

**REFLEXIONES ACERCA DE LOS INCENTIVOS
PREVISTOS PARA LOS FUNCIONARIOS
PÚBLICOS CON FUNCIONES PROPIAS
DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS**

Índice

I. OBJETO DE ESTE DOCUMENTO	3
II. ALGUNAS REFLEXIONES ACERCA DE LOS INCENTIVOS CONTEMPLADOS PARA FUNCIONARIOS PÚBLICOS	4
1. La conveniencia de establecer incentivos para funcionarios públicos	4
2. Los criterios del denominado Baremo de Inspección.....	5
3. El coeficiente compuesto de efectividad y el “efecto anclaje”	6
4. La existencia de una “bolsa cerrada” y el modelo competitivo	8
5. El impacto de los incentivos en el comportamiento humano.....	9
6. La necesidad de impulsar un cambio de cultura en nuestra Administración tributaria.....	11
7. Hacia un nuevo modelo de incentivos	12
8. La necesidad de una mayor transparencia en los incentivos.....	14
III. CONCLUSIONES	15

I. OBJETO DE ESTE DOCUMENTO

Como consecuencia de un recurso contencioso-administrativo presentado por la Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, el Juzgado Central Contencioso-Administrativo nº 4, en su Sentencia número 137/2022, estimó el derecho de AEDAF a que le fuera facilitada la información sobre las normas reguladoras del “concepto de productividad” de los funcionarios que integran los “Cuerpos Superiores de Inspectores de Hacienda del Estado” y “Técnicos de Hacienda”, así como los criterios para la aplicación de estas normas.

El pasado día 22 de septiembre de 2022 la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en ejecución de este fallo, publicó en su página web la siguiente documentación:

1. Resolución de 27 de abril de 2018, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueba el baremo de distribución del complemento de productividad de los funcionarios que desempeñan puestos de trabajo con funciones propias de la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (en lo sucesivo, “la Resolución de 2018”).
2. Instrucción 1/2022, de 2 de marzo de 2022, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, para la distribución del complemento de productividad baremada en el ejercicio 2022 (en lo sucesivo, “la Instrucción 1/2022”).
3. Nota sobre criterios de distribución de la productividad baremada de Inspección, fechada el día 19 de septiembre de 2022 (en lo sucesivo, “la Nota sobre Productividad”).

Este documento tiene como objeto poner de manifiesto algunas reflexiones realizadas por AEDAF, acerca del sistema de incentivos regulado para los funcionarios públicos dedicados a tareas relativas a la Inspección de los Tributos, al hilo del contenido de la documentación facilitada por la AEAT.

Vale la pena mencionar que la AEAT no ha hecho públicos los incentivos otorgados a todos los funcionarios de la Hacienda Pública, tal y como se le requería. En particular, no se han hecho públicos los incentivos de los funcionarios adscritos a labores de gestión, recaudación e impuestos aduaneros y especiales.

II. ALGUNAS REFLEXIONES ACERCA DE LOS INCENTIVOS CONTEMPLADOS PARA FUNCIONARIOS PÚBLICOS

1. La conveniencia de establecer incentivos para funcionarios públicos

1. La AEAT, en la Nota sobre Productividad, empieza por hacer referencia a cierta normativa en la que se contempla la valoración de la productividad de los funcionarios públicos. En concreto, en la referida Nota se menciona el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, que prevé el derecho de los empleados públicos a participar en la consecución de los objetivos atribuidos a la unidad en la que prestan sus servicios, y a la percepción de retribuciones complementarias, tal y como se prevé en el artículo 24 del referido Estatuto. En particular, el citado precepto establece retribuciones complementarias en atención a, entre otros factores, al *“grado de interés, iniciativa o esfuerzo con que el funcionario desempeña su trabajo y el rendimiento o resultados obtenidos”*.

2. Queremos empezar por señalar que no dudamos de que los funcionarios, asignados a tareas de gestión, recaudación e inspección de los tributos, deban ser adecuadamente retribuidos en atención a su esfuerzo, rendimiento y resultados. Ahora bien, la regulación de tales incentivos debe poder conciliarse con el artículo 103.1 de nuestra Constitución, de acuerdo con el cual la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. En este sentido, los intereses generales no son sólo los de la Administración. En un Estado social y democrático de Derecho, los intereses generales deben quedar articulados a través de una acción mutua entre Estado y Sociedad, tal y como puntualizó el Tribunal Constitucional en su sentencia 18/1984, de 7 de febrero. Y, a este respecto, nuestros ciudadanos tienen derecho a ser tratados en sus asuntos públicos de forma imparcial y equitativa, como así además prevé el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y han venido reiterando nuestros Tribunales de Justicia.

3. Las retribuciones de nuestros funcionarios públicos deben, por tanto, quedar configuradas de modo tal que no inciten en modo alguno a comportamientos sesgados o arbitrarios, que no se compadezcan escrupulosamente con la aplicación del Derecho.

2. Los criterios del denominado Baremo de Inspección

1. La Nota de Productividad señala que el denominado “Baremo de Inspección”, que se rige por la Resolución de 2018, es el sistema que se emplea para *objetivar* la medición del trabajo de los equipos asignados a la inspección de los tributos.
2. La Resolución de 2018 establece diversos criterios para valorar la productividad, algunos de ellos con un componente de apreciación altamente subjetivo. El sistema de valoración es complejo, y resulta difícilmente comprensible, probablemente incluso para los propios funcionarios públicos afectados. En todo caso cabe destacar que, entre los parámetros considerados para valorar la efectividad y calidad de un determinado expediente de comprobación tributaria, se incluyen los siguientes:
 - a) Evaluación del cobro directo o potencial de los actos de liquidación que resulten de las comprobaciones finalizadas, así como de la conflictividad que derive de los resultados de las comprobaciones.
 - b) Generación en los obligados tributarios comprobados, o en su entorno económico, personal o societario, de mejoras de su comportamiento fiscal, manifestadas, bien en la presentación de regularizaciones extemporáneas voluntarias, bien en el incremento de los ingresos tributarios presentados en plazo.
 - c) Efectividad de las comprobaciones, en términos de importes regularizados efectivos, tales como minoración de devoluciones, bases imponibles negativas y compensaciones o créditos de impuesto a minorar en declaraciones propias o de terceros. Se parte, además, con carácter general de una “*efectividad de referencia*”, que será la deuda resultante de análogo tipo de actuaciones, en consideración al análisis de riesgos que corresponda a la actuación programada, así como a los antecedentes disponibles.
- 3.. En definitiva, resulta incontrovertible que, para valorar la efectividad de los expedientes de comprobación tributaria, se tiene en cuenta, al menos parcialmente, el importe de las deudas tributarias regularizadas, con independencia, además, de si las liquidaciones tributarias practicadas son o no anuladas, en última instancia, por parte de los tribunales económico-administrativos o de los de Justicia.
- 4.. En la “Nota sobre Productividad”, la AEAT intenta justificar la bondad de los incentivos económicos ligados a actuaciones desestimadas en última instancia por los tribunales arguyendo que *“sólo por este hecho no se podrá afirmar que los autores del acto administrativo, y menos aun los que redactaron la propuesta, merezcan reproche en su desempeño.”* Y prosigue señalando que *“lo contrario supondría que, en todos los casos controvertidos habría que dar la razón sistemáticamente al inspeccionado, aunque exista un supuesto de calificación errónea de hechos imponibles o una ingeniería financiera o una planificación fiscal agresiva, siempre realizados en perjuicio del conjunto de los ciudadanos”* (actuaciones que, en última instancia, podrían no haber sido realizadas en perjuicio de los ciudadanos, de acuerdo con el criterio último de nuestros

tribunales). AEDAF no alcanza a entender el razonamiento realizado en el referido documento, orientado a otorgar legitimidad a complementos de productividad satisfechos a funcionarios públicos cuyas actuaciones inspectoras no hayan quedado amparadas en Derecho, al que todos estamos igualmente sometidos. Resulta, además, especialmente grave, que de cara a determinar la productividad de los funcionarios se incluya el importe de las sanciones impuestas a los contribuyentes. Sanciones que en gran medida se imponen en la práctica sobre la base de argumentos estereotipados, lo que frecuentemente motiva su anulación por parte de nuestros tribunales.

En este sentido, debe observarse que, dentro del sector privado, resulta frecuente la inclusión de cláusulas de reducción (*malus*) y recuperación (*clawback*), en casos de malas praxis por parte de los empleados. Su regulación se encuentra regulada en el Código de Buen Gobierno de las sociedades cotizadas, y en la Ley de Sociedades de Capital. Estas cláusulas están enfocadas a puestos directivos o de alta responsabilidad y su objetivo es establecer mecanismos que eviten recompensar comportamientos a corto plazo que pueden no ser correctos o incluso abusivos, así como a incrementar la transparencia en las organizaciones.

5. Por otra parte, en la “Nota sobre Productividad”, también se indica que los “órganos técnicos centrales del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria se encargarán de que los criterios jurídicos utilizados por el personal de la Inspección en las regularizaciones finalmente acordadas, se atengan con rigor a la normativa tributaria vigente, así como a la interpretación que se desprenda de la doctrina administrativa y jurisprudencial.” Nos sorprende ciertamente esta afirmación dado que, de acuerdo con nuestra experiencia, en la inmensa mayoría de los casos las actas extendidas a los obligados tributarios no son atemperadas por los órganos técnicos centrales de la Inspección Financiera y Tributaria.

3. El coeficiente compuesto de efectividad y el “efecto anclaje”

1. Merece una especial mención el denominado “*coeficiente compuesto de efectividad*” que, según la Resolución de 2018, medirá el resultado directo de las correspondientes comprobaciones tributarias, “*incluyendo dentro del término efectividad los importes resultantes de la regularización tributaria practicada, una ponderación positiva del descubrimiento de bases imponibles ocultas, y el importe de las mejoras efectivas en el comportamiento fiscal voluntario o inducido tanto del obligado tributario como de su entorno inmediato. La suma de los anteriores importes se dividirá entre la efectividad de referencia que se establezca para el expediente en función del programa, el alcance y la cifra de ventas de cada obligado tributario.*”
2. La AEAT pues, empieza por determinar una “efectividad de referencia” por cada obligado tributario, o cantidad que, a priori, debería ser regularizada en cada obligado tributario, y ello sobre la base del programa, alcance y cifra de ventas del obligado tributario correspondiente. Es decir, parece que, cuanto más grande sea la empresa y mayor su cifra de negocios, mayor será la “efectividad de referencia” y la presunción de incumplimiento o de fraude que se cierne sobre ella.

3. En la Instrucción 1/2022 se concreta cómo se calcula el “coeficiente compuesto de efectividad” relativo al cobro directo de los actos de liquidación. A tal efecto, se incluirá en el numerador el resultado global del expediente, calculado directamente a partir de las propuestas de regularización y de sanción, más el incremento de los ingresos tributarios observados presentados voluntariamente a raíz de la regularización, más el importe de las autoliquidaciones extemporáneas complementarias que tengan relación con la actuación inspectora, presentadas por el obligado tributario u otros obligados tributarios del entorno económico, personal o societario del inspeccionado. En el denominador de la fracción se incluirá el importe de la “efectividad de referencia” que corresponda al expediente. Una vez calculado el resultado de esta fracción, se le restará la unidad, y a la diferencia (denominada “X” en la Instrucción 1/2022, y que a efectos aclaratorios denominaremos nosotros como “Incremento respecto de la efectividad de referencia”) se le aplicarán los coeficientes de la siguiente tabla progresiva, para determinar el resultado del “coeficiente compuesto de efectividad” aplicable al expediente:

X	X<0	0≤X<1	1≤X<3	3≤X<10	X≥10
Coeficiente efectividad	0	X	X ^{1/2}	0,3+ X ^{1/3}	0,7+ X ^{1/4}

4. En definitiva, para calcular el “coeficiente compuesto de efectividad”, que constituirá uno de los elementos a valorar de cara a determinar el complemento de productividad de cada funcionario, se partirá del importe representativo de la “efectividad de referencia” (importe a regularizar, a priori, en cada obligado tributario). Si el “Incremento respecto de la efectividad de referencia” es menor que cero, querrá decir que el actuario habrá regularizado una cantidad inferior al importe “de referencia”. En tal caso, el “coeficiente compuesto de efectividad” será 0. Sólo si el importe a regularizar resultase ser superior al de la “efectividad de referencia”, existirá un incremento positivo y, por tanto, el “coeficiente compuesto de efectividad” será también positivo. En tal caso, de acuerdo con una escala de valoración progresiva, se valorará positivamente esta actuación, a la hora de fijar el complemento de productividad correspondiente.
5. En definitiva, con independencia de que el comportamiento del obligado tributario haya sido más o menos conforme a Derecho, verá iniciado su procedimiento de comprobación tributaria con una importante carga a sus espaldas: demostrar a los actuarios de Hacienda que la presunción de fraude que se asume como punto de partida, sobre la base de hipótesis que desconoce y que no puede llegar a conocer, resulta injustificada. Y, por su parte, el funcionario público, al iniciar el pertinente procedimiento, lo hará con la presión de regularizar al menos una cantidad igual a la inicialmente fijada, y de exceder las expectativas de esta cantidad en la medida de lo posible a los efectos de aumentar el “coeficiente de efectividad”, que juzgará su actuación e influirá parcialmente en la retribución por productividad a percibir.

6. En este sentido, cabe señalar que los psicólogos expertos en el comportamiento humano han venido demostrando que la fijación de un “ancla”, o cantidad previamente establecida, condiciona enormemente el comportamiento, aun cuando la cifra definida como ancla resulte ser aleatoria o totalmente infundada. Como apunta el Premio Nobel de Economía Daniel Kahneman en sus numerosas publicaciones y, en particular, en su famoso libro *“Pensar deprisa, pensar despacio”*, no sabemos hasta qué punto el ancla fijada *“guía y condiciona nuestro pensamiento, puesto que no podemos imaginar cómo habríamos pensado si el ancla hubiera sido diferente (o hubiera estado ausente)”*.

En este caso, además, el ancla actúa como un suelo que necesariamente debe superarse si lo que se pretende es que las actuaciones inspectoras puntúen lo más favorablemente posible, a la hora de obtener el complemento de productividad. El *“efecto anclaje”*, en este caso, aumenta claramente el riesgo de que las actuaciones inspectoras se acaben materializando en *“profecías autocumplidas”*. Es decir, que las predicciones realizadas inicialmente (en este caso, el coeficiente de referencia predeterminado) se acaben convirtiendo en realidad, por muy injustificadas que pudieran ser tales predicciones, máxime cuando la cuantía de las sanciones computa a estos efectos.

4. La existencia de una “bolsa cerrada” y el modelo competitivo

1. En la Nota sobre Productividad se aclara que las consignaciones presupuestarias en concepto de retribución del complemento de productividad (o “Baremo de Inspección”) son una “bolsa cerrada”, es decir, su importe es fijado al comienzo de cada ejercicio, y no se puede exceder de la cantidad consignada.

En concreto, en la referida Nota se manifiesta lo siguiente:

“(…) como quiera que el Baremo determina un primer reparto entre Dependencias Inspectoras y, solo en segundo lugar, un reparto entre equipos y unidades de inspección, la forma en que cada Dependencia cumpla con los objetivos que le han sido asignados determinará la participación de los funcionarios de esa dependencia en la bolsa global. Ello significa que es perfectamente posible que la percepción económica que corresponda a un funcionario concreto en un año resulte inferior a la obtenida en el año anterior, aunque haya realizado muchas más inspecciones y éstas hayan producido regularizaciones más importantes, dado que dichas percepciones no son solo función del desempeño que realice dicho funcionario en su equipo en ese año, sino que también son función del desempeño que realicen el resto de los funcionarios de su misma Dependencia y de la posición relativa de su Dependencia entre el resto de las Dependencias Inspectoras de toda España. El reparto de productividad Baremada es, pues, competitivo y de suma cero, de forma que la cantidad que cobre de más un funcionario la dejará necesariamente de cobrar otro.” En definitiva, el reparto del incentivo de productividad se realiza a partir de un *“sistema análogo a una campana de Gauss en el que los funcionarios con sobrecumplimiento perciben*

una cantidad mayor, pero no significativamente mayor, que los funcionarios que se encuentran dentro de la campana con cumplimientos normales.”

2. En relación con este modelo de reparto del Baremo de Inspección, cabe realizar las siguientes consideraciones:
 - a) El importe en concepto de productividad es una cantidad fija (“bolsa cerrada”), que se repartirá siempre entre los funcionarios públicos, con independencia de que, con carácter general, sus liquidaciones hayan estado mejor o peor fundadas en Derecho. Es decir, en cualquier caso siempre existirán ganadores (aquellos que reciban una mayor retribución por complemento de productividad) y perdedores (aquellos que reciban una inferior). Una situación que difícilmente podría producirse en el sector privado, en el que los incentivos por productividad no se devengan a partir de meros resultados provisionales. Prácticamente siempre se satisfacen tales incentivos partiendo de los resultados realmente obtenidos, tanto por la empresa en su conjunto, como por los propios trabajadores de manera individual, a pesar de que no es infrecuente que haya ejercicios en los que la cantidad reportada es inferior a la presupuestada, al no haberse cumplido los criterios de asignación.
 - b) El reparto de la “bolsa cerrada” asignada a incentivos por productividad se efectúa a partir de un modelo competitivo entre los funcionarios públicos, con *campana de Gauss*, de forma que algunas funcionarios podrán recibir una buena parte del Baremo de Inspección previsto, y otros recibirán muy poco o no recibirán nada. En este sentido, debe observarse que un modelo competitivo basado en una campana de Gauss constituye un modelo de incentivación muy agresivo, que suele utilizarse dentro del sector privado en entornos altamente competitivos.

5. El impacto de los incentivos en el comportamiento humano

1. En la Nota sobre Productividad se indica que *“del cálculo de la proporción que supone el coeficiente compuesto de efectividad sobre el total de retribución de cada actuario, y solo a título ilustrativo, resulta que, considerando valores promedios, tanto de retribución, como de participación en productividad baremada, se puede estimar que, de cada 100 € de retribución global de un funcionario, apenas 1,4€ dependen de los resultados cuantitativos de su actividad inspectora, incluyendo los efectos inducidos que esta tenga”*. Así, parece sugerir la AEAT que, dado que el impacto que puede derivarse de la aplicación del coeficiente compuesto de efectividad es reducido, no debería tener un impacto en el comportamiento de los funcionarios públicos afectados.
2. A este respecto, cabe realizar los siguientes comentarios:
 - a) En primer lugar, no entendemos cómo la retribución anual de un funcionario asignado a tareas de inspección puede ascender, de media, a un 1,4% de su retribución total. De acuerdo con los Presupuestos Generales del Estado

asignados al Ministerio de Hacienda y Función Pública para el año 2022¹, la cantidad asignada a “incentivos al rendimiento (productividad y gratificaciones)” asciende a 82,8 millones de euros, mientras que el importe asignado a retribuciones básicas a funcionarios y altos cargos asciende a 700 millones de euros. De acuerdo con estas cifras, los incentivos al rendimiento representarían un 10,57% de la retribución total. Nos preguntamos si, a efectos de realizar los cálculos para determinar la media de retribución, la AEAT se limita a incluir los incentivos propios derivado de la actividad individual del funcionario, o si incluye también los incentivos a repartir entre las unidades y dependencias inspectoras y las oficinas nacionales de inspección, tal y como se prevé en la Resolución de 2018.

- b) Por otra parte, un dato medio de los incentivos por productividad pagados es poco indicativo, si no se complementa con el dato de la dispersión que puede suponer el complemento por productividad para cada funcionario. Es decir, para algunos funcionarios, el complemento por productividad puede resultar ser sustancialmente superior a la media, y sustancialmente inferior, en función de su desempeño. Tal dato daría una mucho mejor medida de lo que realmente está en juego.
- c) Sugerir que los incentivos por productividad no pueden sesgar el comportamiento de los actuarios públicos hacia la incoación de actas por motivos recaudatorios es, o bien desconocer el impacto de los incentivos en el comportamiento humano, o bien simular desconocerlo. Un modelo altamente competitivo, con campana de Gauss, en el que puede existir una elevada dispersión en el importe de las retribuciones variables satisfechas a cada funcionario, combinado con un coeficiente de referencia o cantidad a regularizar a priori en cada obligado tributario, puede llegar a sesgar significativamente el comportamiento de los actuarios públicos hacia actuaciones con una finalidad esencialmente recaudatoria, con independencia de la mayor o menor adecuación a Derecho de tales actuaciones. Se juntan, en este caso, tres posibles riesgos: (i) el posible sesgo derivado del “efecto anclaje”, (ii) el sesgo de “aversión a la pérdida²” o “pérdida del statu quo” (por dejar de percibir una cantidad en concepto de retribución variable percibida en años anteriores) y (iii) el “deseo de reconocimiento o aprobación social” dentro de una organización (al que suele incitar especialmente un modelo competitivo). Pequeños incentivos pueden sesgar de forma muy significativa el comportamiento humano, de forma consciente o inconsciente, y así lo han venido demostrando diversos

¹ Disponible en el siguiente enlace:

https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2022Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/2/1/3/6/2/N_22_A_V_1_103_2_1_415_1_1302_2_2_1.PDF

² Tal y como afirma el Premio Nobel de Economía Richard Thaler en su libro “*Un pequeño empujón*”, “en términos generales, es dos veces mayor la desgracia de perder algo que la alegría de ganar eso mismo”.

psicólogos expertos en el comportamiento humano, como Robert Cialdini o los premios Nobel de Economía Daniel Kahneman y Richard Thaler³.

- d) Finalmente, se aprecia una suerte de contradicción en el razonamiento de la AEAT, que opta por establecer el “Baremo de Inspección” con unas reglas muy detalladas, al objeto, supuestamente, de incentivar comportamientos orientados a conseguir recaudar el mayor importe posible de deudas tributarias. Y todo ello a pesar de que, según la argumentación de la AEAT, tales incentivos son supuestamente reducidos, y por tanto no deberían apenas tener impacto en el comportamiento de los actuarios. ¿Para qué, en tal caso, tantos esfuerzos? ¿Por qué no, simplemente, eliminar este incentivo ligado a la productividad, si no va a cumplir su finalidad, y se evita así cualquier posible asomo de duda sobre la imparcialidad de las actuaciones de nuestros funcionarios públicos?

6. La necesidad de impulsar un cambio de cultura en nuestra Administración tributaria.

1. En la última década y, en particular, desde la aprobación de la Ley 7/2012 de Medidas contra el Fraude, se han venido introduciendo en nuestro país diversas medidas que han recortado progresivamente los derechos del contribuyente. Sólo a título de ejemplo, cabe recordar que se han introducido durísimos y desproporcionados regímenes de sanciones, algunos de los cuales han sido reprobados por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se ha previsto la posibilidad de iniciar nuevos procedimientos sancionadores sobre hechos ya juzgados, en clara contravención del principio *non bis in idem* contemplado en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos. Se ha extendido de forma expansiva a terceros la responsabilidad solidaria por sanciones imputadas al deudor principal, en clara violación de los principios de responsabilidad personal propios del Derecho penal, aplicables también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador. Se ha regulado la publicación de listas de deudores tributarios, prevaleciendo el fin del reproche público sobre los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal, entre los que se engloban el “derecho al olvido” y aun en supuestos en los que la deuda tributaria no resulta definitiva.
2. En definitiva, prácticamente todas las normas contra el fraude introducidas han ido orientadas a aumentar la capacidad recaudatoria, con olvido de los derechos más esenciales de los contribuyentes. Este entorno normativo ha sido en gran medida auspiciado desde la Administración tributaria. De hecho, la Administración también ha venido patrocinando cambios normativos en reacción a la posición manifestada por nuestros tribunales, como ha ocurrido recientemente con la reforma del

³ Ver, en particular, las siguientes obras: *“Influence: Science and Practice”* (Robert Cialdini), *“Thinking Fast and Slow”* y *“Noise: a Flaw in Human Judgement”* (Daniel Kahneman), así como *“Nudge”* y *“Misbehaving: The Making of Behavioural Economics”* (Richard Thaler)

régimen de entradas domiciliarias sorprendidas, que ha limitado el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio. Nos hemos adentrado, pues, en una progresiva deriva, que nos inquieta como firmes defensores, que somos, del principio de separación de poderes del Estado.

3. Todo lo anterior, junto con las crecientes necesidades de recaudación que se han puesto de manifiesto desde la crisis financiera iniciada en 2008, ha ido progresivamente generando una cultura básicamente represiva en el seno de la Administración tributaria en la que el objetivo de la recaudación tributaria, como razón de Estado, se ha ido imponiendo a costa de cercenar, progresivamente, los derechos y garantías de los contribuyentes/ciudadanos. Esta deriva normativa y su consiguiente praxis administrativa se ha venido denunciando reiteradamente desde esta Asociación y desde otros foros. Cabe recordar, a este respecto, la Declaración de Granada suscrita por 35 catedráticos de Derecho Financiero y Tributario.
4. Por tanto, creemos especialmente importante que la Administración tributaria, a la hora de combatir el fraude fiscal, lo haga en un entorno de absoluto respeto del Derecho y de los principios generales que lo inspiran, así como de los criterios sentados por nuestros tribunales, aunque a veces tales criterios no sean de su agrado. Y, para ello, una modificación del actual sistema de incentivos a sus funcionarios públicos, que evitase cualquier riesgo de incurrir en sesgos inconscientes, que alejasen a los actuarios de una completa imparcialidad y objetividad en sus actuaciones, resultaría fundamental como medio para iniciar un necesario tránsito hacia una nueva cultura imperante en nuestra Administración.

7. Hacia un nuevo modelo de incentivos

1. Por los motivos anteriormente expuestos, creemos que aquellos incentivos a la productividad ligados a la consecución de una mayor recaudación tributaria, con independencia -incluso- de si las regularizaciones efectuadas resultan ser o no anuladas en última instancia por nuestros tribunales, pueden llegar a sesgar, aún de modo inconsciente, las actuaciones de los funcionarios asignados a las tareas de inspección de los tributos. Debe observarse, de nuevo, que ni siquiera dentro del sector privado se acuerdan remuneraciones variables ligadas a resultados meramente estimados o provisionales. Si así fuera, sería fácil atisbar que tal tipo de incentivos no cumplirían adecuadamente su finalidad, puesto que originarían el riesgo de que los directivos de la organización acabaran inflando sistemáticamente sus resultados, situación que crearía un riesgo sistémico para la propia pervivencia de la organización. De hecho, el uso de incentivos inadecuados dentro de las organizaciones fue una de las causas de la desaparición de organizaciones muy relevantes durante la crisis financiera iniciada en 2008 (véase, a estos efectos, el caso *Lehman Brothers*).

2. En particular, la definición de importes de referencia a regularizar a priori en cada contribuyente, sobre la base de experiencias pasadas o de ciertos parámetros indiciarios desconocidos para el propio obligado tributario, obliga a éste a desvirtuar, desde el principio, la presunción de fraude que se ha establecido sobre él. E impondrá una presión de partida a los actuarios públicos que, psicológicamente, se verán obligados a liquidar por lo menos la deuda tributaria de referencia fijada, al efecto de que el expediente administrativo no sea valorado como un fracaso, dentro de un entorno en el que impera un principio de competitividad. Bajo estas premisas, resulta difícil defender que las actuaciones de nuestros funcionarios públicos no queden condicionadas por un fin recaudatorio, en mayor o menor medida, y que tales funcionarios no tendrían un interés particular en el resultado final de las cantidades finalmente regularizadas. En este sentido, el mayor o menor importe que representasen los incentivos a la productividad respecto de las retribuciones totales satisfechas no debería representar un dato relevante cuando se ponderara la existencia de un interés particular en las actuaciones desarrolladas. Cualquier interés particular, aunque fuera su simple apariencia, inhabilitaría a los actuarios públicos para ejercer su función de “jueces imparciales”, tanto a la hora de regularizar deudas tributarias, como a la hora de actuar como peritos en nombre de la Administración. Y tal interés particular podría hacerse valer por los justiciables, en casos concretos, ante nuestros tribunales de justicia.
3. Por tanto, los incentivos a la productividad, tal y como están actualmente definidos en las instrucciones internas de la AEAT, difícilmente pueden superar el filtro del artículo 103.1 de nuestra Constitución, y del artículo 41 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, en la medida en que pueden amenazar la exigencia de un comportamiento imparcial y objetivo por parte de la Administración.
4. Urge, por tanto, reconfigurar el actual sistema de incentivos a nuestros funcionarios de Hacienda en lo que respecta al denominado Baremo de Inspección. Creemos que una buena parte de los incentivos ya previstos en la Resolución de 2018 son del todo apropiados y legítimos. La valoración de la calidad de los expedientes, la diligencia en la tramitación de la carga de trabajo, el rendimiento y dedicación, y el respeto y consideración a los contribuyentes, subordinados, compañeros y superiores son valores ya reconocidos y que, sin duda, deben ser aplaudidos. Sería asimismo recomendable ahondar en la definición de objetivos ligados a la reducción de la litigiosidad, al fomento de la relación cooperativa con los contribuyentes, a la innovación en cuanto a técnicas de detección del fraude, o al acompasamiento de las regularizaciones efectuadas al Derecho comunitario y a los criterios emanados de nuestros tribunales de justicia.

8. La necesidad de una mayor transparencia en los incentivos

1. En los últimos 15 años, tanto a los contribuyentes como a los asesores tributarios se les ha venido exigiendo una progresiva transparencia y responsabilidad en materia fiscal, tanto a través del Derecho positivo como del *soft law*.
2. Si cada vez se exige a los contribuyentes una mayor transparencia y un comportamiento más ejemplar en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones, comportamiento que a veces va más allá del exigido legalmente, con mayor motivo debería exigirse a la Administración tributaria unas similares obligaciones de transparencia frente a la sociedad y a los obligados tributarios, no sólo en justa reciprocidad, sino porque el comportamiento de nuestras instituciones y de quienes las representan debe ser especialmente ejemplar en cuanto a su buen gobierno y transparencia, por la especial responsabilidad que ha sido atribuida a tales instituciones por mandato constitucional.
3. El derecho a la información pública es, además, un derecho consagrado en el artículo 105 de nuestra Constitución, y que ha sido desarrollado por el legislador en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Y, por otra parte, el artículo 103.3 de la Constitución establece una reserva de ley en la regulación del estatuto de los funcionarios públicos. Reserva de ley que, como señala el Tribunal Constitucional en su sentencia 99/1987, de 11 de junio, se extiende a aquellos elementos estructurales que integran el núcleo esencial de la función pública. Por tal motivo, entendemos que los criterios de remuneración de los funcionarios públicos integrados en nuestra Administración tributaria deberían ser expresamente regulados en una Ley aprobada por el Parlamento, con audiencia previa de todas los agentes sociales interesados, y no a través de Resoluciones o Instrucciones internas, propias de otras épocas.
4. Entretanto, la AEAT, en atención al principio de buena administración, debería *motu proprio* publicar anualmente las actualizaciones que se produjesen en relación con el sistema de incentivos establecido para sus funcionarios públicos. En todo caso, si no se optara por esta buena práctica, AEDAF solicitaría la publicación de esta información, en aras del interés general.

III. CONCLUSIONES

1. Nuestros funcionarios públicos, asignados a las tareas de gestión, recaudación e inspección de los tributos, deberían ser retribuidos en atención a su esfuerzo, rendimiento y resultados (fundamentalmente no litigiosos), de cara a que cumplan adecuadamente sus funciones sobre la base de los principios de eficacia y de eficiencia. Ahora bien, el sistema de retribuciones establecido no debería poner en riesgo, en modo alguno, la necesaria imparcialidad y objetividad de sus actuaciones.
2. Consideramos que los incentivos por productividad establecidos por la Administración tributaria, tal y como están regulados, pueden llegar a sesgar la perspectiva de los actuarios públicos, de forma consciente y/o inconsciente, en el sentido de practicar regularizaciones con finalidades fundamentalmente recaudatorias, alejadas de la aplicación escrupulosa del Derecho.
3. Resulta especialmente reprobable el establecimiento de deudas tributarias de referencia a liquidar, a priori, en los obligados tributarios, sobre la base de experiencias pasadas o de desconocidos datos indiciarios. Tales referencias de partida son difícilmente compatibles con el derecho fundamental a la presunción de inocencia de los ciudadanos, y establecen un poderoso “efecto anclaje” en los actuarios, que psicológicamente pueden verse condicionados en sus actuaciones, particularmente en el contexto de un entorno competitivo. Creemos difícilmente conciliables este tipo de incentivos con el comportamiento imparcial y objetivo que se exige a la Administración por parte del artículo 103.1 de nuestra Constitución y el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Cualquier apariencia de interés particular de los funcionarios en las actuaciones desarrolladas les inhabilitaría, pues, como “jueces imparciales” y para actuar, en su caso, como peritos en nombre de la Administración. Tal circunstancia podría intentar hacerse valer, en casos concretos, ante nuestros tribunales de justicia.
4. Consideramos pues, necesario, reconfigurar el actual sistema de incentivos por productividad de nuestros funcionarios asignados a actividades de inspección de los tributos. Creemos, también, que una muy buena parte de los incentivos actualmente previstos son del todo legítimos y apropiados. Pero consideramos imperativo sustituir los actuales incentivos ligados a los importes efectivamente regularizados por otro tipo de incentivos, que no amenazasen la necesaria objetividad de nuestros funcionarios. Así, cabría aplaudir la sustitución de los actuales incentivos por otro tipo de incentivos que se encontrasen ligados a la reducción de la litigiosidad, al fomento de la relación cooperativa, a la innovación en la detección del fraude, o a las actuaciones escrupulosamente respetuosas del Derecho comunitario y de los criterios sentados por nuestros tribunales de justicia.
5. Creemos asimismo que una revisión del actual sistema de incentivos a la productividad sembraría probablemente una semilla para desarrollar una deseable nueva cultura en nuestra Administración tributaria, menos represiva y sancionadora, más cercana al contribuyente, y más enfocada en preservar sus derechos fundamentales y en la consecución del objetivo de justicia tributaria.

6. Finalmente, creemos que los criterios de remuneración de nuestros funcionarios de Hacienda deberían quedar regulados por ley, con previa audiencia de todos los agentes sociales interesados. Entretanto, la AEAT, al amparo del principio de buena administración, debería publicar anualmente las actualizaciones que se produjeran en relación con el sistema de incentivos establecido para sus funcionarios públicos, incluidos aquellos asignados a tareas de gestión, recaudación, impuestos aduaneros y especiales. Si no se optara por un ejercicio voluntario de transparencia, AEDAF solicitaría la publicación de esta información, en representación de los ciudadanos y en aras del interés general del país.

31 de octubre de 2022

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.