

LA ASISTENCIA TECNICA POR EMPRESAS PRIVADAS EN LA GESTION DEL ICIO. UNA FORMULA ACORDE CON EL ORDENAMIENTO JURIDICO.

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

SUMARIO

I. Introducción. Las peculiaridades del ICIO y de su gestión.....	1
II.Excursus sobre el concepto de gestión tributaria.....	5
III.La asistencia técnica en el ámbito de las Administraciones, como una forma de <i>externalización</i> de actividades públicas.	7
IV. El principio de eficacia como fundamento del recurso a la asistencia técnica.....	15
V. El principio de buena administración.	21
VI. La Inspección en los Impuestos Locales. Especial referencia al ICIO.	22
VII. Conclusiones.	25

I. Introducción. Las peculiaridades del ICIO y de su gestión.

En los últimos tiempos viene siendo habitual que muchos Ayuntamientos que han establecido el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), ejerciendo la opción del art. 59,2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), aprobado por RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, concierten con sociedades mercantiles privadas contratos de asistencia técnica para la colaboración en diversos aspectos de la gestión de este impuesto.

Que sea el ICIO el objeto de estos contratos no es una casualidad. Estamos ante un impuesto que, junto con su enorme potencialidad recaudatoria, presenta peculiaridades en su régimen sustantivo que afectan a su gestión.

Como veremos, la razón de ser de estas singularidades radica en el origen peculiar del impuesto. Ese origen no es otro que la pretensión de la Ley de Haciendas

Locales (LHL) de 1988 de convertir en impuesto lo que tradicionalmente se venía gravando con una tasa; la que sujeta a tributación la concesión de licencias de obras o urbanísticas. Como señala la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura, de 3 de marzo de 1994¹, “el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es fruto de la transformación en impuesto de la tradicional tasa por licencia de obra o urbanística y que, con excesiva frecuencia era exigida con no demasiada regularidad técnico-jurídica”. Aunque está admitida la incompatibilidad del ICIO con la tasa por licencia de obra, esta sentencia acierta en lo que era la *mens legislatoris* cuando se introdujo esta figura impositiva en la LHL; se trataba de transformar en impuesto una tasa para, de esta manera, el tributo que gravase el otorgamiento de licencia no estuviera limitado por el coste del servicio.

Precisamente por eso, el hecho imponible del ICIO, como han señalado entre otras, las sentencias del TSJ de Extremadura de 13 de enero de 1993 y la del TSJ de La Rioja de 19 de julio del mismo año, se apoya en tres elementos; el primero, la realización de una obra, construcción o instalación en un determinado término municipal. En segundo lugar, que sea necesaria licencia de obra o urbanística para llevarla a cabo. Y, por último, que la competencia para otorgar dicha licencia corresponda al Municipio de la imposición.

La exigibilidad de una licencia, se solicite o no, se conceda o no, condiciona el hecho imponible del impuesto. El art. 103,1 del TRLHL dispone que, cuando se conceda la licencia preceptiva, se practicará una liquidación provisional, previéndose practicar una liquidación definitiva, “a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas”. El sistema está pensado para la situación normal, esto es, aquella en que se solicita licencia municipal, en cuyo caso se practicará una liquidación provisional al concederse la misma². Pero la norma no puede condicionar la exigencia del tributo a que dicha licencia preceptiva sea solicitada o efectivamente otorgada. Por eso, respecto al devengo, el art. 103,4 de la LHL, determina que el impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia³. Lo que se pretende es evitar que, iniciadas las obras, la no solicitud o concesión de la licencia derive en la

¹ .-JT 1994, 312.

² .-ORON MORATAL, G., “El ingreso anticipado en las Ordenanzas Fiscales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: entre la reserva de ley y la autonomía municipal”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1993, T. I, pag. 1035.

³ .-FERNANDEZ JUNQUERA, M., “Últimas modificaciones y cuestiones pendientes en el ICIO”, *Nueva Fiscalidad*, nº 7, 2003, pags. 26 y 27.

inexigibilidad del tributo. Por eso, lo determinante es la realización de la obra; no la solicitud de la licencia, como reconoce el Tribunal Supremo (TS), en sentencia de 24 de marzo de 2003⁴.

Lo que se prevé es que cuando se conceda la licencia se dicte una liquidación provisional que, como todas las liquidaciones provisionales, servirá de título para exigir el ingreso del importe del tributo. No obstante, existen fundados motivos que la doctrina ha destacado, para entender que no nos encontramos ante una liquidación provisional, sino ante una verdadera *obligación tributaria a cuenta*, que deberá ser determinada por la Administración a través de un acto liquidatorio⁵. En tanto esta liquidación se produce, como veremos inmediatamente antes del devengo del impuesto, la cantidad que se entregue será un ingreso a cuenta cuyo presupuesto de hecho es la misma concesión de la licencia. Esa liquidación provisional y el ingreso de ella derivado es doblemente “a cuenta”; por un lado, a cuenta del eventual hecho imponible y, por otro, de la eventual liquidación definitiva⁶. Pero si la licencia es concedida, pero las obras no tienen lugar, procederá la devolución de las cantidades ingresadas⁷.

En resumen; en tanto el devengo del ICIO tiene lugar con el inicio de las obras, el hecho imponible se entenderá realizado con tal inicio, se haya solicitado o concedido licencia, o incluso cuando las obras se hayan iniciado sin la licencia preceptiva. La Ordenanza Municipal puede, en este caso, fijar la obligación a cargo del sujeto pasivo u obligado a presentar autoliquidación, en desarrollo de la función reglamentaria prevista en el art. 12,2 del TRLHL.

En caso de que tal autoliquidación no se presente, el art. 103,1 del TR de la LHL prevé que se dicte una liquidación provisional. También, si las obras se han iniciado sin licencia y ésta se concede una vez iniciada la obra, deberá practicarse liquidación provisional en el momento de dicha concesión. En ambos casos, y según establece el artículo 103,1 citado, la liquidación provisional se calculará “en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el colegio oficial

⁴ .-RJ 2003, 4044.

⁵ .-HERNANDEZ LAVADO, A., “Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Impuestos*, t. II, 1989, pag. 137; ORON MORATAL, G., “El ingreso anticipado en las Ordenanzas Fiscales del ICIO”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1993, pag. 13.

⁶ .-SIMON ACOSTA, E., “Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria”, en *El Proyecto de Ley Regulador de las Haciendas Locales*, IEE, Madrid, 1988, pag. 77; GASPAR DE LA PEÑA, G., “El nuevo sistema impositivo local (comentario de urgencia)”, *CISS Comunicación*, nº 72, 1989, pag. 61.

⁷ .-MERINO JARA, I., “ICIO; hecho imponible y devengo”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 40, 2003, presentación.

correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo”, o, cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, “en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto”.

El art. 103, *in fine* del TR de la LHL, dice que “una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda”. La liquidación definitiva es una obligación del Ayuntamiento, y no una simple opción, sin que esta evidencia quede desvirtuada por el hecho de que el art. 103, 4 del TR de la Ley de Haciendas Locales incluya la posibilidad de exigir el ICIO, “en régimen de autoliquidación”. Procederá la misma cuando la licencia se otorgue una vez concluida la obra, pues en este caso el otorgamiento de licencia determinará una liquidación definitiva y no provisional⁸. Y, procederá también, cuando la obra ya se hubiese iniciado o concluido, y no se haya concedido la licencia. En tal supuesto, debería practicarse una liquidación definitiva por el coste real y efectivo de la obra ejecutada parcial o totalmente⁹.

En función de lo dicho, y teniendo en cuenta que el concepto de gestión en sentido estricto abarca las actuaciones tendentes a determinar la cuantía del tributo, adoptando las pertinentes liquidaciones, lo que implica una actividad material de comprobación de hechos y una actividad jurídica de aplicación e interpretación de normas, la gestión del ICIO que es competencia Municipal requiere la adopción de las citadas liquidaciones provisionales o definitivas. Ello obliga, no sólo a interpretar y aplicar las normas, sino también a realizar determinadas operaciones materiales de verificación fáctica, destinadas a la comprobación. En tanto la liquidación tiene naturaleza de acto administrativo, la adopción de la misma supone un ejercicio de autoridad, privativo de un ente público. Pero este carácter, como veremos, no puede predicarse de todas las actividades administrativas insertas en la gestión de un tributo.

Procederemos, por tanto, a plantearnos el significado del concepto de *gestión*.

⁸ .-JABALERA RODRIGUEZ, A., *La gestión impositiva municipal en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005, pag. 209.

⁹ .-ALVAREZ ARROYO, F., *El Impuesto Municipal sobre Instalaciones, Construcciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 2004, pag. 87.

II.Excursus sobre el concepto de gestión tributaria.

En un sentido no técnico, podemos identificar la gestión tributaria con “toda actividad tendente a la aplicación de los tributos”, aunque lo usual sea que, cuando se habla de *gestión tributaria* se haga referencia a lo que se denomina “liquidación”¹⁰. Cabe por tanto, admitir un concepto de gestión como equivalente a “actividad administrativa de aplicación del tributo”. El propio SAINZ DE BUJANDA definía la gestión como “el conjunto de actividades, reguladas por el ordenamiento jurídico, que tienen por objeto dar efectividad material a las normas reguladoras del tributo”¹¹. Así pues, en un sentido amplio, el término *gestión* es equiparable a *aplicación del tributo*¹², aunque, dada la polisemia del concepto, podamos encontrar en la doctrina otros significados de este vocablo. La aplicación del tributo consiste en una típica función administrativa¹³, para cuyo desarrollo concurren diversas potestades; comprobación, investigación, valoración, obtención de información y la propia potestad de liquidación¹⁴, además de la recaudación¹⁵. Estas potestades se agruparán en una diversidad de procedimientos. El de gestión en sentido estricto, destinado a emitir el acto de liquidación, aunque en los modernos procedimientos de gestión, y aunque parezca paradójico, no existe normalmente acto administrativo. La gestión puede abarcar otros procedimientos conexos, como el de comprobación de valores y el de inspección. Y además, determinada administrativamente la deuda, podemos hablar de un procedimiento de recaudación. Todos estos procedimientos pueden entenderse como

¹⁰ .- PALAO TABOADA, C., “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, Estudio Preliminar al Vol. III de los *Principios de Derecho Tributario*, de A. Berliri, Madrid, 1974, págs. 13 y ss. Así, por ejemplo, para BANACLOCHE, J., “toda actuación no normativa de la Administración es gestión tributaria, con la sola excepción de las facultades revisoras y sancionadoras”, *Manual de Procedimiento Tributario*, La Ley, Madrid, 1997, pag. 81.

¹¹.- SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1991, pag. 309.

¹².- Opinan lo mismo el SEMINARIO DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, vol 3º, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Madrid, 1972, pag. 850. PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, octava edición, Civitas, Madrid, 1998, pag. 193.

¹³.- Véase PEREZ DE AYALA, J.L., “Función tributaria y procedimiento de gestión”, *REDFHP*, nº 114, 1974, pag. 1685.

¹⁴.- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.- SOLER ROCH, M.T.; *Materiales de Derecho Financiero*, op. cit., pag. 329.

¹⁵.- Son todas ellas potestades funcionales, como dice CASADO OLLERO, G., “poderes-deberes vinculados al cumplimiento de los fines que los justifican y a responder de las funciones para los que fueron creados, a justificarse, en definitiva, en su ejercicio, “con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (art. 103,1 CE); “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, *Estudios de Derecho Tributario. En memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, pag. 149.

“integrados” en un concepto superior como la gestión tributaria la cual, entendida como “aplicación del tributo”, constituye el fin público que da sentido a los distintos procedimientos en materia tributaria.

La gestión tributaria, a la que debe atribuirse el sentido que hemos expuesto, ha sido objeto, en los últimos años, de profundas transformaciones, pues la implantación de las autoliquidaciones y las declaraciones-liquidaciones y la extensión de los actos de retención y repercusión, ha generado una situación en la cual la Administración juega primero un papel pasivo, *de caja*, y posteriormente una función fiscalizadora de carácter aleatorio, que incluye el ejercicio de una potestad sancionadora y que CASADO OLLERO, ha denominado de *policía fiscal*¹⁶. Como recuerda JUAN LOZANO, las potestades que actúan en el ámbito tributario han sufrido, por decirlo así, una mutación de carácter pasando del *actuar* al *controlar*¹⁷. Esto es; el papel de la Administración ante lo que se ha dado en llamar “masificación del procedimiento tributario”, se limita a ejercer un control de la actuación del administrado, control *fácticamente* discrecional, ante la imposibilidad de “apurar una comprobación completa y acabada de todas y cada una de las declaraciones presentadas”¹⁸.

El procedimiento de gestión es un procedimiento especial - en el que existen instituciones peculiares como la liquidación provisional¹⁹ - que no se adapta al molde

¹⁶- "Confiada al contribuyente la aplicación de la ley y la cuantificación e ingreso espontáneo de las obligaciones tributarias, y en general, de los diferentes deberes de prestación, a la Administración se le reservan potestades y prerrogativas para el ejercicio de funciones que ya no son de liquidación tributaria sino de *control* y de *policía fiscal*; funciones encaminadas no a la calificación de hechos imposables, sino al descubrimiento de conductas *sancionables*, y que culminan no en *actos de imposición*, esto es, de liquidación tributaria, sino de represión y sanción; CASADO OLLERO, G., "Tutela jurídica y garantías del contribuyente...", op. cit., pag. 159. Y tan es así ello que en el Derecho comparado – por ejemplo, en el Derecho tributario francés – suele utilizarse el término de *vérification*, como fase previa para la “determinación” del tributo; GROSCLAUDE, J –MARCHESSOU, P., *Procédures Fiscales*, Dalloz, Paris, 1998, en especial, páginas 123 y ss. Ello ha llevado a replantearse la aplicación de los moldes tradicionales del procedimiento de gestión, a instituciones como los pagos a cuenta. Así lo hace BANACLOCHE, J., *Manual de Procedimiento Tributario*, op. cit., pas. 82 y 83.

¹⁷ - JUAN LOZANO, A., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF- Marcial Pons, Madrid, 1993, pag. 39.

¹⁸ - GOMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración*, Mc Graw Hill, 1998, pag. 434.

¹⁹- Se trata de un acto administrativo cuyo objeto es, como toda liquidación, la manifestación pública sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, pero sin embargo esa manifestación se hace de manera provisional. Ello significa que la liquidación provisional carece para la Administración de una auténtica vinculación material, por lo que el contenido de este tipo de liquidaciones puede ser desconocido y las mismas resultar modificadas libremente en el propio procedimiento de gestión, incluso, elevando su cuantía. La Administración no estaría vinculada por esta liquidación, con lo de negativo que ello tiene para la certeza del contenido de la obligación tributaria. Véase CLAVIJO HERNANDEZ, F., "El acto de liquidación", *Civitas, REDF*, nº 20, pag. 653. Para TEJERIZO LOPEZ, J.M., esta facultad de que la Inspección de los Tributos investigue los hechos que previamente han sido *comprobados* por los órganos de gestión, se justifica por argumentos "puramente formalistas, en el sentido más desfavorable del término", con una evidente violación de la seguridad jurídica; "Las

del procedimiento administrativo común, diseñado en el Título VI de la Ley 30/1992, de Régimen de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, respecto al cual tiene muchas peculiaridades²⁰, pero que no puede ser tampoco ajeno a los principios de cuño constitucional que a partir de esta ley rigen las relaciones entre todas las Administraciones y el ciudadano y que, como dijimos, constituyen la esencia del “procedimiento común”²¹. Pero, en cualquier caso, y a pesar de las transformaciones experimentadas, en el procedimiento o procedimientos de gestión siempre está presente, como objeto prioritario, la adopción de un acto administrativo, lo que supone ejercicio de autoridad²².

La aplicación del concepto de procedimiento de gestión al ICIO, no admite ningún género de duda. Y, en concreto, la gestión en este impuesto incluirá la práctica de las liquidaciones provisionales, a partir del inicio de las obras o de la concesión de la licencia o la liquidación definitiva desde la finalización de la obra y las actuaciones previas a la adopción de estos actos administrativos.

Pues bien; procede plantearnos ahora la cuestión de si es posible que en algunas de estas actuaciones de aplicación del tributo, las Corporaciones Locales recaben la participación o asistencia de entidades mercantiles privadas. Y si ello es posible hacerlo a través de la figura de la asistencia técnica.

III.La asistencia técnica en el ámbito de las Administraciones, como una forma de externalización de actividades públicas.

Contra lo que pudiera pensarse, la asistencia técnica tiene una cierta antigüedad en nuestro panorama jurídico. Así, su contenido ya se precisaba en el art. 3 del Decreto

funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas", *Quincena Fiscal*, nº 3, 1997, pag. 14.

²⁰ .-Peculiaridades que MORILLO MENDEZ, A. sitúa tanto en los principios que lo rigen,– economía procedimental, imparcialidad, u otros muy restringidos como el de publicidad – como en las distintas fases de su estructura - prevalencia de la iniciación de oficio, mantenimiento de figuras que el autor llama “anacrónicas” como la denuncia pública o el recurso de queja, o especialidades de la prueba, por el uso excesivo de las presunciones. También destaca las singularidades de la liquidación provisional y de actos de trámite como las actas; *Procedimientos ante la Administración Tributaria*, op. cit., pags. 83 a 87.

²¹ .- Este concepto amplio de gestión como sinónimo de actividad aplicativa del tributo, y al servicio del cual existen varios procedimientos se completa con la constatación de la existencia de actuaciones que, por lo general, son previas a la aplicación del tributo, lo que les dota de su propia singularidad, al servicio de la cual se regula un procedimiento propio.

²² .-BARQUERO ESTEBAN, J.M., “La organización de las Administraciones locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria”, *REALA*, nº 276, 1998, pag. 130.

1005/1974, de 4 de abril, en cuyo preámbulo se señalaba que la finalidad de la asistencia técnica es que los órganos administrativos puedan completar su capacidad de acción en caso de insuficiencia de los medios ordinarios de que disponen para atender a necesidades de carácter coyuntural o para restar determinados servicios que sea preferible confiar al sector privado, por razones de economía o de eficacia. Por tanto, el origen de la asistencia técnica está en la necesidad de promover mecanismos cooperativos con la empresa privada. De hecho, podemos definir la asistencia técnica como aquella situación en la cual un sujeto o entidad recibe apoyo de otro (el sujeto o entidad asistente) en áreas en las que existe una carencia o déficit, especialmente en el terreno tecnológico.

En la actualidad, la asistencia técnica se ha incorporado a las fórmulas de colaboración de las entidades privadas con las Administraciones Públicas. Supone un ejemplo de *externalización* de una actividad administrativa, en la que la Administración compaginará medios públicos y privados. Cuando se habla de externalizar la actividad de la Administración se incluyen, en sentido amplio, todos los supuestos en que los particulares ejercen funciones públicas o gestionan servicios públicos. Pero la externalización admite una definición estricta, diferenciada de las formas de gestión privadas, las cuales tienen por objeto servicios públicos. En un sentido estricto, hablamos de externalización en el supuesto en que la Administración, titular de la competencia y gestora de la misma, decide confiar a otra organización pública o privada, con o sin ánimo de lucro, la prestación de servicios, que no son funciones fundamentales y que pueden realizarse a menores costes y con la misma calidad²³.

De esta manera, cuando se trata de servicios públicos esenciales, la forma de participación privada será la gestión indirecta, aunque también cabe la gestión directa mediante fórmulas jurídicas de Derecho Privado, como las sociedades mercantiles. En lo que concierne a la Administración del Estado, el art. 251, 1, de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, que entra en vigor el 30 de abril de 2008, dispone que “la Administración podrá gestionar indirectamente, mediante contrato, los servicios de su competencia, siempre que sean susceptibles de explotación por particulares. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos”.

²³ .-ALLI ARANGUREN, J.C., “Las nuevas formas de la actividad administrativa. Participación, ejercicio privado de funciones públicas y gestión privada de servicios públicos”, *REALA*, nº 302, 2006, pag. 129.

Además de esta referencia conviene señalar lo dispuesto por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, en su art. 155.1. Según este precepto, la Administración podrá gestionar indirectamente, mediante contrato, los servicios de su competencia, siempre que tengan un contenido económico que los haga susceptibles de explotación por empresarios particulares. Incluso, entre las formas privadas de gestión de servicios públicos, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, incorpora la fórmula de fundación privada a las formas de gestión indirecta de servicios. Se trata, en suma, de una panoplia de formas de gestión pública por su titularidad pero privadas por su forma.

Pero también es necesario referirse a la gestión privada de servicios públicos en el ámbito municipal. Recordemos que la redacción tradicional del art. 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (LBRL), en aplicación de lo previsto sobre estos servicios en el art. 128.2 de la Constitución, establece la reserva a favor de las entidades locales de ciertos servicios, aunque no sólo estos servicios tienen la condición de esenciales. Los “servicios administrativos”, es decir, los que comportan el ejercicio de la autoridad, más los servicios de competencia municipal en materia de sanidad, educación, asistencia social, cultura, deporte o servicios recreativos, son igualmente esenciales. Y recordemos también, que la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del Gobierno Local, en su art. 1,1 da una nueva definición de servicio público local, al entenderlo como “los que prestan las entidades locales en el ámbito de su competencia”.

El concepto de servicio público municipal queda vinculado a cualquier actividad prestacional, siempre que se enmarque en las competencias que se les atribuyen a las Corporaciones Locales por leyes sectoriales, en cumplimiento de lo establecido en los arts. 25, 26 y 36 de la LBRL, pero que excluye otras formas de la acción administrativa, como la policía y el fomento. Y, en concreto, el concepto de servicio público local resulta notablemente ampliado por esta norma, que no excluye la concurrencia del servicio público con actividades ejercidas por el sector privado, pero sólo respecto a actuaciones públicas que puedan ser catalogadas como prestacionales, nota que obviamente no concurre en las actividades de comprobación destinadas a adoptar las liquidaciones provisionales o definitivas en el ICIO.

También respecto a las fórmulas de gestión de los servicios públicos locales, la LBRL, en su art. 85, bis, incorpora la entidad pública empresarial local y la sociedad mercantil local de capital íntegramente municipal como fórmulas de participación del sector privado en la prestación de servicios públicos. En su art. 85.2 dice “los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta”, aunque excluyéndose de la gestión indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad. Por tanto, en el ámbito de la aplicación de los tributos locales, históricamente (y hay que remontarse a la Ley de Régimen Local de 1955, en su art. 731) se permitía tanto la gestión directa, como el arriendo, el concierto o la gestión afianzada de los tributos locales. Por el contrario, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local, en su art. 85, tras autorizar la gestión de los servicios públicos, tanto de forma directa, como indirecta, establece que “en ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad”, añadiendo los párrafos segundo y cuarto del art. 92, 2, del mismo texto legal que “son funciones públicas, cuyo cumplimiento queda reservada exclusivamente a personal sujeto al estatuto funcionarial, las que impliquen ejercicio de autoridad, las de fe pública y asesoramiento legal preceptivo, las de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera presupuestaria, las de contabilidad y tesorería y, en general, aquellas que en desarrollo de la presente Ley, se reserven a los funcionarios para la mejor garantía de la objetividad, imparcialidad e independencia en el ejercicio de la función”.

De estos preceptos se deduce el rechazo a la posibilidad de que pueda acudir a la gestión indirecta en la gestión tributaria municipal.

Para el TS, en sentencia de 26 de enero de 1990²⁴, “...resulta claro que dichos preceptos excluyen de manera absoluta el sistema de gestión indirecta en todas sus formas, exceptuándose tan sólo en el párrafo tercero del art. 106 de la Ley de 1985, las delegaciones de las entidades locales pueden realizar de los servicios de recaudación e inspección en favor de Entidades Locales de ámbito superior (Diputaciones Provinciales), de las respectivas Comunidades Autónomas y los sistemas de colaboración que pueden establecer con los citados, con otras Entidades Locales o con el Estado, de acuerdo con la legalidad de éste”. Como, además recuerda el TS en sentencia de 31 de octubre de 1997²⁵, este conjunto normativo no se vio afectado por la

²⁴ .- RJ 1990\561.

²⁵ .-RJ 1997\7242.

Ley 39/1988, de 28 diciembre, de Haciendas Locales, que excluyó ya de manera absoluta el sistema de gestión indirecta, en todas sus formas, para el servicio de recaudación. Únicamente quedó autorizada la continuidad en el ejercicio de sus funciones de los recaudadores que estuviesen contratados durante la vigencia de los contratos establecidos, los cuales podrían prorrogarse en tanto las Entidades locales no tuvieran establecido el servicio con arreglo en esta Ley, o bien, tratándose de Municipios, Mancomunidades u otras Entidades locales o Consorcios, no lo tuvieran establecido la Diputación como forma de cooperación al ejercicio de las funciones municipales (Disposición Transitoria 9.^a del Decreto Legislativo 781/1986, que aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, TRDLRL). Pero, téngase en cuenta que lo que el ordenamiento está excluyendo es que se adjudique o transfiera una función pública a un particular; así lo deja claro el TS en sentencia de 27 de junio de 2000²⁶, cuando afirma que “que no es conforme a Derecho la adjudicación a una empresa particular de una función, como la recaudatoria, cualquiera que sea su ámbito, que corresponde a una potestad administrativa, tal como ya resolviera esta Sala en su sentencia de 13 de junio de 2000 en cuestión similar”. La técnica normal de transferencia de funciones originariamente públicas es la concesión, no la asistencia técnica.

Los contratos de asistencia técnica no son instituciones de gestión pública y no suponen, en sí mismos, una forma peculiar de organización o prestación de una actividad pública²⁷. Presuponen siempre la gestión directa del servicio o actividad pública, por lo que pueden referirse tanto a servicios públicos prestacionales como a otras actividades no calificables como servicios públicos en sentido estricto, como la aplicación de los tributos. Y es que el objeto de la asistencia técnica son actividades materiales de apoyo o auxilio; por ejemplo, los pliegos de condiciones incluyen entre las actividades a realizar en el ámbito de la asistencia técnica la atención al público y la información a los contribuyentes en horario administrativo o la búsqueda y seguimiento de bienes o derechos de los deudores (así se desprende, por ejemplo, del pliego de condiciones del contrato de asistencia técnica del Ayuntamiento de Leganés, al que se refiere la sentencia del TSJ de Madrid de 29 de abril de 2005). No es objeto de estos contratos de asistencia técnica la emanación de actos administrativos que suponen el

²⁶ .-RJ 2000\5495.

²⁷ .-GARCIA MARTINEZ, A., “La participación de las empresas privadas en la inspección de los tributos locales”, *Tributos Locales*, nº 68, 2007, pag. 13.

ejercicio de autoridad, y que siempre han de imputarse a una autoridad pública²⁸. No sería necesario, pero para evitar problemas, los pliegos de condiciones administrativas que rigen la contratación de la asistencia técnica suelen excluir la adopción de actos de autoridad por el adjudicatario a través de cláusulas específicas de exclusión.

Obviamente, no serían admisibles los contratos de asistencia técnica que, en sustancia, constituyeran una fórmula de gestión indirecta o de transferencia a particulares de funciones públicas. Así lo recuerda el TS en la sentencia de 13 de junio de 2000²⁹, al afirmar que no puede configurarse como asistencia técnica una adjudicación en que los servicios contratados impliquen ejercicio de autoridad. Pero, aunque no lo dijera de forma expresa el TS, lo cierto es que vestir bajo el ropaje de asistencia técnica un supuesto de gestión indirecta de funciones que implican autoridad, algo expresamente prohibido por el artículo 85.2 de la LBRL es un caso de fraude de ley. Estaríamos ante un caso de fraude de ley, previsto en el art. 6, 4 del Código Civil, según el cual, “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”. Esta definición del “fraude de ley” basada en la doctrina civil de la “doble ley”³⁰ y acuñada por DE CASTRO³¹, es aplicable en todo el ordenamiento, incluido el tributario, como parece admitir el TC en su sentencia 37/1987, de 26 de marzo, cuando dice que “el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico...” (FJ 8º)³². Pero, en cualquier caso, aunque existiesen supuestos de fraude de ley estaríamos

²⁸ .-Véase BARQUERO ESTEBAN, J.M., “La organización de las Administraciones locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria”, op. cit., pag. 130.

²⁹ .-RJ 2000\4778.

³⁰ .- ROSEMBUJ, T., *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, segunda edición, pags. 30 y ss.

³¹ .- DE CASTRO, F., *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, pags. 329 y 330. La definición de DE CASTRO constituye ya un clásico, y dice que “el fraude de ley consiste en uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, y que se ha amparado en otra norma dictada con distinta finalidad”.

³² .-La cuestión resuelta en esta sentencia era la concerniente a la de si el instituto del fraude de ley entraría dentro de la competencia exclusiva del Estado del art. 149, 1, 8ª. Para el TC no se sigue que todo supuesto constitutivo de fraude deba ser previsto y regulado, precisamente, por una ley del Estado. Incluso si aceptamos que los conceptos generales, de aplicación a todo el ordenamiento jurídico deben formularse en la Teoría General del Derecho y no en el Derecho Privado, y opinamos con DREIER, R., que puede existir una teoría de los conceptos jurídicos fundamentales al margen del Derecho Civil;

ante situaciones patológicas que no son indicativas y que no pueden servir para descartar los mecanismos de asistencia técnica, como un instrumento adecuado para permitir la asistencia y colaboración en actividades públicas.

En lo relativo a la Inspección municipal de ciertos tributos, en especial el ICIO, la asistencia y colaboración se suele establecer en el marco de contratos más amplios que incluyen también la asistencia en gestión tributaria y en la recaudación, tanto en período voluntario como en período ejecutivo. Pero ninguna de estas funciones, como veremos, resulta desnaturalizada por la existencia de una fórmula de cooperación en el desarrollo de actividades materiales, dentro de acciones que no pierden nunca su carácter público y que, incluso, pueden suponer el ejercicio de autoridad.

En la asistencia técnica no se transfieren funciones públicas. Por eso, respecto a la misma, no resulta aplicable una limitación que, además está pensada para el ámbito de actividades puras de servicio público, como es la prohibición de gestión indirecta en actividades de autoridad pública. Lo que hay en la asistencia técnica es un contrato mediante el cual se atribuye la realización material de ciertas actividades públicas, integrantes de una función que sigue manteniendo su carácter público, a particulares, normalmente entidades mercantiles privadas.

La asistencia técnica está plenamente incorporada al conjunto de contratos que pueden firmar las Administraciones Públicas. Así, el Título IV del Real Decreto-Legislativo 2/2000 de 16 de junio, que regula el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, incluye los contratos de consultoría, asistencia y servicios. En concreto, el artículo 196 dispone que los contratos de consultoría y asistencia y los de servicios que celebre la Administración serán aquellos que consistan en estudiar y elaborar informes, estudios, planes, anteproyectos, proyectos de carácter técnico, organizativo, económico o social, así como la dirección, supervisión y control de la ejecución y mantenimiento de obras, instalaciones y de la implantación

“Concepto y función de la Teoría General del Derecho”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 52, 1978, pag. 124. podemos hablar del fraude de ley como “utilización de una norma jurídica para lograr fines contrarios a los previstos por el ordenamiento jurídico”, que serán fines inherentes a los principios que gobiernan o inspiran un sector del ordenamiento. Así la justificación de que el artículo 24 de la LTG utilice el término “fraude de ley” radicaría en el peso de este concepto, singularizado como categoría de Derecho. Es el caso de ATIENZA, M.-MANERO, J.R., *Ilícitos atípicos (sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder)*, (inérita), pag. 63. (Existe ya versión publicada, aunque se ha manejado la original. La publicación es de la Editorial Trotta, Madrid, 2000). Esta afirmación se justifica en que estos autores entienden que si se tratase de violación de una regla no estaríamos ante fraude de ley, sino ante un ilícito puro y duro. Recordemos que para estos autores el fraude de ley debe consistir en eludir una norma *imperativa*.

de sistemas organizativos. Y que, además, podrán tener como objeto diversas prestaciones de colaboración con la Administración, siempre bajo su supervisión³³.

Por último el concepto de asistencia técnica, abarca, mediante lo que podría ser una cláusula residual, “cualesquiera otras prestaciones directa o indirectamente relacionadas con las anteriores y en las que también predominen las de carácter intelectual, en particular los contratos que la Administración celebre con profesionales, en función de su titulación académica, así como los contratos para el desarrollo de actividades de formación del personal de las Administraciones públicas”.

Este precepto ha sido reformado por la Ley 13/2003, de 23 de mayo, que modificó la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Por su parte, la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, se refiere a los denominados “contratos de servicios”; entre éstos se incluye el contrato de colaboración entre el *sector público* y el *sector privado*. El art. 11,1 de la Ley 30/2007 los define como aquellos contratos en que una Administración Pública encarga a una entidad de derecho privado, por un periodo determinado en función de la duración de la amortización de las inversiones o de las fórmulas de financiación que se prevean, *la realización de una actuación global e integrada*. En lo que aquí nos interesa, podríamos hablar de actividades de “prestación de servicios que incorporen tecnología específicamente desarrollada con el propósito de aportar soluciones más avanzadas y económicamente más ventajosas que las existentes en el mercado” o de “otras prestaciones de servicios ligadas al desarrollo por la Administración del servicio público o actuación de interés general que le haya sido encomendado”. En esta misma disposición se recuerda que “sólo podrán celebrarse contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado cuando previamente se haya puesto de manifiesto, en la forma prevista en el artículo 118, que otras fórmulas alternativas de contratación no permiten la satisfacción de las finalidades públicas”. Por lo tanto, estas fórmulas de cooperación sólo están legitimadas en la medida en que se acredite que resultan ser las más adecuadas desde el punto de vista de la eficacia, lo que supone que el principio de eficacia está en la base de estos mecanismos de cooperación.

³³ .-Las prestaciones que se suelen incluir son las siguientes: investigación y estudios para la realización de cualquier trabajo técnico, asesoramiento para la gestión de bienes públicos y organización de servicios del mismo carácter, estudio y asistencia en la redacción de proyectos, anteproyectos, modificación de unos y otros, dirección, supervisión y control de la ejecución y mantenimiento de obras e instalaciones y de la implantación de sistemas organizativos.

Además, “la contraprestación a percibir por el contratista colaborador consistirá en un precio que se satisfará durante toda la duración del contrato, y que podrá estar vinculado al cumplimiento de determinados objetivos de rendimiento”. Por último, el art. 289 de la Ley 30/2007 dispone que los contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado se regirán por las normas generales contenidas en el Título I del presente Libro y por las especiales correspondientes al contrato típico cuyo objeto se corresponda con la prestación principal de aquél.

De lo visto podemos concluir que estas fórmulas de colaboración, incorporadas a las normas de contratación pública, se rigen por criterios de eficacia, puesto que esta colaboración sólo será posible si a través de las mismas se consigue de modo más eficiente la satisfacción de las finalidades públicas a que hace referencia el art. 11,2 de la Ley 30/2007. El principio de eficacia, a que hace referencia el art. 102,1 de la Constitución, está en la raíz de la adopción de estas fórmulas, y constituye un dato de legitimación.

IV. El principio de eficacia como fundamento del recurso a la asistencia técnica.

La eficacia, a la que hace referencia el art. 102,1 de la Norma Fundamental, tiene la condición de un verdadero principio jurídico de la actuación de la Administración Pública³⁴, que, por tanto, fija un mandato del que las Administraciones Públicas no pueden desvincularse; así lo proclamó el Tribunal Constitucional en la ya añeja sentencia 178/1989, de 2 de noviembre. Ni tampoco puede desconocerlo el legislador, quien tendrá el cometido, a través de la legislación ordinaria, de concretar este principio (FJ cuarto, sentencia 22/1984, de 17 de febrero). No se trata de un principio que afecte al valor jurídico de los actos administrativos, pero sí de una regla que legitima la acción administrativa³⁵.

³⁴ .-PAREJO ALFONSO, L., “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública”, *Documentación Administrativa*, núms. 218-219, pags. 20 y ss. Del mismo autor, *Eficacia y Administración. Tres estudios*, INAP, Madrid, 1995. Pág. 117.

³⁵ .- MENÉNDEZ PÉREZ, S.: “El principio de eficacia de la función administrativa. Virtualidad práctica: estudio jurisprudencial”. Incluido en la obra “Eficacia, discrecionalidad y control judicial en el ámbito administrativo”. Cuadernos de Derecho Judicial. XXXII. Consejo General del Poder Judicial. Madrid. Octubre, 1994. Pág. 13 y ss; BAENA DEL ALCAZAR, M.: “Comentarios a la Constitución Española de 1978”. En la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Políticas* dirigidos por Oscar Alzaga Villamil. Tomo VIII, Edersa, Madrid, 1983, Pág. 272.

No obstante, no conviene olvidar que en un Estado social y democrático de Derecho, como proclama la Constitución, la eficacia de la Administración Pública se haya ordenada al servicio objetivo de los intereses generales lo que supone, además, que el principio de eficacia de las Administraciones Públicas se encuentra en relación con otros principios y valores del ordenamiento constitucional. Como recuerda el propio art. 103 de la Constitución, *la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales*,

Aunque este principio entrañe una valoración finalista, no debe haber contradicción entre el mismo y los principios propios del Estado de Derecho. La eficacia impone el respeto al procedimiento legalmente establecido, que es el respeto a la legalidad y exige que las formas de organización que se adopten “permitan un desarrollo de la actuación administrativa que garantice la consecución objetiva del interés general”³⁶.

Es evidente que, respecto a procedimientos administrativos públicos de gestión e inspección la eficacia administrativa debe armonizarse con los principios materiales de justicia tributaria y los derechos y garantías del contribuyente, y no puede identificarse con el fin exclusivo de obtener la máxima recaudación posible³⁷. Pero también es cierto que la obtención del mayor resultado posible en términos recaudatorios no debe descartarse, *a priori*, como un componente de la eficacia en la gestión de los tributos, de una Administración que está legitimada para proteger la *potencialidad recaudatoria* de su sistema tributario y las pérdidas de recaudación. Así lo ha entendido la sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril³⁸, al consagrar el interés recaudatorio como una parte esencial del deber de contribuir del art. 31,1 de la Constitución. Por tanto, el interés recaudatorio es relevante y no puede entenderse aislado del concepto de eficacia administrativa.

De hecho, el principio de eficacia supone que la Administración tiene necesariamente que valorar las repercusiones económicas de sus actuaciones de tal

³⁶ .- GARCIA MARTINEZ, A., “La participación de las empresas privadas en la inspección de los tributos locales”, op. cit., pag. 14.

³⁷ .- GARCIA MARTINEZ, A., “La participación de las empresas privadas en la inspección de los tributos locales”, op. cit., pag. 13.

³⁸ .- Así, en el conocido FJ Tercero de la sentencia de 76/1990, de 26 de abril, el TC legitimaba los instrumentos de lucha contra la defraudación, conocida genéricamente como “fraude tributario” - las potestades de inspección y comprobación – argumentando que de no existir estos instrumentos a favor de la Administración, “se produciría una distribución injusta de la carga fiscal”, pues “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

forma que uno de los factores relevantes a la hora de elegir la solución más oportuna serán los mayores o menores costes económicos y la mayor o menor rentabilidad, también en términos económicos. No se concibe que un acto o disposición de la Administración pueda ser respetuoso con dicho principio si no se tiene en cuenta la repercusión que pueda tener en el gasto público³⁹. Así se ha pronunciado la Audiencia Nacional, en sentencia de 30 de junio de 1990, y las del TSJ de Asturias de 28 de noviembre de 1997, o la TSJ de Castilla La Mancha, de 3 de febrero de 2000.

Por tanto, la eficacia es también eficacia económica, y cuando el objeto de la asistencia técnica es la prestación de servicios en el ámbito de la aplicación de los tributos, la atención a un interés recaudatorio es una expresión de ese principio de eficacia. Por tanto, se están protegiendo y salvaguardando las exigencias de eficacia cuando se recurre a la asistencia técnica para mejorar las expectativas recaudatorias o combatir el fraude.

Y ello no resulta alterado por el hecho de que la retribución de la empresa privada asistente se fije, como con frecuencia se plasma en los pliegos de cláusulas administrativas particulares, “tomando como índice los ingresos recaudados como consecuencia de los servicios prestados por la empresa adjudicataria tanto en período de pago voluntario, como ejecutivo”. En esa línea se sitúan los Pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares y de prescripciones técnicas del contrato de asistencia técnica de colaboración para la efectividad del ICIO, del Ayuntamiento de Vigo (Expte. 335/500/2006). La mayoría de pliegos de cláusulas, además, toma como referencia la deuda relativa a liquidaciones y sanciones firmes⁴⁰.

El argumento que tradicionalmente se esgrime para descalificar esta forma de retribución, con tanta reiteración como inexactitud, es que existe un “evidente interés de la empresa contratista en la obtención del mayor resultado posible”, añadiéndose que “esta sola circunstancia es suficiente para poner en entredicho que las actuaciones desarrolladas por la empresa respecto a la inspección de los tributos sirvan con objetividad al interés general”⁴¹. Uno de los argumentos más repetidos para oponerse a la utilización de estas fórmulas de asistencia técnica es, precisamente, el decir que se

³⁹.- PAREJO ALFONSO, L., *Eficacia y Administración. Tres estudios*, op. cit., pag. 7.

⁴⁰.- Véase, por ejemplo, el Pliego de Condiciones Técnicas del ayuntamiento de Tres Cantos (Madrid), que en su base 12 establece que el porcentaje a percibir por la empresa se percibirá sobre “la deuda firme puesta al cobro”, entendiéndose por firmeza cuando no quepa revisión del acto ni en vía administrativa ni judicial”.

⁴¹.- GARCIA MARTINEZ, A., “La participación de las empresas privadas en la inspección de los tributos locales”, op. cit., pag. 17.

trata de un mecanismo que desvirtúa la objetividad de la acción administrativa (aunque la asistente no asume la acción administrativa, sino que simplemente colabora con acciones puntuales) ya que “la actuación de la empresa en el procedimiento administrativo es constante, al punto de hacerla partícipe de un porcentaje significativo de la deuda tributaria y de las sanciones recaudadas a raíz del mismo”⁴².

Pero estas formas de retribución no son, en sí mismas, motivo para reprobar el recurso a fórmulas de asistencia técnica. No es de extrañar que se apliquen para pagar a entidades privadas cuando fórmulas de participación en lo recaudado están en el trasfondo del sistema de incentivos que aplica la propia Agencia Tributaria. Recordemos, que la Agencia, según lo establecido en el art. 103.5, de la Ley 31/1990, se financia con “un porcentaje de la recaudación que resulte de los actos de liquidación realizados por la Agencia respecto de los tributos cuya gestión realice”. Y que este sistema de financiación se traduce en un específico modelo retributivo que no ha sido puesto en entredicho por los tribunales. La Agencia Tributaria instauró hace años un esquema de *bonus* para los inspectores basado en la deuda tributaria descubierta a partir de cantidades prefijadas. La Audiencia Nacional se negó en su momento a plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre esta fórmula retributiva, rechazando que fuese contraria al art. 103 de la Constitución (sentencia de 24 de enero y 24 de octubre de 2002⁴³). Y, en concreto, sobre este esquema de retribución se pronunció la Audiencia Nacional, sin entrar en el fondo de la cuestión, reprobándolo sólo por no haberse negociado los *bonus* con los agentes sociales y por fijarse cantidades claramente superiores para unos profesionales respecto a otros, (sentencia de 7 de abril de 2006⁴⁴) pero no por cuestiones que afectaran a la propia esencia del sistema de retribución. La resolución judicial se pronuncia sobre la falta de objetividad de los criterios que se han utilizado, pero no sobre el sistema. En suma, respecto a esta cuestión, la Audiencia ha venido rechazando que esta supuesta privatización afecte de forma sustancial a la posición jurídica de los contribuyentes, o que se ponga en peligro el principio consagrado en el art. 103.1, de la Constitución, según el cual “la Administración pública

⁴² .- GARCIA MARTINEZ, A., “La participación de las empresas privadas en la inspección de los tributos locales”, op. cit., pag. 17.

⁴³ .-JT 2002/1026 y JT 2003/112.

⁴⁴ .- El argumento fundamental que maneja la Audiencia Nacional es que en el reparto del complemento de productividad no se han tenido en cuenta las condiciones de rendimiento de cada funcionario, vulnerando lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 30/1984, ya que el criterio que utiliza la Resolución impugnada para asignar este complemento consiste en el VOR del puesto que se ocupa, no en la actividad o rendimiento de cada funcionario.

sirve con objetividad los intereses generales”. Obviamente, siempre y cuando quede garantizado que toda acción administrativa de gestión, inspección y recaudación, se rija por el marco normativo, por la Ley General Tributaria, la Ley de Procedimiento y las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones, y siempre que los actos dictados sean plenamente recurribles.

Por tanto, la articulación de este sistema retributivo no afecta a la objetividad. No es posible afirmar que esa objetividad se va a ver dañada por el hecho de que la empresa que asiste tenga interés en obtener “un mayor resultado posible en términos de recaudación”.

En primer lugar porque ese interés por maximizar la recaudación no es cuestionable, siempre, como dijimos, se desarrolle dentro de la legalidad. El proteger la potencialidad recaudatoria del sistema está, como hemos señalado, en la raíz de las técnicas antielusorias que la ley puede implementar, y esa potencialidad recaudatoria es expresión de un interés recaudatorio. La negación, en el plano teórico, de la existencia de un interés recaudatorio, es fruto de la tendencia histórica a sobredimensionar la persecución del interés general en el Derecho Público. Así, para PEREZ ROYO, no existiría tal interés que es inherente a un derecho subjetivo porque “...la Administración no se relaciona directamente con el contribuyente en cuanto titular de unos intereses que revisten la forma de derecho de crédito, sino que sencillamente desarrolla una función encomendada por el ordenamiento para velar por el cumplimiento del deber puesto a cargo del contribuyente por el mismo ordenamiento”⁴⁵. Es cierto que la imperatividad de la norma encarna la voluntad general haciendo prevalecer un interés público, al que se someten particular y Administración en las normas de Derecho público. Pero ello no puede significar que la Administración no tenga un “interés recaudatorio propio” por el mero hecho de que su interés sea un interés público definido en las normas, puesto que la simple singularización de la Administración como persona jurídica ya justifica que sea considerada como centro de imputación de intereses. Existiendo un interés recaudatorio su protección no puede ser motivo de que se rechacen las fórmulas de asistencia técnica.

En suma, la ley no anula la existencia de intereses en el particular y en la Administración; únicamente condiciona la realización material de los mismos estableciendo, para el caso de la Administración, la valoración de si la realización

⁴⁵ .-PEREZ ROYO, F., “El pago de la deuda tributaria”, *Civitas, REDF*, nº 6, 1975, pag. 275.

material de ese interés puede estar subordinada a la concurrencia de otros intereses distintos. Por lo tanto, ese interés recaudatorio existe, y el cumplimiento del mismo en el marco de la legalidad es un objetivo a perseguir de acuerdo con el principio de eficacia. De tal manera que la eficacia tiene, como una de sus manifestaciones, el cumplimiento de los objetivos previamente fijados, para lo cual resultan adecuados todos los mecanismos o técnicas que faciliten o estimulen ese cumplimiento. Entre ellas las técnicas de carácter retributivo. Por otro lado, si lo que se pretende con la asistencia técnica es incorporar por razones de eficacia fórmulas importadas del Derecho Privado, hay que recordar que en el ámbito mercantil son habituales los mecanismos negociales que ligan la retribución del contratante al cumplimiento de ciertos objetivos o a la obtención de una cierta rentabilidad. Pensemos, sin ir más lejos, en la fórmula de los préstamos participativos, regulados en el art. 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, reformado por la Disposición Adicional Segunda de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre⁴⁶, caracterizados porque la retribución del prestamista es un interés variable determinado en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria, esto es, de sus beneficios⁴⁷, y que, originariamente surgieron como un instrumento para lograr un fin público, como la reindustrialización y reconversión industrial.

Nada hay de objetable, desde la perspectiva constitucional, a la utilización de una fórmula retributiva que suponga una participación en lo recaudado. La propia existencia de los *premios de cobranza y de gestión*, contemplados en el art. 77,1 del RD 1415/2004, de 11 de junio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación y a los cuales el TEAC atribuye carácter retributivo (resolución de 20 de junio de 2003)⁴⁸, avalan que no tiene sentido cuestionar la forma de retribución de las empresas que

⁴⁶ .-Cuyo antecedente inmediato se encuentra en el Real Decreto-Ley 8/1983, de 30 de noviembre sobre conversión y reindustrialización, sustituido por la Ley 27/1984, de 26 de julio. El origen de la figura no es otro que facilitar un instrumento para la financiación de los sectores en crisis, en el marco de la llamada *reconversión industrial*.

⁴⁷ .- Que el préstamo participativo es un préstamo resulta innegable para la doctrina mercantilista, tanto si se pacta un interés fijo con participación en beneficios, como si se otorga un crédito que posteriormente atribuye al acreedor el derecho a participar en los beneficios del deudor BROSETA PONT, M., “Régimen de los préstamos participativos (el art. 11 del Real Decreto-Ley 8/1983, de 30 de noviembre, de Reconversión y Reindustrialización)”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, nº 14, 1984, pags. 247 y ss; GARCIA VILLAVERDE, R., “Créditos participativos” en *Contratos Bancarios*, Varios Autores, Civitas, Madrid, 1992, pags. 189 y ss.

⁴⁸ .- Está, por tanto, sometido a retención del IRPF, siendo el Ayuntamiento el obligado a retener, puesto que dichas cantidades son contraprestaciones de los servicios prestados por los recaudadores. Sin embargo, no está dentro de la consideración de retribuciones legalmente establecidas, al tratarse de remuneraciones de carácter profesional.

prestan servicios de asistencia técnica como fundamento de una supuesta vulneración de las exigencias de objetividad.

Menos sustancia tienen, a mi juicio, otras objeciones como las que se refieren a la selección y organización del personal de la empresa que va a prestar el servicio o, incluso cuestiones como, el hecho, puramente circunstancial, de que estas empresas dispongan de un local específico en las dependencias municipales, creando la apariencia de que *son Administración*⁴⁹.

V. El principio de buena administración.

La eficacia en la actuación administrativa debe lograrse en el marco de la salvaguarda de la exigencia de servir con objetividad los intereses generales, a lo que se refiere el art. 106, 1 de la Constitución. Por ello, como dice PAREJO ALFONSO, “la Administración es la única pieza del Estado-poder...que se caracteriza constitucionalmente por el aseguramiento de la satisfacción del interés general como obligación de resultado”⁵⁰. La adecuación del actuar administrativo a los intereses públicos puede encontrar un elemento de reforzamiento en el llamado “principio de buena administración”, que recogía el inicial Tratado para la Constitución Europea, en su artículo II-101, bajo la denominación de “derecho a una buena Administración”⁵¹.

El *principio de buena administración* se traduciría en un deber de la Administración que estaría fundado en el mencionado artículo 106 de la Norma Fundamental, pero también en los arts. 9,3, 31,2 y 103,1 de la propia Constitución. Es un principio que deriva, por tanto, no de un precepto constitucional concreto, sino de un *entramado constitucional* y se traduce en una evidencia; la Constitución no sólo quiere que la Administración siga un cauce legal en la adopción de sus decisiones sino que

⁴⁹.-Ambas cuestiones son esgrimidas por GARCIA MARTINEZ, A., “La participación de las empresas privadas en la inspección de los tributos locales”, op. cit., pags. 19 y 20. Respecto a la segundo se señala que “se hace visible con ello cual parece ser la finalidad perseguida por el ente público que decide contratar con una empresa privada la asistencia y colaboración en la gestión tributaria. Esta no es otra que atribuir a la empresa la mayor parte del ejercicio de las respectivas funciones tributarias...”.

⁵⁰.- PAREJO ALFONSO, L., “Interés público como criterio de control de la actividad administrativa”, op. cit., pag. 141.

⁵¹.- Para la Constitución Europea, en este artículo II-101, el derecho a la buena administración incluye derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente; b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que la concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial; c) la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones.

decida con eficacia. Y a la Administración ya no sólo se le exige que haga cosas, sino que además las haga de forma que consiga realmente sus objetivos, “destruyendo lo que se llama la presunción de ineficiencia que preside los estereotipos sobre las Administración Pública”. La legitimidad administrativa reside ya no sólo en el qué o en el cuánto, sino también en el cómo se hacen las cosas. Surgen así las exigencias de eficacia, eficiencia y economía en el actuar administrativo, conectadas a una *legitimidad por rendimientos*, que abarcarían de forma implícita un mandato de actuación “racional, objetiva, coordinada, eficaz, eficiente y económica al servicio a los intereses generales”⁵². Se puede llegar así a la conclusión de que, al servicio de los intereses generales existe un deber jurídico de hacer “consistente en un mandato de actuación de forma racional y objetiva”. A estas finalidades parece que se orienta la utilización de fórmulas de asistencia técnica para auxiliar en la aplicación de ciertos tributos municipales. Cosa distinta será que los resultados no sean los esperados⁵³. Respecto a estas fórmulas es legítima una crítica en cuanto a los resultados; no es admisible, sin embargo una crítica apriorística como la que se viene haciendo basada en las formas de retribución o en el hecho de que los trabadores de las empresas asistentes *parezcan funcionarios* por su localización física en las dependencias del Ayuntamiento.

VI. La Inspección en los Impuestos Locales. Especial referencia al ICIO.

Hemos visto que la asistencia técnica se ha incorporado con normalidad a las fórmulas de colaboración con la Administración, que no supone transferir una función pública sino lograr la asistencia de un particular en su prestación y que, lejos de vulnerar las exigencias de objetividad, se apoya en los principios de eficacia y *buena administración*. Queda por referirnos a si la asistencia técnica es aplicable a la gestión y, sobre todo, a la inspección de los impuestos municipales y si, en concreto, el ICIO tienen características especiales que aconsejan su utilización.

⁵² .-PONCE SOLE, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pags. 23 y ss.

⁵³ .-MONREAL LASHERAS, A.-JUAN LOZANO, A.M., “Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria en la LGT y a la vista del proyecto de reglamento de aplicación del tributo”, *Fiscal Meas a Mes*, nº 127, marzo, 2007, pag. 4.

Esas características especiales giran en torno a la necesidad de adoptar una liquidación provisional (art. 103,1 del TR de la LHL), que se dictará tomando en cuenta el presupuesto presentado y, sobre todo, ante la obligatoriedad (que no opción) que tiene el ente municipal de dictar la liquidación definitiva a que se refiere el art. 103, *in fine* del TR de la LHL, “una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo”. Esta liquidación definitiva exige el despliegue de una serie de actuaciones materiales de comprobación para las cuales muchos Ayuntamientos carecen de medios propios, materiales o personales y no pueden organizar un servicio de Inspección.

Si el papel de la Inspección es determinante para lograr un justo reparto de la carga tributaria, como lo ha entendido el Tribunal Constitucional en el FJ Tercero de su sentencia 76/1990, de 26 de abril, legitimando las potestades de inspección y comprobación que de no existir abocarían a “una distribución injusta de la carga fiscal”, mucho más lo será respecto al ICIO, que, hoy por hoy, es una de las principales fuentes de ingresos propios del Municipio. Y en virtud de lo que hemos dicho, siempre que se respeten los cauces legalmente previstos y los derechos de los contribuyentes⁵⁴, la actuación de la Inspección puede orientarse a alcanzar un mayor nivel de medios económicos en relación con los ingresos tributarios locales, mediante su labor de lucha contra el fraude fiscal. Esto es, a proteger, la *potencialidad recaudatoria* del sistema, como hemos dicho⁵⁵. Lo cual no está reñido con la necesidad de dotar adecuadamente los servicios administrativos de la Administración tributaria, como exigencia de eficacia. Pero no se puede decir que los resultados que se consiguen con la actuación de los servicios administrativos propios son la expresión auténtica de la eficacia, y que los logros que se obtienen a partir de la ayuda prestada mediante la asistencia técnica constituyen un ejemplo de eficacia *descafeinada o inauténtica*.

El argumento sería que, de acuerdo con el carácter esencialmente público de la función de inspección tributaria y su implicación directa con los principios de justicia, la inspección sólo puede realizarse a través de medios propios y nunca con la ayuda de una entidad privada. Y ello, aun cuando resulte contrastado que la intervención de esa entidad privada garantice ciertos niveles de eficacia dentro del más escrupuloso respeto

⁵⁴ .-Así, el Pliego de Condiciones del Ayuntamiento de Leganés, determina la asistencia técnica “en la forma y plazos recogidos en la Ley General Tributaria, el Reglamento General de Recaudación y el resto de la normativa vigente”.

⁵⁵ .-DELGADO MERCE, A., “La inspección de tributos municipal” en *Haciendas y Finanzas Municipales*, RODRIGUEZ FERNANDEZ, J.-GOMAR SANCHEZ, J., Marcial Pons, Madrid, 2001, pag. 234.

a la ley. Pero aquí tenemos un verdadero *non sequitur*. De las premisas de que la Inspección es una función pública y de que con la dotación de medios personales de la propia Inspección se pueden lograr los objetivos de eficacia, no se puede llegar a la conclusión de que tales objetivos sólo se pueden lograr con medios propios y que se excluye totalmente la participación de particulares; llegar a tal conclusión no sería más que una falacia lógica.

Ni tampoco cabe afirmar que, ante la evidencia de que son muchos los Ayuntamientos que, por sus dimensiones, población y recursos financieros no están en condiciones de organizar un servicio propio de inspección tributaria, la única alternativa sea la Delegación en otra Administración tributaria. Esta es una posibilidad que, es cierto, reconocen expresamente los artículos 7 y 8 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Los órganos, a favor de los cuales se puede delegar serían las Diputaciones Provinciales (previsto en el art. 106 de la Ley de Bases de 1985), las Comunidades Autónomas Uniprovinciales, Cabildos y Consejos, así como la colaboración de las Comunidades Autónomas. Establecer que esta es la única alternativa posible en términos de objetividad supone olvidar la realidad y la realidad es que, al final, la entidad delegada acaba también utilizando medios privados para atender una gestión masiva que tampoco está en condiciones de prestar con sus propios medios. Incluso es frecuente que la entidad delegada disponga de recaudadores contratados procedentes de la vigencia de los contratos establecidos y cuya actuación hubiera sido prorrogada de acuerdo con lo establecido en la Disposición Transitoria 9.^a del Decreto Legislativo 781/1986, que aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local.

Por todo lo cual, los contratos de asistencia técnica se ajustan plenamente a la legalidad, y resultan completamente admisibles. Obviamente, siempre y cuando los mismos, como corresponde a su naturaleza, no conlleven adopción de actos de autoridad por el adjudicatario ni escondan verdaderas delegaciones de competencias o implementen mecanismos de gestión indirecta. Así se ha manifestado de forma mayoritaria la jurisprudencia de los TSJ; valga como muestra la sentencia del TSJ de Madrid de 29 de abril de 2005⁵⁶, según la cual, a la hora de enjuiciar el Pliego de condiciones del Ayuntamiento de Leganés, señala que “no estamos ante la gestión indirecta por un particular de las funciones de Recaudador municipal, gestión indirecta

⁵⁶.- JUR 2005\159896.

por particulares”, ya que “...la exclusión expresa por el Pliego de actos de autoridad por el adjudicatario en unión a que lo único que autoriza a contratar el Pleno del Ayuntamiento son aquellas actividades de asistencia técnica que no impliquen ejercicio de autoridad, permiten a la Sala concluir que el Pliego goza de presunción de legalidad en relación al tema controvertido”. La sentencia del TSJ de Murcia de 18 de marzo de 2004, por su parte, insiste en que el Pliego del Servicio Técnico y colaboración con el Ayuntamiento de Murcia por el que se aprueba la contratación del servicio de asistencia para la gestión tributaria, “deja fuera los actos que implican ejercicio de autoridad”. En tanto lo único que autoriza a contratar el pliego enjuiciado son actividades de asistencia técnica, que no implican ejercicio de autoridad, no se aprecia vulneración de precepto alguno⁵⁷, y, por tanto, resulta plenamente aceptable. Por último, la sentencia del TSJ de Castilla-León de 30 de junio de 2000⁵⁸, al resolver la impugnación de la convocatoria y pliego de condiciones del contrato de asistencia técnica y apoyo personal y material a la gestión de los impuestos del Ayuntamiento de Suacelle (Salamanca), circunscribe el concepto de asistencia técnica a las actividades de apoyo y auxilio, excluyendo del mismo cualquier género de transferencia de facultades.

Existe, por tanto, una consolidada doctrina jurisprudencial que admite los contratos de asistencia técnica, en la medida en que sus cláusulas excluyan que el objeto de los mismos se extienda a la emisión de actos administrativos que determinan el ejercicio de autoridad.

VII. Conclusiones.

Los contratos de asistencia técnica no vulneran el ordenamiento jurídico, puesto que el art. 85.2 de la LBRL sólo prohíbe la utilización de la gestión indirecta en las funciones públicas que supongan ejercicio de autoridad. La asistencia técnica, fórmula plenamente reconocida en nuestra legislación, no supone transferencia de funciones públicas ni gestión indirecta, sino simple colaboración material en el desarrollo de actividades públicas que no conllevan ejercicio de autoridad. La inclusión de la cláusula relativa a que el objeto del contrato no se extiende a la emisión de actos de gestión tributaria sirve para dotar de presunción de legalidad al contrato de asistencia técnica, en

⁵⁷ .-Rec. 618/2001.

⁵⁸ .- Rec. 554/2002.

tanto permite excluir la delegación de competencias o la transferencia de funciones públicas, que es propia de las fórmulas concesionales.

Siendo admisible la asistencia técnica en el ámbito de la gestión de los tributos locales, lo será todavía más respecto a un impuesto como el ICIO. Por dos motivos; primero, porque su potencialidad recaudatoria exige ser especialmente diligentes en la garantía de su eficacia recaudatoria, lo que hace que los Ayuntamientos con menos medios materiales y personales tengan que recabar el auxilio de empresas mercantiles privadas. Segundo; porque la exigencia de adopción de una liquidación definitiva a la finalización de la obra requiere el desarrollo de unas actuaciones materiales de comprobación que muchos Ayuntamientos pequeños no están en condiciones de desenvolver. Los principios de eficacia administrativa y buena administración avalan la utilización de mecanismos de asistencia técnica.

Y frente a ello no puede esgrimirse la existencia de casos patológicos, en los cuales, bajo el ropaje de un contrato de asistencia técnica se prevé una fórmula de gestión indirecta. Estos supuestos de fraude de ley deben ser atacados calificando el contrato según su verdadera naturaleza, y, por tanto, declarándolo nulo por vulneración del art. 85,2 de la LBRL. La eventual existencia de supuestos de vulneración directa o indirecta del ordenamiento no puede poner en tela de juicio una figura que, en la normalidad de los casos (de acuerdo con la vieja regla *eo quod plerumque accidit*), se aplica con escrupuloso respeto al ordenamiento jurídico.