

El model de relació cooperativa i les bones pràctiques tributàries

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ
F&J Martín Abogados
Universidad Complutense de Madrid

Data de recepció: 9-07-2017
Data d'acceptació: 26-11-2017

RESUM

La normativa mercantil contempla el risc fiscal com un component més del sistema de gestió del risc en l'empresa. Per la seva banda, el Codi Penal permet exonerar l'empresa de responsabilitat quan compti amb instruments i mitjans suficients per realitzar una ràpida i efectiva identificació dels riscos penals.

Ens trobem davant unes normes que col·loquen Espanya en l'avantguarda del Bon Govern, i el manteniment d'una pràctica fiscal correcta constitueix, sense cap dubte, part d'aquest. En aquesta línia, la reforma de la Llei General Tributària del 2015 ha incorporat el principi de compliment cooperatiu en matèria tributària. D'aquí que calgui comptar amb un *Manual de Bones Pràctiques Tributàries* que contempli, tant mesures per mitigar els riscos fiscals identificats com les regles internes de Govern Corporatiu en aquesta matèria.

Classificació JEL: M10, M40

PARAULES CLAU

Bon Govern Corporatiu, compliment cooperatiu en matèria tributària, *Manual de Bones Pràctiques Tributàries*, risc fiscal.

ABSTRACT

Business law considers tax risk as an integral element of a company's risk management system. In addition, the Criminal Code accords an exemption of guilt to a company whenever the latter has at its disposal the means and instruments to carry out a rapid and effective identification of criminal risks.

These rules place Spain at the forefront of Corporate Governance standards, and the observance of a correct tax practice constitutes, needless to say, a part of that broader model. Accordingly, the 2015 reform of the General Tax Act introduced the principle of cooperative compliance in tax matters. The need to have a *Guide of Best Tax Practices* stems therefrom, and the latter should include measures aimed at mitigating previously identified tax risks as well as internal rules of Corporate Governance targeting tax questions.

Classification JEL: M10, M40

KEYWORDS

Corporate Governance. Cooperative compliance in tax matters. Guide of Best Tax Practices. Tax risk management.

1. Introducció

L'ordenament tributari espanyol no és aliè a les tècniques de relació o compliment cooperatiu, que compta amb fonament en els articles 103.1 i 105.a) de la Constitució (d'ara endavant, CE). Malgrat aquest ancoratge constitucional i en la nostra opinió, la normativa espanyola [Llei General Tributària (d'ara endavant, LGT), text refós de la Llei de Societats de Capital (d'ara endavant, TRLSC) i Codi Penal (d'ara endavant, CP)] peca d'una falta de sistemàtica clara. Per això, es fa necessària una norma legal que sistematitzi els preceptes que ho regulen. I és que no podem oblidar que, enfront del que ocorre en els sistemes anglosaxons, nosaltres hem d'adoptar normes de seguiment obligatori, ja que són més concordes amb la nostra tradició jurídica. Bon exemple de l'experiència internacional és el Codi del Contribuent Europeu (d'ara endavant, CCE), proposat per la Comissió i el contingut essencial del qual ja està present en la LGT.

La reforma operada el 2015 en aquesta última norma ha incorporat, precisament, el principi de compliment cooperatiu en matèria tributària en

el seu article 92.2, en reconèixer que els contribuents poden col·laborar amb l'Administració tributària «amb l'objecte de facilitar el desenvolupament de la seva labor en honor de potenciar el compliment cooperatiu de les obligacions tributàries».

És ben cert que estem davant una regulació molt parca, però pot ser un bon inici perquè la reforma legal que proposem desenvolupi les seves previsions, partint de l'experiència internacional. El principi al·ludit ha de ser predicable tant de l'Administració com dels obligats tributaris, de manera que la seva relació es basi en la transparència, la confiança mútua i les actuacions preventives i d'assistència i col·laboració. Això requereix, per ambdues parts, l'exercici d'unes bones pràctiques tributàries, considerades el conjunt de principis, valors, normes i pautes, que defineixen un bon comportament tributari.

Un element essencial per a l'establiment de la relació cooperativa –i d'una bona pràctica administrativa– és, d'una banda, comptar amb normes de millor qualitat tècnica i, per l'altra, disposar d'una correcta interpretació i aplicació d'aquestes. Únicament d'aquesta manera es crea un marc de seguretat jurídica en l'aplicació del sistema tributari. Estem davant un principi universal que afecta tots els àmbits del Dret i al que l'ordenament jurídic espanyol dota d'aquest caràcter en l'article 9.3 de la CE.

La seguretat jurídica és especialment referible al Dret Tributari, tant per la condició d'obligació legal del tribut (el que converteix l'ordenament tributari en un ordenament integrat per *obligacions taxades* de donar i que han de ser *previsibles* per al ciutadà) com per la producció, àmplia i intensa, de normes tributàries, la qual cosa propicia situacions d'inseguretat.

Això exigeix avançar en tres plans diferents. El primer, el de la producció normativa, on la Llei de Procediment Administratiu Comú de les Administracions Públiques i la Llei del Govern regulen un procediment d'elaboració dels projectes de llei que compleix amb els millors estàndards internacionals en matèria de bona regulació.

El segon, la fixació dels criteris administratius d'interpretació, a través tant de disposicions interpretatives o aclaridores de les normes en matèria tributària com amb les contestacions a consultes, permetent-ne la verificació dels fets.

I, el tercer, la qualificació. Tal com és ben conegut, les obligacions tributàries s'exigeixen conformement a la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci realitzat. Per tant, l'Administració pot qualificar-los, però segons la seva naturalesa jurídica no econòmica. La interpretació econòmica, prohibida pel nostre ordenament, constitueix una fugida del Dret de conseqüències arbitràries i imprevisibles, contrària a les bones pràctiques tributàries.

L'exigència constitucional de seguretat jurídica impedeix la determinació de supòsits gravats per via analògica o utilitzant-la com a instrument per combatre l'elusió fiscal. Això no sempre s'aconsegueix, ja que, de tant en tant, sorgeixen aplicacions concretes, fins i tot per via judicial, de normes tributàries, on, implícitament o explícitament, es recorre a l'analogia per sotmetre a tributació determinats supòsits de fet, actes o negocis. Això és, sens dubte, un exemple rellevant de mala pràctica tributària. Ara bé, no veiem cap objecció a utilitzar l'analogia per estendre normes de caràcter procedimental, especialment quan es fa per defensar principis constitucionals i, especialment, el de seguretat jurídica.

En un altre ordre de coses, la implantació d'un model de relació cooperativa exigeix importants modificacions en els procediments d'aplicació dels tributs i, en particular, del procediment inspector. Aquests canvis han d'anar dirigits a substituir, per als obligats tributaris que accedeixin a la relació cooperativa, l'actual model de procediment inquisitiu per un altre preventiu i de discussió jurídica. Per a això cal que siguin absolutament transparents i implantin sistemes de gestió del risc fiscal eficaços. Sistemes que, d'altra banda, haurien de ser validats per l'Administració tributària.

Partint d'aquests vímets, les inspeccions a posteriori poden substituir-se per un monitoratge dels obligats atenent el seu perfil de risc. Això permetria, a l'Administració, alliberar recursos per realitzar actuacions preventives que, basades en el coneixement dels fets, se centrin en la discussió jurídica i ofereixin el seu parer sobre el tractament fiscal de les operacions a realitzar pels obligats.

Al temps, també cal introduir mecanismes alternatius de resolució de conflictes en via d'inspecció, pensats per a aquells supòsits en els quals no sigui possible conciliar postures i arribar a acords. A títol d'exemple, poden citar-se les iniciatives, ja existents en Dret comparat, que preveuen la intervenció d'un òrgan diferent de qui actua i quan així ho sol·liciti l'obligat tributari, sempre que es plantegi un problema d'interpretació jurídica.

Finalment i en matèria de revisió, d'una banda, resulta habitual l'existència de disparitat de criteris administratius. D'aquí que calgui establir, en l'àmbit normatiu, criteris clars en aquest sentit i en la línia iniciada amb la reforma de la LGT el 2015. També seria procedent incorporar, a la via econòmica i administrativa, una fórmula similar a la transacció prevista en l'article 77 de la Llei reguladora de la Jurisdicció Contenciosa-Administrativa.

També cal manifestar que l'Agència Estatal d'Administració Tributària (d'ara endavant, AEAT) ha creat vies específiques de comunicació amb determinats assessors fiscals en els anomenats fòrums de grans empreses i d'entitats representatives de l'assessoria fiscal, així com amb el Codi de Bones Pràctiques Tributàries (d'ara endavant, CBPT).

2. El canvi en la conducta del contribuent: el *Manual de Bo- nes Pràctiques Tributàries*

2.1. La normativa mercantil i penal

En 2015, han entrat en vigor reformes legals que col·loquen Espanya a l'avantguarda del Bon Govern de les empreses i, sense cap dubte, el manteniment d'una pràctica fiscal correcta en forma part. Això permet a l'Administració tributària mantenir una relació més fluïda amb elles, basada en la confiança i en la cooperació.

La primera d'aquestes reformes és la del TRLSC. Ha inclòs, com a gran novetat, la inclusió del risc fiscal com un component més del sistema de gestió del risc en les societats cotitzades. Per a això s'incrementa la responsabilitat tributària dels membres del Consell d'Administració, que no podran, en cap cas, al·legar la seva ignorància en aquesta matèria. Així, no només se'ls atribueix, com a facultat, la supervisió de riscos fiscals i l'aprovació d'operacions amb gran transcendència tributària, sinó que constitueix un deure, propi i de vigilància, sobre els gestors de l'entitat. En definitiva, són l'última instància a la qual correspon el disseny de l'estratègia fiscal. Són els seus autors ideals o intel·lectuals.

Per tant, acceptar un càrrec en un Consell d'Administració d'una societat cotitzada implica fer-se responsable del seu Bon Govern fiscal, assumint les conseqüències –administratives i, fins i tot, penals– en cas d'incompliment.

També s'estableix, com a facultat indelegable, la creació o l'adquisició de participacions en entitats constituïdes en territoris qualificats de paradisos fiscals. Fent un pas més, la norma pretén evitar, de forma indirecta, la pràctica consistent a utilitzar empreses, constituïdes en aquests territoris, per desviar part de les seves rendes que, a més, de beneficiar-se d'una baixa tributació, són opaques al fisc.

D'altra banda, es crea una comissió d'auditoria per a les societats cotitzades. Aquesta comissió ha de supervisar l'eficàcia dels sistemes de control de riscos, incloent-hi els tributaris. Així mateix, ha d'informar el Consell d'Administració, amb caràcter previ, respecte d'aquelles operacions que suposin la creació o la presa de participació en societats domiciliades en paradisos fiscals. El compliment d'aquest últim deure impedeix, novament, que els consellers s'escudin en la ignorància o el desconeixement en l'adopció d'aquestes decisions, tan discutibles des d'un punt de vista tributari.

Finalment, el TRLSC imposa, a les societats cotitzades, el deure de fer públic, anualment, un informe de Govern Corporatiu, amb una explicació sobre els sistemes de control de risc, inclòs el fiscal.

L'última reforma del CP, operada per Llei Orgànica 1/2015 de 30 de març, planteja una especial rellevància. Entre d'altres novetats, ha incidit en el règim de responsabilitat penal de les persones jurídiques enfront de determinats delictes, entre els quals es troben els comesos contra la Hisenda pública. No estem parlant d'una responsabilitat civil o civil subsidiària, sinó d'una responsabilitat penal que és autònoma, complementària i independent de la dels seus administradors, que es pot afegir a aquesta.

Ara bé, l'entitat queda exempta de responsabilitat si compta amb un sistema de prevenció, detecció, vigilància i control de riscos penals (en terminologia anglosaxona, *compliance*).

Centrant-nos en l'àmbit tributari i de conformitat amb la Circular de la Fiscalia General de l'Estat 1/2016, de 22 de gener, no resulta suficient l'*adquisició* d'un model de detecció i prevenció d'aquests riscos i que pugui haver-se dissenyat en abstracte, ni tampoc prescindir, en el temps, d'alimentar-lo constantment. L'aplicació del sistema tributari a les particularitats de cada obligat exigeix un disseny i una implementació singularitzats, així com una revisió permanent per adaptar-se als canvis normatius o interpretatius que puguin produir-se. Per exemple, i si prenem, com a mostra, l'actual regulació del conflicte en l'aplicació de la norma, el risc fiscal que uns determinats esquemes operacionals puguin ser qualificats d'abusius, amb la consegüent sancionabilitat administrativa i penal que pogués derivar-se, exigirà el seguiment dels criteris que hagin estat fets públics per l'Administració. Per tant, el model de *compliance* requereix un treball de constant seguiment especialitzat en la matèria.

Potser, i en relació amb un altre tipus d'il·lícits, resulta possible un disseny estandarditzat de riscos que permeti l'adopció d'uns protocols subjectes a menys necessitats de revisió contínua, però, per descomptat, no cap en matèria tributària i pel seu alt grau de dinamisme.

2.2. Recomanacions de seguiment voluntari

També trobem, a Espanya, recomanacions de seguiment voluntari i que provenen de codis i guies de bones pràctiques subjectes al principi de voluntarietat. D'una banda, dos documents elaborats per la Comissió Nacional del Mercat de Valors: el Codi de Bon Govern i la Guia per a l'elaboració de l'Informe de Gestió. Tots dos complementen la normativa mercantil en l'àmbit del Bon Govern Corporatiu, les bones pràctiques i l'elaboració de l'Informe de Gestió.

Per una altra, el CBPT de l'AEAT perfecciona la normativa fiscal en la recíproca relació de cooperació entre aquesta última i l'obligat tributari que

ho subscrigui. El 2 de novembre del 2015 es va produir una fita molt rellevant, com és l'aprovació d'un annex al codi que pretén posar en connexió el CBPT amb les noves obligacions que dimanen del TRLSC.

2.3. La necessitat de comptar amb un Manual de Bones Pràctiques Tributàries

2.3.1. Contingut

Ara bé i en la nostra opinió, el CBPT presenta un contingut excessivament ampli, per la qual cosa, a més d'adherir-s'hi, cal que els obligats tributaris el desenvolupin, a través d'un *Manual de Bones Pràctiques Tributàries*, i amb dos tipus de mesures.

D'una banda, les de caràcter més general, que podem englobar sota la denominació de gestió del risc fiscal. D'una altra, les que poden evitar o minimitzar el risc de contingència en situacions particulars, ja sigui en relació amb l'aplicació del sistema tributari o amb determinats tributs especialment.

Començant amb les primeres, l'AEAT s'ha pronunciat, expressament i a través de l'annex al CBPT, sobre els requisits necessaris per comptar amb un bon sistema de gestió del risc fiscal. En concret, considera que es compleix el CBPT –i el TRLSC– si les empreses mantenen un catàleg de conductes. Entre les més significatives es troben la fixació de la seva estratègia fiscal pel Consell d'Administració o l'òrgan equivalent, mancar d'estructures de caràcter opac amb finalitats tributàries o procurar la minoració dels conflictes derivats de la interpretació de la normativa aplicable.

D'altra banda, l'annex també aprofundeix en les bones pràctiques en matèria de transparència fiscal empresarial, i aconsella que l'empresa comuniqui a l'AEAT determinada informació, com la presència en paradisos fiscals i la seva explicació, els esquemes de tributació internacional del grup o canvis significatius en estructures holdings i subholdings.

Quant al segon tipus de mesures, el manual proposat ha de desenvolupar les bones pràctiques tributàries seguint l'esquema de la LGT. Consisteix a enunciar el contingut dels preceptes aplicables i les pautes de conducta a desenvolupar per l'empresa, tals com els criteris a seguir per a la interpretació de les normes tributàries o, davant possibles supòsits de successió, identificació tributària de treballadors, clients i proveïdors, ajornament i fraccionament en el pagament dels deutes tributaris, etc.

El manual ha de detallar les obligacions tributàries bàsiques més importants que ha de complir l'empresa per no incórrer en riscos fiscals en cadascun dels tributs que l'afecten, establint-hi unes pautes de conducta. També els subjectes obligats que han de vetllar pel preceptuat en aquest manual i, de forma especial, l'òrgan d'administració.

2.3.2. Definicions

Un manual d'aquest tipus ha de partir de les següents definicions:

2.3.2.1. Compliment cooperatiu en matèria tributària

El compliment cooperatiu en matèria tributària (d'ara endavant, compliment) és una relació entre l'empresa i l'Administració tributària, basada en la transparència, la confiança mútua i les actuacions preventives i d'assistència i col·laboració. Té, com a pressupost bàsic, el que l'empresa mantingui unes bones pràctiques tributàries, segons es defineixen a continuació.

2.3.2.2. Subjectes obligats al compliment

Els subjectes obligats al compliment són la mateixa empresa i tots els seus integrants, que han de vetllar per tot el preceptuat en el manual.

2.3.2.2.1. El Consell d'Administració

Tal com hem exposat, és un estàndard ja generalitzat, al món del compliment, que el Consell d'Administració assumeixi, directament, un compromís actiu en relació amb els seus objectius. En cas que l'empresa compti amb un òrgan equivalent de govern (administrador únic, administradors solidaris o mancomunats, Patronat, Consell Rector, etc.), les referències al Consell del manual han d'entendre's efectuades al primer.

En aquest sentit, són indicadors d'avaluació del compliment per part de l'òrgan d'administració els següents:

- a) Fixa l'estratègia fiscal de l'empresa i aprova les operacions i les inversions d'especial risc fiscal. En definitiva, és l'òrgan que, formalment, aprovi la política de compliment.
- b) Tant els membres del Consell com els directius de l'empresa assumeixen la responsabilitat d'assegurar que el compromís de compliment està encaminat a la seva efectivitat.

- c) Vetlla perquè, des de la Direcció de l'empresa, es transmeti a tots els seus treballadors i de forma consistent, un missatge clar que aquesta compleix amb les seves obligacions tributàries.
- d) Comunica aquest compromís àmpliament, en declaracions, clares i convincentes, fonamentades per actuacions coherents.
- e) Es compromet a subscriure amb l'AEAT el CBPT, en el moment en què resulti procedent, mantenint l'aplicació del manual.
- f) Nomena el «responsable de bones pràctiques tributàries» i en controla l'activitat.

2.3.2.2.2. Càrrecs directius

Els càrrecs directius i comandaments intermedis de l'empresa han de comprometre's a:

- a) Complir, personalment, amb el contingut del manual.
- b) Identificar i comunicar els riscos que poguessin derivar de les seves operacions.
- c) Fomentar les activitats d'orientació i supervisió dels treballadors per promoure una cultura de compliment.
- d) Cooperar amb el «responsable de bones pràctiques tributàries» i donar-li suport en la realització de les seves funcions, i animar els treballadors a seguir també aquesta cooperació.
- e) Assegurar, amb l'ajuda del «responsable de bones pràctiques tributàries», la implantació de mesures correctives, aprovades pel Consell d'Administració, relatives als seus àmbits de responsabilitat.
- f) Supervisar tots els acords d'externalització (clients, proveïdors, etc.) que puguin afectar les obligacions en matèria de compliment.
- g) Participar activament en la gestió del sistema de compliment, quan el «responsable de bones pràctiques tributàries» o el Consell d'Administració requereixin la seva col·laboració.

2.3.2.2.3. Treballadors

Tots els treballadors, siguin o no càrrecs directius, han de, en matèria de compliment:

- a) Observar les obligacions de l'organització que són rellevants a la seva posició i activitats a realitzar.
- b) Participar en les activitats formatives desenvolupades per l'empresa.

- c) Informar el «responsable de bones pràctiques tributàries» sobre incompliments, preocupacions, qüestions, dubtes o fallades del sistema de compliment, sigui de manera directa o a través del canal de denúncies.

2.3.2.3. Les bones pràctiques tributàries

Les bones pràctiques tributàries són el conjunt de principis, valors, normes i pautes, que defineixen un bon comportament de l'empresa respecte a les seves obligacions tributàries. Estan encaminades a generar relacions de confiança, transparència i seguretat jurídica, tant a l'interior de l'organització com respecte als grups interessats externs i la societat en el seu conjunt.

En definitiva, és una forma d'actuació d'acord amb els paràmetres i estàndards de l'empresa i el seu sector d'activitat. Aquests poden ser de sentit positiu (fer) o negatiu (ometre fer).

2.3.2.4. «Responsable de bones pràctiques tributàries»

El «responsable de bones pràctiques tributàries» és la persona que assumeix, en l'empresa, les tasques de vigilància i control de les bones pràctiques, tant de la gestió general del risc fiscal, com dels seus aspectes concrets i particulars. En definitiva, supervisa l'aplicació del *Manual*. Les seves característiques essencials són les següents:

- a) És un òrgan unipersonal. El seu nomenament correspon al Consell d'Administració i reporta a aquest, periòdicament, sobre la seva activitat. Aquesta persona ha d'ocupar un càrrec dins de l'estructura de l'empresa i pot coincidir amb el director financer.
- b) Assumeix, exclusivament i directament, les funcions de gestió del model de compliment que li són inherents. En concret, les de supervisió del seu funcionament, així com les derivades dels seus poders d'iniciativa i de control.
- c) Concretament, aquestes funcions de gestió consistiran, com a mínim (cal ressaltar que pot realitzar qualssevol altres dins dels límits dels poders conferits), en la realització de les següents tasques:
- El compliment de les obligacions previstes per a ell en el *Manual*.
 - Integrar les obligacions de compliment en polítiques, procediments i processos viables, així com en els ja existents.
 - Implicar-se, assessorar i informar en la presa de decisions que tinguin a veure amb l'organització interna de l'empresa, que siguin susceptibles d'afectar el funcionament i el compliment del *Manual*.

- Verificar que els procediments i els protocols definits en el manual són els adequats per prevenir els riscos tributaris.
- Entrevistar els treballadors i realitzar inspeccions en els departaments de l'empresa, amb la finalitat de verificar el compliment del contingut del manual; així com realitzar tota la labor de recerca oportuna per evitar-ne l'incompliment.
- Controlar que el funcionament del model s'ajusta a les activitats dels qui estan subjectes a les seves previsions. És a dir, tots els que estan sotmesos a l'autoritat dels representants legals de l'empresa, autoritzats per prendre decisions en el seu nom o ostenten facultats d'organització i control dins d'aquesta.
- Fomentar i transmetre la cultura de compliment, a través d'informació i formació a directius i treballadors. Ha de comprometre's a transmetre aquesta cultura, subministrant, a cada directiu i treballador, la informació i la formació que requereixin per facilitar la labor de prevenció de riscos fiscals.
- Facilitar i fer accessible també a tots els treballadors la informació sobre la mateixa existència de la seva figura, així com les seves funcions, missió, competències, poders i l'obligació de col·laborar amb ell i de complir amb els requeriments que el manual imposa. Promourà la inclusió de les responsabilitats de compliment en les descripcions dels llocs de treball, en els processos de gestió de l'acompliment de l'activitat per part dels treballadors i els proporcionarà accés als recursos dels procediments i referències en aquesta matèria.
- Proposar, al Consell d'Administració, la implantació de noves mesures o actuacions que millorin o possibilitin la suficiència del manual.
- Gestionar la necessitat de revisar i actualitzar el *manual*, per delimitar i informar, al Consell d'Administració, sobre activitats que poguessin ser susceptibles de requerir canvis perquè constitueixen un risc fiscal, així com la seva necessària actualització davant canvis normatius.

Per a la plasmació pràctica d'aquesta funció, actualitzant i revisant, almenys de forma anual, el manual, el «responsable de bones pràctiques tributàries» ha d'actuar assessorat per un tercer extern, que serà, en tot cas, un jurista o un despatx d'advocats amb qui s'ha de subscriure el corresponent contracte de prestació de serveis.

2.3.2.5. Canal de denúncies

El canal de denúncies és un mecanisme de comunicació intern per al coneixement i informació dels incompliments del manual, amb l'objecte d'evitar-los, esmenar-los i sancionar-los.

2.3.2.6. Mesures correctives

Una mesura correctiva és tota aquella que ha de prendre el Consell d'Administració per eliminar la causa d'un incompliment en matèria tributària i evitar que torni a ocórrer.

3. A tall de conclusió

En aquest treball hem intentat exposar l'abast del principi del compliment cooperatiu en matèria tributària. Existeixen alguns vímets en el nostre ordenament, però, com ja avançàvem, cal una norma, amb rang legal, que sistematitzi els preceptes aplicables. La pràctica majoria de les directrius internacionals, començant amb el CCE, estan ja presents en aquest. Per tant, només falta aquesta empenta legislativa i que, tant l'Administració com els obligats tributaris, les posin en pràctica. Ens va molt en això.

Referències bibliogràfiques

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2000) *La consulta tributaria*, Comares, Granada.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2001) «La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma», *Estudios Financieros*, núm. 221-222.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2002) «Resolución extrajudicial de conflictos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 3.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. i HERRERA MOLINA, P. M. (2002) «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- GARCÍA NOVOA, C. (2002) «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 59.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2017) *Tratado práctico de Derecho Tributa-*

rio General Español (*una visión sistemática de la Ley General Tributaria*), Tirant Lo Blanch, València.

ROZAS VALDES, J. A. (2015) «El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas», Documento Instituto de Estudios Fiscales, núm. 12.

ZORNOZA PÉREZ, J. (1996) «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español», Crónica Tributaria, núm. 77.

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció

Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

Edif. Col·legi d'Economistes de Catalunya
Pl.- Gal·la Plàcida 32, 4^a planta - 08006 Barcelona
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
info@accid.org - www.accid.org- @Associacio ACCID