su objeto y ámbito de aplicación: *“La presente Directiva establece normas relativas a un mecanismo de resolución de litigios entre los Estados miembros cuando dichos litigios surgen de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio. Asimismo establece los derechos y las obligaciones de las personas*

⁶³ Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (DO L 265).

⁶⁴ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la Unión Europea, COM (2016) 686 final, 25 de octubre de 2016.

⁶⁵ Navarro Ibarrola, *Op. cit.*, pp. 494-498.

⁶⁶ Anglès Juanpere, B., *Op. Cit.* p. 7.

⁶⁷ Urbaneja Cillán, J., “Las fuentes del derecho de la Unión Europea” en Ferrer Lloret, J. (ed.), *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, 2021, p. 210.

⁶⁸ Lang, M., “ECJ and mutual agreement procedures”, *Intertax*, vol. 42, n. 3, 2014, pp. 171–172.

afectadas cuando surjan tales litigios. A efectos de la presente Directiva, todo asunto que dé lugar a tales litigios se denomina «cuestión en litigio»

De este modo, el procedimiento de arbitraje se aplica a los litigios surgidos en la interpretación y aplicación de los CDI, concretamente en las cuestiones que atañen a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio vigentes en el momento de la firma del Convenio o de naturaleza idéntica o análoga establecidos posteriormente.

2.1.2. Ámbito subjetivo

Asimismo, en la letra d del apartado 1 de su artículo 2, concreta que se entiende por persona afectada *“toda persona, inclusive un individuo, que sea residente a efectos fiscales en un Estado miembro y cuya tributación se vea afectada directamente por una cuestión en litigio”*. De esta definición podemos entender que, cualquier obligado tributario, no solo el contribuyente, sino también un sujeto retenedor o responsable, tiene legitimación activa para interponer la reclamación⁶⁹.

Por tanto, su ámbito de aplicación objetivo y subjetivo viene marcado por el CDI sobre el cual se suscite la controversia. Es interesante incidir en que la Directiva establece un límite a su aplicación, al facultar en el artículo 16.6 a un Estado miembro a denegar el acceso al procedimiento en caso de que en ese Estado miembro se hayan impuesto sanciones en relación con ingresos o patrimonio ajustados por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave.

2.1.3. Ámbito temporal

Por otro lado, desde la perspectiva del ámbito temporal, el artículo 3.1 de la Directiva indica que *“la reclamación se presentará en el plazo de tres años a partir de la recepción de la primera notificación de la acción que produzca o que vaya a producir una cuestión en litigio”*. Autores como NAVARRO IBARROLA han criticado la amplitud de la formulación, acudiendo para su interpretación a los Comentarios al Modelo OCDE 2017, que como se expuso en el capítulo anterior contiene una redacción similar que los Comentarios vienen a aclarar⁷⁰.

⁶⁹ Navarro Ibarrola, A., *Op. cit.*, p. 503.

⁷⁰ *Vid.* Capítulo II, apartado 2.4.

2.2. Fases del procedimiento: reclamación, procedimiento amistoso (MAP) y resolución vinculante

2.2.1. Reclamación

En la fase de interposición de la reclamación por parte del individuo afectado y legitimado, este tendrá que facilitar a las AC la información recogida en el artículo 3.3 de la Directiva y deberá quedar a disposición de las AC en caso de que en el plazo de tres meses necesiten información adicional. Tras esto, y en el plazo de seis meses, las AC de los Estados miembros afectados deberán aceptar⁷¹ o desestimar mediante decisión la reclamación, informando al sujeto afectado y a las AC del resto de Estados miembros⁷².

Los motivos de desestimación están recogidos en el artículo 5.1, por cuestión de incumplimiento de plazo, inexistencia de objeto o no remisión de la información exigida.

2.2.2. Procedimiento amistoso

Una vez aceptada, se inicia la fase de procedimiento amistoso, en la que las AC deberán intentar resolver la controversia mediante acuerdo, respetándose así la soberanía fiscal de los Estados. La duración máxima de esta fase es de dos años⁷³ desde la aceptación de la reclamación, y ante la decisión de las AC, se reserva a la persona afectada el derecho a interponer recurso por las vías judiciales internas salvo en algunos supuestos tasados⁷⁴.

Si, en virtud del apartado 1 del artículo 5 reclamación fue desestimada o las AC no han llegado a un acuerdo en el plazo de hasta 3 años, se da la facultad al sujeto afectado de solicitar que las autoridades conformen una Comisión Consultiva en el plazo de cincuenta días desde la notificación de la desestimación de la reclamación o desde la superación del plazo para llegar alcanzar acuerdo. Para poder interponer dicha solicitud, deberán renunciar formalmente a su derecho a recurso por las vías internas⁷⁵.

⁷¹ El apartado 2 del art. 5 establece que se entenderá por tácitamente aceptada si alguna de las AC de los Estados miembros no tome una decisión en el plazo de 6 meses previsto.

⁷² Art. 3.4 y 5 de la Directiva.

⁷³ Que podrá prorrogarse hasta un año a petición de una autoridad competente de un Estado miembro afectado (según recoge el segundo párrafo del art. 4.1).

⁷⁴ Art. 5.3 de la Directiva: “a) cuando la decisión siga recurrida con arreglo a las disposiciones legales del Estado miembro de que se trate; b) cuando la decisión denegatoria pueda seguir siendo recurrida con arreglo al procedimiento de recurso de los Estados miembros de que se trate, o c) cuando una decisión denegatoria haya sido confirmada con arreglo al procedimiento de recurso de la letra a) pero no sea posible establecer excepciones a la resolución del tribunal correspondiente u otros órganos judiciales en cualquiera de los Estados miembros de que se trate.”

⁷⁵ Art. 6 de la Directiva.

2.2.3. Comisión Consultiva

Dicha Comisión deberá estar integrada por un representante de cada Estado, una persona de reconocida competencia nombrada por cada uno de los Estados implicados mediante un procedimiento específico y un presidente a elección de los miembros de la comisión que, salvo pacto en contrario, será un juez. Los Estados elaborarán dos listas: una de representantes pertenecientes a su administración tributaria y otra de expertos independientes con cualificación acreditada en la materia, seleccionándose los miembros de la comisión a partir de esas listas. Una vez constituida la Comisión, las AC deberán informar al contribuyente a cerca de sus normas de funcionamiento, composición, reglas sobre la participación de las partes implicadas y otros elementos relevantes⁷⁶.

Las partes deberán facilitar a la comisión la información, pruebas y documentos que puedan ser relevantes para la resolución del caso. En este contexto, las personas afectadas tienen la posibilidad de comparecer ante la comisión, por iniciativa propia o a requerimiento de esta. Este derecho que se le confiere al obligado tributario es totalmente novedoso, pues ni el Modelo Convenio de la OCDE ni el MLI lo recogen en su procedimiento⁷⁷.

El intercambio de información se fundamenta tanto en las cláusulas previstas en los CDI como en el marco establecido por la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁷⁸. En el plazo de seis meses desde su constitución⁷⁹, la Comisión deberá, por mayoría simple (correspondiendo al Presidente voto dirimente en caso de empate), emitir un dictamen para acordar la solución del conflicto. La directiva introduce como novedad el modelo de *baseball arbitration*, formulando las autoridades tributarias de los Estados miembros una propuesta llamada “oferta final” y entre las cuales, sin necesidad de motivar su decisión, la Comisión elige⁸⁰.

2.2.4. Decisión final

Tras la notificación del dictamen, las AC tienen un plazo de seis meses para acordar la solución del conflicto. Si no se acordase un acuerdo en dicho plazo, el dictamen adquirirá carácter vinculante y, en cualquier caso, la decisión definitiva tendrá que comunicarse al sujeto afectado

⁷⁶ Anglès Juanpere, B., *Op. Cit.*, p. 8.

⁷⁷ Perrou, K. “Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive”, *Intertax*, vol. 47, n. 8 y 9, 2019, p. 715.

⁷⁸ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE de 11 de marzo de 2011).

⁷⁹ Prorrogable por tres meses adicionales.

⁸⁰ Anglès Juanpere, B., *Op. cit.*, p. 8.

y será obligatoria para los Estados miembros afectados, condicionándose su aplicación a la aceptación expresa de la decisión por parte del sujeto afectado y a su renuncia al ejercicio de acciones judiciales en el plazo establecido⁸¹.

Finalmente, los Estados deberán modificar la imposición inicial como consecuencia de la decisión definitiva y en caso de inaplicación de la misma, la persona afectada podrá dirigirse al órgano jurisdiccional competente del Estado miembro que no la esté aplicando⁸². La publicación de la resolución final será decisión de las AC, con el consentimiento de las personas afectadas y, en caso de no publicarse, deberá hacerse público un resumen⁸³.

Como matiz final, es importante recalcar que la decisión del procedimiento arbitral no genera precedentes vinculantes, pero sí se considera que su contenido tiene valor orientativo⁸⁴.

3. PORTUGAL COMO EJEMPLO DE APLICACIÓN

Antes de embarcarnos en la fundamentación de un posible sistema de Arbitraje Tributario en España, es de considerable importancia reflexionar sobre el sistema de Arbitraje Tributario Voluntario de Portugal, regulado en el Decreto-Ley n.º 10/2011, de 20 de enero⁸⁵.

Dicho sistema puede considerarse un éxito solo observando sus cifras: la media de duración en la resolución de los procedimientos arbitrales es de 4,5 meses, siendo resueltos el 88,5% de los casos desde su implantación en 2011 hasta 2018⁸⁶.

Configurado como un derecho potestativo, se trata de una oferta pública de arbitraje que ofrece el Estado portugués a todos los contribuyentes, con carácter general y permanente, y que, tras la elección del contribuyente, es obligatorio para la Administración⁸⁷. Al tratarse de un procedimiento de arbitraje tributario doméstico, a diferencia de los sistemas desarrollados por la OCDE y la UE, y de un sistema de derecho positivo al igual que el español, el ejemplo portugués es quizá el más próximo a nuestro ordenamiento jurídico⁸⁸.

⁸¹ Párrafo 1 del art. 15.4 de la Directiva.

⁸² Párrafo 2 del art. 15.4 de la Directiva.

⁸³ Art. 18 de la Directiva.

⁸⁴ Anglès Juanpere, B., *Op. cit.*, p. 9.

⁸⁵ Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que institui o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária. (Diário da República, Série I, n.º 14).

⁸⁶ Vicente-Arche Coloma, P., "El arbitraje en materia tributaria en España: Viabilidad de su implementación", *Economic Analysis of Law Review*, vol. 11, n. 3, 2020, p. 299.

⁸⁷ *Id.*

⁸⁸ Vicente-Arche Coloma, P., "Luces y sombras en el arbitraje tributario. Análisis de la experiencia en Portugal", *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 185, 2020, p. 11.

No cabe duda de que su éxito debe servir como ejemplo y guía para la implantación de un sistema de Arbitraje Tributario en España.

CAPÍTULO IV. HACIA UN MODELO ESPAÑOL DE ARBITRAJE TRIBUTARIO: PROPUESTA DE IMPLANTACIÓN

1. NECESIDAD Y OPORTUNIDAD DE UN MODELO ESPAÑOL DE ARBITRAJE TRIBUTARIO

En el contexto actual del sistema judicial español, la implantación de un sistema de arbitraje tributario se anuncia como una respuesta imperante a la ineficacia del modelo tradicional de resolución de conflictos entre la Administración Pública y los contribuyentes. La estructural acumulación de litigios, la dilatación de los plazos de resolución y el elevado coste económico de estos dos factores manifiestan la necesidad de explorar mecanismos de resolución de controversias alternativos con tal de garantizar una gestión más eficiente de los conflictos tributarios⁸⁹.

1.1. Necesidad de un sistema de arbitraje tributario

La necesidad de introducir un sistema arbitral en el ámbito tributario se fundamenta en el elevado nivel de litigiosidad actual. La media de reclamaciones presentadas a lo largo de los años 2020-2024 fue de 213.563 reclamaciones anuales⁹⁰. De forma paralela, tuvieron entrada en la jurisdicción contencioso-administrativa 207.581 asuntos en 2024, permaneciendo más de 225.000 pendientes de tramitación al cierre de ese año⁹¹. Estos datos reflejan la saturación del sistema, comprometiendo su efectividad y la garantía a una tutela administrativa y judicial en un plazo razonable.

Al auge de la conflictividad se le suma la excesiva duración de los procedimientos. En la práctica, la resolución definitiva de una controversia en el ámbito tributario (desde la interposición de reclamación administrativa hasta la obtención de una sentencia firme), puede superar con frecuencia la década. Esta dilación genera un alto grado de inseguridad jurídica y supone un consumo significativo de recursos económicos para ambas partes del litigio⁹².

⁸⁹ Cfr. Vicente-Arche Coloma, P., “El arbitraje...”, *Op. cit.*, pp. 287-288.

⁹⁰ Ministerio de Hacienda, *Memoria 2024: Tribunales económico-administrativos*, 2025, p. 15.

⁹¹ Consejo General del Poder Judicial, *Memoria sobre el estado, funcionamiento y actividades del Consejo General del Poder Judicial y de los juzgados y tribunales en el año 2024*, 2025, p. 492.

⁹² Calduch i Farnos, R., Lamela Fernández, M. y Rubí Blanc, L.M., “La litigiosidad tributaria en España: la resolución de conflictos precisa de soluciones que atiendan a principios de eficacia, simplificación y seguridad jurídica”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n. 1 y 2, 2025, pp. 41-50.

Por otro lado, los elevados porcentajes de estimación de los recursos interpuestos reflejan la existencia de disfunciones en el sistema. Los datos indican que aproximadamente el 60% de las liquidaciones tributarias son finalmente anuladas (considerando todas las instancias, desde el recurso de reposición hasta la vía judicial). Esta realidad parece sugerir que existe un sesgo interpretativo en la actuación inicial de la Administración tributaria no alineado con la interpretación de los tribunales.

Por último, desde la perspectiva económica, el impacto es también significativo. A finales de 2022, la deuda tributaria sujeta a litigio alcanzaba los 40.421 millones de euros, de los cuales más de 10.800 millones se encontraban suspendidos como consecuencia de reclamaciones y recursos. Además, las resoluciones favorables suponen el pago de indemnizaciones por parte del Estado, siendo estimadas por la AIREF en 12.145 millones en el año 2025⁹³.

1.2. Oportunidad de su implementación

Junto a esta necesidad estructural, la introducción de un sistema de arbitraje tributario en España resulta especialmente oportuna a la luz de los avances a nivel internacional del arbitraje en materia tributaria y de la experiencia positiva de modelos comparados, en particular, el sistema de Arbitraje Tributario Voluntario de Portugal⁹⁴.

Del mismo modo, los estándares internacionales impulsados por la OCDE y por la UE refuerzan la oportunidad de avanzar en esta dirección, al promover la Acción 14 del Plan BEPS y la Directiva 2017/1852 el arbitraje como instrumento esencial para garantizar la resolución efectiva de las controversias en el ámbito fiscal⁹⁵.

2. MARCO LEGAL DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO EN ESPAÑA

Como punto de partida, cabe destacar que el marco legal del arbitraje tributario en España está caracterizado por una ausencia de regulación, no siendo recogido por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁹⁶, lo que ha conllevado que tradicionalmente se sitúe al arbitraje tributario solamente en la discusión doctrinal, sin llegar a su aplicación práctica⁹⁷.

⁹³ AIREF, *Opinión sobre Riesgos Fiscales*, Opinión 1/2025, 2025, p. 110.

⁹⁴ *Vid.* Apartado 3 capítulo 3.

⁹⁵ Vicente-Arche Coloma, P., "El Arbitraje...", *Op. cit.*, pp. 295-296.

⁹⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

⁹⁷ Ribes Ribes, A., "Consolidación del arbitraje como método de solución de controversias hermenéuticas en el ámbito internacional tributario". *Anuario de Justicia Alternativa*, n. 7, 2006, p.77.

2.1. Los principios de legalidad e indisponibilidad de la materia tributaria como límite y punto de partida

A lo largo de la historia del derecho español, el principio de indisponibilidad tributaria ha sido considerado como obstáculo insuperable para la introducción del arbitraje en el sistema español⁹⁸. A pesar de que dicho principio derive de la naturaleza de Derecho público del tributo, autores como RIBES RIBES han defendido su compatibilidad, pues, no es la Administración sino el Estado en su totalidad quien está legitimado para optar por el sistema arbitral, basándose en su poder de disposición sobre los tributos⁹⁹.

De la misma manera, la doctrina defiende que el principio de legalidad tampoco es excluyente para la inserción de un sistema de arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico español. La Administración y el obligado tributario carecen de potestad para modificar elementos sustanciales de la Ley, pero, como recoge VICENTE-ARCHE COLOMA, autores como FALCÓN Y TELLA, SERRANO ANTÓN y GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO y CRUZ PADIAL defienden que, aunque el desenvolvimiento del arbitraje en el ámbito de la resolución de conflictos debe ser determinado por Ley, no está en ningún caso vetado por el principio de legalidad ni por el principio de indisponibilidad tributaria¹⁰⁰.

Por tanto, el arbitraje tributario no conlleva una disposición de la obligación tributaria sino un mecanismo de heterocomposición a través del cual las partes encomendarían la resolución de una controversia conforme a Derecho a un tercero independiente¹⁰¹. Asimismo, cabe resaltar que en el arbitraje las partes no acuerdan sobre el contenido del tributo ni disponen sobre el mismo, sino que dejan la resolución del conflicto en manos de un árbitro o Tribunal arbitral, que mediante laudo determina la aplicación concreta de una norma a un caso concreto, por lo que esta idea no entra en contradicción con ninguno de los principios citados¹⁰².

Esta última interpretación resulta coherente con el tenor del artículo 18 de la Ley General Tributaria, que establece la indisponibilidad del crédito tributario “*salvo que la ley establezca otra cosa*”, lo cual otorga al legislador la posibilidad de modular y habilitar expresamente la introducción de mecanismos de resolución de conflictos alternativos como el arbitraje¹⁰³.

⁹⁸ *Ibid.*, p. 85.

⁹⁹ *Ibid.*, p. 86.

¹⁰⁰ Vicente-Arche Coloma, P., “El Arbitraje...”, *Op. cit.*, p. 297

¹⁰¹ Ribes Ribes, A., *Op. cit.*, p.83.

¹⁰² Vicente-Arche Coloma, P., “Perfiles constitucionales y legales del arbitraje en materia tributaria” en García Prats, F.A. (Ed.) *El arbitraje en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, p. 85.

¹⁰³ *Ibid.*, p. 219.

2.2. Compatibilidad del arbitraje tributario con la potestad administrativa y jurisdiccional

Desde la perspectiva del procedimiento administrativo, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas¹⁰⁴ constituye un pilar fundamental. Su artículo 86 permite la terminación convencional de los procedimientos administrativos mediante pactos, acuerdos o convenios, y su artículo 112.2 faculta de forma expresa a las leyes para sustituir los recursos administrativos ordinarios por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación o arbitraje ante órganos colegiados o Comisiones específicas. Por tanto, esta previsión normativa muestra que el arbitraje es una técnica admitida en el sistema administrativo español siempre que cuente con el respaldo legal¹⁰⁵.

Por otro lado, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria¹⁰⁶ refuerza esta idea. En particular, su artículo 7.3, lejos de prohibir el arbitraje, lo somete a una admisibilidad condicionada, necesitando ser permitido mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno¹⁰⁷.

En cuanto a la potestad jurisdiccional, el respeto del principio de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución impone que las resoluciones arbitrales sean susceptibles de revisión por los tribunales en determinados supuestos¹⁰⁸, estando por tanto sometido al control jurisdiccional¹⁰⁹.

Por último, es interesante analizar los precedentes presentes en nuestro ordenamiento jurídico que demuestran la compatibilidad del arbitraje tributario con el ordenamiento español. En particular, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas¹¹⁰ recoge, en sus artículos 23 y 24, la atribución a una Junta Arbitral la competencia para la resolución de conflictos entre el Estado y las CCAA en los puntos de conexión de los

¹⁰⁴ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE 2 de octubre de 2015).

¹⁰⁵ *Id.*

¹⁰⁶ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE 27 de noviembre de 2003).

¹⁰⁷ *Id.*

¹⁰⁸ Por ejemplo, si se da una vulneración de garantías procedimentales, la extralimitación del árbitro o la infracción del orden público.

¹⁰⁹ *Cfr.* Tejerizo López, J.M., "La litigiosidad tributaria en España. Una visión general", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n. 1 y 2, 2025, p. 70.

¹¹⁰ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980).

tributos cedidos¹¹¹. Caben destacar también la tasación pericial contradictoria como técnica arbitral de valoración¹¹² y los procedimientos amistosos con cláusulas de arbitraje previstos en los CDI y en la normativa europea, tal y como se ha desarrollado en los capítulos anteriores. Todos estos ejemplos demuestran la compatibilidad del arbitraje tributario con el sistema español y su presencia en ámbitos específicos de la regulación.

3. REQUISITOS DEL MODELO ESPAÑOL DE ARBITRAJE TRIBUTARIO PROPUESTO

Tal y como se ha analizado a lo largo de esta investigación, se puede afirmar que la implantación de un sistema de arbitraje tributario es posible en el seno del ordenamiento jurídico español. Por otro lado, la práctica jurisdiccional demuestra la imperiosa necesidad de desarrollar un modelo que responda a las necesidades de nuestro sistema jurídico por lo que, a continuación, se expone un posible modelo regulatorio que podría aplicarse en España.

En particular, esta propuesta de implantación se articula conforme a los planteamientos sistematizados por la doctrina, tratando de perfilar con detalle sus elementos estructurales y límites para construir un arbitraje tributario de derecho, de carácter voluntario para el contribuyente y preceptivo para la Administración, alternativo a la vía administrativo-económica y judicial y vinculante para ambas partes.

3.1. Requisitos materiales

En primer lugar, procede delimitar este modelo a partir de las materias susceptibles de sometimiento a arbitraje tributario. En este punto, resulta ilustrativo observar que otros sistemas, como el Arbitraje Tributario Voluntario portugués, optan por acotar de forma expresa el ámbito material del mecanismo arbitral.

En concreto, SÁNCHEZ FREIRE y GORJÃO HENRIQUES exponen que las materias sobre las que el *Centro de Arbitragem Administrativa* (Centro de Arbitraje Administrativo, en adelante, CAAD) tiene competencia para resolver son reclamaciones que versen sobre la declaración de ilegalidad relativa al pago de tributos, autoliquidaciones, retenciones y pago fraccionados o a cuenta; así como la impugnación de actos de determinación de la base imponible cuando no supongan ingreso tributario alguno y de aquellos que fijen el tipo

¹¹¹ Orón Moratal, G., "Una reflexión sobre la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del derecho Financiero y Tributario y de derecho comparado", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.1 y 2, 2025, p. 111.

¹¹² Galán Ruiz, J., "Una reflexión del problema de la litigiosidad tributaria y análisis del derecho comparado. Viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) y el arbitraje tributario en España", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n. 1 y 2, 2025, pp. 229-230.

impositivo o efectúen comprobaciones de valor. Además, la competencia del CAAD también está limitada por razones de cuantía, no siendo posible someter a arbitraje las reclamaciones que superen los diez millones de euros¹¹³.

En nuestro ordenamiento jurídico, teniendo como horizonte los principios de legalidad e indisponibilidad de la materia tributaria, la facultad de someter las controversias deberá regularse mediante norma con rango de ley. Específicamente, la Ley General Tributaria deberá prever dicha posibilidad, pudiendo desarrollarse posteriormente reglamentariamente, siguiendo así la fórmula del artículo 7.3 de la LGP, que somete al arbitraje al cumplimiento de determinados requisitos¹¹⁴.

En palabras de VICENTE-ARCHE COLOMA, nada impide que, tras el nacimiento de una obligación tributaria y previa regulación en la LGT, pueda acudir al arbitraje para resolver la controversia suscitada de forma alternativa a la reclamación o recurso que proceda¹¹⁵.

Por tanto, en aras de conseguir que el arbitraje tributario sea una verdadera alternativa a la vía económico y contencioso-administrativa, el objeto del arbitraje tributario no debe ser limitado por razón de materia ni cuantía, pudiendo conocer de los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, recogidos en el artículo 227 LGT.

De esta manera, el modelo de arbitraje tributario español ampliaría el horizonte material acotado por el artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y la Directiva 2017/1852, desde la doble imposición y los impuestos sobre la renta y el patrimonio a todas las materias reguladas por la LGT.

3.2. Requisitos subjetivos para la legitimación activa y facultad para suscribir el convenio arbitral

Coherentemente con la técnica empleada para delimitar materialmente este sistema, los requisitos subjetivos del arbitraje tributario se configuran tomando como referencia a los sujetos legitimados para interponer reclamación económico-administrativa y recogidos en el artículo 232 LGT.

¹¹³ Sánchez Freire, Á y Gorjão Henriques, D., "Arbitraje de disputas tributarias en Portugal y reflexiones sobre su posible implantación en España", *Spain Arbitration Review: Revista del Club Español de Arbitraje*, n. 23, 2015, p. 100.

¹¹⁴ *Vid.* Capítulo 4, Apartado 2.2. Compatibilidad del arbitraje tributario con la potestad administrativa y jurisdiccional.

¹¹⁵ *Cfr.* Vicente-Arche Coloma, P., "Perfiles constitucionales...", *Op. cit.*, p. 86-88.

De este modo, estarán legitimados activamente para promover el procedimiento arbitral los obligados tributarios¹¹⁶, los sujetos infractores y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria¹¹⁷.

Sin embargo, a pesar de que autores como MARTÍNEZ MICÓ, SERRANO ACITORES y CHICO DE LA CÁMARA aceptan una remisión genérica a este artículo¹¹⁸, otros como SUBERBIOLA GARBIZU consideran que, en el caso de los terceros interesados, solo si demuestran un interés directo, es decir, una vinculación personal con la situación objeto de litigio, estarán legitimados activamente. Asimismo, incluye a los sujetos que puedan verse afectados por conflictos vinculados con ingresos a cuenta, repercusiones y retenciones¹¹⁹. Es a esta última corriente a la que este modelo se acoge.

Por otro lado, cabe excluir a la Administración como sujeto legitimado para iniciar el procedimiento arbitral y, en consecuencia, también a los funcionarios y empleados públicos partícipes del procedimiento, pues se configura como un derecho potestativo otorgado a los obligados tributarios, entendiéndose como tal la categoría definida por DÍEZ-PICAZO y GULLÓN: *“poderes jurídicos, por virtud de los cuales su titular queda facultado para influir sobre situaciones jurídicas preexistentes, modificándolas, extinguiéndolas o creando otras nuevas, y todo ello mediante una unilateral declaración de voluntad y sin que frente a la misma corresponda una verdadera obligación de otro sujeto, sino más bien un Estado de sujeción”*¹²⁰.

Por otro lado, respecto de la facultad para firmar el convenio arbitral que de inicio al procedimiento tras la solicitud de iniciación por el sujeto legitimado activamente, siguiendo la tesis de SUBERBIOLA GARBIZU, lo más coherente sería que dicha facultad corresponda al órgano que hubiera dictado el acto impugnado (expresa o tácitamente) o a aquel cuyos intereses pudieran resultar afectados indirectamente por su revisión¹²¹.

¹¹⁶ Ya sea persona física, jurídica a través de sus representantes o incluso entes sin personalidad jurídica recogidos en el artículo 35.4 de la LGT.

¹¹⁷ Suberbiola Garbizu, I., *El Arbitraje tributario. Preguntas y respuestas para el debate*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 214.

¹¹⁸ Martínez Micó, J.G., Serrano Acitores, A. y Chico de la Cámara, P., “Una propuesta para introducir el arbitraje tributario en el ordenamiento tributario español” en Chico de la Cámara, P. (Ed.) *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Praxis, Madrid, 2015, p. 252.

¹¹⁹ Suberbiola Garbizu, I., *Op. cit.*, pp. 214-215.

¹²⁰ Díez-Picazo, L. y Gullón, A., *Sistema de Derecho civil*, vol. 1, Tecnos, 2012, pp. 405-406.

¹²¹ Suberbiola Garbizu, I., *Op. cit.*, p. 205.

3.3. Designación y composición del tribunal arbitral

La designación y la composición del tribunal arbitral es un elemento crucial del modelo propuesto, pues las garantías de independencia, especialización e imparcialidad del órgano dependen directamente de esta decisión.

A nivel internacional, la OCDE construyó un *Sample Mutual Agreement on Arbitration* como Anexo a los Comentarios al artículo 25 del Modelo Convenio, proponiendo que la comisión arbitral estuviera compuesta por tres árbitros¹²². Por su parte, la Directiva (UE) 2017/1852 propone una composición mínima de cuatro integrantes: un representante por cada Estado (mínimo dos, pero el conflicto podría incluir a múltiples Estados), una persona de reconocida competencia nombrada por cada uno de los Estados implicado y un presidente a elección de los miembros de la comisión¹²³.

En el ámbito del derecho comparado, el sistema portugués propone que el tribunal arbitral esté conformado por uno o tres miembros, siendo uno o dos (dependiendo del caso) nombrados por el Centro de Arbitraje Administrativo y el tercero elegido de común acuerdo por los árbitros previamente designados o por el Centro si no alcanzasen acuerdo¹²⁴.

Retornando a nuestro ordenamiento jurídico, desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, resulta razonable que para la regulación de este sistema en España se tome como referencia la composición prevista con carácter general en el Título III de la Ley de Arbitraje¹²⁵ (en adelante, LA), en aras de propiciar la integración del mecanismo dentro del sistema arbitral consolidado en nuestro ordenamiento jurídico.

3.3.1. Designación del tribunal arbitral

En la construcción de este mecanismo, no hay que perder de vista que este procedimiento sería alternativo a las reclamaciones económico-administrativas y al recurso contencioso-administrativo. MARTÍNEZ MICÓ, SERRANO ACITORES y CHICO DE LA CÁMARA, proponen regular el contenido del artículo 12 LA, y establecer un procedimiento de selección de los árbitros a cargo de un órgano arbitral prefijado, con el objetivo de que se garantice la capacidad técnica, imparcialidad e independencia de los árbitros¹²⁶.

¹²² Vid. Capítulo 2 apartado 2.3.

¹²³ Vid. Capítulo 3 apartado 2.2.

¹²⁴ Beiras Cal, A. y Puerta Álvarez, R., "La necesidad de un Arbitraje en el ámbito tributario español", *Revista Técnica Tributaria*, n. 96, 2012, p. 152.

¹²⁵ Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje (BOE 26 de diciembre de 2003).

¹²⁶ Martínez Micó et al., *Op. cit.*, p. 225-226.

En este sentido, podría discutirse si, siendo la intervención de las partes en la designación de los árbitros uno de los rasgos definitorios del arbitraje por su conexión con el fundamento consensual de esta institución, la privación de dicha facultad desdibuja en cierta medida la lógica clásica del arbitraje. Esta idea encuentra respaldo en la doctrina, pues, como señala BRICEÑO BERRÚ respecto del arbitraje comercial: *“es regla admitida universalmente, y en conformidad con el principio de autonomía de la voluntad de las partes, que sean estas las llamadas a nombrar los miembros del tribunal arbitral”*¹²⁷.

Si bien es cierto que, en el ámbito tributario, dicha nota no tendría por qué reproducirse con la misma intensidad que en el arbitraje privado, pues la presencia de intereses públicos y las exigencias de objetividad, igualdad e indisponibilidad de la obligación tributaria justifican una mayor institucionalización del sistema, considero que la autonomía de elección de las partes debe ser modulada, pero no erradicada por completo.

En consecuencia, la eventual atribución, a un órgano especializado e independiente, de la preselección de los árbitros mediante la elaboración de una lista no eliminaría por sí sola la naturaleza arbitral del mecanismo, pero sí supondría una cierta modulación de la misma. Así, dicho órgano sería competente para verificar *ex ante* la capacidad técnica de los árbitros y su imparcialidad e independencia respecto del caso concreto, sin perjuicio de preservar la autonomía de la voluntad de las partes en la designación final de los árbitros llamados a conocer de la controversia.

Sobre este respecto, resulta necesario determinar qué órgano debería ostentar la facultad de elaborar la lista de árbitros autorizados. Dicha competencia podría atribuirse a una Junta Arbitral Tributaria, configurada a imagen de la Junta Arbitral de Consumo recogida por nuestro ordenamiento en el Real Decreto 713/2024, de 23 de julio, por el que se aprueba el Reglamento que regula el Sistema Arbitral de Consumo¹²⁸ (en adelante, RSAC).

Este paralelismo no resulta arbitrario, pues el propio RSAC concibe a las Juntas Arbitrales como órganos administrativos encargados de gestionar y administrar el arbitraje institucional, diferenciándolas de los órganos arbitrales propiamente dichos, a los que les corresponde la decisión del litigio. Siguiendo esta lógica, la Junta Arbitral Tributaria no resolvería por sí

¹²⁷ Briceño Berrú, J. E., “Teoría y praxis del arbitraje comercial internacional en América Latina”, *Agenda Internacional*, vol. 18, n. 29, 2011, p. 318.

¹²⁸ Real Decreto 713/2024, de 23 de julio, por el que se aprueba el Reglamento que regula el Sistema Arbitral de Consumo (BOE 24 de julio de 2024)

misma la controversia, sino que asumiría funciones de organización, gestión y garantía del correcto funcionamiento del sistema arbitral tributario.

De este modo, el modelo no sería ajeno a nuestro ordenamiento, pues el RSAC atribuye expresamente a las Juntas Arbitrales esa función, y encomienda a su presidencia la verificación de la honorabilidad y cualificación de los árbitros, así como su inclusión y exclusión del listado público¹²⁹.

Sentado lo anterior, no basta con determinar qué órgano debe encargarse de la preselección y acreditación de los árbitros, sino que resulta igualmente necesario concretar como quedaría compuesto el tribunal arbitral encargado de resolver cada controversia.

3.3.2. Composición del tribunal arbitral

A la vista de los modelos examinados, parece razonable que la composición del tribunal arbitral responda a la complejidad y cuantía del litigio. Como regla general, el procedimiento ordinario sería conocido por un tribunal arbitral colegiado de tres miembros, uno designado por la Administración tributaria, otro por el obligado tributario, debiendo ambos elegirse de entre la lista elaborada por la Junta Arbitral Tributaria, y un tercero, elegido en común acuerdo por los dos anteriores, o, subsidiariamente, por la propia Junta.

Frente a este procedimiento ordinario, para los supuestos de cuantía inferior a 5.000 euros, podría establecerse un procedimiento abreviado, resuelto por un único árbitro designado por la Junta Arbitral Tributaria. Esta solución no solo encuentra su apoyo en la Ley de Arbitraje, concretamente en su artículo 12, sino también en la idea de agilizar la resolución de controversias y reducir costes económicos.

Por último, en lo relativo a la aceptación del cargo por parte de los árbitros, es necesaria una manifestación expresa de aceptación antes de iniciar el conocimiento del asunto para formalizar la composición colegiada del tribunal. Siguiendo una vez más la lógica de la Ley de Arbitraje, su artículo 16 dispone un plazo de 15 días desde la notificación del nombramiento para que se produzca dicha aceptación, que deberá notificar tanto a las partes, como a la Junta Arbitral.

3.4. Requisitos procesales

La implantación de un modelo de arbitraje tributario en el sistema español exige la delimitación de sus requisitos procesales, pues una configuración rigurosa de su procedimiento será la clave

¹²⁹ Artículos 6 e), 10.1 y 4 y 11.1 del Reglamento del Sistema Arbitral de Consumo.

para un funcionamiento eficaz y justo, a la luz de los principios de legalidad, indisponibilidad del crédito tributario y tutela judicial efectiva.

A diferencia del procedimiento amistoso del artículo 25 del Modelo OCDE y del sistema recogido en la Directiva (UE) 2017/1852, el modelo propuesto es un mecanismo interno, alternativo a la vía económico y contencioso-administrativa, voluntario para el contribuyente y obligatorio para la Administración una vez iniciado.

3.4.1. Inicio del procedimiento

Habiendo dilucidado ya la legitimación activa y el presupuesto objetivo del procedimiento, procede delimitar el plazo para solicitar el inicio del mismo. A diferencia del plazo de tres años establecido en el modelo OCDE y la Directiva (UE) 2017/1852, el plazo para solicitar la sumisión al arbitraje será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado o bien, desde el día siguiente a aquel en que conste acreditada la práctica o falta de la misma de la retención o ingreso a cuenta, la repercusión que sostiene la reclamación o la sustitución derivada de la relación existente entre contribuyente y sustituto. En caso de silencio administrativo, el sujeto activo podrá solicitar la remisión a arbitraje a partir del día siguiente a aquel en que el silencio despliegue efectos.

CRUZ PADIAL y GARCÍA CALVENTE establecen en su propuesta un plazo de interposición de 15 días¹³⁰, sin embargo, como se puede observar, en la propuesta actual se opta por seguir un criterio temporal muy similar al establecido para la interposición de reclamación económico-administrativa en el artículo 235 LGT. El motivo de esta elección y no de un plazo de tres años como el que establecen la OCDE y la Directiva de la UE, es favorecer la agilidad para la resolución de conflictos tributarios, considerando extremadamente largo un plazo de tres años para el inicio del procedimiento. Por otro lado, desde la finalidad teleológica de este modelo de arbitraje tributario como alternativa a la vía económico-administrativa, carecería de sentido que el plazo fuese diferente al recogido en el antedicho artículo 235, y este mismo motivo lleva a rechazar un plazo inferior al mes. Cabe incidir, además, en que este criterio es el seguido por el sistema de arbitraje voluntario en Portugal. El Decreto Ley 10/2011, en su artículo 10, regula la solicitud de constitución de un tribunal arbitral y estipula un plazo idéntico al establecido en el artículo 102 del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*¹³¹

¹³⁰ Cruz Padial, I. y García Calvente, Y. “Arbitraje tributario: su posible viabilidad”, *Quincena Fiscal*, n. 8, 2002, p. 12.

¹³¹ Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de outubro, que aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário. (Diário da República, Série I A, n.º 250).

(Código de Procedimiento y de Proceso Tributario), que regula el plazo de interposición de recurso¹³².

Por otro lado, al ser una vía alternativa a la jurisdiccional, puede tomarse como referencia el artículo 46 de la LJCA, que regula el plazo para interponer recurso contencioso-administrativo, estableciendo un plazo de dos meses desde la notificación o publicación del acto que agote la vía administrativa, cuando este sea expreso y, en caso de un acto presunto, el plazo sería de seis meses desde el día siguiente a aquel en que se entienda producido dicho acto por silencio administrativo¹³³.

3.4.2. Desarrollo del procedimiento

A diferencia del modelo OCDE y del mecanismo previsto en la Directiva (UE) 2017/1852, en los que el arbitraje constituye la última fase de un procedimiento amistoso entre Estados, el sistema aquí propuesto configura al arbitraje como una vía autónoma y alternativa a la económico-administrativa y judicial, lo que hace patente la necesidad de una articulación procesal completa.

Sin embargo, llegados a este punto, la doctrina carece de propuestas de sistemas de arbitraje tributario español que desarrollen el procedimiento arbitral. Por ejemplo, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, hace referencia a que *“el procedimiento que habrá de seguirse será el establecido en la LA a falta de una regulación propia por el Derecho Administrativo”*¹³⁴, sin entrar a elaborar un procedimiento desarrollado en su propuesta. Asimismo, CRUZ PADIAL y GARCÍA CALVENTE¹³⁵ tampoco profundizan en el proceso. No obstante, SUBERBIOLA GARBIZU¹³⁶ sí desarrolla estos apartados en su propuesta, por lo que la presente tomará como guía el criterio seguido por esta autora.

a. Constitución del tribunal y remisión del expediente

Una vez constituido el tribunal arbitral, según el procedimiento desarrollado previamente, quedará investido de competencia para conocer del asunto, y en el plazo de diez días desde su constitución, el secretario del tribunal deberá comunicarla al órgano administrativo que dictó

¹³² Beiras Cal, A. y Puerta Álvarez, R., *Op. cit.*, p. 155.

¹³³ Suberbiola Garbizu, I., *Op. cit.*, p. 217.

¹³⁴ González-Cuéllar Serrano, M. L., “El arbitraje en el derecho tributario” *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n. 167, 1997, p. 41.

¹³⁵ Cruz Padial, I. y García Calvente, Y., *Op. cit.*, p. 8.

¹³⁶ Suberbiola Garbizu, I., *Op. cit.*, pp. 210-217.

el acto impugnado, con la finalidad de requerir la remisión del expediente administrativo completo, así como las pruebas adicionales que la Administración estime pertinentes, dándoles para esto un plazo de treinta días. La principal finalidad de este trámite es doble: garantizar que el tribunal disponga de todos los antecedentes necesarios para conocer la controversia y evitar dilaciones indebidas en la tramitación del procedimiento, en vista del principio de celeridad que inspira este modelo¹³⁷.

b. Fase previa de ordenación procesal

Habiendo recibido la contestación de la Administración y el expediente administrativo, el tribunal arbitral deberá convocar a las partes a una reunión en el plazo de quince días desde la remisión del expediente, con el fin de determinar el esquema procesal aplicable según la naturaleza y circunstancias del caso, oír a las partes sobre posibles excepciones procesales que hayan de resolverse con carácter previo, instar la subsanación de defectos formales, fijar un calendario procesal y, cuando proceda, la fecha para la práctica de la prueba y eventual vista oral. Además, se establecerá una fecha límite para la emisión del laudo, que en ningún caso podrá exceder el plazo de seis meses desde la constitución del tribunal¹³⁸.

Como se puede observar, la celebración de esta reunión es crucial para favorecer la organización del caso y la eficacia de su resolución. Además, presenta una clara analogía con la función ordenadora que llevan a cabo la Comisión Consultiva en el procedimiento previsto por la Directiva y la Comisión Arbitral en el caso del modelo propuesto por la OCDE, pero trasladado al contexto interno de nuestro ordenamiento jurídico.

c. Práctica de la prueba y vista oral

En los supuestos en los que resulte necesaria la celebración de una vista oral y la práctica de la prueba, las partes podrán comparecer asistidas por representantes. SUBERBIOLA GARBIZU presenta la posibilidad de que dichos representantes no fueren letrados obligatoriamente, otorgando la posibilidad de que los sujetos sean representados por asistentes expertos en la materia¹³⁹. No obstante, estando la materia tributaria intrínsecamente unida al derecho y a sus leyes y considerando que el procedimiento va a estar integrado dentro de nuestro ordenamiento, considero indispensable que la representación sea llevada a cabo por letrados para garantizar los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

¹³⁷ *Ibid.*, p. 217.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 218.

¹³⁹ *Id.*

Asimismo, en aras del principio de flexibilidad procesal, el tribunal podrá prescindir de la vista oral cuando considere que las alegaciones por escrito formuladas resultan suficientes para resolver la controversia, con el fin de agilizar el procedimiento.

Resulta interesante incidir, además, en que será facultad del tribunal dirimir la tramitación del procedimiento y adoptar las decisiones necesarias para su impulso y para la resolución de las circunstancias que puedan surgir a lo largo del mismo¹⁴⁰.

3.4.3. Terminación del procedimiento

A la luz de los artículos 36 y 37 de la Ley de Arbitraje, el laudo podrá resolverse por acuerdo de las partes o por decisión por mayoría de los árbitros dentro del plazo de terminación antes previsto.

De este modo, si en el transcurso del procedimiento arbitral, el sujeto y la administración tributaria alcanzaran un acuerdo que resolviera total o parcialmente la controversia, el tribunal arbitral declarará concluidas las actuaciones respecto los extremos objeto de consenso y podrá formalizarse dicho acuerdo mediante laudo si las partes así lo solicitasen al tribunal.

Si no se dieran dichas circunstancias, el tribunal arbitral emitirá el laudo reflejando por escrito su decisión motivada sobre las cuestiones planteadas por las partes, conteniendo la firma de todos los árbitros, los votos particulares que pudieran surgir en disenso y el lugar y fecha en el que fue dictado.

Finalmente, el laudo deberá ser notificado a las partes en el plazo máximo de seis meses desde el inicio del procedimiento arbitral¹⁴¹.

3.5. Ejecución del laudo arbitral

El plazo para la ejecución del laudo arbitral será de dos meses desde la notificación del mismo a las partes. La emisión del laudo arbitral y su notificación a las partes produce efectos de cosa juzgada, siendo exigible para y por las partes su cumplimiento y la solicitud forzosa del mismo en el caso de que no se llevare a cabo.

Por otro lado, el artículo 44 de la Ley de Arbitraje establece que el laudo puede ser objeto de ejecución forzosa conforme a lo previsto en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento

¹⁴⁰ De este modo, Suberbiola Garbizu explica que podrá permitir la práctica extemporánea del acto omitido, aplazar la celebración de determinadas diligencias o continuar el procedimiento sin ellas si considera garantizado el derecho de defensa.

¹⁴¹ Vicente-Arche Coloma, P., "Luces...", *Op. cit.*, p. 9.

Civil¹⁴² y en la propia Ley de Arbitraje. De este modo, si el laudo constituyese la vía alternativa a un procedimiento judicial, será competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa obligar su cumplimiento, siendo posible mediante un procedimiento análogo al incidente de ejecución de sentencias.

Sobre este aspecto, puntualiza ESCARTÍN ESCUDÉ que, mientras la función de juzgar puede verse modulada mediante la introducción del sistema arbitral, la función del juez de hacer ejecutar lo juzgado le corresponde en exclusiva a los órganos con potestad jurisdiccional¹⁴³. En el mismo sentido, el ATC 259/1993, de 20 de julio, subraya que la función arbitral tiene carácter parajurisdiccional o cuasijurisdiccional y que, precisamente por carecer de *potestas* en sentido propio, el árbitro necesita del auxilio judicial para dotar de eficacia ejecutiva al laudo¹⁴⁴.

3.6. Relación del arbitraje tributario con la vía judicial: derechos y renunciias

La configuración del arbitraje como mecanismo alternativo a la revisión económico-administrativa y judicial exige abordar su relación con las mismas, con el objetivo de precisar sus límites en la práctica.

Desde un punto de vista dogmático, la indisponibilidad del crédito tributario no supone descartar la resolución de conflictos tributarios mediante arbitraje, sino que se configura como una vía alternativa a la judicial, cambiando un “*derecho litigioso por un beneficio concreto y cierto*”, como es la posibilidad de resolver la cuestión mediante una vía alternativa¹⁴⁵.

En este punto, MARTÍNEZ MICÓ, SERRANO ACITORES y CHICO DE LA CÁMARA sostienen que el arbitraje tributario “*no puede ser un recurso adicional a los ya existentes en sede administrativa. Así, debe plantearse como alternativa a las distintas instancias que existen para la revisión de actos tributarios, a saber, reclamaciones económico-administrativas y recurso contencioso-administrativo. De lo contrario, se estaría dilatando aún más la resolución de la controversia, que es lo contrario de lo que se pretende*”¹⁴⁶. Por

¹⁴² Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE 8 de enero de 2000).

¹⁴³ Escartín Escudé, V., “El arbitraje y otros medios alternativos de resolución de conflictos en el derecho administrativo”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n. 39-40, 2012, p. 127.

¹⁴⁴ Auto del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1993, recurso de amparo 395/1993 [versión electrónica – base de datos del Tribunal Constitucional de España. ECLI:ES:TC:1993:259A]. Fecha de última consulta: 18/03/2026.

¹⁴⁵ García Novoa, C., “Una reflexión sobre el problema de la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario. Viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) y el arbitraje tributario en España”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n. 1 y 2, 2025, p. 218.

¹⁴⁶ Martínez Micó et al., *Op. cit.*, p. 250.

tanto, el procedimiento arbitral debe concebirse, no como vía acumulable o sucesiva respecto de los cauces ya existentes, sino como una vía alternativa y excluyente.

Esto resulta además, coherente con la estructura del sistema actual pues, como resalta GALÁN RUIZ, la reclamación económico-administrativa funciona hoy en día y con carácter general, como un cauce previo y preceptivo cuando con posterioridad se pretende acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁴⁷, de manera que, en tanto que la reclamación puede considerarse como un “filtro” de acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, el arbitraje tributario constituiría de manera diferencial, un cauce alternativo.

Sobre esta base, parece razonable sostener que, una vez dictado el acto tributario y abierto el plazo para su impugnación, el obligado tributario podrá optar entre acudir a la vía económico-administrativa ordinaria o someter la controversia a arbitraje. Dicha elección a favor del arbitraje supone, al igual que se establece en el caso del Modelo de la OCDE, la renuncia por parte del contribuyente a llevar el asunto por la vía económico-administrativa o judicial ya que, teniendo el laudo arbitral la consideración de cosa juzgada, es evidente que resultaría incompatible permitir una posterior revisión del fondo por los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales, pues ello vaciaría de contenido la eficacia vinculante y definitiva de la decisión arbitral, solo pudiendo ser objeto de revisión judicial por motivos tasados o defectos formales¹⁴⁸.

En este punto, conviene matizar cuales serían los casos en los que el laudo arbitral puede ser objeto de revisión judicial, pues si no se diera lugar a este cauce, quedaría inmune a todo control judicial. Tanto la doctrina como el Tribunal Constitucional coinciden en que dicho control ha de existir, pero con un alcance externo, tasado y limitado. De este modo, la Ley de Arbitraje recoge en sus artículos 40 al 43 que frente al laudo solo cabe la acción de anulación y, en su caso, la revisión conforme a lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil para las sentencias firmes. La misma Ley de Arbitraje respalda en su Exposición de Motivos VIII que los motivos de anulación no deben nunca permitir una revisión del fondo de la decisión arbitral.

Constituida la base desde el plano normativo, es crucial analizar el recurso de anulación desde el factor diferenciador del arbitraje tributario respecto del arbitraje de derecho recogido en la Ley de Arbitraje española, pues el primero versa sobre materias de derecho público y el

¹⁴⁷ Galán Ruiz, J., *Op. cit.*, p. 239.

¹⁴⁸ Vicente-Arche Coloma, P., “Luces...”, *Op. cit.*, p. 9.

segundo, sobre materias de derecho privado. Por este motivo, autores como ESCARTÍN ESCUDÉ han cuestionado que, en el caso de proponer la resolución de conflictos en el derecho administrativo mediante arbitraje, el recurso de anulación previsto en la LA sea suficiente para cumplir con el artículo 106.1 CE, pues, desde una interpretación estricta del precepto, en conexión con el artículo 117.3 CE, podría entenderse que el arbitraje en el ámbito de derecho público resultaría irreconciliable con el sometimiento pleno de la Administración al control judicial de legalidad, pues en los mecanismos impugnatorios previstos en la LA, no se permite un control del fondo del asunto, sino solo sobre cuestiones formales¹⁴⁹. En este sentido, cabe acudir a la STC 17/2021, de 15 de febrero, en la que el Tribunal Constitucional reafirma que la acción de anulación no constituye una segunda instancia y que el control judicial del laudo debe limitarse a la legalidad del convenio arbitral, la arbitrabilidad de la materia y la regularidad del procedimiento¹⁵⁰.

Desde esta perspectiva, también en materia tributaria el eventual control jurisdiccional del laudo debería quedar limitado a los supuestos de anulación recogidos en el artículo 41 LA:

- Inexistencia o invalidez del convenio arbitral.
- Falta de notificación adecuada del nombramiento del árbitro, de las actuaciones arbitrales o de cualquier otra circunstancia que haya impedido a la parte ejercer su derecho de defensa debidamente.
- Que los árbitros hayan resuelto sobre cuestiones no sometidas a su decisión.
- Que la designación de los árbitros o el procedimiento arbitral no se haya ajustado al acuerdo entre las partes, siempre que dicho pacto no contradiga normas imperativas de la Ley.
- Que los árbitros hayan resuelto sobre cuestiones no susceptibles de arbitraje.
- Que el laudo sea contrario al orden público.

Además, en coherencia con lo dispuesto en el artículo 41 LA, las causas relativas al segundo, quinto y sexto supuesto podrán ser apreciadas de oficio por el tribunal competente para conocer de la acción de anulación, o a instancia del Ministerio Fiscal, en relación con los intereses cuya tutela tenga legalmente encomendada.

¹⁴⁹ Escartín Escudé, V., *Op. cit.*, p. 110-115.

¹⁵⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2021, recurso de amparo 3956/2018 [versión electrónica – base de datos del Tribunal Constitucional de España. ECLI:ES:TC:2021:17]. Fecha de última consulta: 18/03/2026.

Por último, respecto del plazo de interposición, la acción de anulación deberá ejercitarse dentro del plazo de dos meses desde la notificación del laudo o, en caso de haberse solicitado su corrección, aclaración o complemento, desde la notificación de la resolución correspondiente o desde que termine el plazo para adoptarla.

Asimismo, tal y como lo habilita el artículo 43 LA, se podrá solicitar la revisión del laudo conforme a lo establecido en los artículos 509 y ss. de la LEC. De este modo, el artículo 510 LEC recoge los motivos que dan lugar a la revisión del laudo, considerado como sentencia firme:

- Cuando, tras dictarse el laudo, aparezcan o se recuperen documentos de carácter decisivo que no pudieron aportarse en su momento por causa de fuerza mayor o por actuación de la parte favorecida por el mismo.
- Cuando el laudo se haya fundado en documentos cuya falsedad era desconocida por una de las partes al tiempo de dictarse y hayan sido posteriormente declarados falsos en vía penal.
- Cuando el laudo se haya basado en prueba testifical o pericial y, con posterioridad, los testigos o peritos hayan sido condenados por falso testimonio en relación con las declaraciones que sirvieron de fundamento del mismo.
- Cuando el laudo se haya obtenido de manera injusta mediante cohecho, violencia o maquinación fraudulenta.

Igualmente, cabrá interponer recurso de revisión contra el laudo arbitral cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicho laudo ha sido dictado en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos¹⁵¹, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión, sin que la misma pueda perjudicar los derechos adquiridos de buena fe por terceros.

Por último, respecto del plazo de interposición del recurso de revisión del laudo arbitral, el artículo 512 LEC dispone que, en todo caso, la revisión no podrá promoverse pasados cinco años desde la fecha de publicación del laudo. Atendiendo al procedimiento arbitral desarrollado

¹⁵¹ Instrumento de Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, y enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente (BOE de 10 de octubre de 1979).

en este estudio, parece coherente que el plazo de cinco años establecido se cuente desde la fecha de notificación del laudo a las partes, y cabe apuntar que, dentro de este plazo general, la revisión solo podrá solicitarse si no han transcurrido tres meses desde el momento en que se descubrieron los documentos decisivos, cohecho, violencia, fraude, o desde que la falsedad haya sido reconocida o declarada.

Esta limitación temporal de cinco años no regirá cuando la revisión se funde en una sentencia del TEDH, pues en este caso el plazo de solicitud será de un año desde la firmeza de la resolución dictada por dicho Tribunal.

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES

1. LOS MODELOS OCDE Y EUROPEO COMO REFERENCIA PARA EL MODELO ESPAÑOL

El examen del Convenio Modelo de la OCDE, confirma que la progresiva incorporación del arbitraje en el ámbito fiscal responde a una necesidad funcional de superar la insuficiencia de un procedimiento amistoso en el que, debido a la inconcurrencia de acuerdo por parte de las autoridades competentes, quedasen supuestos sin resolver. Asimismo, el impulso dado por las Acciones 14 y 15 del proyecto BEPS responde también a la vocación de reforzar la eficacia de los mecanismos de resolución de controversias fiscales.

A su vez, el análisis de la Directiva (UE) 2017/1852, confirma que el legislador europeo ha tratado de superar las limitaciones del Convenio de Arbitraje de 1990 mediante un sistema más amplio, garantista y orientado a asegurar una resolución final del conflicto, incluyendo por primera vez una participación directa del contribuyente en el mecanismo.

Aunque se trata de soluciones arbitrales diseñadas para conflictos internacionales de derecho tributario y, por tanto, no trasladables mecánicamente al ámbito español, su estudio ofrece referencias valiosas en cuanto a estructura, eficacia y garantías introducibles en nuestro propio sistema.

2. COMPATIBILIDAD DEL ARBITRAJE TRIBUTARIO CON EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

A la luz del análisis realizado, cabe concluir que la implantación de un sistema de arbitraje tributario en España no resulta, en sí misma, incompatible con el ordenamiento jurídico español. Así es, que la verdadera cuestión no radica en una imposibilidad abstracta del arbitraje,

sino en su concreta configuración normativa y en las garantías que acompañen a su implantación.

Desde la perspectiva interna, históricamente, la principal objeción frente al arbitraje tributario ha sido su aparente contradicción con los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria. Sin embargo, el análisis realizado permite concluir que ninguno de estos principios impide su implantación, pues a la luz de la doctrina, el arbitraje no supone una libre disposición del tributo ni una alteración de sus elementos esenciales. Por ello, siempre que exista una habilitación legal expresa y una delimitación precisa de su alcance, este mecanismo no vulnera los principios estructurales del sistema tributario, sino que puede integrarse en él como una técnica heterocompositiva adicional.

3. JUSTIFICACIÓN Y CONVENIENCIA DE SU IMPLANTACIÓN

Sobre esa base, la construcción de un sistema de arbitraje tributario configurado como un arbitraje de derecho, legalmente previsto, potestativo para el contribuyente y obligatorio para la Administración una vez activado, concebido como vía alternativa a la económico-administrativa y a la contencioso-administrativa, y sometido a un control judicial limitado, aparece como una opción coherente con la doctrina y la jurisprudencia analizadas, con las necesidades detectadas y con la estructura de nuestro ordenamiento jurídico.

Ahora bien, el arbitraje tributario no debe configurarse como una vía acumulable a las ya existentes, pues ello desnaturalizaría su función. De ahí que la renuncia del contribuyente a continuar por la vía económico-administrativa o judicial, una vez optado por el arbitraje, constituya una consecuencia necesaria de su propia configuración. Asimismo, para que el sistema resulte verdaderamente efectivo, el laudo ha de tener eficacia vinculante y valor de cosa juzgada, de modo que no sería compatible permitir una revisión posterior sobre el fondo por parte de los órganos administrativos o jurisdiccionales.

Esta exclusión del control sobre el fondo no implica, sin embargo, una ausencia de control judicial. Aunque el árbitro decide materialmente sobre la controversia, corresponde al juez garantizar externamente la validez del sistema mediante los recursos de anulación y revisión legalmente previstos.

4. CONSIDERACIONES FINALES

En definitiva, no se trata de presentar el arbitraje como una solución universal frente a toda conflictividad tributaria, ni de desconocer las reservas que todavía suscita este sistema para su

implantación en el ámbito del Derecho público, sino de proponer y contribuir de forma útil a la consecución de una resolución más ágil, especializada y segura de determinadas controversias fiscales.

BIBLIOGRAFÍA¹⁵²

1. LEGISLACIÓN

- EUROPEA:

Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225).

Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE de 11 de marzo de 2011).

Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (DOUE L 265).

Instrumento de Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, y enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente (BOE 10 de octubre de 1979).

Instrumento de ratificación del Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016 (BOE 22 de diciembre de 2021).

Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la Unión Europea, COM (2016) 686 final, 25 de octubre de 2016.

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE 30 de marzo de 2010).

- NACIONAL:

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980).

Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje (BOE 26 de diciembre de 2003).

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE 8 de enero de 2000).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE 27 de noviembre de 2003).

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE 2 de octubre de 2015).

¹⁵² Parte de esta bibliografía ha sido suministrada por IA, con su posterior revisión y análisis.

Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE 14 de julio de 1998).

Real Decreto 713/2024, de 23 de julio, por el que se aprueba el Reglamento que regula el Sistema Arbitral de Consumo (BOE 24 de julio de 2024).

- INTERNACIONAL:

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que institui o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária. (Diário da República, Série I, n.º 14).

Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de outubro, que aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário. (Diário da República, Série I A, n.º 250).

2. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2021, recurso de amparo 3956/2018 [versión electrónica – base de datos del Tribunal Constitucional de España. ECLI:ES:TC:2021:17]. Fecha de última consulta: 18/03/2026.

Auto del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1993, recurso de amparo 395/1993 [versión electrónica – base de datos del Tribunal Constitucional de España. ECLI:ES:TC:1993:259A]. Fecha de última consulta: 18/03/2026.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2003, rec. 8720/1998 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:TS:2003:887]. Fecha de última consulta: 04/03/2026.

Sentencia del Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de octubre de 2009, rec. 10106/2003 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:TS:2009:6764]. Fecha de última consulta: 4 de marzo de 2026.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2023, rec. 4128/2021 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:TS:2023:3310]. Fecha de última consulta: 04/03/2026.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2009, rec. 252/2006 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:AN:2009:3296]. Fecha de última consulta: 04/03/2026.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2010, rec. 329/2007 [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. ECLI:ES:AN:2010:5247]. Fecha de última consulta: 04/03/2026.

3. OBRAS DOCTRINALES

- Anglès Juanpere, B., "The Resolution of Tax Disputes and International Tax Arbitration", *European Journal of Business and Management and Research*, vol. 5, n. 1, 2020, pp. 1-10.
- Beiras Cal, A. y Puerta Álvarez, R., "La necesidad de un Arbitraje en el ámbito tributario español", *Revista Técnica Tributaria*, n. 96, 2012, pp. 139-159.
- Briceño Berrú, J. E., "Teoría y praxis del arbitraje comercial internacional en América Latina", *Agenda Internacional*, vol. 18, n. 29, 2011, pp. 299-346.
- Calduch i Farnos, R., Lamela Fernández, M. y Rubí Blanc, L.M., "La litigiosidad tributaria en España: la resolución de conflictos precisa de soluciones que atiendan a principios de eficacia, simplificación y seguridad jurídica", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n. 1 y 2, 2025, pp. 39-51.
- Cascales Limorti, C., "Arbitraje en los procedimientos amistosos: ventajas e inconvenientes", *Cuadernos de Formación*, vol. 28, 2022, pp. 87-102.
- Cruz Padial, I. y García Calvente, Y. "Arbitraje tributario: su posible viabilidad", *Quincena Fiscal*, n. 8, 2002, pp. 1-14.
- Díez-Picazo, L. y Gullón, A., *Sistema de Derecho civil*, vol. 1, Tecnos, 2012.
- Escartín Escudé, V., "El arbitraje y otros medios alternativos de resolución de conflictos en el derecho administrativo", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n. 39-40, 2012, pp. 101-163.
- Galán Ruiz, J., "Una reflexión del problema de la litigiosidad tributaria y análisis del derecho comparado. Viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) y el arbitraje tributario en España", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n. 1 y 2, 2025, pp. 222-247.
- García Novoa, C., "Una reflexión sobre el problema de la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario. Viabilidad de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (ADR) y el arbitraje tributario en España", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n. 1 y 2, 2025, pp. 208-221.
- García Prats, A., "Arbitraje (internacional) y Derecho Tributario: ¿un conflicto insalvable?" en García Prats, A. (ed.), *El arbitraje en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, pp. 13-47.
- González-Cuéllar Serrano, M. L., "El arbitraje en el derecho tributario" *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n. 167, 1997, pp. 11-44.

- Greggi, M., & Miotto, A., "The OECD Dispute Resolution System in Tax Controversies", *Laws*, vol. 13, n. 4, 2024, pp. 1-15.
- Lang, M. ECJ and mutual agreement procedures. *Intertax*, vol. 42, n. 3, 2014, pp. 169-172.
- López Ribas, S., "Procedimientos amistosos en materia de imposición directa", *Crónica Tributaria*, vol. 2, n. 131, 2009, pp. 35-78.
- Martínez Micó, J.G., Serrano Acitores, A. y Chico de la Cámara, P., "Una propuesta para introducir el arbitraje tributario en el ordenamiento tributario español" en Chico de la Cámara, P. (Ed.) *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, Praxis, Madrid, 2015, pp. 223-276.
- Navarro Ibarrola, A., "La eliminación de la doble imposición en la Unión Europea: el antiguo art. 293, competencias de la Unión y aspectos controvertidos de la Directiva de Arbitraje" en Almudí Cid, J.M. (ed.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pp. 491-525.
- Orón Moratal, G., "Una reflexión sobre la litigiosidad tributaria desde el punto de vista del derecho Financiero y Tributario y de derecho comparado", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.1 y 2, 2025, pp. 107-116.
- Owens, J., "Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue", *Intertax*, vol. 46, n. 8-9, 2018, p. 610-619.
- Pastor Palomar, A., "La solución de controversias de doble imposición en España: una práctica convencional peculiar encaminada al arbitraje", *Revista Española de Derecho Internacional*, vol. 70, núm. 1, 2018, pp. 261-284.
- Perrou, K. "Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures Under the Dispute Resolution Directive", *Intertax*, vol. 47, n. 8 y 9, 2019, pp. 715-724.
- Ribes Ribes, A., "Consolidación del arbitraje como método de solución de controversias hermenéuticas en el ámbito internacional tributario". *Anuario de Justicia Alternativa*, n. 7, 2006, pp. 69-105.
- Sánchez Freire, Á y Gorjão Henriques, D., "Arbitraje de disputas tributarias en Portugal y reflexiones sobre su posible implantación en España", *Spain Arbitration Review: Revista del Club Español de Arbitraje*, n. 23, 2015, pp. 95-105.
- Serrano Antón, F., "La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los comentarios del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de

- renta y patrimonio”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 341-342, 2011, pp. 127-158.
- Suberbiola Garbizu, I., *El Arbitraje tributario. Preguntas y respuestas para el debate*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.
- Tejerizo López, J.M., “La litigiosidad tributaria en España. Una visión general”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n. 1 y 2, 2025, pp. 52-75.
- Urbaneja Cillán, J., “Las fuentes del derecho de la Unión Europea” en Ferrer Lloret, J. (ed.), *Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, 2021, pp. 191-217.
- Vicente-Arche Coloma, P., “El arbitraje en materia tributaria en España: Viabilidad de su implementación”, *Economic Analysis of Law Review*, vol. 11, n. 3, 2020, pp. 286-302.
- Vicente-Arche Coloma, P., “Luces y sombras en el arbitraje tributario. Análisis de la experiencia en Portugal”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 185, 2020, 1-18.
- Vicente-Arche Coloma, P., “Perfiles constitucionales y legales del arbitraje en materia tributaria” en García Prats, F.A. (Ed.) *El arbitraje en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, pp. 61-88.
- Vogel, K., “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *International Tax & Business Lawyer*, vol. 4, n. 1, 1986, pp. 4-85.

4. RECURSOS DE INTERNET

- AIReF, *Opinión sobre Riesgos Fiscales*, Opinión 1/2025, 2025.
- Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre una estrategia exterior para una imposición efectiva* COM (2016) 24 final, Bruselas, 28 de enero de 2016.
- Consejo General del Poder Judicial, *Memoria sobre el estado, funcionamiento y actividades del Consejo General del Poder Judicial y de los juzgados y tribunales en el año 2024*, 2025.
- Ministerio de Hacienda, *Memoria 2024: Tribunales económico-administrativos*, 2025.
- OCDE, *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris, 2016.
- OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, pp. 426-479.

OCDE MAP Statistics, 2025 (disponible en <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>; última consulta 24/01/2026).