

Un resumen de los puntos clave de "Hacienda y el Estado Dual"

Por Robert Amsterdam y Christopher Wales

Lanzamiento del libro 9 de junio de 2026



AMSTERDAM
& PARTNERS

Introducción

Esta comunicación investiga la relevancia del “Estado dual”, concepto formulado por Ernst Fraenkel, para la administración del sistema tributario en España. Se basa en los estudios realizados en el marco del programa *Spanish Tax Pickpockets* y examina la tesis de que el Estado normativo y el Estado prerrogativo coexisten, por incómoda y simbiótica que sea dicha coexistencia, en España, permitiendo a la Agencia Tributaria (AEAT) liquidar y recaudar impuestos mediante técnicas coercitivas que probablemente serían consideradas delictivas si fueran empleadas por empresas del sector privado.

En otras administraciones tributarias e instituciones internacionales, se da por sentado que

la AEAT constituye una anomalía. Sus integrantes actúan, tanto en el ámbito interno como internacional, de una manera distinta a la observada en casi cualquier otra administración tributaria. Este comportamiento genera en España una poderosa dinámica negativa, aunque reprimida, y amenaza los delicados equilibrios sobre los que descansan los procesos tributarios internacionales, incluidos los mecanismos de alivio previstos en los convenios fiscales, el intercambio automático de información y los procedimientos amistosos, de los que depende en gran medida la administración tributaria moderna.

La teoría estructural del Estado dual de Fraenkel

Para comprender esta clara divergencia entre el comportamiento de la AEAT y las normas internacionales, consideramos si el análisis formulado por Ernst Fraenkel en su obra *El Estado dual* puede ajustarse adecuadamente a la situación de la AEAT y ofrecer una explicación de lo que ven y experimentan los contribuyentes españoles.

El Estado dual desarrolla una teoría estructural de la gobernanza en la que coexisten simultáneamente dos elementos distintos y objetivamente incompatibles: un Estado normativo, basado y regido por leyes generales, regularidad procedimental y previsibilidad jurídica, que proporciona una apariencia de certeza y coherencia; y un Estado prerrogativo, regido por un poder discrecional, ejercido de forma finalista y, en la práctica, no sometido al Estado de Derecho, incluso cuando se apoya en las formas jurídicas del Estado normativo para sustentarse.

El Estado prerrogativo se sirve ampliamente de las leyes, estructuras, procesos y mecanismos del Estado normativo. Estos le otorgan una apariencia de regularidad, al tiempo que le proporcionan el poder y la autoridad necesarios para subvertir la

racionalidad y la objetividad. El Estado normativo no limita al Estado prerrogativo. Al contrario, lo estabiliza y legitima. La frontera entre ambos no es jurídica, sino política y funcional, desplazándose —aunque únicamente en una dirección— según lo que se perciba como necesario. El Estado de De-

recho persiste, pero lo hace dentro de un marco condicionado que ambas partes del Estado dual comprenden.

El Estado normativo es tolerado por su utilidad, por su capacidad para revestir de legitimidad lo que, de otro modo, parecería sin disfraz alguno como el ejercicio brutal del poder político. El Estado prerrogativo necesita la cobertura que le proporciona el Estado normativo. El Estado normativo necesita al Estado prerrogativo para sobrevivir. No tiene el poder para controlarlo, y mucho menos para derrocarlo, aunque su derrocamiento devolvería al Estado normativo la preeminencia de la que goza en la mayoría de los marcos democráticos. Frente al ejercicio de un poder político imparabile, el Estado normativo se doblega para evitar quebrarse.

“El Estado normativo no limita al Estado prerrogativo. Al contrario, lo estabiliza y legitima.”

La aplicación del análisis del Estado dual a la administración tributaria

El Estado dual de Fraenkel no es simplemente un concepto histórico desaparecido con la caída del fascismo a mediados del siglo XX. En la década de 2020 está experimentando un resurgimiento. Los liderazgos benignos, dotados de los valores tradicionales de confianza, respeto por el Estado de Derecho, la democracia y la libertad individual, que durante muchos años mantuvieron este fenómeno a raya, son hoy más débiles.

Los gobiernos, incluso las socialdemocracias —o quizá especialmente las socialdemocracias— afrontan las tentaciones derivadas de poseer un poder muy superior al de sus ciudadanos: la tentación, y también la tecnología, necesarias para crear un Estado vigilante. Potenciado por las proyecciones imaginativas de la inteligencia artificial, ese poder se extiende a ámbitos en los que la necesidad de saber puede justificarse fácilmente: la policía, los servicios de seguridad, las autoridades aduaneras y, por supuesto, las administraciones tributarias.

La exclusión de los indeseables, la persecución de los delincuentes, la eliminación del fraude y la obtención de ingresos adicionales para financiar gastos públicos necesarios ofrecen, incluso a gobiernos liberales, argumentos para reforzar los poderes de vigilancia y actuación de las administraciones estatales. Pocos pretenden conscientemente alimentar la coerción, pero cuando los mecanismos de control y equilibrio se quedan atrás en la carrera tecnológica, el resultado termina siendo el mismo. Las administraciones tributarias, especialmente la española, se convierten así en punta de lanza de quienes se benefician de ese poder.

Una administración tributaria puede ser benigna. Puede ser coercitiva. Puede ser neutral. Los manuales sostienen que las administraciones tributarias deben aspirar a recaudar la cantidad correcta de impuestos: la que corresponde conforme a Derecho. Un enfoque excesivamente benigno incrementa el riesgo de incumplimiento. Un enfoque excesivamente duro deteriora la moral tributaria y empuja la actividad hacia la economía sumergida; pero sucede que la “clandestinidad” es incómoda en un contexto saturado de tecnología. La capacidad

de esconderse se ve muy limitada por la creciente capacidad del Estado para encontrarte.

Así, en las economías avanzadas y en las sociedades occidentales, el equilibrio ha cambiado. Si te escondes, el Estado te encontrará y te castigará. Esa incertidumbre ha desaparecido. La coerción en una herramienta más eficaz y con menos efectos secundarios. El argumento contra la coerción pasa a ser moral, no financiero. Los ingresos públicos no van a bajar porque las autoridades adopten una actitud más dura. La moral tributaria deja de ser relevante frente a una vigilancia constante capaz de controlar todo lo que uno hace.

La asimetría de información entre la administración tributaria y el contribuyente, la complejidad de la materia, el alto coste del buen asesoramiento y la sofisticada tecnología de la administración —con acceso sencillo al conjunto de las bases de información gubernamentales— facilitan una reconfiguración integral de la relación entre quienes pagan impuestos y quienes los recaudan. Las autoridades disponen ahora del poder y de los medios necesarios para recaudar la cantidad correcta de impuestos, la que corresponde conforme a Derecho; y, de manera preocupante, cuando existe motivación para ello, disponen cada vez más del poder coercitivo necesario para ir más allá: recaudar más de lo debido.

En la mayoría de países, la motivación para explotar este relativo desequilibrio de fuerzas sigue siendo débil, y a menudo ni existe. En la mayoría de los países hay mecanismos de control que actúan rápidamente para detectar y corregir excesos de un inspector individual o de un equipo. En la mayoría de países sigue existiendo una vocación de servicio público que sustenta el funcionamiento de la administración tributaria. Puede que aumente la tentación de endurecer las actuaciones, pero se respetan ciertos límites.

El Estado dual en la administración del sistema tributario español

En España se ha traspasado esa línea roja. El Gobierno ha dado a los inspectores de Hacienda la motivación que no hay en otros países. Ha permitido y fomentado que los inspectores utilicen el poder del Estado para coaccionar al ciudadano; y además ha otorgado premios, en forma de importantes pagos por incentivos, a quienes demuestren ser particularmente eficaces en su exceso.

El Estado español necesita dinero para financiar unas necesidades de gasto descontroladas. Ello ha dado lugar a una permisividad que ha permitido que la AEAT se convierta en máxima expresión de un Estado prerrogativo.

El Estado no solo necesita ingresos tributarios. Los necesita todos los días. Por ello, los inspectores están incentivados para recaudar. Ningún exceso es demasiado. Todo esfuerzo es poco en nombre del “sistema”. Se coacciona a los ciudadanos. La ley se retuerce para adaptarse a cualquier necesidad del Estado.

A los contribuyentes se les recuerda constantemente, en términos orwellianos, su deber colectivo de pagar, conforme a un marco normativo inherentemente justo y equitativo. “Hacienda somos todos”.

Los deberes de los contribuyentes están muy por encima de sus derechos, proyectando sobre estos una profunda sombra. La legislación se desarrolla de forma tan minuciosa como imperfecta: esto crea un corpus de conocimiento especializado prácticamente impenetrable, que deja un amplísimo margen de discrecionalidad interpretativa en manos de los guardianes de dicha legislación: los inspectores.

La ejecución y el control del sistema operan a gran escala mediante la autoliquidación, el escrutinio automatizado, los procesos de inspección impulsados por inteligencia artificial y el uso intrusivo de tecnología y redes sociales. Las medidas de presión suelen preceder a la resolución definitiva. El uso flagrante de la discrecionalidad queda protegido gracias a las repetitivas y enrevesadas comunicaciones de los inspectores con los contribuyentes, plagadas de citas selectivas de jurisprudencia oscura. A los inspectores se les entrena para confundir y subyugar al contribuyente, impidiendo cualquier cuestionamiento creíble de la supuesta superioridad natural y aparente pericia de la inspección.

En un Estado tributario puramente normativo existirían cargas probatorias simétricas, acceso equilibrado a la información, remedios judiciales rápidos y efectivos y plena compensación por los errores en la actuación administrativa. Los sistemas fiscales modernos consideran arriesgado conceder tanto margen al contribuyente. En la práctica, sustituyen *de facto* la presunción constitucional de inocencia por una presunción de culpabilidad. Impiden el acceso del contribuyente a la información con el pretexto de proteger las investigaciones frente a posibles interferencias y reducir el riesgo de fuga del contribuyente.

En España, el Estado levanta muros infranqueables para el acceso a la justicia y permite que la AEAT opere sin los plazos, controles y restricciones que sí se aplican rigurosamente a los contribuyentes. Esto se hace bajo la premisa de que “Nosotros, los Inspectores” somos los dignos y honrados representantes de esa Hacienda que “somos todos”. Por tanto, actúan en nombre de El Pueblo.

De este modo, la esfera prerrogativa queda integrada en un marco normativo de autoridad legislativa y jurisprudencial, amplificado, al menos históricamente, por unos medios de comunicación respetuosamente silenciosos, que colocan un halo de santidad sobre la cabeza de los que extraen dinero de los bolsillos de los contribuyentes, con independencia de lo que estaría permitido en un sistema verdaderamente normativo.

Nuestra investigación en España ha aportado abundantes pruebas de la actuación del Estado prerrogativo en la administración del sistema tributario. Esta evidencia muestra cómo el abuso se incentiva mediante un sistema de bonus derivados de resultados concretos en expedientes específicos y reforzado mediante la imposición de normas culturales internas en la AEAT que serían inaceptables en prácticamente cualquier otra administración tributaria.

También muestra cómo los expedientes abiertos a mala fe se han normalizado hasta el punto de que los inspectores ya no perciben nada incorrecto en lo que hacen. La organización se protege frente al descubrimiento de estas prácticas mediante exigencias de lealtad, no hacia el ethos del servicio público que observan los funcionarios de otros países, sino

“En España se ha traspasado esa línea roja.”

hacia la propia organización.

A su vez, la AEAT protege a sus empleados frente a posibles acciones legales por prevaricación o mala conducta en el ejercicio de funciones públicas, incluso cuando la evidencia de actividad ilícita resulta clara a partir de la documentación obrante en los expedientes administrativos de inspección. El Estado prerrogativo campa a sus anchas en la España de la AEAT. Todos quedan a su merced.

Como ocurre en todos los Estados duales, la capacidad del Estado prerrogativo para actuar de esta manera se construye sobre una serie de factores aparentemente menores, a menudo plenamente

legitimados por el propio Estado normativo, que interactúan entre sí de forma que le otorgan una libertad de actuación casi absoluta.

En este trabajo mostramos cómo, poco a poco, los derechos de los contribuyentes han sido erosionados en España hasta vaciarse, carentes de significado ante la imposibilidad de ejercerlos en la práctica. El efecto acumulativo es dejar al contribuyente prácticamente indefenso. Esto podría ser accidental, pero la explotación de dicha situación por parte de la AEAT no lo es.

Comenzamos por el inicio del procedimiento inspector.

1. Selección y alcance de las inspecciones

La selección para inspección debería basarse en una evaluación del riesgo. La selección tiene una importancia crítica para el Estado a largo plazo y para el individuo a corto plazo. En España, ser seleccionado para una inspección transforma la vida del contribuyente y su impacto es enteramente negativo. Impone una carga incomparable con cualquier otra situación. Exige al contribuyente aportar volúmenes ingentes de documentación. Somete cada aspecto de su vida a un escrutinio intenso, desde publicaciones en redes sociales hasta visitas al ginecólogo, desde viajes de negocios hasta el rendimiento escolar de sus hijos. Permite a la AEAT exigir enormes cantidades de información sobre el contribuyente a terceros, tanto en España como en el extranjero.

La inspección constituye un instrumento de control.

Una vez iniciada, el proceso parece concebido para producir un único resultado: que el contribuyente quede expuesto como alguien que no ha contribuido adecuadamente al Estado y sea castigado en consecuencia. Resulta evidente que el contribuyente seleccionado es considerado culpable desde el inicio, no solo por la AEAT, sino por el propio “sistema”. Esto convierte la inspección en una herramienta ideal para el Estado

prerrogativo. Combina el poder de perturbar, el poder de entrometerse, el poder de hacer pagar a la víctima, el poder de castigar y el poder de humillar socialmente a la víctima.

No existe mecanismo alguno que permita al contribuyente averiguar por qué ha sido seleccionado para inspección: no hay forma de saber si la selección fue realizada mediante inteligencia artificial o manualmente. En ocasiones, el momento elegido deja claro que ha existido una motivación política: la inspección punitiva por mostrar desacuerdo con la línea del Gobierno.

En esta fase, los derechos del contribuyente son mínimos. No existe obligación de que el Inspector responda a las preguntas del contribuyente más que en términos vagos y genéricos. El derecho meramente nominal reconocido en el artículo 147.2 de la Ley General Tributaria a comprender siquiera la motivación y el alcance de la inspección queda anulado en la práctica mediante las evasivas del Inspector. No se ofrece explicación alguna sobre la selección. La cultura de la AEAT es, tal y como destacó la Declaración de Granada, que el contribuyente es un súbdito y no un ciudadano dotado de derechos reales.

**“El contribuyente
seleccionado es
considerado culpable
desde el inicio.”**

2. Secreto de la inspección

La investigación se desarrolla en secreto. No existe una razón racional para ello, más allá de generar miedo, dudas e incertidumbre en el contribuyente. El riesgo de interferencia del contribuyente en el proceso es insignificante y, en la práctica, el secretismo dificulta la cooperación del propio contribuyente. Sin embargo, el secreto constituye un importante instrumento psicológico del Estado prerrogativo.

Ese secretismo se mantiene hasta el final mismo del proceso de investigación. La información incorporada al expediente administrativo no se pone a disposición del contribuyente para su revisión hasta que la fase de investigación ha concluido,

lo que puede ocurrir casi quince meses después de su inicio oficial. Esto limita la capacidad del contribuyente para cuestionar el contenido y el contexto de las “pruebas” incorporadas, la veracidad de las declaraciones testificales, las circunstancias en las que se obtuvieron dichas declaraciones, así como la ausencia de documentación esencial en el expediente, o para aportar validaciones alternativas de su posición.

Un proceso de investigación verdaderamente neutral no requeriría secretismo, pero la AEAT ya ha tomado una decisión: la mera selección constituye por sí misma prueba suficiente de la culpabilidad del contribuyente.

3. Instrumentalización de la inteligencia artificial, la vigilancia, las redes sociales, las entrevistas “sorpresa” y los registros

Los recientes avances tecnológicos han transformado el poder y el alcance de las administraciones tributarias en todo el mundo. La capacidad de saber se ha fortalecido de manera drástica. La AEAT posee una formidable reputación por el uso de tecnología con fines de inspección e investigación y dispone de un creciente inventario de herramientas tecnológicas.

Lo prudente sería reconocer que el poder y la tecnología requieren una gobernanza sólida y eficaz para no convertirse en instrumentos de opresión, pero esa lección ha caído en saco roto en España. La búsqueda temeraria de ingresos ha debilitado la objetividad y distorsionado el juicio tanto del Gobierno como de la AEAT, dando lugar a un sistema digital extraordinariamente reforzado, pero carente de salvaguardas.

El Estado prerrogativo no necesita tales salvaguardas; tampoco acepta límites a su capacidad de invadir la vida de las personas para obtener sumisión y/o quedarse con su dinero. Si puede hacerlo, simplemente lo hará. Históricamente, los Estados prerrogativos utilizaban redes de informantes y espías para sus brutales acciones. Hoy se apoyan en la tecnología de la información, reforzada por la voracidad de la inteligencia artificial. La vigilancia intrusiva es algo cotidiano; las proyecciones de la IA parecen fuera de control. Para la AEAT, casi todo

es cognoscible.

Y, sin embargo, en medio de todo su arsenal de inteligencia artificial, la dirección de la AEAT sigue insistiendo en que los Inspectores encuentren tiempo para realizar visitas físicas. Estas visitas sorpresa son visiblemente intimidatorias, y sirven para amedrentar a posibles testigos mediante entrevistas inesperadas o para interrogarlos como si declarasen sobre asuntos propios. En realidad, sus comentarios improvisados están destinados a respaldar actuaciones contra terceros, convirtiendo rumores y referencias indirectas en “hechos probados”.

Todas estas son herramientas y tácticas bien conocidas del Estado prerrogativo, plenamente operativas en la España contemporánea. El Estado normativo lo permite. El Estado normativo lo legitima bajo la bandera de “la lucha contra el fraude”. El Gobierno es incapaz de obtener un mandato democrático para su política presupuestaria, pero continúa impulsando nuevos poderes draconianos para la AEAT mediante Reales Decretos que requieren escaso escrutinio democrático. El Parlamento no tiene voz y, por tanto, el pueblo tampoco la tiene. Así es como el Estado prerrogativo se consolida y amplía su poder a costa de la ciudadanía.

“Para la AEAT, casi todo es cognoscible.”

4. Falta de remedios procesales durante la inspección

Existen muy pocas vías procesales a disposición del contribuyente para impugnar una investigación manifiestamente abusiva antes de que todo el procedimiento haya concluido. En principio, una acción por vulneración de derechos fundamentales debería permitirlo. Sin embargo, en la práctica, resulta extraordinariamente difícil que los tribunales admitan a trámite una reclamación basada en derechos fundamentales antes de que la resolución definitiva haya sido adoptada y notificada, anulando así el beneficio y la protección

que aparentemente la ley pretendía garantizar.

De este modo, el sistema normativo de los tribunales protege la investigación indefendible del Estado prerrogativo bajo el argumento de que todavía no se ha dictado la decisión final. Así, el contribuyente debe esperar, pese al daño emocional, reputacional y financiero que sufrirá durante esos años y que no quedará adecuadamente reparado mediante una simple devolución monetaria de impuestos e intereses cuando, finalmente, un tribunal independiente acuda en su auxilio.

5. La dificultad y la inutilidad de las respuestas del contribuyente frente a alegaciones falsas

La apertura del expediente administrativo, que marca el final de la fase de investigación de una inspección, no pone fin al desequilibrio entre las partes. El contribuyente dispone de un plazo muy breve —apenas quince días hábiles— para revisar la documentación y, potencialmente, rebatir el análisis formulado por la Inspección. Esto supone un problema especialmente grave en asuntos complejos y de gran dimensión, en los que puede haber más de mil documentos, recopilados durante muchos meses y aportados por la AEAT, sumando en total miles de páginas.

En la práctica, la mayoría de los contribuyentes sencillamente no presentan alegaciones ni objeciones en esta fase. Lo mismo sucede cuando se dicta la liquidación definitiva, incluso en casos en los que la argumentación desarrollada por el Inspector Jefe es profundamente defectuosa: existe muy poco tiempo para preparar una refutación detallada y, lo que resulta aún más significativo, se constata repetidamente que las respuestas del contribuyente

carecen de peso alguno en el procedimiento. Los argumentos planteados por el contribuyente son ignorados o descartados sistemáticamente por la Inspección.

El contribuyente no dispone en esta fase de palanca alguna, de poder alguno ni de medios efectivos para lograr que sus argumentos y sus pruebas se tengan en cuenta. Todo es rechazado sin más. El mismo patrón, el mismo desenlace, se repite expediente tras expediente. La cultura organizativa y la formación interna hacen que así sea, y el sistema de incentivos económicos amplifica sus efectos.

El contribuyente no tiene más remedio que permanecer inactivo y esperar a las vistas judiciales. El Estado normativo permite que los contribuyentes sean tratados de esta manera al no proporcionar mecanismos rápidos y eficaces de reparación, alineándose así con la lógica del Estado prerrogativo según la cual el mero hecho de haber sido seleccionado para inspección implica que el contribuyente debe ser tratado como culpable.

6. Simulación

En España, el Estado prerrogativo encuentra un instrumento especialmente útil en el concepto de *simulación*, recogido en la normativa tributaria interna y ampliamente utilizado en la práctica. Este concepto otorga a la AEAT un poder enorme y flexible, particularmente en relación con empresas nuevas y de menor tamaño, al permitir que operaciones e incluso modelos de negocio completos, reconocidos y uti-

lizados en otros lugares, sean recalificados y gravados de una manera completamente distinta a la que correspondería a su naturaleza.

La *simulación* suele ser alegada por un Inspector sobre la base de una selección interesada de hechos, ensamblados en una narrativa sustentada, en el mejor de los casos, por pruebas endebles. El poderoso y coercitivo efecto de una imputación de *simulación*

reside en que invierte la carga de la prueba, atacando la presunción constitucional de inocencia.

Aunque, en principio, la ley incorpora ciertas protecciones básicas para los contribuyentes, en la

práctica estas resultan en gran medida ineficaces. El uso de esta parte del marco jurídico normativo permite una explotación sencilla por parte del Estado prerrogativo.

7. El sistema de recursos

El sistema de recursos también sirve a los intereses del Estado prerrogativo. En apariencia, se trata de un sistema normativo, articulado mediante leyes y reglamentos. Sin embargo, su verdadero carácter reside en que obliga a los contribuyentes que han sufrido liquidaciones discutibles o sencillamente erróneas a pagar, o a aportar costosos avales o garantías de terceros por la totalidad de la deuda liquidada al interponer recurso, so pena de exponerse al probable embargo de sus bienes y al bloqueo de acceso a sus propias cuentas bancarias.

Solo una minoría logra la suspensión o el aplazamiento del pago. El sistema podría modificarse fácilmente. Muchos gobiernos suspenden la recaudación tributaria cuando se interpone un recurso, prefiriendo tratar a sus contribuyentes como inocentes salvo que los tribunales decidan lo contrario, en lugar de considerarlos automáticamente

culpables hasta que la liquidación de la administración tributaria sea finalmente anulada. Dichos gobiernos consideran que el tipo de interés superior al de mercado aplicado sobre las deudas tributarias pendientes constituye un elemento disuasorio suficiente frente a recursos frívolos.

La suspensión de la recaudación constituiría un enfoque particularmente razonable y equilibrado en un país donde la administración tributaria pierde la mitad de los casos en los que es impugnada ante los tribunales, una situación extraordinaria en comparación con los países de su entorno. Que el Gobierno español prefiera mantener el sistema tal y como está y disfrute de la capacidad de la AEAT para imponerlo de manera implacable constituye una muestra del apetito voraz del Estado por el dinero de los contribuyentes. Es otro síntoma más del Estado prerrogativo.

8. La capacidad de presión derivada de una lentitud insoportable

La justicia tributaria llega con extrema lentitud en España. Recursos adicionales contribuirían a resolver el problema, al igual que la utilización de mecanismos alternativos de resolución de conflictos, habituales en otros países. La exigencia de “pagar para recurrir” opera de manera particularmente perniciosa en el sistema español, imponiendo costes adicionales al contribuyente que recurre y proporcionando a la AEAT una capacidad adicional de presión para forzar la aquiescencia del potencial recurrente.

El proceso de recurso es insoportablemente lento, agravando el sufrimiento financiero del contribuyente. En primer lugar, este debe pasar años litigando ante el TEAR o el TEAC, o ante ambos, instituciones cautivas de Hacienda que el TJUE no

reconoce como verdaderos tribunales (aunque, aun así, cerca del 40 % de los contribuyentes obtienen allí resoluciones favorables). Solo entonces puede acceder a tribunales independientes, cuyo procedimiento puede prolongarse otros cinco a diez años.

Ante dichos tribunales, la AEAT pierde aproximadamente el 70 % de los casos, una condena verdaderamente escandalosa del proceso de inspección tributaria en España, profundamente defectuoso y corrupto. La AEAT afirma, sin aparente rubor, que “el nivel de conflictividad asociado a las actuaciones inspectoras no es elevado, ni tampoco el porcentaje de asuntos que finalmente son anulados en vía económico-administrativa o contenciosa”.¹

Son palabras audaces, pero los hechos las desmienten: durante años ha habido muy por encima

¹ Las palabras entrecomilladas en esta sección proceden de una traducción al inglés de un documento de la AEAT fechado el 19 de septiembre de 2022, titulado *NOTA SOBRE CRITERIOS DE DISTRIBUCIÓN DE LA PRODUCTIVIDAD BAREMADA DE INSPECCIÓN*, facilitado en cumplimiento de una resolución de un tribunal de Madrid que ordenaba la publicación de los detalles del sistema de incentivos.

de 300.000 nuevos casos anuales —una cifra ya de por sí asombrosa— y las tasas de derrota de la AEAT ante los tribunales son espectacularmente superiores a las existentes en la mayoría de jurisdicciones comparables. Esto no sería tolerado en

otros países, ni siquiera en aquellos que también muestran una inclinación relativamente fuerte hacia el Estado prerrogativo en la administración del sistema tributario.

9. Sentencias del Tribunal Supremo y del TJUE ignoradas o no ejecutadas

España ha adoptado una postura de incumplimiento respecto de aspectos clave de su sistema tributario, dejando pasar años sin introducir modificaciones en respuesta a sentencias del TJUE (por ejemplo, en relación con la falta de independencia de los tribunales inferiores) o sin garantizar que su legislación se adecúe a las exigencias de los tratados (por ejemplo, en materia de trato desigual a los no residentes).

De manera similar, la AEAT también ha actuado de forma irrespetuosa frente a las sentencias del

propio Tribunal Supremo español, ya sea incumpléndolas directamente o ejecutándolas de una manera tan restrictiva que parece tomarse a broma las decisiones judiciales.

Estas son manifestaciones típicas del funcionamiento del Estado prerrogativo. El Estado prerrogativo tiene sus propias reglas. Puede servirse de las sentencias cuando estas refuerzan su autoridad, pero igualmente puede dejarlas de lado sin consecuencias cuando reducirían su poder o su control.

10. Fundamentos del sistema de incentivos

El sistema de incentivos de la AEAT constituye uno de los principales factores que motivan a los Inspectores para actuar como agentes del Estado prerrogativo. Aunque la organización niega que un Inspector individual sea responsable del resultado de una inspección, el sistema de incentivos opera sobre una percepción completamente distinta del papel de dichos Inspectores individuales, así como de sus unidades y equipos.

Las recompensas se basan en la consecución de objetivos de ingresos liquidados y recaudados. Se asignan a equipos y unidades y, en última instancia, a individuos, sobre una base competitiva vinculada directamente a un sistema de puntos que remite a liquidaciones concretas. Como ocurre con tantas afirmaciones del Estado prerrogativo, la supuesta ausencia de responsabilidad individual se desmorona rápidamente cuando se confronta con principios normativos.

Inspectores e Inspectores Jefes que fueran meros engranajes de la gran maquinaria de la AEAT, sin capacidad de decisión individual ni responsabilidad personal alguna, no serían altamente recompensados en un Estado normativo cada vez que la AEAT supera nuevamente sus objetivos de liquidación. Pero, por supuesto, en España sí son

recompensados, porque la realidad difiere enormemente de la ficción creada por la dirección de la AEAT.

Las descripciones oficiales del sistema de incentivos están diseñadas para confundir, no para aclarar. Están concebidas para desalentar cualquier examen del sistema en su conjunto o de los fundamentos de recompensas concretas. El sistema ha sido diseñado —o al menos descrito— de una manera destinada a escapar al escrutinio ordinario. Aparentemente incorpora tal cantidad de elementos y parámetros complejos que resulta imposible determinar quién cobra qué cantidad, en función de qué esfuerzo y de qué resultados. Algunas de las métricas que supuestamente se utilizan parecen, tras un examen detallado, sencillamente imposibles de aplicar.

Si el diseño del sistema, tal como se presenta, estuviera realmente orientado a incentivar el rendimiento individual, fracasaría desde el primer momento. Sin embargo, en la práctica parece funcionar de una manera mucho más simple y fácilmente comprensible para el personal de la AEAT: existe un margen reconocido de subjetividad, en el que las recompensas siguen los logros financieros y las percepciones sobre la contribución individual y colectiva al Estado prerrogativo.

Formalmente, el sistema se configura como una bolsa cerrada de incentivos destinada a fomentar la competencia entre equipos, creando así presión entre compañeros y presión interna por lograr un rendimiento “superior”, lo que conduce a mayores recompensas. La propia documentación de la AEAT confirma la intención de generar competencia de esta manera. Se convierte así en deber y responsabilidad del Inspector contribuir al éxito de su equipo y de la Inspección en su conjunto, e ir más allá y conseguir más, lo que significa liquidaciones más elevadas.

Los Inspectores saben de antemano exactamente cuántos puntos puede aportarles cada expediente a ellos y a su equipo, aunque no conozcan con precisión cuántos euros representarán esos puntos. También saben cuántos puntos adicionales pueden obtener resolviendo un expediente dentro del plazo de doce meses.

El sistema utiliza toda una serie de criterios —ninguno de los cuales parece haber sido validado mediante auditoría externa— para generar responsabilidad individual en términos de rendimiento tanto a nivel de Inspector como de Inspector Jefe, vinculando directamente el desempeño con resultados económicos para esos individuos, sus equipos y sus unidades. A pesar de las afirmaciones según las cuales los Inspectores no son responsables de las liquidaciones, los incentivos se basan, sin embargo, en contribuciones individuales dentro del marco del equipo o unidad correspondiente.

En última instancia, el sistema de incentivos está impulsado por el valor de las liquidaciones y por la

consecución de objetivos financieros determinados centralmente. La AEAT jamás ha ofrecido una explicación comprensible de cómo funciona realmente el sistema en la práctica. No existen ejemplos numéricos. No existen informes de auditoría externa. Dado el nivel de controversia generado por este sistema, un gobierno prudente habría implantado, si sus afirmaciones defensivas fueran siquiera remotamente ciertas, un sistema de auditorías externas anuales realizadas por firmas independientes ajenas al control de Hacienda, cuyos informes serían publicados sin interferencia ministerial, con el fin de informar y posiblemente tranquilizar a la ciudadanía sobre el uso de fondos públicos de esta naturaleza.

En su estado actual, las explicaciones publicadas por la AEAT parecen pura *simulación*. Parecen el modo en que el Estado prerrogativo recompensaría a sus agentes: mediante un sistema exteriormente inmensamente complejo, pero operado en la práctica con un margen de discrecionalidad tan amplio que resulta perfectamente posible recompensar a individuos clave de la manera que la dirección considere conveniente.

En cualquier caso, el sistema recompensa la lealtad, como sucede en todo Estado prerrogativo. El Código Ético de la AEAT, débil en la protección que ofrece a los derechos de los contribuyentes, es extraordinariamente contundente en lo relativo a la lealtad hacia la propia organización, dejando margen para castigar, de una u otra forma, a cualquiera que muestre siquiera algún atisbo de independencia de pensamiento o de actuación.

11. Protección organizativa frente al procesamiento de Inspectores

Como cualquier elemento cuidadosamente diseñado del Estado prerrogativo, el sistema español de administración tributaria ha sido concebido para eliminar el riesgo de que un funcionario concreto o un grupo de Inspectores pueda ser procesado por prevaricación o por mala conducta en el ejercicio de funciones públicas.

La documentación de la AEAT deja claro que los Inspectores que examinan un expediente no son responsables de las liquidaciones que se dictan como resultado de la inspección. Se limitan a

formular una propuesta que será considerada por otras instancias dentro de la AEAT. “¿Es posible afirmar que un Inspector o jefe de equipo puede decidir por sí mismo qué liquidaciones se practicarán? La respuesta es claramente no.”²

Según esta concepción, la liquidación efectiva es dictada por la AEAT (que no puede ser procesada ni demandada) a través de un proceso de revisión en el que intervienen el Inspector Jefe (que simplemente comunica la liquidación) y un grupo técnico, actuando ambos como órganos de la propia

² Estas palabras figuran igualmente en la nota de la AEAT de 19 de septiembre de 2022.

AEAT. “Una vez que la Unidad de Inspección emite su acuerdo, dicho acto administrativo no es el acto del funcionario, sino el de la propia Agencia Tributaria...” “Cualesquiera vicisitudes que dichos actos puedan experimentar durante el proceso de revisión serán vicisitudes del acto administrativo con todas sus garantías, sin que tales vicisitudes puedan atribuirse al funcionario que formuló específicamente la propuesta original.”

La propia AEAT resume esta idea de forma

“El Estado prerrogativo siempre ha encontrado formas de proteger a los suyos.”

aún más sucinta: “Los actuarios de la Inspección, los Inspectores de Hacienda o los Técnicos nunca deciden por sí mismos sobre las actuaciones de liquidación, sino que se limitan a emitir propuestas. Las actuaciones son revisadas

y liquidadas por los Inspectores Jefes y, por tanto, pertenecen al órgano administrativo que las dicta, el cual garantiza su fundamento y calidad.”

El Estado prerrogativo siempre ha encontrado formas de proteger a los suyos.

12. Impacto de la protección organizativa

Este modelo de protección (o al menos la imagen de dicho modelo proyectada por la AEAT y por el Estado español) libera a Inspectores e Inspectores Jefes para incurrir en prácticas que, en otras administraciones tributarias, justificarían el despido inmediato. Entre ellas se encuentran la ocultación sistemática de documentos cuya incorporación y revelación en el expediente administrativo es legalmente obligatoria, la ignorancia deliberada de pruebas que demuestran que el Inspector carece de fundamento para sostener el caso que plantea y el uso extraordinariamente creativo de argumentos extravagantes que parecen directamente inventados.

La imposibilidad de la víctima de lograr el procesamiento de un Inspector que pervierte

deliberadamente el resultado de un expediente concreto no hace sino fomentar este tipo de conductas. Se informó de que un Inspector Jefe afirmó, al emitir una liquidación definitiva superior al millón de euros: “No se preocupe, ganará el caso en los tribunales y recuperará su dinero”.

De forma similar, esta ausencia de responsabilidad efectiva permite a los Inspectores ignorar con total impunidad la obligación de conceder los beneficios previstos en los convenios fiscales a contribuyentes con intereses en el extranjero; así como incumplir los plazos legales destinados a regular su propia actuación, mientras aplican de forma rutinaria y rigurosa aquellos que recaen sobre los contribuyentes.

13. Racionalización de los casos perdidos

Como ya se ha señalado, cuando los contribuyentes son lo suficientemente perseverantes y capaces de soportar los costes de un largo proceso de recursos judiciales, con frecuencia terminan obteniendo una resolución favorable. La AEAT presenta este hecho no como un fracaso, sino como algo completamente distinto.

“Cuando, en vía de recurso, un órgano revisor [es decir, un tribunal] resuelve la controversia estimando las pretensiones de la parte inspeccionada, dicha resolución constituye una expresión del derecho de toda persona a obtener una tutela judicial adecuada. Sin embargo, este hecho por sí solo no significa que los autores del acto

administrativo, y mucho menos quienes redactaron la propuesta, merezcan reproche alguno por su actuación.”³

Asimismo, “debe recordarse, aunque es bien sabido, que la Agencia Tributaria no tiene interés propio en estas actuaciones, sino que la motivación de su actuación reside en las funciones que el ordenamiento jurídico le atribuye en defensa de un interés general”.

En otras palabras, la AEAT estaría simplemente actuando como defensora de los derechos de los ciudadanos en general cuando actúa vulnerando los derechos de uno de ellos. “Hacienda somos todos”. El Estado prerrogativo es muy elocuente.

³ Estas palabras figuran igualmente en la nota de la AEAT de 19 de septiembre de 2022.

14. Impacto internacional de las investigaciones a mala fe de la AEAT

La mala fe mostrada por la AEAT tiene efectos de arrastre en el entorno internacional. Sus liquidaciones dudosas y altamente especulativas generan conflictos que solo pueden resolverse mediante instrumentos como el Procedimiento Amistoso (*Mutual Agreement Procedure* o MAP), creando costes administrativos adicionales e innecesarios en otras jurisdicciones.

Una vez dentro del MAP, el enfoque de la AEAT se aparta del seguido por prácticamente todas las demás autoridades. Acude a las negociaciones no con una mente abierta para encontrar una solución, como exigen los convenios, sino con el objetivo de ganar el debate. Las demás Autoridades

Competentes perciben y conocen esta realidad, al igual que la OCDE.

De nuevo, la AEAT traslada al ámbito internacional el enfoque intimidatorio propio del Estado prerrogativo que emplea en el plano doméstico, provocando con frecuencia graves consecuencias para el contribuyente, salvo que la otra autoridad mantenga una posición firme. Existen ejemplos de dominio público.

El deficiente comportamiento de España como socio en materia de convenios fiscales ha sido recientemente objeto de examen por parte de la OCDE a través de su proceso de revisión por pares.

15. El secretismo de las administraciones tributarias es permitido y fomentado por organizaciones internacionales

Las organizaciones internacionales, como la OCDE, que normalmente son consideradas representantes del Estado normativo, proporcionan con frecuencia un apoyo tácito a investigaciones de mala fe allí donde el Estado prerrogativo es especialmente fuerte, como sucede en España. Un ejemplo clave es el respaldo que otorgan al secretismo en el proceso internacional de intercambio de información.

La OCDE ha sido una firme defensora de la apertura y la transparencia respecto de todas las actuaciones y operaciones de los contribuyentes, pero mantiene un importante ángulo ciego en las actuaciones de las Autoridades Competentes de sus Estados miembros. Alentadas por la OCDE, las administraciones tributarias y las Autoridades Competentes pueden ocultar al contribuyente la propia existencia de una solicitud de información, toda la correspondencia entre administraciones y hasta la propia “información” solicitada, incluso en circunstancias en las que dicha información guarda relevancia directa para una decisión judicial y ha sido solicitada por el propio contribuyente.

Como ocurre en el ámbito interno, la mayor parte de la información solicitada por las autoridades tributarias es, por definición, histórica. En la mayoría

de los casos no existe riesgo ni posibilidad real de que el contribuyente intervenga para “manipular las pruebas”. Por tanto, el nivel de secretismo existente en este ámbito resulta claramente excesivo.

Una vez más, ello refuerza la idea de que la mera identificación de un contribuyente como sujeto de investigación basta para considerarlo culpable y privarlo de sus derechos naturales. Se trata de un importante instrumento del Estado prerrogativo.

El grado de secretismo existente en el sistema actual fomenta y permite que las autoridades requerentes (particularmente aquellas reiteradamente implicadas en investigaciones de mala fe) formulen afirmaciones falsas para obtener acceso a información que, de otro modo, la autoridad requerida quizá dudaría en proporcionar. Como consecuencia de actuaciones emprendidas por autoridades más abiertas, hemos podido observar pruebas claras de este tipo de comportamiento por parte de la AEAT en solicitudes de intercambio de información (*Exchange of Information*, EoI) realizadas por la Autoridad Competente española.

En otros contextos, el secretismo reduce y, con frecuencia, elimina por completo el riesgo de descubrimiento de irregularidades, incluso ante un tribunal, fortaleciendo y alimentando así el Estado prerrogativo español.

16. Las organizaciones internacionales priorizan la rapidez en el cumplimiento sobre la equidad

Los Comentarios de la OCDE y los documentos de apoyo favorecen la rapidez en el cumplimiento de las solicitudes de información por encima de los derechos del contribuyente, argumentando que la consideración de dichos derechos no debería retrasar indebidamente el suministro de la información solicitada.

Consideraciones similares se aplican al desaliento del escrutinio sobre la relevancia previsible de la información requerida. Este desaliento por parte de la OCDE se produce en la práctica, aunque quizá no de forma intencionada, a través de los Comentarios y de las orientaciones relacionadas.

La defensa del intercambio de información sobre

la base más amplia posible termina recibiendo, de facto, fuerza normativa por parte de los tribunales, pese a no haber sido sometida a escrutinio democrático alguno y a no incorporar salvaguardas obligatorias. Ello proporciona cobertura a las Autoridades Competentes para validar automáticamente solicitudes de información, con independencia de derechos del contribuyente que, conforme al Derecho interno, parecen sólidamente protegidos.

Los procesos normativos del Estado requerido, quizá de forma inadvertida, fortalecen así el alcance y aumentan el poder del Estado prerrogativo que formula la solicitud.

Conclusiones

En la investigación que sustenta este breve trabajo nos propusimos examinar la tesis de que el Estado normativo y el Estado prerrogativo coexisten, por incómoda y simbiótica que sea dicha coexistencia, en España, permitiendo a la Agencia Tributaria (AEAT) liquidar y recaudar impuestos mediante técnicas coercitivas. La investigación ha identificado pruebas sustanciales de que la caracterización como Estado dual es perfectamente válida.

La cuestión ya no es si existe un problema, sino cómo abordarlo. El Estado prerrogativo es, por naturaleza, antagónico a la reforma. No reconoce su necesidad. No puede formar parte de sus intereses. Hoy, en España, dispone del poder necesario para resistirse a cualquier reforma. El Estado normativo teme incluso sugerirla, y mucho más debatirla.

Desde fuera de España resulta evidente que deberían introducirse una serie de reformas destinadas a normalizar el comportamiento de la AEAT y devolverlo a parámetros comparables con los de sus homólogos internacionales. Las instituciones internacionales y otras administraciones tributarias disponen de capacidad de influencia, pero también existe entre ellas y España una inquietante comunidad de intereses que favorece la ficción de que el problema es menor y desaparecerá por sí solo. Esto parece improbable, pero esa tenue esperanza ha bastado hasta ahora para desalentar

el uso efectivo de su *soft power*.

En última instancia, el ciudadano español, el votante español, es quien posee tanto el mayor interés como los medios más directos para asegurar que se produzcan los cambios necesarios para normalizar la AEAT. Durante los últimos doce meses, la *omertà* que había contenido el debate finalmente ha comenzado a resquebrajarse. Son ya demasiadas las voces que se alzan contra el Estado prerrogativo como para que todas puedan ser castigadas por él. Existe una ventana de oportunidad.

Ello requiere un proceso político y un partido político que asuman plenamente la necesidad de reformar la AEAT y actúen en consecuencia. Aunque un poderoso Estado dentro del Estado pueda parecer útil para el Gobierno a corto plazo, constituye una carga catastrófica a largo plazo. No puede permitirse que la administración tributaria se convierta en el Estado entero. Por ello, el único camino posible para ese poder es su reducción. Ningún partido político que aspire seriamente a gobernar España puede permitir que la situación actual y la trayectoria presente continúen.

Existen ya personas en España trabajando en propuestas concretas de reforma destinadas a eliminar la principal motivación que impulsa el comportamiento de los Inspectores. Hay personas trabajando en cambios relativos a

“No puede permitirse que la administración tributaria se convierta en el Estado entero.”

los tribunales y a las modalidades operativas de la AEAT. Hay personas trabajando en reformas de su marco de gobernanza y de su código ético. Estas reformas no reducirán la capacidad de la organización para recaudar impuestos, pero sí garantizarán que la recaudación tributaria en España vuelva a alinearse con las normas establecidas y los estándares internacionales.

Implementar estas reformas no será fácil, pero es imprescindible. La alternativa resultaría impensable.