

La adhesión a Códigos de buenas prácticas tributarias y sus implicaciones jurídicas

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

Los Códigos de buenas prácticas tributarias, en particular, el de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios¹ han ocupado parte del debate reciente entre los asesores fiscales, existiendo discrepancias sobre la pertinencia o no de una adhesión institucional, por las consecuencias que ello pudiera tener para la asociación, los asociados y quienes a ellos recurren a la hora de requerir sus servicios. Tanto promotores como detractores de dicha adhesión han dado fundadas razones para justificar su posición. En estas circunstancias, quizás sea útil dedicar unas páginas a esta espinosa cuestión para contribuir a un mejor entendimiento futuro.

Desde luego, la figura de la que aquí tratamos escapa al concepto tradicional código al que los abogados están habituados (como conjunto de normas legales sistemáticas que regulan unitariamente una materia determinada), para adentrarse en otro cuyos perfiles son más difusos (conjunto de reglas o preceptos sobre cualquier materia)². Se aparta, en consecuencia, de la idea de recopilación legislativa y se sacrifica la sistemática. A cambio, se alcanza mayor flexibilidad a la hora de perfilar ciertas «reglas», que aparentemente pueden referirse a puntos (¿inocuos?) relativos a las «prácticas» o «conductas» (a sabiendas de que puede ir por consenso procediéndose a la inclusión en el Código de nuevas materias).

Inmediatamente a muchos se les suscitan dudas sobre la naturaleza de las disposiciones contenidas en estos códigos. ¿Con ello se afecta a la creación o a la interpretación jurídico-tributaria? Aunque, de entrada, suene paradójico: ¿se crea «derecho blando» para una mejor aplicación del «derecho duro» vigente?

Quizás, cuando la legislación no da respuestas adecuadas, cuando su modificación es lenta o parece políticamente difícil que se acepte la exigencia de amoldarse a determinados cambios, surge la autorregulación como alternativa, ya que, a veces, los facilita, contribuyendo a rebajar o endurecer estándares normativos, según se mire. En muchas ocasiones, al generalizarse la utilización de los códigos

¹ La Agencia Estatal de Administración Tributaria ofrece información, extractada en este comentario, sobre dicho Código en el enlace https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/

Código_de_Buenas_Practicas_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml [consultado el 11 de diciembre de 2019]

² Ambas acepciones las contempla la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.3 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [consultado el 11 de diciembre de 2019].

y extenderse posteriormente la práctica de carácter voluntario, el terreno está abonado para dar el paso firme legislativo y convertirla en obligatoria, una vez ganada la aceptación social.

Sin embargo, no debe olvidarse que, en su origen, la autorregulación es una exigencia auto-impuesta, un compromiso que uno mismo regula a la medida de sus necesidades y está dispuesto a adquirir. De hecho, ya en la década de los 90 florecieron los códigos de conducta en el panorama internacional. Con el paso del tiempo, su importancia ha ido creciendo paulatinamente a medida que instituciones de todo tipo han querido poner en valor públicamente sus pautas de comportamiento, con la convicción de que, incluso a largo plazo, les reportaría algún tipo de beneficio, ya sea en términos de posicionamiento social, como puramente económico.

De esta forma, son varias las razones alegadas para que el mismo Congreso de los Diputados haya aprobado en 2019 un Código de conducta³. Puede servir este documento para lograr mayor transparencia, recuperar la confianza ciudadana, reforzar el buen nombre de la institución, generar mayor seguridad... Pero, lo cierto es que el Reglamento ya preveía los deberes de los diputados. Entonces, ¿cuál es su propósito de la adopción del Código de conducta?

En estos tiempos de «exhibicionismo» tecnológico parece otorgarse por gran parte de la ciudadanía un valor preponderante a la imagen social (tanto personal como institucional) que se proyecta *ad extra*. Éste es uno de los argumentos frecuentemente empleados para la adopción de Códigos, fácilmente contrastable. La Administración tributaria, con la oferta de este código, podría legítimamente pretender un efecto de este estilo, aumentar su reputación, aunque curiosamente no se aplique sólo a sus funcionarios –en los que sí se hace especial hincapié en los trabajos de la OCDE⁴–.

Por su parte, la AEDAF, concienciada de la importante función social que desempeñan sus miembros, dispone, desde 2003, de su propio Código Ético de Buena Práctica Profesional⁵, aplicable al comportamiento profesional en las diferentes áreas en las que se desenvuelven los asesores. Éste también le aporta el mencionado valor añadido en su reputación, mientras que la suscripción del anteriormente citado podría hacer desconfiar a los obligados tributarios de las notas fundamentales de independencia y confidencialidad.

Hoy en día, es obvio que los códigos de conducta muestran la capacidad de las entidades para «regularse a sí mismas a partir de la normativa establecida» y sirven para «adecuar la aplicación» de las normas a las características de los distintos sectores de actividad, como se dice que sucede en el caso del Reglamento General de Protección de Datos. En tal ámbito, se reconoce, a modo de incentivos para su admisión, que tales códigos pueden servir de «elemento para demostrar» el cumplimiento de las obligaciones o para «aportar garantías» suficientes... Se tendrán en cuenta en la «determinación de sanciones»⁶.

³ «El Capítulo Tercero del Título I del Reglamento del Congreso de los Diputados (artículos 15 a 19) recoge los deberes de los Diputados. Estos preceptos han servido de pauta de comportamiento de los Parlamentarios desde su entrada en vigor. Sin embargo, con la finalidad de atender las nuevas exigencias derivadas de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías y de las demandas de los ciudadanos en materia de transparencia, la Mesa del Congreso de los Diputados ha querido desarrollar esta regulación». Acuerdo de la Mesa del Congreso de los Diputados, de 28 de febrero de 2019, por el que se aprueba el Código de Conducta de los Señores Diputados (BOE, 2 de abril de 2019) Disponible en el siguiente enlace: http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/Norm/NormRes/28022019_CodConducta [consultado el 11 de diciembre de 2019]

⁴ HUISKERS-STOOP, E.; GRIBNAU, H.: «Cooperative compliance and the Dutch horizontal monitoring model», *Journal of Tax Administration*, Vol.5, No. 1, 2019, p. 66 y ss. Estos autores ahondan en el concepto de relación cooperativa y su evolución. Además, lo ponen en relación con el grado de discrecionalidad de que gozan las Administraciones tributarias y los recursos humanos con que cuentan, según los países, señalando la tendencia a la des-juridificación. Abordan tangencialmente el supuesto de la «relación indirecta» a través de intermediarios fiscales con pequeños y medianos contribuyentes, refiriéndose al trabajo de HERRIGERS, B.: «Cooperative compliances: Small and medium sized entities», RUSSO, R. (ed.): *Tax Assurance*, Kluwer, Deventer, 2015.

⁵ En él se dice expresamente lo que sigue: «Este Código recoge de forma explícita principios y prácticas que constituyen la norma general del comportamiento profesional de los Asesores Fiscales, y en él no es necesario que queden recogidas aquellas cuestiones que pueden resultar palmarias, como puede ser la estricta observancia de la legislación, u otras prácticas consustanciales a las normas de convivencia de nuestras sociedades modernas».

⁶ En la página web de la Agencia Española de Protección de Datos se encuentra explicados los efectos e incentivos de esta herramienta <https://www.aepd.es/reglamento/cumplimiento/codigos-de-conducta.html> [consultado el 11 de diciembre de 2019]

No obstante, determinar el alcance del desarrollo normativo «a partir de» puede ser peliagudo: si se reitera la norma legal, es redundante; y si se extiende, puede extra-limitarse (el delicado trabajo de comprobar cada uno de los aspectos cubiertos por el Código en cuestión excede del objetivo de esta reflexión, pero habría que detenerse a analizar cuidadosamente cada detalle). La utilización de un código para concretar la aplicación de la norma conforme a los rasgos propios de la actividad puede tener sentido. Más llamativo es que pueda valorarse como elemento de prueba o garantía, e incluso servir de criterio de ajuste en las sanciones. Es crítico si verdaderamente «al tener a su disposición un mecanismo para actuar con la seguridad jurídica que exige un sistema tributario moderno» se produce una «reducción significativa del riesgo fiscal», como manifiesta la Agencia Tributaria. ¿Es la versión actual del Código ese mecanismo? ¿Genera más seguridad jurídica?

Teniendo clara la finalidad y posible utilidad de los códigos, centrémonos ahora en la cuestión nada desdeñable de su autoría. Ésta puede ser propia, compartida o ajena, en todo o en parte. Y cuando se produce la adhesión a un código elaborado o finalmente propuesto por un tercero, ¿tiene acaso implicaciones similares a las de un contrato por adhesión? Parece evidente que la adhesión al código conlleva que se vuelva vinculante⁷. La inicial voluntariedad al decidir adherirse, se convierte en obligatoriedad tras la adhesión. Ahora bien, esto debe matizarse en función del contexto, dependiendo de los actores; por ejemplo, en el ámbito internacional un código puede tener el valor de mero compromiso político⁸.

La duda, en el caso concreto, es si aquí se está proponiendo dar un paso más. Si la «adhesión» supone alterar la naturaleza «unilateral» de la declaración (cuyo incumplimiento podría tener efectos equiparables a los de una publicidad engañosa a consumidores), convirtiéndola en «paccionada», por reflejar un acuerdo de voluntades, tema especialmente sensible en materia tributaria. En todo caso, cualquier consentimiento habría de ser siempre informado. Sobre todo, cuando se deja en manos de una Comisión de Seguimiento el establecer «las prácticas de tratamiento en los supuestos de inobservancia de los compromisos del Código».

En muchas áreas, la autorregulación está siendo desplazada por el fenómeno de la corregulación, como forma de cálculo «posibilista» a la hora de propiciar avances normativos (o frenarlos estratégicamente). En el seno del Foro de diálogo entre la Agencia Tributaria y las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios se difunden «los criterios de la Agencia Tributaria en la aplicación de los tributos y el análisis de las modificaciones normativas y se promueve el papel de los profesionales tributarios como colaboradores sociales». En él se ha gestado el Código que nos ocupa, consistente en un conjunto de principios y compromisos, para «para mejorar el proceso de comunicación entre las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y la Agencia Tributaria». Se busca un efecto en cascada: «que incidan directamente en la generalización de buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes con el apoyo y aval de estas agrupaciones de expertos». Más allá de la bilateralidad y de la generación de derechos y obligaciones en paralelo un tanto asimétricas, hay un encuentro innegable de voluntades con la asunción en bloque que, además, se exterioriza con un logo identificador.

Así las cosas, es comprensible que el pasado viernes 8 de noviembre la Asamblea General celebrada en el XXXIII Congreso Nacional en Palma de Mallorca acordara no adherirse al Código de Buenas Prácticas Tributarias de Asociaciones y Colegios Profesionales que había aprobado el Foro de estas entidades.

En conclusión, si «las buenas prácticas tributarias son el conjunto de principios, valores, normas y pautas que definen un buen comportamiento de los intermediarios fiscales de los contribuyentes respecto a las obligaciones tributarias de estos últimos», y se quiere mejorar la comunicación en la forma (*on line*)

⁷ «Se podrán elaborar por las asociaciones y otros organismos representativos de categorías de responsables y encargados, para los que serán vinculantes una vez adheridos a los códigos de conducta». *Ibidem*.

⁸ En este sentido, el Código de conducta de las Naciones Unidas sobre la cooperación para luchar contra la evasión y el fraude fiscal internacional de 2009 promueve una mayor cooperación fiscal y «es un compromiso político, que no pretende afectar a los derechos y obligaciones de los Estados, ni a sus respectivas esferas de competencia» https://codigosdeconducta.com/portal/index.php?option=com_k2&view=item&id=255:el-código-de-buenas-prácticas-tributarias-de-la-agencia-estatal-de-administración-tributaria-y-el-código-de-conducta-de-las-naciones-unidas-sobre-la-cooperación-para-luchar-contr-la-evasión-y-el-fraude-fiscal-internacional&Itemid=146 [consultado el 11 de diciembre de 2019]

y en el fondo, a la vista de las sucesivas modificaciones normativas que han ido alterando el régimen jurídico del ejercicio de la profesión de asesor fiscal, especialmente en lo tocante a las obligaciones de información tributarias (entre otras, baste aludir a la Ley de Sociedades de Capital, la UNE 19602 o la Directiva 2018/822/UE DAC6), bien cabría plantearse la conveniencia de actualizar primero el Código de Buena Práctica Profesional de la AEDAF. El Código aprobado por el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales podría tomarse en consideración como propuesta revisable a la que incorporar sucesivamente mejoras y lograr una equilibrada asunción de compromisos por las distintas partes en sus respectivos instrumentos, dentro de los márgenes que fije la legislación vigente en cada momento.