

El modelo de relación cooperativa y las buenas prácticas tributarias

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

Fecha de recepción: 9-07-2017
Fecha de aceptación: 26-11-2017

RESUMEN

La normativa mercantil contempla el riesgo fiscal como un componente más del sistema de gestión del riesgo en la empresa. Por su parte, el Código Penal permite exonerar a esta última de responsabilidad cuando cuente con instrumentos y medios suficientes para realizar una rápida y efectiva identificación de los riesgos penales.

Nos encontramos ante normas que colocan a España en la vanguardia del Buen Gobierno, y el mantenimiento de una práctica fiscal correcta constituye, sin lugar a dudas, parte del mismo. En esta línea, la reforma de la Ley General Tributaria en 2015 ha incorporado a la misma el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria. De aquí que sea necesario contar con un *Manual de Buenas Prácticas Tributarias*, que contemple tanto medidas para mitigar los riesgos fiscales identificados como las reglas internas de Gobierno Corporativo en esta materia.

Clasificación JEL: M10, M40

PALABRAS CLAVE

Buen Gobierno Corporativo, cumplimiento cooperativo en materia tributaria, *Manual de Buenas Prácticas Tributarias*, riesgo 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. Introducción

El ordenamiento tributario español no es ajeno a las técnicas de relación o cumplimiento cooperativo, que cuenta con fundamento en los artículos 103.1 y 105.a) de la Constitución (en adelante, CE). Pese a este anclaje constitucional y en nuestra opinión, la normativa española [Ley General Tributaria (en adelante, LGT), texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC) y Código Penal (en adelante, CP)] adolece de una falta de sistemática clara. Por ello, se hace necesaria una norma legal que sistematice los preceptos que lo regulan. Porque no podemos olvidar que, frente a lo que ocurre en los sistemas anglosajones, nosotros hemos de adoptar normas de seguimiento obligatorio, ya que son más acordes con nuestra tradición jurídica. Buen ejemplo de la experiencia internacional es el Código del Contribuyente Europeo (en adelante, CCE), propuesto por la comisión y cuyo contenido esencial ya está presente en la LGT.

La reforma operada en 2015 en esta última norma ha incorporado, precisamente, el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria

en su artículo 92.2, al reconocer que los contribuyentes pueden colaborar con la Administración tributaria «con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias».

Es cierto que estamos ante una regulación muy parca, pero puede ser un buen comienzo para que la reforma legal que proponemos desarrolle sus previsiones, partiendo de la experiencia internacional. El principio aludido debe ser predicable tanto de la Administración como de los obligados tributarios, de forma que su relación se base en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración. Ello requiere, por ambas partes, el ejercicio de unas buenas prácticas tributarias, consideradas el conjunto de principios, valores, normas y pautas que definen un buen comportamiento tributario.

Un elemento esencial para el establecimiento de la relación cooperativa –y de una buena práctica administrativa– es, por un lado, contar con normas de mejor calidad técnica y, por otro, disponer de una correcta interpretación y aplicación de las mismas. Únicamente de este modo se crea un marco de seguridad jurídica en la aplicación del sistema tributario. Estamos ante un principio universal que afecta a todos los ámbitos del Derecho y al que el ordenamiento jurídico español dota de este carácter en el artículo 9.3 de la CE.

La seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho Tributario, tanto por la condición de obligación legal del tributo (lo que convierte el ordenamiento tributario en un ordenamiento integrado por *obligaciones tasadas* de dar y que deben ser *previsibles* para el ciudadano) como por la producción, amplia e intensa, de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad.

Ello exige avanzar en tres planos diferentes. El primero, el de la producción normativa, donde la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y la Ley del Gobierno regulan un procedimiento de elaboración de los proyectos de ley que cumple con los mejores estándares internacionales en materia de buena regulación.

El segundo, la fijación de los criterios administrativos de interpretación, a través tanto de disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas en materia tributaria como con las contestaciones a consultas, que permiten la verificación de los hechos.

Y, el tercero, la calificación. Tal y como es bien conocido, las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado. Por tanto, la Administración puede calificarlos, pero según su naturaleza jurídica no económica. La interpretación económica, prohibida por nuestro ordenamiento, constituye una huida del derecho de

consecuencias arbitrarias e imprevisibles, contraria a las buenas prácticas tributarias.

La exigencia constitucional de seguridad jurídica impide la determinación de supuestos gravados por vía analógica o utilizándola como instrumento para combatir la elusión fiscal. Ello no siempre se logra, ya que, de vez en cuando, surgen aplicaciones concretas, incluso por vía judicial, de normas tributarias, donde, implícita o explícitamente, se acude a la analogía para someter a tributación determinados supuestos de hecho, actos o negocios. Sin duda, un ejemplo relevante de mala práctica tributaria. Ahora bien, no vemos objeción alguna en utilizar la analogía para extender normas de carácter procedimental, especialmente cuando se hace para defender principios constitucionales y, especialmente, el de seguridad jurídica.

En otro orden de cosas, la implantación de un modelo de relación cooperativa exige importantes modificaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, del procedimiento inspector. Dichos cambios deben ir dirigidos a sustituir, para los obligados tributarios que accedan a la relación cooperativa, el actual modelo de procedimiento inquisitivo por otro preventivo y de discusión jurídica. Para ello es necesario que sean absolutamente transparentes e implanten sistemas eficaces de gestión del riesgo fiscal. Sistemas que, por otra parte, deberían ser validados por la Administración tributaria.

Partiendo de estos mimbres, las inspecciones a posteriori pueden sustituirse por una monitorización de los obligados atendiendo a su perfil de riesgo. Esto permitiría, a la Administración, liberar recursos para realizar actuaciones preventivas que, basadas en el conocimiento de los hechos, se centren en la discusión jurídica, al ofrecer su parecer sobre el tratamiento fiscal de las operaciones que realizar por los obligados.

Al tiempo, es necesario también introducir mecanismos alternativos de resolución de conflictos en vía de inspección, pensados para aquellos supuestos en los que no sea posible conciliar posturas y llegar a acuerdos. A título de ejemplo, pueden citarse las iniciativas, ya existentes en derecho comparado, que prevén la intervención de un órgano distinto del actuante y cuando así lo solicite el obligado tributario, siempre que se plantee un problema de interpretación jurídica.

Por último y en materia de revisión, de un lado, resulta habitual la existencia de disparidad de criterios administrativos. De aquí que sea preciso establecer, a nivel normativo, criterios claros en este sentido y en la línea iniciada con la reforma de la LGT en 2015. También sería procedente incorporar, a la vía económico-administrativa, una fórmula similar a la transacción prevista en el artículo 77 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

También es preciso poner de manifiesto que la Agencia Estatal de Administración tributaria (en adelante, AEAT) ha creado cauces específicos de comunicación con determinados asesores fiscales en los llamados foros de grandes empresas y de entidades representativas de la asesoría fiscal, así como con el Código de buenas prácticas tributarias (en adelante, CBPT).

2. El cambio en la conducta del contribuyente: el *Manual de Buenas Prácticas Tributarias*

2.1. La normativa mercantil y penal

En 2015, han entrado en vigor reformas legales que colocan a España en la vanguardia del Buen Gobierno de las empresas, y el mantenimiento de una práctica fiscal correcta constituye, sin lugar a dudas, parte del mismo. Esto permite a la Administración tributaria mantener una relación más fluida con ellas, basada en la confianza y en la cooperación.

La primera de estas reformas es la del TRLSC. La misma ha incluido, como gran novedad, la inclusión del riesgo fiscal como un componente más del sistema de gestión del riesgo en las sociedades cotizadas. Así, se incrementa la responsabilidad tributaria de los miembros del Consejo de Administración, que no podrán, en ningún caso, alegar su ignorancia en esta materia. Por tanto, no solo se les atribuye, como facultad, la supervisión de riesgos fiscales y la aprobación de operaciones con gran trascendencia tributaria, sino que constituye un deber, propio y de vigilancia, sobre los gestores de la entidad. En definitiva, son la última instancia a la que corresponde el diseño de la estrategia fiscal y son sus autores ideales o intelectuales.

Por tanto, aceptar un cargo en un Consejo de Administración de una sociedad cotizada implica hacerse responsable de su Buen Gobierno fiscal y asumir las consecuencias –administrativas e, incluso, penales– en caso de incumplimiento.

También se establece, como facultad indelegable, la creación o la adquisición de participaciones en entidades constituidas en territorios calificados como paraísos fiscales. Dando un paso más, la norma pretende evitar, de forma indirecta, la práctica consistente en utilizar empresas, constituidas en estos territorios, para desviar parte de sus rentas, que, además, de beneficiarse de una baja tributación, quedan opacas al fisco.

Por otra parte, se crea una comisión de auditoría para las sociedades cotizadas. Dicha comisión ha de supervisar la eficacia de los sistemas de control de riesgos, incluyendo los tributarios. Asimismo, debe informar al Consejo de Administración, con carácter previo, respecto de aquellas opera-

ciones que supongan la creación o la toma de participación en sociedades domiciliadas en paraísos fiscales. El cumplimiento de este último deber impide, de nuevo, que los consejeros se escuden en la ignorancia o el desconocimiento en la adopción de estas decisiones, tan discutibles desde un punto de vista tributario.

Finalmente, el TRLSC impone, a las sociedades cotizadas, el deber de hacer público, anualmente, un informe de Gobierno Corporativo, con una explicación acerca de los sistemas de control de riesgo, incluido el fiscal.

Especial relevancia plantea la última reforma del CP, operada por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo. Entre otras novedades, ha venido a incidir en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas frente a determinados delitos, entre los que se encuentran los cometidos contra la Hacienda pública. No estamos hablando de una responsabilidad civil o civil subsidiaria, sino de una responsabilidad penal que es autónoma, complementaria e independiente de la de sus administradores y que puede añadirse a esta.

Ahora bien, la entidad queda exenta de responsabilidad si cuenta con un sistema de prevención, detección, vigilancia y control de riesgos penales (en terminología anglosajona, *compliance*).

Centrándonos en el ámbito tributario y de conformidad con la circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016, de 22 de enero, no resulta suficiente la *adquisición* de un modelo de detección y prevención de estos riesgos y que pueda haberse diseñado en abstracto, ni tampoco prescindir, en el tiempo, de su constante alimentación. La aplicación del sistema tributario a las particularidades de cada obligado exige un diseño e implementación singularizado, así como su permanente revisión para adaptarse a los cambios normativos o interpretativos que puedan producirse. Por ejemplo, y si tomamos como muestra la actual regulación del conflicto en la aplicación de la norma, el riesgo fiscal de que unos determinados esquemas operacionales puedan ser calificados como abusivos, con la consiguiente sancionabilidad administrativa y penal que pudiera derivarse, va a exigir el seguimiento de los criterios que hayan sido hechos públicos por la Administración. Por tanto, el modelo de *compliance* requiere un trabajo de constante seguimiento especializado en la materia.

Quizá, y en relación con otro tipo de ilícitos, resulta posible un diseño estandarizado de riesgos que permita la adopción de unos protocolos sujetos a menos necesidades de revisión continua, pero, desde luego, no cabe en materia tributaria y por su alto grado de dinamismo.

2.2. Recomendaciones de seguimiento voluntario

También encontramos, en nuestro país, recomendaciones de seguimiento voluntario y que dimanen de códigos y guías de buenas prácticas sujetos al principio de voluntariedad. Por un lado, dos documentos elaborados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores: el Código de Buen Gobierno y la *Guía para la elaboración del informe de gestión*. Ambos complementan la normativa mercantil en el ámbito del Buen Gobierno Corporativo, las buenas prácticas y la elaboración del informe de gestión.

Por otro, el CBPT de la AEAT perfecciona la normativa fiscal en la recíproca relación de cooperación entre esta última y el obligado tributario que lo suscriba. El 2 de noviembre de 2015 se produjo un hito muy relevante, como es la aprobación de un anexo al mismo y que pretende poner en conexión el CBPT con las nuevas obligaciones dimanantes del TRLSC.

2.3. La necesidad de contar con un Manual de Buenas Prácticas Tributarias

2.3.1. Contenido

Ahora bien y en nuestra opinión, el CBPT presenta un contenido excesivamente amplio, por lo que, además de adherirse a él, se hace necesario que los obligados tributarios lo desarrollen, a través de un *Manual de Buenas Prácticas Tributarias*, y con dos tipos de medidas.

De un lado, las de carácter más general, que podemos englobar en la denominación de *gestión del riesgo fiscal*. De otro, las que pueden evitar o minimizar el riesgo de contingencia en situaciones particulares, ya sea en relación con la aplicación del sistema tributario o con determinados tributos en especial.

Comenzando con las primeras, la AEAT se ha pronunciado, expresamente y a través del anexo al CBPT, acerca de los requisitos necesarios para contar con un buen sistema de gestión del riesgo fiscal. En concreto, considera que se cumple el CBPT –y el TRLSC– si las empresas mantienen un catálogo de conductas. Entre las más significativas se encuentran la fijación de su estrategia fiscal por el Consejo de Administración u órgano equivalente, carecer de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias o procurar la minoración de los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable.

Por otra parte, el anexo también profundiza en las buenas prácticas en materia de transparencia fiscal empresarial y aconseja que la empresa comu-

nique a la AEAT determinada información, como la presencia en paraísos fiscales y explicación de la misma, los esquemas de tributación internacional del grupo o cambios significativos en estructuras holdings y subholdings.

En cuanto al segundo tipo de medidas, el manual propuesto ha de desarrollar las buenas prácticas tributarias siguiendo el esquema de la LGT. Consiste en enunciar el contenido de los preceptos aplicables y las pautas de conducta que desarrollar por la empresa, tales como los criterios que seguir para la interpretación de las normas tributarias o ante posibles supuestos de sucesión, identificación tributaria de trabajadores, clientes y proveedores, aplazamiento y fraccionamiento en el pago de las deudas tributarias, etc.

El manual ha de detallar las obligaciones tributarias básicas más importantes que debe cumplir la empresa para no incurrir en riesgos fiscales en cada uno de los tributos que le afectan y establecer pautas de conducta. También los sujetos obligados que deben velar por lo preceptuado en el mismo y, de forma especial, el órgano de administración.

2.3.2. Definiciones

Un manual de este tipo debe partir de las siguientes definiciones:

2.3.2.1. Cumplimiento cooperativo en materia tributaria

El cumplimiento cooperativo en materia tributaria (en adelante, cumplimiento) es una relación entre la empresa y la Administración tributaria, basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración. Tiene, como presupuesto básico, el que la empresa mantenga unas buenas prácticas tributarias, según se definen a continuación.

2.3.2.2. Sujetos obligados al cumplimiento

Los sujetos obligados al cumplimiento son la propia empresa y todos sus integrantes, que deben velar por lo preceptuado en el manual.

2.3.2.2.1. El Consejo de Administración

Tal y como hemos ya expuesto, es un estándar ya generalizado, en el mundo del cumplimiento, que el Consejo de Administración asuma, directamente, un compromiso activo en relación con sus objetivos. En caso de que la empresa cuente con un órgano equivalente de gobierno (administrador

único, administradores solidarios o mancomunados, patronato, Consejo Rector, etc.), las referencias al Consejo del manual han de entenderse efectuadas al primero.

En este sentido, son indicadores de evaluación del cumplimiento por parte del órgano de administración los siguientes:

- a) Fija la estrategia fiscal de la empresa y aprueba las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal. En definitiva, es el órgano que, formalmente, apruebe la política de cumplimiento.
- b) Tanto los miembros del Consejo como los directivos de la empresa asumen la responsabilidad de asegurar que el compromiso de cumplimiento está encaminado a su efectividad.
- c) Vela porque, desde la Dirección de la empresa, se transmita a todos sus empleados y de forma consistente un mensaje claro de que la misma cumple con sus obligaciones tributarias.
- d) Comunica dicho compromiso ampliamente, en declaraciones, claras y convincentes, apoyadas por actuaciones coherentes.
- e) Se compromete a suscribir con la AEAT el CBPT, en el momento en que resulte procedente, manteniendo la aplicación del manual.
- f) Nombra al «responsable de buenas prácticas tributarias» y controla su actividad.

2.3.2.2.2. Cargos directivos

Los cargos directivos y mandos intermedios de la empresa han de comprometerse a:

- a) Cumplir, personalmente, con el contenido del manual.
- b) Identificar y comunicar los riesgos que pudieran derivar de sus operaciones.
- c) Fomentar las actividades de orientación y supervisión de los empleados para promover una cultura de cumplimiento.
- d) Cooperar con el «responsable de buenas prácticas tributarias», apoyándole en la realización de sus funciones y animando a los empleados a seguir también dicha cooperación.
- e) Asegurar, con la ayuda del «responsable de buenas prácticas tributarias», la implantación de medidas correctivas, aprobadas por el Consejo de Administración, relativas a sus ámbitos de responsabilidad.
- f) Supervisar todos los acuerdos de externalización (clientes, proveedores, etc.) que puedan afectar a las obligaciones en materia de cumplimiento.

- g) Participar, activamente, en la gestión del sistema de cumplimiento, cuando el «responsable de buenas prácticas tributarias» o el Consejo de Administración requieran de su colaboración.

2.3.2.2.3. Empleados

Todos los empleados, sean o no cargos directivos, deben, en materia de cumplimiento:

- a) Observar las obligaciones de la organización que son relevantes a su posición y actividades que realizar.
- b) Participar en las actividades formativas desarrolladas por la empresa.
- c) Informar al «responsable de buenas prácticas tributarias» sobre incumplimientos, preocupaciones, cuestiones, dudas o fallos del sistema de cumplimiento, ya sea de modo directo o a través del canal de denuncias.

2.3.2.3. Las buenas prácticas tributarias

Las buenas prácticas tributarias son el conjunto de principios, valores, normas y pautas, que definen un buen comportamiento de la empresa respecto a sus obligaciones tributarias. Están encaminadas a generar relaciones de confianza, transparencia y seguridad jurídica, tanto en el interior de la organización como respecto a los grupos de interés externos y la sociedad en su conjunto.

En definitiva, es una forma de actuación de acuerdo con los parámetros y estándares de la empresa y su sector de actividad. Estos pueden ser de sentido positivo (hacer) o negativo (omitir hacer).

2.3.2.4. «Responsable de buenas prácticas tributarias»

El «responsable de buenas prácticas tributarias» es la persona que asume, en la empresa, las tareas de vigilancia y control de las buenas prácticas, tanto de la gestión general del riesgo fiscal como de sus aspectos concretos y particulares. En suma, supervisa la aplicación del manual. Sus características esenciales son las siguientes:

- a) Es un órgano unipersonal. Su nombramiento corresponde al Consejo de Administración y reporta al mismo, periódicamente, sobre su actividad. Esta persona ha de ocupar un cargo dentro de la estructura de la empresa y puede coincidir con el director financiero.

- b) Asume, exclusiva y directamente, las funciones de gestión del modelo de cumplimiento que le son inherentes. En concreto, las de supervisión de su funcionamiento, así como las derivadas de sus poderes de iniciativa y control.
- c) Concretamente, estas funciones de gestión consistirán, como mínimo (cabe resaltar que puede realizar cualesquiera otras dentro de los límites de los poderes conferidos), en la realización de las siguientes tareas:
- El cumplimiento de las obligaciones previstas para él en el manual.
 - Integrar las obligaciones de cumplimiento en políticas, procedimientos y procesos viables, así como en los ya existentes.
 - Implicarse, asesorar e informar en la toma de decisiones que tengan que ver con la organización interna de la empresa, que sean susceptibles de afectar al funcionamiento y cumplimiento del manual.
 - Verificar que los procedimientos y protocolos definidos en el manual son los adecuados para prevenir los riesgos tributarios.
 - Entrevistar a los empleados y realizar inspecciones en los departamentos de la empresa, con el fin de verificar el cumplimiento del contenido del manual; así como realizar toda la labor de investigación oportuna para evitar su incumplimiento.
 - Controlar que el funcionamiento del modelo se ajusta a las actividades de quienes están sujetos a sus previsiones. Es decir, todos los que están sometidos a la autoridad de los representantes legales de la empresa, autorizados para tomar decisiones en su nombre, u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.
 - Fomentar y transmitir la cultura de cumplimiento, a través de información y formación a directivos y trabajadores. Debe comprometerse a transmitir esa cultura, suministrando, a cada directivo, empleado o trabajador, la información y formación que requieran para facilitar la labor de prevención de riesgos fiscales.
 - Facilitar y hacer accesible también a todos los trabajadores, la información sobre la propia existencia de su figura, así como sus funciones, misión, competencias, poderes y la obligación de colaborar con él y de cumplir con los requerimientos que el manual impone. Promoverá la inclusión de las responsabilidades de cumplimiento en las descripciones de los puestos de trabajo, en los procesos de gestión del desempeño de la actividad por parte de los empleados y les proporcionará acceso a los recursos de los procedimientos y referencias en esta materia.

- Proponer, al Consejo de Administración, la implantación de nuevas medidas o actuaciones que mejoren o posibiliten la suficiencia del manual.
- Gestionar la necesidad de revisar y actualizar el manual, para delimitar e informar, al Consejo de Administración, sobre actividades que pudieran ser susceptibles de requerir cambios por constituir un riesgo fiscal, así como su necesaria actualización ante cambios normativos.

Para la plasmación práctica de esta función, actualizando y revisando, al menos de forma anual, el manual, el «responsable de buenas prácticas tributarias» debe actuar asesorado por un tercero externo, que será, en todo caso, un jurista o un despacho de abogados con quien se ha de suscribir el correspondiente contrato de prestación de servicios.

2.3.2.5. Canal de denuncias

El canal de denuncias es un mecanismo de comunicación interno para el conocimiento e información de los incumplimientos del manual, con el objeto de su evitación, subsanación y sanción.

2.3.2.6. Medidas correctivas

Una medida correctiva es toda aquella que debe tomar el Consejo de Administración para eliminar la causa de un incumplimiento en materia tributaria y evitar que vuelva a ocurrir.

3. A modo de conclusión

En este trabajo hemos intentado exponer el alcance del principio del cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Mimbres existen ya en nuestro ordenamiento, pero, como ya adelantábamos, es necesario una norma, con rango legal, que sistematice los preceptos aplicables. La práctica mayoría de las directrices internacionales, comenzando con el CCE, están ya presentes en el mismo. Por tanto, solo falta este empuje legislativo y que tanto la Administración como los obligados tributarios las pongan en práctica. Mucho nos va en ello.

Referencias bibliográficas

- 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*, n.º 221-222.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2002) «Resolución extrajudicial de conflictos tributarios», *Quincena Fiscal*, n.º 3.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M. (2002) «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal*, n.º 14.
- GARCÍA NOVOA, C. (2002) «Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el Derecho español», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 59.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2017) *Tratado práctico de Derecho Tributario General Español (una visión sistemática de la Ley General Tributaria)*, Tirant Lo Blanch, Valencia.
- ROZAS VALDES, J. A. (2015) «El derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas», *Documento Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 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*, n.º 77.