

La organización de las Administraciones locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria*

Juan Manuel Barquero Estevan
Universidad Autónoma de Madrid

Sumario: I. LAS FORMAS DE GESTIÓN: POSIBILIDADES Y LÍMITES. 1. El organismo autónomo como ente instrumental para la gestión tributaria local. 1.1. El organismo autónomo local y las funciones tributarias. 1.2. La competencia para la realización de determinadas actuaciones de aplicación de los tributos en el seno de la Administración municipal y provincial. 1.3. ¿Puede la «descentralización funcional» en el organismo autónomo local alcanzar a las atribuciones de los órganos representativos o, en su caso, del Tesorero de las Entidades locales? 1.4. Recapitulación. 2. La sociedad mercantil de capital íntegra (o mayoritariamente) local. 2.1. La «huida del Derecho administrativo». 2.2. ¿Puede una sociedad mercantil ejercer las funciones tributarias? 3. ¿Es posible la gestión indirecta, a través de entes privados, de las funciones tributarias? II. LA COLABORACIÓN DE SUJETOS DE DERECHO PRIVADO EN LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES.

I. LAS FORMAS DE GESTIÓN: POSIBILIDADES Y LÍMITES

La actuación administrativa de aplicación de los tributos es una tarea no exenta de dificultades (comenzando por la propia complejidad de la materia), y para la que se requieren importantes medios técnicos, así como personal cualificado. Ciertamente que en la esfera local la complejidad técnica no es tanta, al menos en algunos aspectos (vgr. liquidación), si se compara con los tributos estatales más importantes (IRPF, I. Sociedades, IVA). Pero, en contrapartida, se presentan otros inconvenientes, como el de la multiplicidad de conceptos tributarios, con lo que ello significa: proliferación de archivos, padrones, y, en general, del trabajo administrativo. Y con el inconveniente añadido del escaso potencial recaudatorio de la mayoría de dichos conceptos¹.

* Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto de Investigación SEC96-0749, otorgado por la Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología, en el seno del Programa Nacional de Estudios Sociales y Económicos.

¹ Vid., con mayor detalle, M. DOMÍNGUEZ-BERRUETA DE JUAN/V. PÉREZ MARTÍNEZ, «La gestión de los servicios económicos municipales. Un nuevo proyecto: el Organismo Autónomo de gestión económica y recaudación del Ayuntamiento de Salamanca», en AA.VV., *Administración instrumental. Libro homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, Instituto García Oviedo (Universidad de Sevilla)-Civitas, Madrid, 1994, tomo II, págs. 1.118-1.119.

Por elló no es extraño que en el seno de las Administraciones tributarias locales (en aquellas dotadas de unas dimensiones ya relevantes) hayan comenzado a experimentarse fórmulas organizativas con la pretensión de conseguir una más eficaz gestión de los asuntos a ellas encomendadas (vgr. el organismo autónomo local). Tradicionalmente, además, se ha hecho uso de otra forma de gestión en el ámbito tributario, cuyo análisis tampoco cabe despreciar: el de la gestión indirecta.

Tres son las fórmulas que se plantean, en principio, como alternativas frente a la gestión directa por los propios servicios de la Entidad local (en sus dos modalidades: con o sin organización especializada)²; el organismo autónomo local; la sociedad mercantil de capital íntegramente local, y la gestión indirecta³.

La justificación de este tipo de fórmulas, especialmente de las dos primeras, suele venir de la mano de la eficacia. Conviene, por ello, detenerse un momento para indagar el significado (y con ello la importancia) de esta exigencia constitucional en el ámbito de la aplicación de los tributos.

Y para ello se ha de partir de una reflexión previa. Me refiero a que en nuestro ordenamiento constitucional no puede sostenerse que el interés general en materia tributaria sea un interés meramente fiscal o recaudatorio⁴. Por el contrario, al sistema tributario le incumben, por imperativo constitucional, aparte de

² Sobre esta doble posibilidad en el ordenamiento local actual, *vid.* F. SOSA WAGNER, *La gestión de los servicios públicos locales*, 2.ª edición, Civitas, Madrid, 1995, págs. 56 y ss.

³ Es preciso aclarar, no obstante, que la fórmula de la gestión directa por los propios servicios de la Entidad no es incompatible con la prestación de colaboración (bien que con límites: *vid.*, respecto de la colaboración de sujetos de Derecho privado, *infra*, II) por las más diversas entidades. Desde la de otros entes públicos (en general, art. 8 LRHL), pasando por la que constituye el objeto de determinadas entidades instrumentales creadas por los propios Entes locales (organismo autónomo o sociedad mercantil de capital íntegramente público), hasta la que pueda ser objeto de prestación por entes privados (*v. gr.* las entidades bancarias en recaudación voluntaria o, con carácter más controvertido, de otras entidades privadas para la recaudación ejecutiva).

Un ejemplo de organismo autónomo meramente «colaborador» lo fue en su momento el Instituto Municipal de Recaudación de Barcelona, creado por el Ayuntamiento de dicha ciudad. Sobre esta entidad, puede verse R. OLAÑETA FERNÁNDEZ GRANDE, «La organización de los servicios de gestión en el Ayuntamiento de Barcelona» en *Tratado de Derecho financiero y tributario local* (dir. J. J. Ferreiro Lapatz), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 253-254. En la actualidad, el Instituto ha mudado la denominación (Instituto Municipal de Hacienda de Barcelona), y también el objeto: no ya sólo la colaboración en la recaudación, sino directamente la gestión, recaudación e inspección de los tributos y otros ingresos de Derecho público del Ayuntamiento.

Por lo que se refiere a la colaboración por sociedades mercantiles, un buen ejemplo es el de ERESA (Empresa de Recaudación Ejecutiva, S.A.), la sociedad mercantil de capital íntegramente municipal creada por el Ayuntamiento de Madrid para prestar una labor de asistencia para la recaudación ejecutiva.

⁴ En este sentido, J.R.RUIZ GARCÍA, *Secreto bancario y Hacienda pública*, Civitas, Madrid, 1988, págs. 121-122.

la finalidad meramente recaudatoria, una serie de objetivos como los de igualdad, progresividad y redistribución, que constituyen requisito indispensable para materializar la idea de solidaridad que sirve de fundamento al deber de contribuir⁵.

Es cierto, por otro lado, que estos fines u objetivos constitucionales despliegan sus exigencias de manera esencial en la regulación sustantiva del sistema tributario. Pero también lo es, y así lo ha señalado la doctrina, que «para nada vale el esfuerzo del legislador en definir legalmente los elementos estructurales que definen la obligación de cada tributo si esta labor no va acompañada de una rigurosa disciplina de la actividad administrativa aplicadora del Derecho»⁶. Tomando esta idea puede sostenerse que, para considerar que un sistema tributario cumple con las referidas exigencias constitucionales, no basta con que lo haga desde la perspectiva de su configuración estructural. Resulta imprescindible, además (y presupuesto el cumplimiento del requisito anterior), que dicho sistema sea efectiva y correctamente aplicado⁷. Y precisamente ésta (la de la efectiva y correcta aplicación de las normas que integran el sistema tributario) constituye la exigencia fundamental del principio constitucional de eficacia en este ámbito. Veamos por qué.

La eficacia, principio jurídico informador de la actuación de la Administración pública, presenta carácter vicario o servicial del interés general protegido en cada caso, por cuanto el valor o bien jurídico protegido por dicho principio consiste en la realización efectiva de los intereses generales «tal como éstos sean predeterminados y encomendados al poder público administrativo por el ordenamiento jurídico (la “Ley y el Derecho”）」⁸. Y si, como ya se ha expuesto, el fin o el interés recaudatorio o fiscal no es el único interés general al que el

⁵ STC 76/1990, de 26 de abril. Vid. también, sobre ello, C. LOZANO SERRANO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 33-34.

⁶ M. CORTÉS DOMÍNGUEZ/J. M. MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español I*, 3.ª edición, Civitas, Madrid, 1977, pág. 250 (en la 4.ª edición, de 1985, pág. 264).

⁷ En sentido análogo, ha señalado K. TIPKE que la realización de la idea de justicia requiere que las normas «materialmente justas sean efectivamente cumplidas, pues en caso contrario se produce una divergencia entre lo que es y lo que debería ser». *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Ed. Otto Schmidt, Köln, 1981, pág. 43. La traducción la tomo literalmente de D. MARÍN-BARNUEBO FABO, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Ed. McGraw Hill, Madrid, 1996, pág. XXVIII, nota 3. De la importancia que a esta idea otorga TIPKE es buena muestra el hecho de que es, precisamente, con una referencia a la misma, como comienza el prólogo a su monumental obra en tres volúmenes, *Die Steuerrechtsordnung*, Ed. Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993 (vol. I, pág. V). En la misma línea, señala RUIZ GARCÍA (*Secreto bancario...*, cit., pág. 42), que la «plena realización de la idea de justicia tributaria requiere también inexcusablemente la realización de la norma jurídica conforme a su sentido».

⁸ L. PAREJO ALFONSO, «La eficacia como principio jurídico de actuación de la Administración pública», *DA*, n.ºs 218-219 (1989), pág. 29. Este mismo autor, resumiendo la doctrina de la STC 178/1987, de

ordenamiento vincula el sistema tributario, sino que a éste se añade la persecución de otros fines constitucionalmente protegidos, como los de igualdad, progresividad y redistribución, resulta evidente que no podrá mensurarse la eficacia en la actuación administrativa de gestión tributaria únicamente por la medida en que se cumpla aquella primera finalidad, aquel primer interés público. Por el contrario, deberá medirse también en atención al cumplimiento de los distintos intereses públicos que integran el ordenamiento tributario, tal y como vengan definidos por dicho ordenamiento. De ahí se deriva que la eficacia (el cumplimiento del principio constitucional de eficacia) en la gestión de los tributos no debe medirse en términos de recaudación, sino en función de la mayor o menor «efectividad» y «corrección» en la aplicación de las normas (me refiero, aquí, a las normas sustantivas) reguladoras de los tributos⁹.

A esto debe añadirse, además, que la exigencia constitucional de eficacia dirigida a la Administración no puede contraponerse, sino que por el contrario debe conjugarse ineludiblemente con el principio de sometimiento pleno de la Administración al ordenamiento jurídico, respecto del que se encuentra en una cierta tensión dialéctica¹⁰. De manera que, si bien el sometimiento al ordenamiento jurídico no puede imponer condicionamientos que hagan inviable una actuación eficaz, tampoco la eficacia permite en modo alguno soslayar la exigencia de sometimiento pleno por la Administración al ordenamiento jurídico¹¹.

Con lo expuesto hasta aquí se ha pretendido fundamentalmente dejar claras tres ideas, que creo deben ser tenidas en cuenta a la hora de enjuiciar la justificación y, también, la admisibilidad de las diversas fórmulas organizativas. La primera: que la principal exigencia derivada del principio constitucional de efi-

2 de noviembre, señala que la eficacia es un principio *servicial* dirigido a asegurar el cumplimiento o realización real del orden constitucional material de valores y principios y, como tal, trae causa y es consecuencia de la proclamación del Estado social y democrático de Derecho «en cuanto ésta postula la plasmación real de los valores correspondientes por una organización que, legitimada democráticamente, asegure la eficacia en la resolución de los conflictos sociales y la satisfacción de las necesidades de la colectividad, para lo que debe garantizarse la existencia de unas Administraciones públicas capaces de cumplir los valores y los principios consagrados constitucionalmente (PAREJO, *Eficacia y Administración. Tres estudios*, INAP/BOE, Madrid, 1995, pág. 103; este último trabajo —uno de los tres estudios, que lleva el título de «La eficacia, principio de la actuación de la Administración»— es una reelaboración del citado más arriba).

⁹ Nótese la proximidad de este razonamiento con el que hace J. R. RUIZ GARCÍA (*Secreto bancario...*, cit., pág. 121), cuando señala que el interés general al que ha de servir la Administración tributaria, de manera imparcial y objetiva, según se extrae del art. 103.1 de la CE, es el de la «correcta aplicación de la norma conforme a su sentido».

¹⁰ En efecto, aquella tensión en modo alguno puede constituir contraposición, pues ambos principios forman parte de un orden constitucional específico, del que ha de predicarse la unidad. L. PAREJO ALFONSO, «La eficacia...», en *Eficacia y Administración...*, cit., pág. 108.

¹¹ *Ibidem*, págs. 108-109.

caja en el plano de la aplicación de los tributos no es la obtención de la máxima recaudación, sino la más efectiva y correcta aplicación de las normas reguladoras de los tributos. La segunda: la importancia fundamental que comporta el cumplimiento de dicha exigencia para la materialización de los objetivos constitucionales del sistema tributario. Y la tercera: que la invocación a la eficacia no permite eludir la exigencia constitucional de sometimiento pleno de la Administración al ordenamiento jurídico.

1. El organismo autónomo como ente instrumental para la gestión tributaria local

El organismo autónomo, y las entidades instrumentales en general, son fórmulas de personificación que responden a la idea de la construcción de la organización de determinados servicios de manera independiente del ente matriz, en busca de una mayor adecuación de tales organizaciones respecto de las características específicas de determinados servicios y, consecuentemente, de mayores cotas de eficacia y economía en su gestión ¹².

Independientemente de otras cuestiones, y cuando se trata de entes locales, lo que resulta evidente es que estas fórmulas solamente tienen sentido en relación con entes dotados de unas determinadas dimensiones ¹³. Pues sólo entonces tiene sentido plantear la reorganización de la infraestructura organizativa para llegar a soluciones más eficaces o eficientes ¹⁴. Los problemas que plantean los entes locales de menor envergadura es muy distinta: la insuficiencia

¹² Como señalan E. GARCÍA DE ENTERRÍA/T. R. FERNÁNDEZ (*Curso de Derecho Administrativo I*, 6.ª edición, Civitas, Madrid, 1993, pág. 385), la justificación, en general, de las entidades instrumentales se vincula a la existencia de específicas necesidades de gestión, especialmente en relación con determinados servicios públicos que, por su contenido especializado (especialmente si suponen una gestión económica), requieren de una organización independiente y de una gestión técnica separada. La personificación permitiría, además, una cierta «autonomía financiera» que sólo en determinados supuestos estaría justificada.

¹³ Pues, evidentemente, son muy distintos los problemas que plantea a los entes locales la gestión tributaria, en función de cuál sea la entidad de los mismos. *Cfr.* el trabajo de E. J. ESTÉVEZ CEPEDA, «Organización de la Administración financiera local: soluciones comparadas» (en AA.VV.: *Autonomía y financiación de las Haciendas municipales*, IEF, Madrid, 1982, págs. 387 y ss.), donde se hace un tratamiento separado de la cuestión de la organización de la Administración financiera local en relación, por un lado, con los Municipios de grandes dimensiones y, por otro, con los de pequeñas dimensiones.

¹⁴ Sobre la diferente significación de los términos «eficacia» y «eficiencia», *vid.* PAREJO ALFONSO, «La eficacia, principio de actuación de la Administración», en *Eficacia y Administración...*, *cit.*, págs. 94 y ss.; en cuanto que principios jurídico-constitucionales, especialmente págs. 106-107. Baste aquí señalar que el principio de eficiencia obliga, esencialmente, a la mejor gestión posible de los recursos en el cumplimiento de los fines públicos; esto es, a la mejor relación entre los medios (recursos) y los resultados de la actuación. De ahí que, en lo relativo a la ejecución del gasto público, la eficiencia, siendo

misma de su infraestructura para asumir con ciertas garantías el ejercicio de las funciones tributarias. Es por ello que si en relación con estos entes carece de sentido incluso plantearse la posibilidad de adoptar aquellas soluciones organizativas (organismos autónomos y sociedades mercantiles), no sucede lo mismo con la tercera de las opciones apuntadas: la gestión indirecta. Esta última, en principio, puede tener interés tanto para los entes locales de mayores dimensiones y capacidad de gestión, como para los de menor capacidad de gestión.

1.1. *El organismo autónomo local y las funciones tributarias*

El planteamiento de la viabilidad de este tipo de entidades como fórmula organizativa para el ejercicio de las funciones tributarias, conviene señalarlo, no responde a un afán meramente teórico, pues ya se conocen ejemplos de organismos autónomos locales creados con la específica finalidad, no ya de colaborar, sino de ejercer las funciones tributarias atribuidas (bien en régimen de autonomía, bien en régimen de delegación) a sus Entes locales matrices ¹⁵.

Con la creación de estas entidades se busca una autonomía administrativa y financiera que permita organizar con criterios de eficacia los servicios de gestión, así como una mayor flexibilidad en la contratación y, sobre todo, la posibilidad de establecer un régimen específico de retribución del personal que incentive el eficaz ejercicio de las funciones tributarias ¹⁶.

El anclaje normativo de esta fórmula organizativa se encuentra en el art. 85.2 LRRL, donde se señala que los servicios públicos locales podrán ejercerse directa o indirectamente, añadiendo que aquellos servicios públicos que impli-

un principio diferenciado respecto del de eficacia, puede contemplarse también como una manifestación de este último.

¹⁵ Ejemplo de organismo autónomo al que se atribuye el ejercicio de funciones tributarias (las propias y las delegadas por los Ayuntamientos) es el creado por la Diputación de Barcelona (un análisis del mismo en E. ESEVERRI MARTÍNEZ, «Las Diputaciones como Administraciones delegadas de las Entidades locales», en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, cit., págs. 223 y ss.). También las Diputaciones de Cáceres y Badajoz crearon sendos organismos autónomos de recaudación, que llegaron a ejercer la gestión recaudatoria de los derechos económicos de la CA de Extremadura (vid. Convenios de cooperación suscritos por la CA de Extremadura con las Diputaciones de Cáceres y Badajoz, ambos de 17 de diciembre de 1992; DO Extremadura núm. 2, de 5 de enero de 1993). También dan cuenta de lo que entonces era un mero proyecto, promovido por el Ayuntamiento de Salamanca, DOMÍNGUEZ-BERRUETA/PÉREZ MARTÍNEZ, *La gestión de los servicios*, cit., págs. 1.117 y ss. En este mismo trabajo se hace referencia a un ente similar creado por la Diputación de Sevilla (pág. 1.118, nota 1). Pueden verse más referencias en J. J. NIETO MONTERO, *La gestión de los tributos municipales*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 144, nota 197.

¹⁶ En este sentido ESEVERRI MARTÍNEZ, «Las Diputaciones como Administraciones delegadas de las Entidades Locales», cit., pág. 225.

quen ejercicio de autoridad no podrán prestarse de manera indirecta ¹⁷. No obstante, hay algunas dificultades que quizá pudieran oponerse a la posibilidad de encargar a un organismo autónomo local el ejercicio de las competencias administrativas para la aplicación de los tributos locales.

A) La primera de ellas tiene que ver, precisamente, con el precepto que se ha apuntado como anclaje normativo de tal posibilidad; en concreto, se refiere al significado de la expresión «servicios públicos locales». La duda que ofrece esta expresión es si con ello se está haciendo referencia exclusivamente a actividades públicas de tipo prestacional o, por el contrario, se está haciendo uso de un concepto de servicio público, también clásico en el Derecho administrativo, que incluiría todo el ámbito de la actividad administrativa ¹⁸. La cuestión es relevante, pues resulta obvio que las funciones tributarias no son actividades de carácter prestacional.

Lo cierto es que, precisamente en este punto, se ha criticado la confusión terminológica de la LRBRL, que acogería una noción ambivalente de servicio público: en ocasiones una concepción omnicomprendensiva de cualquier actividad de la Administración local y en ocasiones una noción estricta de servicio público ¹⁹.

Ahora bien, si se tiene en cuenta la propia redacción del art. 85.1 de la LRBRL («son servicios públicos locales cuantos tiendan a la consecución de los fines señalados como de la competencia de los entes locales»), así como la indudable relación de estos preceptos (arts. 85 LRBRL y 95 TRRL) con sus antecedentes inmediatos (arts. 43.1 y 69.1 RSCL) ²⁰, parece necesario concluir que en dichos preceptos la LRBRL y el TRRL están manejando un concepto

¹⁷ En sentido análogo, el art. 95.1 TRRL señala que los servicios que impliquen ejercicio de autoridad sólo podrán ser ejercidos por gestión directa. Y también, excluyendo la gestión indirecta para los servicios que impliquen ejercicio de autoridad, el art. 156.1 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas.

¹⁸ Sobre esta concepción amplia de servicio público, propuesta por DUGUIT y llevada a su máxima expresión por JÈZE, puede verse, por ejemplo, la exposición de L. MARTÍN REBOLLO, «De nuevo sobre el servicio público: planteamientos ideológicos y funcionalidad técnica», *RAP*, n.º 100-102, vol. III (1983), págs. 2.471-2.542. Como señala este mismo autor (*ibidem*, pág. 2.503), es precisamente una noción amplia de servicio público la que permitía, por ejemplo, la interpretación extensiva del art. 40 de la LRJ (relativo a la responsabilidad de la Administración), según la cual se entendía por servicio público toda la «actividad, giro, tráfico o gestión administrativa».

¹⁹ Así lo señala la REDACCIÓN de EL CONSULTOR (*Nuevo Régimen Local*, 1.ª Edición, Ed. Abella, 1985, pág. 609), en los comentarios al artículo 85 LRBRL.

²⁰ Pues, como expone F. ALBI CHOLBI, *Tratado de los modos de gestión de las corporaciones locales*, Aguilar, Madrid, 1960, pág. 5, la influencia de la doctrina francesa del servicio público en el RSCL es muy acentuada.

amplio de servicio público, que incluye la totalidad de la actividad realizada por las Corporaciones locales al servicio de la comunidad vecinal²¹.

De modo que, en principio, no parece que deba excluirse de dicho concepto la actividad administrativa dirigida a la aplicación de los tributos, que sirve (bien que con carácter —por lo general— instrumental) al servicio de la comunidad y de los fines propios de dichas entidades. Y, consecuentemente, parece lógico aceptar que su gestión pueda realizarse, en forma directa, a través de un organismo autónomo. No debe perderse de vista que esto no es sino consecuencia de la potestad de autoorganización de los entes locales que, como es de sobra conocido, es una de las más importantes manifestaciones de su autonomía²².

B) DOMÍNGUEZ-BERRUETA y PÉREZ MARTÍNEZ han señalado otra dificultad, relacionada con lo dispuesto en el RSCL, que en su art. 85 parecía limitar la posibilidad de personificar en forma de Fundación pública de servicio (antecedente del organismo autónomo), a tres supuestos concretos en los que no encargaría en modo alguno la gestión tributaria²³.

Señalan, no obstante, que este obstáculo debe salvarse si se adopta la interpretación que, en su momento, sostuvo ALBI: cuando la iniciativa para la creación sea del propio ente local, la posibilidad de creación de estos entes se extendería a la totalidad de los servicios de aquél²⁴. Esta argumentación sería convincente si no fuera porque el mismo RSCL, en su art. 69.1, reservaba sin excepción la prestación de aquellos servicios que implicasen ejercicio de autoridad a la gestión indiferenciada por los servicios propios del ente local. Con lo

²¹ Así lo entiende mayoritariamente la doctrina: CLIMENT BARBERA, *Legislación de Régimen local*, Generalidad de Valencia, 1987, pág. 241; J. F. MESTRE DELGADO, «Las formas de prestación de los servicios públicos locales», en *Tratado de Derecho municipal* (dir. S. Muñoz Machado), t. II, Civitas, Madrid, 1988, págs. 1.226 y ss.; F. SOSA WAGNER, *La gestión de los servicios públicos locales*, 2.ª edición, Civitas, Madrid, 1995, págs. 54-55; J. M. DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, «Funciones, servicios y prestaciones de las Entidades locales», en AA.VV., *Introducción a los Servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión* (dir. J. M. de la Cuétara), INAP, Madrid, 1991, págs. 30-32; F. LÓPEZ MENUDO, «Mancomunidades y otras figuras asociativas para servicios y actividades económicas», en *Cuadernos de Derecho Judicial*, XXIX, 1995, CGPJ, pág. 549. No obstante, también hay quien señala que el art. 85 LRBR se refiere exclusivamente a actividades de tipo prestacional (REDACCIÓN de EL CONSULTOR, *Nuevo Régimen Local*, 1.ª edición, Abella, 1985, pág. 609); también parece ésta la posición de F. GARRIDO FALLA, «Los servicios públicos económicos y el derecho mercantil», en *Estudios en Homenaje a Aurelio Menéndez*, vol. IV, Civitas, 1996, pág. 4.505.

²² Por todos, L. PAREJO ALFONSO, «La potestad de autoorganización de la Administración local», *DA*, n.º 228 (octubre-diciembre 1991), págs. 13 y ss.

²³ DOMÍNGUEZ BERRUETA/PÉREZ MARTÍNEZ, «La gestión de los servicios...», *cit.*, pág. 1.123.

²⁴ *Ibidem*, pág. 1.123. La interpretación a la que hacen referencia se encuentra en F. ALBI, *Tratado de los modos de gestión...*, *cit.*, pág. 38.

que excluía la posibilidad de prestarlos a través de la fórmula de la Fundación pública de servicio ²⁵.

En nuestra opinión, aquella objeción debe salvarse de una manera mucho más sencilla: recurriendo a lo dispuesto en la propia LRBRL, que modifica sustancialmente, por lo que se refiere a estas cuestiones, el régimen del RSCL. Y en el régimen de la LRBRL, como ya se ha visto, nada impide a los Entes locales, en principio, recurrir a esta fórmula organizativa para llevar a cabo la prestación de aquellos servicios que impliquen ejercicio de autoridad, incluida la gestión tributaria. Pues el art. 85 LRBRL, en principio, permite el recurso a dicha fórmula para cualesquiera servicios de competencia local, aun cuando impliquen ejercicio de autoridad; estos últimos sólo quedan vedados (en dicho precepto) a las fórmulas de gestión indirecta ²⁶.

C) Por otro lado, el art. 92.2 de la LRBRL reserva a personal sujeto al estatuto funcionarial la realización de aquellas funciones que impliquen ejercicio de autoridad. La reserva se establece en forma algo confusa, pues podría dar la sensación de que excluye también del ejercicio de tales funciones (no siendo así en absoluto) a los órganos representativos de los entes locales. En cualquier caso, dicha reserva no supone un obstáculo insalvable a la fórmula del organismo autónomo en el ámbito que estudiamos ²⁷. No obstante, dicho límite no carece de importancia. Así, por ejemplo, convierte en más que dudosas fórmulas organizativas como la adoptada en el *Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona*, organismo autónomo de carácter administrativo creado por el Ayuntamiento de Barcelona para la gestión, recaudación e inspección de los tributos y otros ingresos de Derecho público del Ayuntamiento ²⁸. El problema no se encuentra en el encargo de tales funciones a un organismo autónomo administrativo, sino en la atribución al Director-Gerente del organismo (del que no se requiere condición de funcionario ni de miembro de la Corporación municipal) de determi-

²⁵ Lo que, por cierto, en modo alguno pretendía excepcionar ALBI, cuya argumentación se dirigía únicamente a rebatir el carácter tasado de los servicios para los que era posible la Fundación pública de servicio, pero en modo alguno excepcionar la aplicación del art. 69.1 RSCL. Y no es que este precepto no conociera excepciones; sin ir más lejos, las funciones recaudatorias admitían diversas fórmulas de gestión indirecta.

²⁶ En el ámbito más restringido de la recaudación, apuntan esto mismo A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS/F. LLOPIS GINER/I. DAGO ELORZA, *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al RD 1684/1990*, Ed. Ciss, Valencia, 1991, pág. 61.

²⁷ Tampoco puede decirse que constituya un límite excesivo a la posibilidad de contratación de personal laboral, pues la reserva a personal funcionario sólo alcanza a determinadas actuaciones: las que impliquen ejercicio de autoridad.

²⁸ Como resultado de la modificación de los Estatutos del anterior *Institut Municipal de Recaptació de Barcelona*, aprobada por el pleno del Ayuntamiento el 15 de marzo de 1996.

nadas facultades cuyo ejercicio supone una evidente manifestación de autoridad: vgr., la emisión de las provisiones y diligencias de embargo²⁹.

D) Por último, hay una última cuestión que ha de tenerse en cuenta, y que tiene que ver con el reparto de atribuciones en el seno de las propias Entidades locales³⁰. El problema está en que la competencia para la emisión de algunos de los actos que se integran en los procedimientos de gestión tributaria se encuentra atribuida por el ordenamiento, bien a un determinado órgano de gobierno de las entidades o bien, como en el caso del dictado de la providencia de apremio, al funcionario que ocupe un determinado puesto de trabajo (mejor: «cargo»)³¹ en el organigrama del Ente local (el Tesorero)³².

En cualquier caso, puede apuntarse ya como conclusión que en nuestro ordenamiento, en principio, resulta plenamente admisible la fórmula organizativa del organismo autónomo local para el ejercicio de las funciones tributarias, siempre que se respete la reserva prevista en el art. 92.2 de la LRBRL.

El problema que queda por resolver es el de si tales entidades pueden asumir el ejercicio de dichas funciones en su totalidad, incluidas aquellas actuaciones que se encuentran atribuidas por el ordenamiento local a determinados órganos o, en su caso, a determinados «cargos» de tales entidades.

1.2. *La competencia para la realización de determinadas actuaciones de aplicación de los tributos en el seno de la administración municipal y provincial*

No se pretende aquí hacer un estudio exhaustivo de esta cuestión, sino meramente destacar cómo algunas de las más importantes actuaciones necesarias para la aplicación de los tributos corresponden, por aplicación de la normativa

²⁹ Art. 20,i) de los Estatutos. Pero todavía hay otras funciones del Director-Gerente cuya atribución al mismo resultan difícilmente admisibles: aprobar la propuesta de devolución de ingresos indebidos [art. 20,c)]; aprobar las propuestas de compensación de deudas [art. 20,d)]; otorgar fraccionamientos y aplazamientos [art. 20,e)], etc.

³⁰ Se hacía ya eco de este problema con anterioridad a la LRBRL E. J. ESTÉVEZ CEPEDA, «Organización...», *cit.*, págs. 417 y ss.

³¹ Seguimos aquí a A. GALLEGO ANABITARTE/A. DE MARCOS FERNÁNDEZ (*Derecho Administrativo I. Materiales*, 8.ª impresión corregida, Madrid, 1996, págs. 94-95), quienes señalan que el concepto de «puesto de trabajo» no es un concepto de Derecho de organización, sino de Derecho de la función pública, al igual que los de «destino» o «plaza». De ahí que sea preferible el término «cargo», frente al de «puesto de trabajo».

³² La determinación de los órganos a quienes competen las distintas actuaciones que pueden darse en el seno de los procedimientos recaudatorios no es sencilla. Un intento en este sentido puede verse en J. CASTILLO CASTILLO, *Recaudación Municipal*, 4.ª edición, Abella, Madrid, 1992, págs. 43 y ss.

del régimen local, a determinados órganos representativos o, en su caso, a determinados cargos de aquellas entidades.

Por ejemplo, y limitándonos a Ayuntamientos y Diputaciones, la aprobación de las liquidaciones corresponde, en la actualidad, al Alcalde o al Presidente de la Diputación, por razón de la cláusula de competencia residual contenida en los arts. 21.1, m) y 34.1.1) LRBRL³³. A la misma solución parece que ha de llegarse respecto de las liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras³⁴. Todo ello, no obstante, sin perjuicio de la posibilidad de que aquéllos las deleguen en otros órganos de gobierno de la propia entidad, ya sean unipersonales (Tenientes de Alcalde o miembros de la Comisión de Gobierno de la Diputación) o colegiados (Comisión de Gobierno de Ayuntamiento o Diputación), según disponen los arts. 43.3 y 63 ROF³⁵.

Respecto del dictado, por ejemplo, de la providencia de apremio, la doctrina se divide: por un lado, se señala que la competencia corresponde al Tesorero³⁶; por otro, que corresponde al Alcalde (o al Presidente de la Diputación)³⁷.

³³ Así lo señala S. ARNAL SURÍA [«La gestión de los tributos locales», en *RVHP Palau 14*, n.º 7 (1989), pág. 54]. También afirma la competencia del Alcalde, al amparo de la cláusula residual, la STSJ de Castilla-León (Burgos) de 7 de junio de 1988. C. LOZANO SERRANO [«Potestades tributarias de las Entidades locales», *RVHP Palau 14*, n.º 18 (septiembre-diciembre 1992)] apunta que, además de la cláusula residual, también otros preceptos obligan a atribuir la competencia al Alcalde (caso del Municipio): el art. 41.7 ROF, que atribuye a dicho órgano la exigencia del cumplimiento de los servicios y cargas de carácter público y el apartado 18 del mismo precepto, que le atribuye el desarrollo de la gestión económica municipal.

³⁴ Así lo sostiene ARNAL SURÍA («La gestión...», *cit.*, pág. 55), aun reconociendo que este caso ofrece más dudas que el anterior.

³⁵ La delegación especial que puede hacerse en cualquier concejal no puede incluir la emisión de actos administrativos con efectos para terceros [art.43.5.b) ROF]. Es ilustrativa de lo señalado en el texto la Sentencia 486/1993, de 4 de mayo, del TSJ de Valencia (JTA 659) que declara la nulidad de pleno derecho de una serie de liquidaciones por la ausencia de aprobación del Alcalde, órgano competente para ello o, en su caso, del órgano en el que aquél hubiera delegado. Transcribimos parte del F.J. cuarto: «las [liquidaciones] impugnadas (...) por haber sido firmadas por el Secretario General, sin que conste la firma y aprobación del Alcalde (art. 21.1. L. 7/1985 de Bases de Régimen Local), o por el órgano en que legalmente hubiere delegado, son nulas de pleno derecho...». En sentido similar, Sentencia 527/1994, de 20 de septiembre, del TSJ del País Vasco (JTA 1095).

³⁶ Así, ARNAL, «La gestión...», *cit.*, págs. 55-56; CASTILLO, *Recaudación Municipal*, *cit.*, pág. 43; o S. MONTESINOS OLTRA, *El procedimiento de liquidación de los impuestos locales*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 15. Todo ello sobre la base, fundamentalmente, de lo dispuesto en el art. 5.3.c) del RD 1174/1987, de 18 de septiembre (que regula el Régimen Jurídico de los Funcionarios con Habilitación Nacional). CASTILLO, por cierto, critica que la competencia para dictar la competencia de apremio se atribuya, como propia —no por delegación— a un funcionario, y no a un órgano de gobierno.

³⁷ Así, J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Procedimiento Administrativo local II*, Abella, 1988, pág. 520. Por su parte, LOZANO («Potestades...», *cit.*, pág. 46), teniendo en cuenta el RD 1174/1987 y también lo dispuesto en el art. 6.4 RGR (que señala que serán competentes para la gestión recaudatoria los órganos, servicios

En mi opinión, lo dispuesto por el art. 5.3.c) del RD 1174/1987, si se pone en relación con lo establecido en el art. 164.1 del TRRL, no deja lugar a la duda: la competencia decisoria corresponde al Tesorero³⁸.

La concesión de aplazamientos o fraccionamientos, con señalamiento de garantías, sería, por el contrario, competencia del Alcalde³⁹. Respecto de la imposición de sanciones, la competencia corresponderá al Alcalde o al Presidente de la Diputación⁴⁰.

También la figura del Tesorero tiene una trascendental importancia en el seno de la organización local. El apartado 3 del art. 92 LRBRL atribuye a determinadas funciones (entre ellas la tesorería y la recaudación) carácter necesario en todas las Corporaciones locales y reserva su responsabilidad administrativa a funcionarios con habilitación de carácter nacional⁴¹. El art. 164 TRRL, a su vez, señala que, en

o entidades que señalen las normas orgánicas de cada entidad), sostiene que la titularidad de la competencia para la gestión recaudatoria (lo que incluye el dictado de la providencia de apremio), salvo que las normas orgánicas de la entidad digan lo contrario, corresponde al Alcalde, sin perjuicio de que el Tesorero, como Jefe del Servicio, sea quien la desarrolla y lleva a cabo.

³⁸ Dicha atribución, además, no responde a un fenómeno de delegación ni de desconcentración, sino que trae causa directamente de la LRBRL. No hay que olvidar que el art. 92.3 LRBRL *reserva* la responsabilidad administrativa a los funcionarios con habilitación nacional (excepción: art. 92.4) que ocupen el puesto de trabajo encargado de la Tesorería. Según el art. 164.1 del TRRL, al Tesorero le corresponde la Jefatura del Servicio «con el alcance y contenido que se determinen reglamentariamente por la Administración del Estado». Desarrollo reglamentario (RD 1174/1987) que incluye como contenido de tal Jefatura la competencia para dictar la providencia de apremio. Al Alcalde le correspondería únicamente (según el art. 41.19 ROF) la organización del Servicio de Recaudación. El hecho de que lo dispuesto en este Decreto no sea sino concreción de lo dispuesto en el propio TRRL salva, en mi opinión, la aplicación de la cláusula residual de competencia del Alcalde.

Y ello trae consigo, a mi juicio, que la competencia para resolver el recurso de reposición (regulado en el art. 14.4 LRHL) sea, también, del Tesorero, en contra de lo que señala LOZANO, «Potestades...», *cit.*, pág. 68. En este sentido, por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Galicia, de 14 de diciembre de 1994 (JTA 1614) o la Contestación de la DGCHT a una consulta formulada por un Ayuntamiento (de 4 julio 1989, publicada en *Carta Tributaria*, n.º 104, págs. 111-112), y en la que, por cierto, se entiende que los precios públicos locales han de quedar fuera del régimen impugnatorio del art. 14 LRHL, al no ser recursos tributarios. También se manifiestan en favor de la competencia del Tesorero para la resolución del recurso de reposición, en la doctrina, A. PÉREZ LUQUE, «Las providencias de apremio de los Tesoreros locales y su impugnación a través del recurso de reposición», *El Consultor*, n.º 20 (1989), pág. 2.003; R. OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, *Impugnación de tributos locales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, págs. 50-51; o J. PAGÉS I GALTÉS, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 595.

³⁹ Así lo señala CASTILLO (*Recaudación...*, pág. 43), para quien dichas competencias se fundamentan en el art. 21.1.i) de la LRBRL, lo que supondría que no serían susceptibles de delegación —art. 21.3 LRBRL—.

⁴⁰ ARNAL, «La gestión...», *cit.*, pág. 56.

⁴¹ Únicamente, según señala el apartado 4, podrá ser atribuida dicha responsabilidad a miembros de la Corporación o funcionarios sin dicha habilitación en supuestos excepcionales previstos en la legislación del Estado.

relación con las Entidades locales para las que así se establezca reglamentariamente, existirá un puesto de trabajo específico que tendrá atribuida la responsabilidad administrativa de las funciones de tesorería y recaudación⁴². El Tesorero, señala este precepto, ostenta la Jefatura de los Servicios correspondientes (lo que incluye al Servicio de Recaudación). En definitiva, la responsabilidad administrativa, al menos por lo que se refiere a la recaudación, así como la Jefatura del Servicio de Recaudación, se encuentra reservada al funcionario adscrito a un puesto de trabajo que necesariamente debe existir en el Ente local (Tesorería)⁴³.

1.3. *¿Puede la «descentralización funcional» en el organismo autónomo local alcanzar a las atribuciones de los órganos representativos o, en su caso, del Tesorero de las Entidades locales?*

A) A esta cuestión ha contestado con rotundidad y en sentido negativo DÍAZ CAMPANY. Algunas de las facultades decisorias de los órganos de gobierno —señala DÍAZ CAMPANY— son delegables, «pero la delegación genérica o específica sólo puede ser —y conviene subrayar el sólo— a favor de la Comisión de Gobierno o de miembros de la Corporación, como claramente resulta de los artículos 23.4 de la Ley de Bases y 43 a 45 y 51 del Reglamento de Organización, por lo que no cabe a favor de un órgano de gestión, tenga o no

⁴² El art. 163 prevé esta misma exigencia en relación con las funciones de intervención: control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y de la contabilidad.

⁴³ Si el Ayuntamiento cuenta con Secretaría de segunda clase [entre 5.001 y 20.000 habitantes o los de menos de 5.000 con más de 200 millones de presupuesto —art. 12.1.b) RD 1174/1987, de 18 de septiembre—], dicho puesto de trabajo podrá ocuparse por un funcionario con habilitación nacional o por funcionarios seleccionados por la propia Entidad, salvo que ésta se haya agrupado con otras para el sostenimiento común del puesto único de Intervención, en cuyo caso necesariamente habrá de ser funcionario de habilitación nacional. En las Corporaciones dotadas de Secretaría de primera clase [Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, Ayuntamientos de capitales de provincia o de Municipios con más de 20.000 habitantes —art. 12.1.a) RD 1174/1987—] el puesto de trabajo habrá de ser cubierto necesariamente con un funcionario de habilitación nacional. El resto de entes locales (Comarcas, Áreas Metropolitanas, Mancomunidades, etc.), dependiendo del tipo de Secretaría que les asigne, previo informe de la CA. Todo ello según lo dispuesto en el art. 18 del RD 1174/1987.

En los Entes con Secretaría de primera podrán crearse varios puestos diferenciados para cumplir las funciones que cubre la Tesorería; todos ellos ocupados por funcionarios con habilitación nacional (art. 19.1 RD 1174/1987).

Se prevé una excepción en relación con los Ayuntamientos con Secretaría de tercera clase (Municipios de menos de 5.000 habitantes y presupuesto inferior a 200 millones de pesetas). En tal caso, tal puesto de trabajo no es necesario; las labores propias del mismo (entre las que está la responsabilidad administrativa de la recaudación), habrán de ser atribuidas, bien a un miembro de la Corporación, bien a un funcionario cuya selección corresponda a la misma. Art. 18.4 RD 1174/1987. Sobre la calificación de Secretaría de tercera clase, art. 12.1.c) del anterior.

personalidad»⁴⁴. Tales funciones son —continúa— inseparables de dichos órganos, salvo delegación en la forma consentida por la Ley⁴⁵.

Según la tesis expuesta, por tanto, la descentralización de los Servicios de gestión tributaria por medio de la figura del organismo autónomo no podría suponer la traslación a dicha organización de aquellas atribuciones que, según hemos visto, corresponden a los órganos de gobierno del Ente local o al Tesorero de la corporación.

B) Ahora bien, tal conclusión, que resulta absolutamente lógica en relación con actos de gobierno⁴⁶, no lo parece tanto cuando se refiere a la competencia para la emisión de los distintos actos administrativos que se producen en el desarrollo de los procedimientos tributarios, que no parece que puedan calificarse como actos de gobierno, sino de gestión, y que además se encuentran (con alguna excepción) extraordinariamente reglados⁴⁷.

De hecho, un señalado sector de la doctrina sostiene que incluso las atribuciones de estos órganos necesarios pueden ser objeto, no ya de delegación, sino también de desconcentración (ya sea territorial, ya sectorial o funcional)⁴⁸, pues lo contrario sería «condenar la desconcentración al plano de las funciones auxiliares de propuesta, sugerencia o informe; restricción que en modo alguno se deduce del régimen local básico»⁴⁹. No significa esto que no haya límites a

⁴⁴ F. DÍAZ CAMPANY, «Los organismos autónomos de la Administración local», *REDA*, n.º 88 (octubre-diciembre 1995), págs. 531-533.

⁴⁵ *Ibidem*, pág. 533.

⁴⁶ En la línea de la idea expuesta por J. M. DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ [«Funciones, servicios y prestaciones de las Entidades locales», *cit.*, pág. 56] de que hay determinadas decisiones que «deben permanecer en manos de los representantes políticos democráticamente elegidos», no siendo posible que estos últimos hagan «dejaición de las responsabilidades de gobierno, so capa de un supuesto tecnicismo de las decisiones». De hecho, el propio DÍAZ CAMPANY se refiere siempre a los actos de gobierno y dirección que se atribuyen a los órganos de gobierno.

⁴⁷ Todo ello con independencia de la dificultad, de todos conocida, que implica la distinción de estos dos conceptos (gobierno y administración) y consecuentemente de los actos que responden a uno y otro concepto.

⁴⁸ L. PAREJO ALFONSO, «La potestad de autoorganización...», *cit.*, pág. 28. Este autor argumenta de la manera siguiente: el art. 24 LRBRL prevé, en relación con los Ayuntamientos, la creación de órganos territoriales de gestión desconcentrada. No se prevé en relación con las Diputaciones; no obstante, en ausencia de prohibición legal, debe entenderse abierta esta posibilidad también a las Diputaciones, pues estas últimas no pueden ver reducida su potestad de autoorganización por debajo de la de los Ayuntamientos. Tal previsión (art. 24 LRBRL) serviría, por el argumento de *maiore ad minus* (siempre en la opinión de PAREJO, *Ibidem*, pág. 28), para ilustrar el doble carácter (no sólo territorial, sino también sectorial) de la desconcentración. De ahí que resultaría absolutamente legítima la opción del ROF, que contempla, además de supuestos de desconcentración territoriales, otros de carácter sectorial, sin otro límite que el respeto a la legislación de régimen local.

⁴⁹ PAREJO, «La potestad...», *cit.*, pág. 29. En sentido análogo, T. QUINTANA LÓPEZ, «La desconcentración

tal redistribución, que, obviamente, no puede llegar a desnaturalizar la función que, constitucional y legalmente, corresponde a los órganos necesarios (de gobierno) de tales entidades⁵⁰. El propio art. 24 LRBRL apunta el límite: la desconcentración no podrá lesionar la unidad de gobierno y gestión del municipio. Este límite excluiría, lógicamente, las competencias señaladas como indelegables, por cuanto estas últimas, como apunta QUINTANA LÓPEZ, son todas ellas expresión de dicha unidad⁵¹.

Si se acepta lo anterior, resulta claro que las atribuciones que interesan a los efectos de este trabajo (emisión de los distintos actos administrativos que se producen en el seno de los procedimientos de gestión tributaria; actos típicamente de gestión —no de gobierno— y salvo excepción extraordinariamente reglados) podrían ser objeto de desconcentración. Y, en mi opinión, debe extenderse el mismo razonamiento al fenómeno de la descentralización sectorial o funcional, por medio de la atribución de personalidad jurídica a los órganos a quienes se encarga la gestión de los respectivos servicios; esto es, a la creación de organismos autónomos.

A mi juicio, además, tal conclusión se encuentra claramente implícita en el art. 85. LRBRL. Si la propia LRBRL permite descentralizar determinados servicios dotando de personalidad, a tal efecto, a los órganos a quienes se atribuye la gestión de estos últimos, parece claro que está estableciendo el marco normativo que permite atribuir a dichos entes la realización de *todas aquellas actuaciones administrativas que integren la gestión de tales servicios*⁵². Incluidas aquellas que impliquen el ejercicio de atribuciones en principio integrantes del ámbito de competencia de los órganos necesarios (Alcalde, Pleno, etc.)⁵³. Con

en la organización de los Municipios», DA, n.º 228 (octubre-diciembre 1991), págs. 156-157.

⁵⁰ PAREJO, *Ibidem*, pág. 29.

⁵¹ «La desconcentración...», *cit.*, págs. 156-157. En principio, señala este autor, el hecho de que determinada atribución no pueda ser delegada no prohibiría necesariamente su desconcentración. Lo que sucede es que si se consideran dichas atribuciones se comprueba que materialmente no sería posible tampoco su desconcentración. Pues, como señala la propia LRBRL, la desconcentración (se refiere a los órganos territoriales) no podrá ir en «perjuicio de la unidad de gobierno y gestión del Municipio» y las competencias calificadas como indelegables son sin duda manifestación de dicha unidad.

⁵² Lo que a su vez sirve, nuevamente por el argumento de *maiore ad minus*, para demostrar la posibilidad de crear órganos de gestión desconcentrada.

⁵³ Un ejemplo de lo anterior lo ofrece el RD 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística. En el mismo se prevé la posibilidad de la descentralización funcional de los Servicios de Gerencia urbanística (art. 15.3). Y se prevé que se pueda descentralizar en los mismos atribuciones como la de la concesión de licencias urbanísticas, cuya emisión es atribución del Alcalde [art. 21.1.1) LRBRL y 24.e) TRRL]. Apunta éste de las Gerencias de Urbanismo como ejemplo de organismo autónomo administrativo (que ejerce funciones típicamente administrativas) R. TOLEDANO

la excepción, eso sí, de los actos de gobierno. Así, por ejemplo, parece que tales órganos (o aquéllos en quienes deleguen) mantendrán en todo caso las facultades para dirigir, inspeccionar e impulsar los respectivos servicios, en las que sí parece concurrir un cierto componente gubernativo ⁵⁴.

C) Respecto de las atribuciones del Tesorero se plantean también algunas dudas. Por un lado, porque la normativa de régimen local *reserva* a estos funcionarios la responsabilidad de las funciones recaudatorias y de tesorería. Por otro, porque, a diferencia de lo que ocurre con Secretarios e Interventores, no se prevé expresamente la posibilidad de delegación en otros funcionarios de la Corporación ⁵⁵.

De lo anterior, a mi juicio, se extraen determinados límites: está claro, por ejemplo, que el Tesorero ostenta la Jefatura de los Servicios de Recaudación, atribución esta última que le atribuye expresamente el art. 164.1 TRRL, inseparable de la responsabilidad administrativa que le *reserva* —esto es clave— este mismo precepto ⁵⁶.

Pero no creo que ello obligue a *negar a radice* la posibilidad de delegar o desconcentrar la competencia para dictar los sucesivos actos administrativos que integran este procedimiento (y que, corresponden en principio, pero no por mandato directo de la LRBRL o del TRRL, sino del D.1174/1987, al Jefe de los Servicios de Recaudación) siempre que así se prevea en los Reglamentos Orgánicos de los propios entes locales, en virtud de los cuales, no se olvide, ejercen estos últimos su potestad de autoorganización ⁵⁷. O, como en el supuesto que interesa al objeto de este estudio, que puedan atribuirse a un organismo autónomo, en virtud de una descentralización funcional que encuentra su amparo normativo en el art. 85.3 LRBRL ⁵⁸.

CANTERO, «El servicio público local: modos de gestión», en *Cuadernos de Derecho Judicial*, XXIX, cit., pág. 482.

⁵⁴ Esto supone, en definitiva, la existencia de una relación de tutela sobre la actuación del organismo autónomo.

⁵⁵ Sí está previsto, como se ha dicho en el texto, respecto de algunas de las atribuciones propias del Secretario (art. 13.2, RD 1174/1987) o del Interventor (art. 17.2, RD 1174/1987). Las SSTS de 4 de diciembre de 1990 (Arz. 10124) y 24 noviembre 1992 (Arz. 9184), han reconocido la legalidad de tales disposiciones, señalando, eso sí, que los actos emanados por el delegado habrán de entenderse producidos como si inmediatamente derivasen del órgano delegante.

⁵⁶ Y que el art. 92.3 LRBRL ya reservaba, previamente, a funcionarios con habilitación nacional.

⁵⁷ De la misma manera que, como se vio atrás, el Reglamento citado en el texto prevé la delegación de determinadas atribuciones de los Secretarios o los Interventores. Pues el hecho de que este último no prevea tal posibilidad en relación con las competencias de los Tesoreros no significa que lo proscriba.

⁵⁸ No obstante, de que esta conclusión no resulta tan evidente es buena prueba la fórmula usada por el

1.4. Recapitulación

De lo que, en cualquier caso, no existe duda alguna es de que el objeto de estos organismos autónomos no tiene por qué quedar restringido a la prestación de apoyo o asistencia técnica para el ejercicio de las funciones tributarias. Pues nada impide que funcionarios adscritos al organismo autónomo puedan llevar a cabo incluso actuaciones de inspección o recaudatorias.

Si se aceptase la tesis de DÍAZ CAMPANY (que no compartimos) habrían de excluirse las atribuciones de los órganos de gobierno, que no podrían trasladarse al organismo autónomo⁵⁹. En caso contrario, las únicas competencias que no pueden trasladarse al organismo autónomo son las que puedan afectar a la unidad de gobierno y de gestión⁶⁰.

Conviene, en todo caso, hacer referencia a una importante cuestión: la del mecanismo en virtud del que se traslada a estos organismos autónomos el ejercicio de determinadas funciones. La cuestión debe analizarse desde la consideración de la relación existente entre el organismo autónomo y el Ente matriz, relación que, independientemente de si se califica como de jerarquía o de tutela, implica una marcada dependencia del primero respecto del segundo⁶¹. Ello

OALGT de la Diputación de Barcelona, de colocar como Tesorero del Organismo Autónomo al Tesorero de la Diputación (*cf.* A. ACÍN FERRER, «La organización de los servicios de gestión en la Diputación de Barcelona», *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, cit., pág. 266). La finalidad de ello está clara: si se entiende que tales funciones no pueden trasladarse al OALGT, dichos actos seguirán siendo válidos si son dictados por el Tesorero de la Diputación en su condición de tal.

⁵⁹ Este último admite expresamente que el organismo ejerza funciones públicas, eso sí, mediante funcionarios.

⁶⁰ Entre las que parece que deben incluirse, según se ha visto (QUINTANA LÓPEZ, «La desconcentración...», cit., págs. 156-157) aquellas a las que se califica de indelegables, por cuanto que todas ellas serían expresión de aquella unidad. Entre estas competencias indelegables, en materia tributaria, se encontrarían, si se sigue la opinión de CASTILLO (*Recaudación...*, pág. 43), la concesión de aplazamientos o fraccionamientos, con señalamiento de garantías, que serían competencia indelegable del Alcalde, al tener fundamento en el art. 21.1.i) de la LRBRL. Esto último no deja de resultar dudoso. Y, desde luego, no lo entiende así el Reglamento Orgánico y Funcional del Organismo Autónomo Local para la gestión tributaria de la Diputación de Barcelona, que atribuye tal facultad, en el seno de su organización, al Gerente del citado organismo autónomo: art. 50.a) del citado Reglamento (citamos por el texto de dicho Reglamento, tal y como queda tras la aprobación definitiva, por ausencia de reclamaciones contra la aprobación provisional de 23 de noviembre de 1995, de determinadas modificaciones a los mismos, y que es objeto de publicación en el BOP de Barcelona 6 de febrero de 1996).

⁶¹ La naturaleza de esta relación se discute en la doctrina, en relación con los organismos autónomos del Estado. Por un lado, se señala que esta relación es jerárquica; esta postura la sostiene, G. ARIÑO ORTIZ, *La Administración institucional (bases de su régimen jurídico). Mito y realidad de las personas jurídicas del Estado*, 2.ª edición, Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1974, págs. 2-23, *passim*; y es acogida más tarde por F. J. JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, *Organismos autónomos en el Derecho público español: tipología y régimen jurídico*, INAP, Madrid, 1987, pág. 287; si bien no hace extensiva tal con-

permite afirmar que la atribución de competencias a este tipo de entes no supone una auténtica «descentralización», sino más bien un fenómeno de «desconcentración» de las competencias⁶², por cuanto resulta evidente que el Ente titular de las mismas no traslada su titularidad, sino meramente su ejercicio, a la vez que mantiene importantes potestades de tutela, no sólo jurídica, sino también material⁶³.

2. La sociedad mercantil de capital íntegra (o mayoritariamente) local

2.1. La «huida del Derecho administrativo»

Una de las cuestiones que en mayor medida ha recibido la atención de la doctrina administrativista de los últimos tiempos ha sido la denominada «huida

clusión a todos los organismos autónomos del Estado. Excluye, por ejemplo, a los organismos autónomos neutrales (Banco de España, RTVE, etc.) o a las Universidades.

Sostienen, por su parte, que la relación existente es de tutela, que incluye un cierto poder de dirección, GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, cit., pág. 394. También en esta línea, GALLEGO/DE MARCOS, *Derecho Administrativo*, cit., págs. 126-127, hablan de tutela plena, tanto jurídica como material (tutela de oportunidad: directrices, circulares, instrucciones), excepción hecha de las Universidades.

⁶² Así lo señalan GALLEGO/DE MARCOS, *Derecho Administrativo...*, cit., pág. 127. Todo ello, lógicamente, siempre que se entienda por «descentralización» y «desconcentración» lo que dichos autores definen como tal (*vid.* en el trabajo citado, págs. 124 y ss.).

⁶³ En nuestra doctrina, ESEVERRI ha sostenido, en relación con un supuesto en concreto (el OALGT de la Diputación de Barcelona), que el ejercicio de la gestión tributaria a través de la creación de Entidades responde a la figura de la encomienda de gestión del art. 15 de la LRJPAC. Lo que supondría varias cosas: que la Diputación mantendría la titularidad de las competencias y que los actos administrativos habrían de ser dictados en nombre de dicha entidad (E. ESEVERRI MARTÍNEZ, «La organización de los servicios de gestión. Delegaciones y colaboración interadministrativa», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, cit., págs. 215-218; también en «Las Diputaciones como Administraciones delegadas de las Entidades Locales», en la misma obra colectiva, pág. 225).

Esta interpretación plantea un problema, pues lo cierto es que algunas de las facultades que se atribuyen al OALGT de la Diputación de Barcelona en modo alguno pueden ser objeto de encomienda de gestión, al menos tal y como se regula en el art. 15 de la LRJPAC.

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en dicho precepto: a) la encomienda no puede incluir más que la realización de tareas de carácter material, técnico o de servicios (ap. 1); y b) será el órgano o entidad encomendante el responsable de dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico que den soporte o en los que se integre la concreta actividad material objeto de la encomienda.

Y nada más lejos del fenómeno que se produce en relación con aquel organismo autónomo, a quien se atribuyen, entre otras facultades (lo que recoge, asimismo, ESEVERRI) la práctica de las liquidaciones o la recaudación de los tributos, cuando la competencia sea de la Diputación, ya como competencia propia —en relación con sus tributos— o delegada v.g. tributos municipales [art. 4.b) y c) de los Estatutos del OALGT (modificación definitiva de los mismos aprobada definitivamente por el Pleno de la Diputación de Barcelona el 25 de enero de 1996: BOP de Barcelona, n.º 32, de 6 de febrero de 1996)]. La facultad para emitir los actos de liquidación corresponden al Gerente del OALGT (art. 19.1 Estatutos). La de dictar la providencia de apremio y autorizar la subasta de bienes embargados, al Tesorero del OALGT [art. 48.2.b) Reglamento Orgánico del OALGT, cit.]. Al OALGT corresponde, además, la reso-

del Derecho administrativo». Y ello como consecuencia del espectacular auge que, en los últimos tiempos, ha experimentado el fenómeno de creación de Entes instrumentales de los tipos más diversos (no sólo en el ámbito de la Administración del Estado, sino también en el de las CC.AA. y los EE.LL.) para la realización de determinadas actividades (incluso funciones públicas en sentido estricto) por parte de los poderes públicos.

A) Del porqué de este fenómeno y de su calificación como «huida del Derecho administrativo» da cumplida cuenta la exposición que del mismo se hace en el conocido manual de GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ⁶⁴: la justificación de este tipo de entidades instrumentales se vincula a la existencia de determinadas necesidades de gestión, especialmente en relación con algunos servicios públicos que, por su contenido especializado (sobre todo si suponen una gestión económica), requieren de una organización independiente y de una gestión técnica separada. Ello se hace efectivo con la atribución de la veste formal de la personalidad jurídica, «que supone que las relaciones jurídicas necesarias para la gestión del servicio concluyen en la propia organización y no se transfieren (...) a la Administración matriz»⁶⁵. Ello permite, además, una cierta «autonomía financiera» que sólo en determinados supuestos goza de verdadera justificación, respondiendo en otras ocasiones simplemente a la finalidad de escapar de las rigideces del Derecho presupuestario general⁶⁶. Y no sólo del Derecho presupuestario; también del Derecho administrativo común: dichos entes se someten a sus estatutos específicos que incluyen normalmente remisiones más o menos amplias al Derecho privado⁶⁷.

El fenómeno se ha desorbitado en los últimos tiempos, al amparo de algunas modificaciones normativas (LEEA y LGP) en las que se consagraba la existencia de una amplia gama de posibles combinaciones por lo que se refiere al Derecho aplicable a dos elementos fundamentales: organización, por un lado, y actividad, por otro⁶⁸.

lución de los recursos contra los actos de gestión tributaria (art. 10 Reglamento Orgánico del OALGT), salvo los que se planteen contra providencias de apremio y autorizaciones de subasta de bienes embargados, que se interponen ante el Tesorero del OALGT [art. 74.1 a) y c) Reglamento Orgánico].

⁶⁴ E. GARCÍA DE ENTERRÍA/T. R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, cit., págs. 383 y ss.

⁶⁵ *Ibidem*, pág. 385.

⁶⁶ *Ibidem*, pág. 386.

⁶⁷ *Ibidem*, pág. 387.

⁶⁸ L. PAREJO ALFONSO («Organización y actividad en la Administración pública», en *Eficacia y Administración. Tres estudios*, cit., pág. 21) llegaba a señalar que ello había dado lugar a una situación irreductible a esquema, aparte de ofrecer serias dudas desde el punto de vista constitucional. La LOFAGE parece introducir una simplificación del esquema, reduciendo a tres las posibilidades. Se

Las críticas que ha merecido esta situación por parte de la doctrina (fundamentalmente la administrativista) han sido generalizadas⁶⁹, aunque no falten excepciones⁷⁰. Críticos y no críticos parten de un lugar común: que la persecución de la eficacia no justifica la elusión de los principios constitucionales que vinculan el actuar de la Administración pública⁷¹: principio de legalidad (vinculación positiva de la Administración); prohibición de la arbitrariedad (art. 9.3 CE); objetividad, mérito y capacidad (art. 23 CE); imparcialidad (art. 103 CE); igualdad (arts. 14 y 23 CE)⁷². A partir de esta premisa, no obstante, se sostienen posturas diversas.

crea, para ello, una categoría, la de las Entidades públicas empresariales (arts. 53 y ss.), a la que se conducen todos aquellos fenómenos no encuadrables como organismos autónomos (arts. 45 y ss.) o sociedades mercantiles estatales (DA 12.*). Estas entidades públicas empresariales se califican como «organismos públicos a los que se encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación», que se registrarán por el Derecho privado salvo en determinadas cuestiones; en particular, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas (art. 53.1 y 2).

Pero también se mantienen los regímenes especiales de determinados organismos públicos, que seguirán rigiéndose por su legislación específica, y supletoriamente por la LOFAGE (DA 10.*).

Puede verse un análisis general sobre esto último en F. J. JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, «Organización instrumental pública en la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración Pública», DA, n.ºs 246-247 (septiembre 1996-abril 1997), págs. 393 y ss. También en ese mismo número, trabajos más específicos de A. PALOMAR OLMEDA, A. BETANCOR RODRÍGUEZ o M. N. DE LA SERNA.

⁶⁹ Por ejemplo, J. M. SALA ARQUER, «Huida al Derecho privado y huida del Derecho», REDA, n.º 75 (julio-septiembre 1992), especialmente págs. 403-404; S. DEL SAZ CORDERO, «Desarrollo y crisis del Derecho Administrativo. Su reserva constitucional», en *Nuevas perspectivas del Derecho Administrativo. Tres estudios*, Ed. UNED/Civitas, Madrid, 1992, págs. 101 y ss.; S. MARTÍN-RETORTILLO, «Las empresas públicas: reflexiones del momento presente», en AA.VV., *Administración instrumental...*, cit., especialmente págs. 1.055-1.063, o PAREJO, «Organización...», cit., *passim*.

⁷⁰ La excepción más relevante, por la generalidad con que se formula, es la de I. BORRAJO INIESTA, «El intento de huir del Derecho administrativo», REDA, n.º 78 (abril-junio 1993), págs. 233 y ss. También, en el campo de la contratación por sociedades mercantiles de capital íntegramente público, E. MALARET GARCÍA, *Público y privado en la organización de los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992*, Civitas, Madrid, 1993, págs. 79 y ss.

Estas últimas tesis (BORRAJO y MALARET) las contesta contundentemente S. DEL SAZ CORDERO, «La huida del Derecho administrativo: últimas manifestaciones. Aplausos y críticas», RAP, n.º 133 (enero-abril 1994), págs. 82 y ss. También contesta a BORRAJO, en la misma línea que DEL SAZ, S. MARTÍN-RETORTILLO, «Reflexiones sobre la huida del Derecho administrativo», RAP, n.º 140 (mayo-agosto 1996), págs. 42-43.

⁷¹ De aquella premisa parten incluso los autores más proclives a aceptar la libertad en el uso de las formas privadas para la actuación administrativa. Así, por ejemplo, A. MENÉNDEZ REXACH, *Proyecto docente e investigador* (inédito), 1992, págs. 531-532, quien acepta la libertad de formas para la prestación de los servicios públicos (aunque no como principio absoluto: *vid.* por ejemplo, págs. 521 o 551-552). También BORRAJO («El intento de huir...», cit., pág. 235), que, como se ha visto, es quien defiende con mayor amplitud el recurso al Derecho privado para la regulación del régimen jurídico de la actuación de la Administración pública.

⁷² A éstos añade S. DEL SAZ («Desarrollo y crisis...», cit., pág. 175), la exigencia de actuar a través de procedimientos, del art. 105.c) CE.

B) La más abierta a las fórmulas privadas es la de BORRAJO, quien sostiene que el recurso al Derecho privado no supone quiebra de dichos principios y que el control del respeto a los mismos puede asumirlo la Jurisdicción Civil⁷³.

Una postura más matizada es la de MENÉNDEZ REXACH, quien, aceptando como principio general el de libertad de formas (para la prestación de los servicios públicos, además de para la actividad empresarial de los entes públicos y la de pura gestión patrimonial), apunta la urgente necesidad de estudiar los límites a dicho principio general⁷⁴ y, en especial, de las garantías que deben observarse en la actuación pública en régimen de Derecho privado⁷⁵.

Por otro lado, hay quienes, sin discutir la vigencia del principio de libertad de formas, ponen el acento en la necesidad de someter al control de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo la actuación de los poderes públicos, independientemente de la forma de que aparezcan revestidos, por medio de la técnica de los llamados «actos separables»⁷⁶.

En esta misma línea (control por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa) se mueven otras propuestas, como la de S. MARTÍN-RETORTILLO, quien, aceptando la validez de la técnica de los «actos separables», apunta su insufi-

⁷³ BORRAJO, «El intento de huir...», *cit.*, *passim*.

⁷⁴ Uno de esos límites sería la imposibilidad de admitir la gestión indirecta de los servicios que impliquen ejercicio de autoridad; *Proyecto...*, *cit.*, pág. 521.

⁷⁵ MENÉNDEZ REXACH, *Proyecto...*, *cit.*, especialmente, págs. 531-532, 551-552. En este trabajo se aboga por un concepto material de Administración (o de actividad administrativa) que incluiría cualquier actuación de los poderes públicos, aun en régimen de Derecho privado; inclusivo, pues, no sólo de las actividades administrativas típicas (ejercicio de potestades administrativas o gestión de servicios públicos), sino también de la actividad de mera gestión patrimonial. Ello permite afirmar el sometimiento de dichos poderes, en el completo ámbito de su actuación, a los derechos fundamentales y al sistema de protección jurídica de los ciudadanos (p.ej., pág. 510). La clave para ello es la ausencia de autonomía de la voluntad de dichos poderes públicos, dado su sometimiento a la persecución del interés general. No hay, por tanto, actividad puramente privada de la Administración (pág. 510; el desarrollo de su argumentación en las págs. 397 a 449).

Sobre esta propuesta se ha señalado en la doctrina que tiene la virtud de subrayar el necesario sometimiento de toda actuación de los poderes públicos a los derechos fundamentales. Pero se le ha criticado la asunción de la libertad de elección de formas, pues «la adecuación de los contenidos a las formas no puede ser algo indiferente para el Derecho administrativo» (SALA ARQUER, «Huida...», *cit.*, pág. 408). También crítico con tal construcción, PAREJO («Organización...», *cit.*, pág. 28).

⁷⁶ Así, GARCÍA DE ENTERRÍA/T. R. FERNÁNDEZ, *Curso...*, *cit.*, págs. 390-391. Según estos autores, «la creación, la dirección, las instrucciones o directrices determinantes de la gestión de los entes de la Administración, por más que se revistan de forma mercantil o que actúen *ad extra* en régimen jurídico privado son siempre, y no pueden dejar de ser, actos administrativos de la Administración última de tutela, que es ya, inequívocamente, una organización pública sometida necesariamente al Derecho administrativo. Estos actos (expresos o implícitos o, en su caso presuntos...) son perfectamente "separables" de la posible actuación jurídico-privada del ente de gestión y, por tanto, impugnables naturalmente».

ciencia para solucionar todos los problemas que, desde la perspectiva del respeto a los principios señalados, pueden presentarse cuando la Administración actúa *in veste* de sociedades mercantiles y/o mediante procedimientos jurídico-privados: en ocasiones —apunta— se producen verdaderas situaciones de indefensión no queridas, desde luego, por la Constitución⁷⁷. Este autor propone complementar la técnica de los «actos separables» recurriendo a una perspectiva no sólo subjetiva sino también material de la actuación administrativa y así someter al control de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (al menos desde la perspectiva de los principios apuntados): a) *todas las actuaciones de las Administraciones públicas*, y b) *todas las actuaciones administrativas* llevadas a cabo por personificaciones con forma de sociedad mercantil que, aun no siendo en rigor Administraciones públicas, sí que son en todo caso poderes públicos⁷⁸.

Por último, hay quienes rechazan, en mayor o menor medida, el principio de libertad de formas. En esta línea destacan dos posturas. Por un lado, la de S. DEL SAZ, que postula la existencia de una reserva constitucional de Derecho administrativo y de su Jurisdicción tutelar, que se califica de garantía institucional y que tendría su fundamento en los arts. 103, 106 y 153.3 CE⁷⁹. Esta reserva no obligaría a descartar la personificación privada o la sujeción al Derecho común de la Administración en cualesquiera actividades, pero sí respecto de las que supongan ejercicio de soberanía o que sean manifestaciones de mando o autoridad. Más aún, permite limitar su ámbito a las actividades de gestión económica de la Administración, esto es, las puramente comerciales e industriales en el sentido de producción o dación de bienes al mercado⁸⁰. Por otro lado —ésta es la segunda tesis anunciada—, PAREJO ALFONSO sostiene que la capacidad jurídico privada atribuible a una Administración es parcial y limitada, quedando necesariamente excluida de la misma las actividades constitutivas del giro o tráfico propio y específico de la Administración pública⁸¹.

⁷⁷ S. MARTÍN RETORTILLO, «Reflexiones...», *cit.*, pág. 42.

⁷⁸ *Ibidem*, especialmente págs. 53-56.

⁷⁹ S. DEL SAZ CORDERO, «Desarrollo y crisis...», *cit.*, págs. 173 y ss.; se suma R. PARADA VÁZQUEZ, *Derecho Administrativo I. Parte General*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 24 y ss. También asume la existencia de la garantía institucional de Administración pública, A. TRONCOSO REIGADA, *Privatización, empresa pública y Constitución*, Departamento de Derecho público y Filosofía del Derecho de la Universidad Carlos III de Madrid-Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 127 y ss. No obstante, para este autor, la garantía institucional por sí misma no impide recurrir al Derecho privado; esto último sólo se deriva de la reserva constitucional de Administración, que también existe (*ibidem*, págs. 135 y ss.) y cuyo ámbito vendría a coincidir con el de la garantía institucional.

Una crítica a la configuración de dicha reserva como garantía institucional en PAREJO, «Organización...», *cit.*, págs. 27-28.

⁸⁰ *Ibidem*, pág. 179.

⁸¹ «Organización...», *cit.*, especialmente págs. 77-85. A conclusiones similares, a mi juicio, llega TRON-

C) A la crítica de «huida al Derecho público» no ha sido ajena la materia que nos interesa: la organización del ejercicio de las funciones tributarias. De hecho, pertenece a este ámbito uno de los supuestos elegidos por la doctrina para ejemplificar (y criticar) la ya famosa «huida al Derecho privado»: la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁸².

Lo que interesa al objeto de este trabajo, sin embargo, es un fenómeno peculiar que se ha desarrollado en el ámbito local. Me refiero a la creación, por parte de determinados entes locales (más concretamente, Ayuntamientos), de sociedades mercantiles de capital íntegramente perteneciente a la respectiva entidad local (la tercera de las formas de gestión directa prevista por el art. 85.3

coso (*Privatización...*, *cit.*, págs. 136 y ss.), para quien existe una reserva de Administración, en cuyo ámbito quedaría excluido el recurso al Derecho privado (tanto en el plano funcional como en el organizativo). Esta reserva de Administración alcanzaría, según este autor: por un lado, a las funciones de gobierno o de dirección política; por otro, dentro de la función ejecutiva, a la actividad de *policía* y a la actividad de *fomento*. Este autor asume un concepto amplio de *policía*, que no se aleja de la concepción tradicional, como aquella actividad de los poderes públicos que limita los derechos de los ciudadanos para garantizar la convivencia [véase la analogía con la concepción sostenida en su momento (apoyándose en SANTI ROMANO y MERKL) por JORDANA DE POZAS: «medio de mantener el orden público, ampliamente entendido, mediante la limitación de las actividades privadas, y de restablecerlo por la fuerza una vez perturbado»; L. JORDANA DE POZAS, «Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo», *Revista de Estudios Políticos*, n.º 48 (1949), y más tarde en la obra publicada en homenaje al mismo autor, *Estudios de Administración local y General*, IEAL, Madrid, 1961, tomo I, pág. 479]. Pero, por lo que aquí interesa, en dicho concepto se incluye expresamente la actividad de *recaudación de impuestos*. Contra la inclusión de esta actividad dentro del concepto de *policía*, sin embargo, F. GARRIDO FALLA (*Tratado de Derecho Administrativo*, 2.ª edición, Madrid, 1962, IEP, vol. II, pág. 122; en la 9.ª edición —Tecnos, Madrid, 1989—, págs. 155 y ss.). Para este autor, la actividad administrativa dirigida a asegurar el cumplimiento por los particulares de las prestaciones forzosas impuestas por el ordenamiento integraría, al lado de las de *policía*, la que él denomina «actividad de coacción».

⁸² Sobre esta cuestión es obligada la consulta del trabajo de E. ORTIZ CALLE, *Agencia Estatal de Administración Tributaria* [Tesis doctoral (inédita) presentada en la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de la Universidad Carlos III de Madrid, 1996], especialmente págs. 56-138, en el que se defiende que la AEAT constituye un Ente instrumental regido básicamente en su organización y funcionamiento por el Derecho público, en lo que constituye una postura opuesta a la más común entre quienes se han acercado a este tema. En efecto, la mayoría de la doctrina se ha mostrado extremadamente crítica con la creación de la AEAT. Así, por ejemplo, se llega a tachar a la AEAT de ser una «empresa mercantil dictando actos administrativos» (J. L. VILLAR PALASÍ, «Tipología y derecho estatutario de las Entidades instrumentales de las Administraciones públicas», en AA.VV., *Administración instrumental...*, I, *cit.*, págs. 159-160; de manera análoga, I. ETXEBARRÍA ETXEITA, «Las formas de prestación de los servicios públicos. Los organismos autónomos locales», *RVAP*, n.º 41 (1995), pág. 423; o S. MARTÍN-RETORTILLO, «Reflexiones...», *cit.*, pág. 54). Pero la crítica más común es la que se refiere al sometimiento al Derecho privado de la AEAT en determinadas cuestiones (contratación y personal) así como, sobre todo, al régimen presupuestario y de retribuciones del personal. Estas posturas críticas (FERREIRO, PITA GRANDAL, BAENA AGUILAR/HERRERA MOLINA/SERRANO ANTÓN), pueden consultarse en el trabajo citado de ORTIZ CALLE (págs. 27 y ss.).

de la LRBRL), para el desarrollo de determinadas actividades relacionadas con la gestión de los tributos locales⁸³.

2.2. ¿Puede una sociedad mercantil ejercer las funciones tributarias?

La posibilidad de hacer uso de una forma organizativa de Derecho privado para el ejercicio de las funciones tributarias resulta francamente controvertida⁸⁴. En el ámbito local crea alguna confusión la redacción del art. 85.2 de la LRBRL que, según ya nos consta, señala que los servicios públicos locales podrán ejercerse directa o indirectamente, con la excepción de los que impliquen ejercicio de autoridad, que no podrán prestarse de manera indirecta⁸⁵. La duda que plantea este precepto es si del mismo puede extraerse, *sensu contrario*, la posibilidad de gestionar los servicios que impliquen ejercicio de autoridad a través de cualquier fórmula de gestión directa, inclusive la sociedad mercantil de capital perteneciente íntegramente a la entidad local⁸⁶.

El hecho de que el art. 85 LRBRL hable de servicios locales no es problema pues, como ya se ha dicho, se está haciendo uso de un concepto muy am-

⁸³ Así, por ejemplo, en el Municipio de Madrid, la sociedad mercantil ERESA. También (según señalan A. BAENA AGUILAR/P. M. HERRERA MOLINA/F. SERRANO ANTÓN, *La Agencia Tributaria frente al contribuyente*, Comares, Granada, 1993, pág. 53) existen sociedades de este tipo en Las Palmas, Málaga y Valladolid. También la Diputación de Córdoba ha creado una entidad de este tipo: EPRINSA (Empresa Provincial de Recaudación e Informática, SA); *cfr.* NIETO MONTERO, *La gestión...*, *cit.*, pág. 147. El fenómeno no es exclusivo del ámbito local: *v.g.* Sociedad Regional de Recaudación del Principado de Asturias, S.A.

⁸⁴ Especialmente si se parte de la premisa de que tales funciones han constituido desde siempre «una de las funciones nucleares del Estado», como señala F. GARRIDO FALLA, «Origen y evolución de las entidades instrumentales de las Administraciones públicas», en AA.VV., *Administración instrumental. Libro homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, Civitas, Madrid, 1994, tomo I, pág. 42. En sentido análogo, J. L. VILLAR PALASÍ, «Tipología...», *cit.*, pág. 159.

⁸⁵ En sentido análogo, el art. 95.1 TRRL señala que los servicios que impliquen ejercicio de autoridad sólo podrán ser ejercidos por gestión directa. También excluye la gestión indirecta para los servicios que impliquen ejercicio de autoridad el art. 156.1 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas.

⁸⁶ F. J. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ [«La Ley de Contratos de las Administraciones públicas y el contrato de gestión de servicios públicos en la Administración local», *REALA*, n.º 268 (octubre-diciembre 1995), pág. 979] señala que, tras la entrada en vigor de la LCAP, que excluye también del contrato de gestión de servicios públicos los supuestos en que la gestión se realice a través de sociedades de capital íntegra o mayoritariamente local, habrá que considerar este último supuesto (sociedad de capital mayoritariamente de la Administración local correspondiente o de entes públicos dependientes de la misma) como un supuesto de gestión directa. No obstante lo anterior, las referencias del texto se harán normalmente a la sociedad de capital íntegramente local, si bien lo mismo que se diga respecto de éstas valdrá también para las sociedades de capital mayoritariamente del Ente local, salvo cuando se haga referencia a la composición de los órganos de administración.

plio de *servicio*, que puede incluir la actividad administrativa de gestión tributaria. Es preciso, ahora, responder a la cuestión principal; la de si para el ejercicio de las funciones tributarias puede recurrirse a la fórmula organizativa, de carácter privado, que recoge el art. 85.3.c) de la LRBRL: la sociedad mercantil de capital perteneciente íntegramente a la entidad local. La respuesta a esta cuestión, en nuestra opinión, ha de ser negativa⁸⁷.

A) Por un lado, dichas funciones han de ejercerse con sujeción a su específico régimen jurídico, que es de carácter administrativo. Si se encarga su ejercicio a una sociedad mercantil, esta última habría de actuar, en consecuencia, con sometimiento a dicho régimen, lo que resulta claramente contradictorio con el régimen jurídico propio de este tipo de entes (mercantil)⁸⁸. Ello excluye, en principio, el uso de esta fórmula organizativa para el ejercicio de funciones públicas⁸⁹ y, en consecuencia, de las tributarias⁹⁰. No obstante, este argumento no resulta decisivo, pues nada parece impedir que, por expresa determinación legal, se excepcionase para las (o para algunas) sociedades de capital íntegramente público aspectos concretos del régimen general de las sociedades mercantiles: por ejemplo, el sometimiento de éstas, en determinadas relaciones, al Derecho público⁹¹.

⁸⁷ Así lo reconoce también, expresivamente, C. GONZÁLEZ OSORIO, Tesorero del Ayuntamiento de Madrid, en su artículo «Procedimiento recaudatorio local», *Palau* 14, n.º 7 (enero-abril 1989), pág. 108 (también pág. 110), cuando, en su defensa de la fórmula utilizada por dicho Ayuntamiento para la gestión recaudatoria (la sociedad anónima municipal ERESA), señala que la recaudación ejecutiva no se realiza a través de dicha sociedad, lo que sería «una aberración», pues «ninguna S.A. puede realizar una cobranza en vía de apremio». La función que cumpliría esta S.A. sería puramente instrumental, una labor de mera colaboración en el ejercicio de tales funciones (pág. 111). También niega que pueda llegarse, *sensu contrario*, a la conclusión de la admisibilidad de esta fórmula de gestión directa para la gestión tributaria NIETO MONTERO, *La gestión...*, cit., pág. 147.

⁸⁸ En sentido análogo, la REDACCIÓN DE EL CONSULTOR, *Nuevo Régimen local*, cit., págs. 614-615, señalan que la sociedad mercantil no podrá servir de instrumento a la prestación de servicios que impliquen ejercicio de autoridad. Y, advierten que esta limitación la impone la lógica, pues tal cuestión no está en absoluto clara en el art. 85 LRBRL.

No obstante, la doctrina señala la existencia de sociedades mercantiles «públicas» que ejercen potestades administrativas; en este sentido, v.g. E. ROCA ROCA, «Las técnicas societarias en la Administración pública española», en *Administración instrumental*, cit., vol. I, pág. 751, en lo que supone una «desnaturalización de la Sociedad Anónima como Institución de Derecho privado». Una reflexión similar, bastante crítica, en S. MARTÍN-RETORTILLO, «Las empresas públicas...», cit., págs. 1.056-1.057.

⁸⁹ Esto podría apoyarse, además, si se entiende aplicable a tales supuestos, en lo dispuesto en el art. 15.5 de la LRJPAC, que excluye la posibilidad de que puedan encomendarse a personas (ya sean físicas o jurídicas) sujetas a Derecho privado «actividades que, según la legislación vigente, hayan de realizarse con sujeción al Derecho administrativo».

⁹⁰ Parece apuntar en esta dirección A. ACÍN, «La organización...», cit., pág. 264, al señalar: «La adopción de las formas de organismo autónomo comercial, o sociedad mercantil, *no parecían adecuadas atendidas la naturaleza de las funciones a desarrollar* y la condición de funcionario que debe concurrir en una parte importante del personal» (cursiva nuestra).

⁹¹ Así lo apunta, R. MARTÍN MATEO, «Los servicios locales. Especial referencia a la prestación bajo fór-

Un argumento de mayor peso lo aporta lo dispuesto por el art. 92.2 de la propia LRBRL. Dicho precepto señala: «Son funciones públicas, cuyo cumplimiento queda reservado exclusivamente a personal sujeto al Estatuto funcional, las que impliquen ejercicio de autoridad (...) 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»⁹². En lo que, por cierto, para un determinado sector doctrinal, que sostiene que la propia Constitución establece la reserva del ejercicio de las funciones que impliquen ejercicio de autoridad a personal funcionario⁹³, no sería sino una manifestación de dicha reserva.

En todo caso, lo dispuesto en dicho precepto (o, en su caso, la reserva constitucional) resulta de notable trascendencia. Si se entiende que las funciones tributarias implican ejercicio de autoridad (lo que resulta innegable, al menos, en el ámbito de la recaudación ejecutiva y la inspección)⁹⁴ habrá de concluirse

mulas societarias», *REALA*, n.º 255-256 (julio-diciembre 1996), pág. 467. También para DE LA CUÉLTARA (fragmento transcrito por F. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ/J. BERNARDOS CORREA, «Algunos problemas de la gestión de los servicios municipales», en AA.VV., *Introducción a los servicios locales...*, cit., pág. 119), la figura de la sociedad mercantil de capital municipal «actúa sometida a esta parte del ordenamiento [Derecho privado]; todo lo que se haya de producir en régimen de Derecho Administrativo le es, en principio ajeno», si bien admite que ello pueda excepcionarse: «salvo transmisión expresa de la Administración». Por cierto, que con ello se estaría excepcionando, a su vez, el art. 15.5 de la LRJPAC. El propio TRRL parece dar entrada a una excepción de este tipo cuando en su art. 106 señala que «los actos de gestión del servicio en sus relaciones con sus usuarios estarán sometidos a las normas del propio servicio y, en su caso, a la legislación del Estado y de la Comunidad Autónoma». Bien es cierto que el tenor literal del precepto hace difícil hacerlo extensivo a actuaciones administrativas distintas al servicio público en sentido estricto.

⁹² Por su parte, el art. 92.3 reserva a funcionarios con habilitación de carácter nacional «b) el control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y la contabilidad, tesorería y recaudación». En relación con el País Vasco, se excepciona este artículo respecto de las Diputaciones, que organizarán dichos servicios libremente en el marco del Concierto Económico (cfr. DA segunda.10 LRBRL). Finalmente el art. 92.4 señala que «la responsabilidad administrativa de las funciones de contabilidad, tesorería y recaudación podrá ser atribuida a miembros de la Corporación o funcionarios sin habilitación de carácter nacional en aquellos supuestos excepcionales en que así se determine por la legislación del Estado».

⁹³ En nuestra doctrina, lo apunta así, J. LÓPEZ GANDÍA, «Las relaciones colectivas en el empleo público y la Constitución», *Revista de Derecho Público*, n.º 83 (1981), págs. 417 y ss.; se suma R. ENTRENA CUESTA, «El régimen estatutario de los funcionarios públicos como postulado constitucional», en *Estudios sobre la Constitución Española en homenaje a Eduardo García de Enterría*, tomo III, Civitas, Madrid, 1991, pág. 2.607. También TRONCOSO, *Privatización...*, cit., págs. 137-139.

En Alemania tal reserva está expresa en el texto constitucional (art. 33.4 GG), siendo a su vez mayoritaria en la doctrina la idea de que, fuera de dicha reserva, rige el principio de libertad de formas (cfr. PAREJO, «Organización...», cit., págs. 70-71). Sobre esta concepción en la doctrina alemana, vid. también, S. GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, *El Derecho administrativo privado*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1996, págs. 136-137 (todo ello sin perjuicio de las posibles excepciones a tal principio, como por ejemplo, el llamativo fenómeno de las empresas privadas de seguridad; GONZÁLEZ-VARAS, *ibidem*, págs. 177 y ss.).

⁹⁴ Por lo que se refiere a la recaudación ejecutiva, SSTS de 26 de enero de 1990 (Arz. 561) y 5 de mar-

que las sociedades del art. 85.3.c) LRBRL únicamente pueden ejercer tales funciones en la medida en que dispongan de personal funcionario. Sin embargo, como ha señalado la doctrina, el personal al servicio de estas entidades debe ser exclusivamente laboral⁹⁵. La conclusión que se desprende de lo anterior es clara: la imposibilidad de recurrir a la forma organizativa privada de la sociedad mercantil (aun cuando su capital sea íntegramente municipal) para el ejercicio de las funciones tributarias que impliquen ejercicio de autoridad.

El problema de este argumento (al no haber expresa reserva de las funciones tributarias) es que obliga a recurrir al criterio del ejercicio de autoridad. Pues, como ha señalado el propio TC, el concepto de autoridad es «harto impreciso en nuestro ordenamiento jurídico»⁹⁶. En esta misma sentencia (STC 143/1985, f.j. 5.º) se aclara que no debe trasladarse el significado jurídico penal del concepto al resto del ordenamiento. Con ello se rechaza que el concepto quede referido a «funcionarios con capacidad de mando o decisión, es decir, con *imperium*, por mantener una posición destacada en la organización administrativa». Y se apunta que en el ámbito administrativo la clave para determinar la condición de autoridad (de un sujeto) ha de ser la «calificación del propio contenido de la misión ejercitada, *actuando dentro del círculo de sus atribuciones*». Finalmente, precisa el Tribunal que los actos emanados de una autoridad han de ser actos en los que se actúe «*con sujeción al Derecho público en el ejercicio de potestades*»⁹⁷.

De lo anterior puede extraerse, me parece, que toda actividad administrativa cuyo desarrollo dé lugar a la emanación de actos (administrativos) por los po-

zo de 1993 (Arz. 1555).

⁹⁵ En este sentido, F. LLISSET BORRELL, *La actividad empresarial de los Entes locales*, Ed. Abella, Madrid, 1990, págs. 132-133; o R. MARTÍN MATEO, «Los servicios locales...», *cit.*, pág. 465. Todo ello con independencia de que en su selección estas entidades deban respetar determinados principios como el de igualdad (art. 23.2 CE) o los de mérito y capacidad. Sobre esta cuestión, *vid.*, por ejemplo, con más referencias bibliográficas, F. A. CASTILLO BLANCO, *Acceso a la función pública local (políticas selectivas y control jurisdiccional)*, Ed. Comares, Granada, 1993, págs. 215 y ss.

⁹⁶ STC 143/1985 (F.J. 5.º). También en la doctrina se ha señalado la dificultad del concepto autoridad, por la equivocidad y la imprecisión de que éste adolece dentro del sistema jurídico-administrativo. Así, J. F. LÓPEZ FONT MÁRQUEZ, *La configuración jurídica del principio de autoridad*, Universidad de Granada/Civitas, Madrid, 1993, pág. 30.

Una cuestión similar se ha planteado en términos similares en Alemania, donde en el art. 33.4 de la GG reserva a personal funcionario (con carácter general) el ejercicio de funciones de soberanía. La discusión se centra a la hora de determinar qué funciones son manifestación de soberanía. Las posiciones son bien variadas (puede verse una exposición detallada en M. J. MONTORO CHINER, *La función pública en el federalismo alemán*, INAP, Madrid, 1987, págs. 18-25). Lo que resulta indiscutido es que entre las funciones de soberanía se encuentran aquellas que implican una actividad de intervención o injerencia y ejercicio de autoridad sobre los particulares mediante el uso de la coacción (*ibidem*, pág. 20).

⁹⁷ Las cursivas son nuestras.

deres públicos, en el ejercicio de sus potestades y con sometimiento al Derecho público implica, sin excepción, ejercicio de autoridad⁹⁸. El concepto de «ejercicio de autoridad», por ello, no puede quedar restringido a las actuaciones vinculadas al uso de la coacción directa⁹⁹. Incluye, desde luego, este tipo de actuaciones, pero también ha de incluir otras: *v. gr.*, la emisión de actos administrativos (lo que supone ejercicio de potestades públicas exorbitantes: autotutela declarativa) con efectos *ad extra*, como mínimo cuando dichos actos sean susceptibles de ejecución forzosa (coacción, en este caso mediata), como es el caso de una liquidación tributaria¹⁰⁰. En este ámbito quedaría excluida, en prin-

⁹⁸ En la doctrina administrativa la preocupación se centra más en el concepto de autoridad desde la perspectiva de quién es Autoridad. En este sentido, A. GALLEGO ANABITARTE/A. DE MARCOS FERNÁNDEZ (*Derecho Administrativo...*, *cit.*, pág. 106) definen por autoridad, en sentido estricto, «todo órgano competente para dictar *resoluciones concretas* con eficacia hacia el exterior de la organización a la que pertenece». Ya anteriormente señalaba que lo definitivo del concepto de autoridad, en nuestro ordenamiento jurídico-administrativo (LRJCA y LPA), era la facultad de resolver, P. DE MIGUEL GARCÍA, «El concepto de autoridad en nuestro ordenamiento jurídico», en *Estudios en homenaje al Profesor López Rodó*, tomo I, Universidad de Santiago, Universidad Complutense, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Madrid, 1972, pág. 408. En cualquier caso, no creo que pueda aplicarse miméticamente lo anterior a lo dispuesto en el art. 92.2 LRBRL. Resultaría lo siguiente: sólo la facultad de resolver emitiendo resoluciones administrativas que puedan tener efectos *ad extra* (con independencia de que puedan ser revisadas) constituye ejercicio de autoridad y, en consecuencia, queda reservada a personal funcionario. Y éste sería un concepto demasiado estrecho de ejercicio de autoridad. Pues, por ejemplo, también los Agentes de la autoridad (p.ej. un policía o un inspector actuario), sin ser autoridades (en el sentido apuntado), ejercen autoridad.

⁹⁹ Como postulan E. BORDÓN IGLESIAS/C. MOLINA PÉREZ, «Consideraciones sobre los servicios que implican ejercicio de autoridad», en *Introducción a los Servicios locales...*, *cit.*, pág. 227.

¹⁰⁰ Estos actos no implican, en sí mismos, ejercicio de coacción, que en su caso, se producirá por la vía de la ejecución forzosa de los mismos (autotutela ejecutiva). Téngase en cuenta que, por ejemplo, en relación con las liquidaciones, su ejecución forzosa requiere de la emisión de los correspondientes actos administrativos de trámite: providencias de apremio y embargo.

Algo más dudosa parece la cuestión en relación con la emisión de determinados actos que, teniendo incidencia en la esfera jurídica de los particulares, no son susceptibles (por sus propias características) de ejecución forzosa (la ejecutividad es cualidad inherente de los actos administrativos, salvo de aquellos que, por su propio objeto, no son susceptibles de ejecución forzosa: *vid.*, por todos, A. BETANCOR RODRÍGUEZ, *El acto ejecutivo*, CEC, Madrid, 1992, especialmente págs. 379 y ss). Por ejemplo, de los que reconocen derechos: *v. gr.* una licencia urbanística o el otorgamiento de una exención rogada. Así, por ejemplo, para BORDÓN/MOLINA, *op. cit.*, la concesión de la licencia urbanística no constituiría ejercicio de autoridad. Esta concepción parece ser la que acoge el Reglamento de Régimen interior de la Gerencia Municipal de Urbanismo de Madrid, aprobado por el Pleno del Ayuntamiento el día 30 de mayo de 1989 (BOCM n.º 138, de 28 de junio de 1989): la concesión de las licencias (de entre las que se atribuyan a la Gerencia) corresponde al Gerente (art. 16.i), que puede no ser funcionario y que, de serlo, habrá de estar en situación de excedencia especial (art. 14.3).

En mi opinión, no puede negarse una cierta manifestación de autoridad también en estos actos, por cuanto, si bien no implican coacción (ni aun mediata, y como *ultima ratio*), sí constituyen ejercicio de potestades exorbitantes por parte de un sujeto (Administración), que dispone de las mismas por la misma razón de que dispone de la autotutela ejecutiva: por su posición de garante del interés público. Precisamente por el carácter exorbitante de dichas potestades se requieren de especiales garantías desde la perspectiva de los principios que informan el Estado de Derecho. Y entre ellas se inscribe la reserva de

cipio, la intervención de sujetos que no ostenten la condición de funcionario (o, en el caso de los Entes locales, de miembros de la corporación). A esto, quizá, podría oponerse que, incluso en el ordenamiento local, se reconocen en ocasiones a sujetos privados (los concesionarios) determinadas facultades que cabría incluir dentro de dicho concepto de autoridad ¹⁰¹. No creo, sin embargo, que ello obligue a reformular el concepto de autoridad apuntado. Pero sí que aconseja matizar la afirmación hecha más arriba, y admitir una interpretación del precepto, similar a la que proponía MESTRE DELGADO (en relación al RSCL), según la cual lo que se reservaría exclusivamente a personal funcionario en el art. 92.2 LRBRL (y lo que se excluiría absolutamente de la gestión indirecta por el 85.2 de la LRBRL), no serían cualesquiera actividades que puedan implicar ejercicio de autoridad, sino sólo las que constituyen manifestaciones típicas de poder público, esto es, aquellas funciones «de tal trascendencia jurídico-pública que sólo al Poder Público competen» ¹⁰².

Lo que, en cualquier caso, me parece claro, es que todas las funciones tributarias (liquidación, inspección, recaudación) se incluyen entre aquellas que, según el art. 92.2 LRBRL, se encuentran reservadas, en principio, a personal funcionario ¹⁰³. Lo que significa, como mínimo en el ámbito local (y sin perjuicio de lo que se verá más adelante), que no pueden realizarse por sociedades mercantiles, aunque sean de capital íntegramente local ¹⁰⁴.

ejercicio por personal funcionario (con la salvedad relativa a los órganos representativos, que también pueden ejercer autoridad). Todo ello, lógicamente, desde la premisa de que el sometimiento al estatuto funcional garantiza una actuación imparcial, objetiva e independiente y, por ello, respetuosa de los principios señalados (*cfr.* también art. 103.3 CE). Podrá discutirse, sin duda, que exista en la Constitución una tal reserva, o que dicha reserva sea realmente necesaria y que no sea posible garantizar de otra forma aquellos principios. Pero ello no puede ser objeto de este trabajo.

¹⁰¹ *Cfr.*, en este sentido, MESTRE, «Las formas...», *cit.*, pág. 1.126. Así, por ejemplo, en el 126.3 del RSCL se señala que los actos de los concesionarios realizados en el ejercicio de las funciones delegadas serán recurribles en reposición ante la Corporación concedente, frente a cuya resolución se admitirá recurso jurisdiccional con arreglo a la Ley. A lo anterior, a su vez, tal vez pudiera oponerse que dicho art. 126.3 habría de entenderse derogado por los arts. 85. 2 y 92.2 LRBRL. No obstante, y teniendo en cuenta ya que en el RSCL se excluyen de gestión indirecta las funciones que implicasen ejercicio de autoridad, me parece más viable la interpretación propuesta por MESTRE, a la que me refiero a continuación en el texto.

¹⁰² MESTRE, *Ibidem*, pág. 1.227. Allí puede verse una mayor justificación de tal postura, que parte de las raíces históricas de la fórmula. Las funciones reservadas serían fundamentalmente (aquí MESTRE se apoya en ALBI, *Tratado...*, *cit.*, págs. 119 y ss.); las normativas, las típicas funciones de policía y las coactivas, en las que se incluiría la sancionadora.

¹⁰³ Dicha reserva de personal funcionario, evidentemente (y como se ha visto atrás), no excluye que tales funciones puedan ser ejercidas por los órganos representativos. De hecho, en el ámbito tributario local, la mayoría de los actos son atribución de órganos representativos, salvo por los que lo son del Tesorero.

¹⁰⁴ También apunta esta idea A. ACÍN, «La organización...», *cit.*, pág. 264; *vid. supra*, nota 90.

B) A esta misma conclusión se llegaría (con efectos, además, no restringidos al ámbito local) si se acepta la tesis de L. PAREJO, cuyo postulado fundamental es el rechazo al principio de la libertad de formas de la Administración para el ejercicio de su actividad típica. Más en concreto, este autor sostiene que en el ámbito del giro o tráfico propio o específico de la Administración (constituido por el conjunto de actividades definidas legalmente como públicas para la concreción de la función ejecutiva, con construcción y atribución de las correspondientes potestades-competencias) no resultaría aplicable en ningún caso, por decisión expresa de la Constitución (art. 103.1), el Derecho privado¹⁰⁵, no sólo por lo que se refiere al régimen de la actividad misma, sino también a la forma organizativa¹⁰⁶. Sin embargo, en el ámbito de las actividades auxiliares de las propiamente administrativas (esto es, de las logísticas —suministros, servicios y obras prestados a la propia Administración— y las de gestión de sus propios bienes), sí que sería posible la aplicación instrumental del Derecho privado¹⁰⁷.

La aplicación de estos criterios (en el caso de que se admita la construcción de PAREJO), sobre el objeto de este trabajo, llevaría a las siguientes conclusiones: En primer lugar, no resultaría admisible el recurso a formas de personificación privada, aun cuando su capital fuera íntegramente del Ente local titular de las competencias, para articular el ejercicio de las funciones tributarias; el hecho de que constituyan fórmulas de gestión directa no las legitimaría para el ejercicio de las actividades típicamente administrativas. Y, en segundo lugar, que ello no supondría la exclusión absoluta de estas fórmulas del ámbito de la gestión tributaria. Este tipo de entidades podría jugar un cierto papel (la cuestión está en ver cuál) a través de la realización de actividades auxiliares de las estrictamente administrativas.

3. ¿Es posible la gestión indirecta, a través de entes privados, de las funciones tributarias?

Después de lo que se ha expuesto en el epígrafe anterior resulta evidente la contestación que haya de darse a esta cuestión: no es posible la gestión indirecta de las funciones tributarias. Las funciones tributarias son típicas funciones de auto-
 ridad, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 85.2 de la LRBRL, no

¹⁰⁵ «Organización...», *cit.*, pág. 81. Esta postura ya la había sostenido en «La potestad de autoorganización...», *cit.*, págs. 32 y ss. No obstante, en el primero de los trabajos citados la argumentación se encuentra mucho más desarrollada, por lo que, en adelante, las referencias son siempre al mismo.

¹⁰⁶ «Organización...», *cit.*, pág. 70.

¹⁰⁷ *Ibidem*, págs. 81-82.

pueden ser objeto de gestión indirecta¹⁰⁸. A lo anterior debe añadirse algo ya apuntado: según el 92.2 LRBRL, el ejercicio de dichas funciones queda reservado a funcionarios públicos. Esto no hace sino confirmar la imposibilidad de que puedan ser objeto de gestión indirecta a través de entidades privadas¹⁰⁹.

E impide, también, el recurso a la tradicional figura de los Recaudadores. La LRL de 1955 permitía que la gestión recaudatoria se desarrollase por medio de gestión directa, arrendamiento, concesión o gestión afianzada. En el sistema de gestión directa lo normal era que los entes locales encargasen la prestación del servicio a Recaudadores que se seleccionaban por medio de concurso. Esta figura era análoga a la de los Recaudadores de Hacienda y Recaudadores de Zona, regulada en el Estatuto orgánico de la función recaudatoria, y a la que señalaba la doctrina como un supuesto de ejercicio de funciones públicas por medio de «órganos auxiliares o impropios»¹¹⁰, o «de ejercicio privado de funciones públicas»¹¹¹. Tal sistema, sin embargo, no era considerado por la doctrina como un supuesto de gestión indirecta: la gestión sería mediata, pues no se realizaba directamente por órganos de la Administración pública¹¹², pero no indirecta, pues esto último no dependería solamente de la existencia de un ente interpues-

¹⁰⁸ Por cierto que se discute en la doctrina cuál sea la incidencia que sobre la regulación de la LRBRL haya tenido, en estas cuestiones, la LCAP. Sin ánimo alguno de exhaustividad, pues la cuestión no es trascendente para nuestro estudio; R. TOLEDANO CANTERO («El servicio público local...», *cit.*, pág. 477) apunta que la LCAP, como norma básica que es (así lo señala su DF primera) y dada su aplicabilidad a la Administración local [art. 1.1.c)], habría derogado la posibilidad de utilizar el contrato de arrendamiento (que recogía el art. 85.4 LRBRL) como fórmula de gestión indirecta. Por el contrario, F. J. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ [«La Ley de Contratos...», *cit.*, págs. 874 y ss.], sostiene el mantenimiento de este contrato como fórmula de gestión indirecta en el ámbito local. Parte de la aceptación de la preeminencia de la LCAP frente a la LRBRL en estas cuestiones, pese a la función constitucional de esta última (materialización de la garantía de la autonomía local), pues, señala, la superioridad ordinamental que a ésta última otorga dicha función constitucional opera con respecto a las materias de organización y competencias de los Entes locales, pero cede en relación con materias como la contratación administrativa, respecto de la que corresponde a otra ley el establecimiento de las bases. No obstante, entiende que la LRBRL puede establecer especificaciones que no contradigan la LCAP; en particular, esta última no establece un *numerus clausus* de fórmulas contractuales, de ahí que no es preciso entender derogada la fórmula del arrendamiento.

¹⁰⁹ Esto se ha señalado ya por el Tribunal Supremo, en relación con la recaudación ejecutiva, en sus Sentencias de 26 de enero de 1990 (Arz. 561) y de 5 de marzo de 1993 (Arz. 1555).

¹¹⁰ Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid (dir. F. Sáinz de Buja), *Notas de Derecho financiero*, Tomo I, vol. 3.º, Madrid, 1975, pág. 229.

¹¹¹ J. A. SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo*, CEURA, Reimpresión, 1991, págs. 953-956; en sentido análogo, ya anteriormente, F. SÁINZ MORENO, «Ejercicio privado de funciones públicas», *RAP*, n.ºs 100-102 (1983), pág. 1.702.

¹¹² Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid, *Notas...*, t. I, vol. 3.º, pág. 228.

to, sino de quién asuma el riesgo económico del servicio ¹¹³. Por el contrario, sí que eran claramente fórmulas de gestión indirecta el arrendamiento, la concesión o la gestión afianzada.

Esta posibilidad parece quedar definitivamente arrumbada por la LRBRL. Incluso en la modalidad que se calificaba (entonces) como de gestión mediata pero directa. Así lo muestra la Sentencia del TS de 5 de marzo de 1993 (Arz. 1555), por la que se anula un Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Manacor (Balears), que aprobaba las Bases de convocatoria de un concurso para el nombramiento de un Recaudador para las exacciones municipales, tanto en período voluntario como ejecutivo. La argumentación del Ayuntamiento era que tal concurso: 1. no implicaba el establecimiento de una fórmula de gestión indirecta; 2. respetaba la normativa del Régimen local, al incluirse en las Bases la exigencia de ostentar la condición de funcionario público para tomar parte en el concurso. Tal concurso no sería, pues, sino el instrumento para la selección, entre personas sujetas al estatuto funcionarial, de un Recaudador para llevar a cabo la «gestión directa del servicio».

La Sentencia rechaza contundentemente tales argumentos. Señala, por un lado, que la condición de funcionario público no puede reducirse al extremo pretendido por la defensa; por el contrario, tal condición se refiere «al *status* que necesariamente deben mantener durante el desempeño del referido puesto quienes asumen la función de recaudación». Desde tales postulados analiza las bases del concurso, concluyendo que no constituye otra cosa que una fórmula de gestión indirecta. Hay dos elementos claves: la forma de retribución (porcentaje de recaudación, primas y premios de cobranza) y la asunción de los costes de mantenimiento y de personal adscrito al servicio, que corre a cargo del Recaudador. Señala la sentencia que tal forma de contratación no es reconducible a la figura del funcionario descrito en el art. 130.1 TRRL («personas vinculadas [a la Administración local] por una relación de servicios profesionales y retribuidos, regulada por el Derecho Administrativo») pues resulta clara la contradicción de la fórmula de retribución dispuesta respecto de la prevista para el personal funcionario por el art. 93 de la LRBRL. Por el contrario, la posición del recaudador —sigue el TS— es la propia «de quien asume, predisponiendo y aportando al efecto su propia organización y medios, la re-

¹¹³ De ahí, por ejemplo, que en la 3.ª edición de la *Recaudación Municipal* editada por El Consultor, del año 1986 (págs. 538 y ss.), se incluya un formulario de «pliego de condiciones por el que ha de regirse la adjudicación mediante concurso del servicio de recaudación municipal por gestión directa, en sus períodos voluntario y ejecutivo, para la cobranza de valores en recibos y certificaciones de débitos». Aunque si se analiza dicho pliego, no se termina de ver muy claramente que sea el Ente local el que asuma el riesgo económico de la prestación. Los entes locales mantienen, es cierto, la titularidad de los créditos y, en consecuencia, sus ingresos son variables, pero los costes del servicio los asumen los recaudadores.

caudación de exacciones que compete a la Entidad local, lo que implica un sistema de gestión indirecta que contrasta abiertamente con la legalidad hoy vigente».

La conclusión que se extrae de la Sentencia es que un sistema basado en la interposición de órganos recaudadores «auxiliares o impropios» no es posible de acuerdo con la actual normativa de régimen local, salvo que se dieran dos circunstancias conexas: que pueda seguir calificándose como de gestión directa (que es incompatible con el hecho de que la organización y los medios sean aportados por quienes ocupan dichos «órganos») y que los titulares de los mismos ostenten la condición de funcionarios durante el ejercicio de tales funciones, lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 93.1 LRBRL, es inconciliable con regímenes retributivos del tipo de los previstos en los antiguos contratos de los Recaudadores (premios de cobranza, etc.). Con lo cual desaparece el sentido que pudiera tener el recurso a tal figura.

No obstante, conviene señalar que, de acuerdo con lo dispuesto en la DT novena del TRRL, los contratos de recaudación existentes en el momento de la entrada en vigor del TRRL podrán subsistir durante el período de vigencia previsto en los mismos o incluso ser prorrogados en tanto dichas entidades no tengan establecido el servicio (de recaudación) o, en su caso, que no lo tenga establecido la Diputación como forma de cooperación ¹¹⁴.

II. LA COLABORACIÓN DE SUJETOS DE DERECHO PRIVADO EN LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES

Es preciso analizar ahora si a este tipo de sujetos (ya sean sociedades mercantiles de capital íntegramente local, ya de capital mixto, ya sujetos privados) puede corresponder algún papel en relación con la actividad de aplicación de los tributos locales. Pues el hecho de que el ordenamiento no permita encomendar a este tipo de sujetos el ejercicio de las funciones tributarias no significa, necesariamente, que no puedan tener ningún tipo de intervención en dichas actividades. En la realidad no faltan ejemplos de tal intervención; uno bastante

¹¹⁴ Esta situación de la prórroga parece ser relativamente frecuente; así lo apunta, V. SANCHO-MIÑANA SÁNCHEZ, «¿Existe la posibilidad legal de realizar nuevos contratos con recaudadores?», *El Consultor*, n.º 30 (sep. 1993), pág. 2.267. Este autor se refiere, también, a la irregularidad de dichas prórrogas (por razón de la DT 9.ª TRRL). No obstante —señala—, se siguen realizando, por encontrarlo preferible a las alternativas (prestación directa del servicio, con los altos costes que implica, o recurrir a los servicios de cooperación de las Diputaciones, cuyos resultados no parecen muy buenos). Para determinar la licitud de dichas prórrogas, parece, sería preciso analizar caso por caso si las respectivas Diputaciones provinciales (o los Cabildos, Consejos o CC.AA. uniprovinciales) han puesto en marcha servicios de cooperación de tales características (DT 9.ª TRRL).

conocido es el de ERESA (Empresa de Recaudación Ejecutiva S.A.), sociedad anónima de capital íntegramente municipal, que es el ente instrumental de que se sirve el Ayuntamiento de Madrid para la recaudación ejecutiva. Dicha sociedad no ejerce directamente tales funciones (lo que sería contrario al ordenamiento), sino una función de «colaboración»¹¹⁵. Es preciso determinar, pues, hasta qué punto ello es conforme al ordenamiento y, en caso de serlo, cuál es el ámbito posible de tal colaboración.

Respecto a la primera parte de la pregunta, la respuesta es clara. La prohibición del recurso a sujetos de Derecho privado para el ejercicio de una concreta función no debe entenderse en un sentido absoluto. Si la cuestión se analiza desde la perspectiva del art. 92.2 LRBRL (o, en su caso, de la reserva constitucional de personal funcionario para ejercicio de funciones de soberanía)¹¹⁶, no parece lógico, en principio, extender la operatividad de la misma a aquellas actividades que, siendo necesarias para el ejercicio de dichas funciones, no impliquen en sí mismas ejercicio de autoridad¹¹⁷. Es decir, en principio, queda abierta la posibilidad de organizar la realización de este tipo de actuaciones (básicamente, las actuaciones de carácter eminentemente técnico o material) a través de sociedades mercantiles de capital público o bien de sujetos privados.

Tampoco se produce una prohibición absoluta de esta posibilidad desde las concepciones negadoras del principio de libertad de formas en el ejercicio de la actividad administrativa¹¹⁸. En la tesis de PAREJO (en mi opinión, la más acabada), por ejemplo, se excluye a las formas privadas de la realización de todas aquellas actividades integrantes del giro o tráfico jurídico-administrativo, que serían todas aquellas actividades definidas legalmente como públicas para la

¹¹⁵ Así se desprende de lo dispuesto en el art. 2 de sus Estatutos, en los que se señala que «constituye el objeto social la colaboración en la gestión recaudatoria, una vez terminado el período voluntario de pago, de las deudas de Derecho público cuyo cobro haya de realizarse por órganos recaudatorios del Ayuntamiento». Se hacen eco de esta cuestión GONZÁLEZ OSORIO, *op. cit.*, pág. 111; o BAENA/HERREIRA/SERRANO (*La Agencia...*, *cit.*, pág. 53), quienes apuntan otros ejemplos similares. Por su parte, J. J. SÁNCHEZ ONDAL [«Problemática de la gestión recaudatoria municipal en el ámbito empresarial», *RHL*, n.º 71 (1994), pág. 308] parece apuntar la existencia de supuestos en los que sociedades municipales asumen el ejercicio directo de las funciones tributarias. Por mi parte, sólo puedo afirmar que no conozco ningún supuesto de tales características.

¹¹⁶ Cuya existencia sostienen LÓPEZ GANDÍA y ENTRENA CUESTA, *vid. supra*, nota 93.

¹¹⁷ Un razonamiento análogo hace ENTRENA, «Régimen estatutario...», *cit.*, pág. 2.607, en relación con la reserva constitucional (por él sostenida) de ejercicio de funciones de soberanía por funcionarios públicos. Admite que ello se exceptione para «aquellos supuestos de trabajos técnicos, muy especializados o manuales, a través de los que no se ejerzan funciones de soberanía».

¹¹⁸ Como se apuntó más atrás, rechazan este principio, señaladamente, S. DEL SAZ, «Desarrollo y crisis...», *cit.*, págs. 174 y ss.; PARADA, *Derecho Administrativo I*, *cit.*, págs. 24 y ss., o PAREJO, «Organización...», *cit.*, *passim*.

concreción de la función ejecutiva, con construcción y atribución de las correspondientes potestades-competencias. Sin embargo, quedaría abierta a las formas privadas la realización de aquellas actividades de carácter auxiliar respecto de las propiamente administrativas: las logísticas (suministros, servicios y obras para la propia Administración) y las de gestión de sus propios bienes ¹¹⁹.

Desde esta postura, resulta claro que la colaboración de entes privados en la gestión tributaria habrá de articularse por la vía de la prestación de servicios relacionados con la gestión tributaria (en sentido amplio) por parte de dichas entidades a las correspondientes Administraciones locales ¹²⁰. Y el ámbito posible de dicha colaboración (lo mismo que ya sucedía desde la perspectiva del art. 92.2 LRRL), será el definido por aquellas actividades de carácter material o técnico que no impliquen, en ningún caso, ejercicio de «potestades-competencias».

Como ejemplos de actividades típicamente auxiliares que podrían calificarse como colaboración en la gestión pueden señalarse algunas muy variadas: la realización de programas informáticos para el tratamiento de los datos de trascendencia tributaria, o de este mismo tipo de programas para realizar determinadas operaciones propias de la actividad liquidatoria; la confección de impresos; la realización de estudios de mercado en relación con los precios de determinados bienes, o la misma gestión cobratoria en período voluntario.

Sin embargo, respecto de otras actividades que se integran en el seno de la gestión tributaria la cuestión no resulta tan clara. A) Actuaciones de carácter preparatorio de ulteriores decisiones típicamente administrativas, como: a) actividad material de liquidación; b) actividad material de comprobación; por ejemplo, del coste efectivo de las obras en relación con el ICIO; c) actividades preparatorias para la resolución de recursos de reposición presentados contra los actos de gestión, llegando incluso hasta la elaboración de propuestas de resolución ¹²¹. B) Otro tipo de actuaciones de carácter material, como la práctica de notificaciones. C) Ac-

¹¹⁹ PAREJO, «Organización...», *cit.*, pág. 81.

¹²⁰ Cuando se trate de sujetos privados (no de entes públicos de Derecho privado), será preciso articularlo a través de fórmulas de contratación que, obviamente, al no ser posible la gestión indirecta, no serán las de gestión de los servicios públicos (arts. 155 y ss. LCAP), sino fundamentalmente, por lo que aquí interesa, las del contrato de servicios (arts. 197 y ss. LCAP). También pueden tener su trascendencia los contratos de consultoría y asistencia (también regulados en los arts. 197 y ss. LCAP). Aparte, lógicamente, de las del contrato de obras públicas (arts. 120 y ss. LCAP) o del contrato de suministro (arts. 172 y ss. LCAP).

¹²¹ El caso no es en absoluto irreal. Así, por ejemplo, existe un Modelo de Pliego de Cláusulas Administrativas particulares que han de regir la contratación directa por la CA de Madrid del trabajo de *Asistencia técnica* en materia de gestión recaudatoria en período voluntario y por vía de apremio. En éste se incluye, precisamente, la realización de informes y propuestas de resolución de impugnaciones contra las liquidaciones practicadas (aparte de otras como la gestión recaudatoria, liquidatoria y censal).

tividades en principio inocuas, como el trasvase a soporte informático de datos de trascendencia tributaria, por cuanto en ello va implícita la posibilidad de acceder al conocimiento de tales datos. Este mismo problema concurre también, obviamente, en las actividades a que hemos hecho referencia bajo A) y B).

A) Me ocuparé, primero, de las actividades materiales o técnicas de carácter preparatorio. No parece, en principio, que tales actividades, en la medida en que sean exclusivamente técnicas, y no vayan acompañadas de un poder de coacción o de injerencia en la esfera jurídica de los particulares (como sucede, por ejemplo, con las actuaciones inspectoras), impliquen ejercicio de autoridad (la autoridad se manifestaría en la emisión del acto administrativo del que dicha actividad es preparatoria). Si esto es así, parece necesario concluir que tales actividades, en principio, no se encuentran reservadas a personal funcionario (o a los órganos representativos correspondientes, que será la regla general) por el art. 92.2 LRBR. Y, en consecuencia, no existiría obstáculo en dicho precepto al recurso, por los Entes locales, a sujetos de Derecho privado para llevar a cabo dichas actuaciones; ya a sociedades mercantiles cuyo capital les pertenezca íntegramente; ya a sujetos privados, en virtud de los correspondientes contratos de servicios previstos por la LCAP.

La cuestión es más complicada si se analiza desde la tesis sostenida por PAREJO. El encargo de estas actividades a sujetos de Derecho privado resultará admisible en la medida en que aquéllas puedan calificarse como de carácter auxiliar respecto de las propiamente administrativas. Si se las califica como tales, habida cuenta que en sí mismas no parecen implicar ejercicio de potestades-competencias, habrá de concluirse que pueden constituir el objeto de prestación de servicios por parte de una sociedad mercantil municipal (o un ente privado)¹²².

Ahora bien, con ello no puede darse por cerrado el análisis. Si se mira bien, lo que está aquí en cuestión no es sino la *necesidad de garantizar* que por la vía apuntada (colaboración de sujetos sometidos al Derecho privado en la actuación administrativa) no se convierta en ilusoria *la exigencia del sometimiento de la Administración al ordenamiento jurídico*, especialmente desde dos perspectivas: a) *la del respeto a las garantías de los ciudadanos (derechos fundamentales, igualdad en la aplicación de la ley)*, y b) *la efectiva materialización del interés general*, tal y como éste venga definido en cada momento por el ordenamiento.

La reserva a personal funcionario de los actos que impliquen ejercicio de autoridad incide fundamentalmente en la primera de las perspectivas apunta-

¹²² El propio PAREJO, en otro lugar («La potestad de autoorganización...», *cit.*, pág. 29), se refería como actividades auxiliares a las de «*propuesta, sugerencia o informe*» (cursiva nuestra).

das. La construcción de PAREJO, por su parte, pone más el acento en la segunda. Pero en ambas juega un papel decisivo la necesidad de asegurar la objetividad de la actuación administrativa. La reserva a personal funcionario se justifica esencialmente por ello: el estatuto funcionarial tiene por finalidad esencial preservar la imparcialidad quienes se someten al mismo (art. 103 CE), en lo que constituye la mayor garantía de la objetividad de su actuación. En la construcción de PAREJO, el acento no se pone en los funcionarios sino en la organización a la que la propia Constitución encarga el servicio con objetividad al interés general.

Ahora bien, las reservas derivadas de una y otra construcción constituyen más bien mínimos respecto de la garantía de la objetividad (y, en última instancia, del respeto a las garantías de los ciudadanos y de la materialización del interés general), pero en modo alguno resultan suficientes a tales efectos ¹²³. Al menos tal y como han quedado expuestos atrás. Desde tal perspectiva, por ejemplo, la reserva de personal funcionario puede llegar a resultar ilusoria si la actuación del funcionario (o, en su caso, del órgano de gobierno) competente se limita a una mera formalización de lo actuado por la sociedad (u otro ente de Derecho privado) pretendidamente colaboradora ¹²⁴.

Algo similar sucede (salvo que se restrinja más allá de lo apuntado por nosotros el concepto de actividad auxiliar) con la tesis de PAREJO. Para este autor, la imposibilidad de entregar la actividad administrativa típica a la acción espontánea de los sujetos ordinarios tiene su fundamento en la necesidad de que tal actividad, para cumplir su finalidad constitucionalmente atribuida (servicio con objetividad al interés general), sea el resultado de una «acción sistemática y continua precisamente de una organización al servicio de la colectividad para la realización de los fines perseguidos por el ordenamiento» ¹²⁵. Ahora bien, el encargo de determinadas actividades auxiliares a sujetos distintos (lo que admite PAREJO) podría frustrar en determinados supuestos la finalidad pretendida con tal reserva. Así, por ejemplo, en el tipo de actividades a que aquí se hace

¹²³ La máxima garantía se encuentra, desde luego, en el sometimiento de la actuación de la Administración al control de los Tribunales. Y más en concreto, de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo. Al menos así lo señala la doctrina dominante, con la excepción de BORRAJO, para él que nada impedía que este control se ejerciese por los Tribunales del Orden Civil.

¹²⁴ Para que ello no se produzca sería preciso que, sobre la actuación del ente colaborador, se desplegara una actividad de control «suficiente» acerca de la adecuación de la misma al ordenamiento jurídico. En caso contrario, dicha garantía no aporta demasiado a la fundamental, que es el control por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¹²⁵ «Organización...», *cit.*, pág. 66. Organización y actividad serían, así, dos elementos imprescindibles e inescindibles para el cumplimiento del objetivo constitucional (la realización efectiva del interés general), encontrándose, por ello, sujetas a un estatuto específico (régimen jurídico-público) predeterminado en sus principios rectores (*Ibidem*, págs. 66-67).

referencia, cuando la actividad auxiliar no se limite a la aplicación, por así decirlo, objetiva, de una serie de criterios aportados por la Administración, sino que implique un cierto margen de valoración. Pues su encargo a sujetos ajenos a la organización podría suponer (si no formalmente, pues la decisión final la reservaría el órgano administrativo, sí en la práctica), un desplazamiento de determinados ámbitos de decisión desde el sujeto Administración a la persona que realiza la actividad en principio meramente colaboradora.

En definitiva, es preciso mostrar una extremada cautela en torno a la posibilidad de encomendar este tipo de actividades a sujetos de Derecho privado. Pues, si bien no parece que pueda excluirse *a radice* tal posibilidad (al menos, desde el Derecho positivo), sí que es cierto que exige ineludiblemente la articulación de mecanismos que permitan asegurar (efectivamente) que la intervención de estos sujetos colaboradores, integrándose en la actuación administrativa, no supone una quiebra con las exigencias constitucionales a que se somete dicha actuación: objetividad en el servicio al interés general y sometimiento pleno al ordenamiento ¹²⁶.

No es éste el lugar para estudiar cuáles hayan de ser estos mecanismos. Lo que sí debe apuntarse es que a estos efectos no pueden considerarse supuestos idénticos los dos a que se viene haciendo referencia: a) la prestación de servicios por sociedades mercantiles de capital íntegramente local, y b) la prestación de servicios por entes privados.

En efecto, desde la perspectiva de las garantías de la objetividad (y, con ello, del respeto a las garantías de los particulares, así como de la mejor protección del interés general) no puede compararse una sociedad de capital íntegramente perteneciente al Ente titular de las competencias con entes típicamente privados. Pues en este último supuesto la actividad del sujeto privado responde (con la excepción de las Entidades sin fin de lucro) a la consecución del máximo rendimiento económico, esto es, a la satisfacción de su interés particular. Lo cual no sucede en el primero de los supuestos, en los que la sociedad mercantil no deja de ser un mero instrumento en manos (y bajo la dirección) del Ente titular de las competencias ¹²⁷.

¹²⁶ Y todo ello sin entrar en juicio sobre la oportunidad de tales fórmulas, cuestión de la mayor relevancia pero que no podemos aquí abordar. En cualquier caso, para realizar esta valoración habría que tener en cuenta factores diversos, siendo uno de ellos, de no poca importancia, el referido a la justificación misma del recurso a estas fórmulas. Según vimos en su momento, esta justificación suele venir de la mano de la eficacia. Para valorar estas cuestiones convendrá no perder de vista cuál es el significado del principio de eficacia, pues no siempre está claro que el recurso a dichas fórmulas resulte beneficioso desde esta perspectiva (*vid.*, sobre esto último, TRONCOSO, *Privatización...*, *cit.*, págs. 58-59).

¹²⁷ Un ejemplo ilustrativo de lo anterior nos lo presta el Municipio de Madrid. Algunas suspicacias levantaba en su momento que la recaudación municipal corriese a cargo de una sociedad municipal (ERESA).

Aunque tampoco conviene exagerar esta diferencia, habida cuenta que, como certeramente apunta MENÉNDEZ REXACH, el recurso a estas fórmulas (y en general a las formas privadas) para la organización y ejercicio de las funciones públicas lleva implícito el peligro de que se atenúa la percepción del interés general, relegado por la obsesión gerencial dirigida hacia el «interés de la empresa»¹²⁸.

B) Respecto de actividades como la práctica material de las notificaciones, parece claro que en nuestro ordenamiento, en principio, puede recurrirse a sujetos de Derecho privado. De hecho, el Decreto 1005/1974, de 4 de abril [derogado por la Disp. der. única 1.d) de la LCAP], preveía como uno de los contenidos posibles de los contratos de asistencia el de la realización material de las liquidaciones¹²⁹. En la actualidad, habida cuenta que no implica ejercicio de autoridad, podrá ser objeto de contrato de servicios¹³⁰.

No obstante, el recurso a sujetos privados para la notificación de actos administrativos puede plantear serias dificultades. Dificultades que, me parece, tienen su origen en la carencia de «presunción de veracidad» de los agentes notificadores privados, que puede acarrear problemas probatorios si los interesa-

Con la salvedad de que la actuación de tal sociedad se limita a la colaboración en la gestión recaudatoria y no afecta a la responsabilidad administrativa (así lo señala el máximo responsable municipal de los Servicios recaudatorios; su Tesorero: C. GONZÁLEZ OSSORIO, «Procedimiento recaudatorio municipal», *cit.*, págs. 110 y ss.). Pero ello no parece que haya supuesto graves problemas desde la perspectiva de las garantías de los ciudadanos, y en ello no parece que haya de minusvalorarse el hecho de que dicha sociedad sea un ente instrumental del propio Ayuntamiento, cuya Junta general es el Pleno de dicha Corporación (*vid.* por todos SOSA WAGNER, *La gestión...*, *cit.*, págs. 78-79), que a su vez nombra al Consejo de Administración (SOSA, *ibidem*, pág. 81), y en el que, en el caso de Madrid, «están todos los órganos de todos los partidos políticos representados, está el Concejal de Hacienda, están las diversas políticas a través de los Concejales, forma parte también como vocal del Consejo de Administración, el Tesorero; fiscalizador es, naturalmente, el Interventor...» (GONZÁLEZ OSSORIO, *ibidem*, pág. 111).

¹²⁸ MENÉNDEZ REXACH, *Proyecto...*, *cit.*, especialmente, pág. 394.

¹²⁹ Art. 3.a). Así lo recoge expresamente, no sin manifestar reparos ante la misma, F. LÓPEZ MERINO, *La notificación en el ordenamiento jurídico español*, Comares, Granada, 1989, pág. 51.

¹³⁰ En este sentido, J. E. VARONA ALABERN, *El valor catastral: su gestión e impugnación. Análisis jurídico de la gestión catastral y de la gestión tributaria en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 271. Ahora bien, tal posibilidad sólo afectaría a la práctica material de la notificación, nunca al acto administrativo de comunicación del que aquélla es ejecución. La notificación, señala la doctrina (al menos una parte; no me parece que pueda conciliarse, por ejemplo, con la concepción de GALLEGO/DE MARCOS, *Derecho administrativo...*, *cit.*, págs. 324-325), constituye un acto administrativo de un tipo particular: acto de comunicación. *Cfr.* M. J. NÚÑEZ RUIZ, *La notificación de los actos administrativos en el procedimiento ordinario*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1983, págs. 20 y ss.; también, LÓPEZ MERINO, *La notificación...*, págs. 53 y ss. Entre las características más señaladas de este acto de comunicación están la de constituir un acto de trámite y la de tener carácter independiente, aunque derivativo del acto que se notifica (NÚÑEZ RUIZ, *ibidem*, págs. 31-33).

dos niegan que se haya producido el intento de notificación ¹³¹. Pues cabe pensar que ante la posibilidad de que se produzcan estas eventualidades las empresas notificadoras recurran a métodos poco respetuosos con las garantías de los particulares ¹³².

La doctrina ya ha manifestado sus recelos frente a esta posibilidad, por la dificultad que implica «cohonestar la lógica empresarial con la lógica de la actuación administrativa, que debe estar presidida por el respeto a la legalidad, la defensa de los intereses públicos y la protección de las garantías jurídicas de los ciudadanos» ¹³³.

En definitiva, es posible (en nuestro Derecho positivo) el recurso a sujetos privados para la práctica material de las notificaciones, pero resulta esencial que en los pliegos de condiciones se abunde en la «exigencia de requisitos para la entrega, en garantía del particular» ¹³⁴. Desde esta perspectiva resulta también obvio, lo mismo que lo era en el supuesto analizado más atrás, que no pueden considerarse iguales un sujeto privado que una entidad pública de Derecho privado, como, por ejemplo, una sociedad municipal de capital íntegramente municipal.

C) También ofrece dudas la posibilidad de encargar a sujetos privados la práctica de actividades (como, por ejemplo, el trasvase a soporte informático de datos de trascendencia tributaria) en las que va implícita la posibilidad de

¹³¹ El art. 59.4 LRJPAC señala, entre otros supuestos, que «cuando intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de anuncios...». El supuesto más controvertido será aquel en que los interesados se niegan a recibir la notificación. El art. 59.3 LRJPAC señala que se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias, y se tendrá por efectuado el trámite.

¹³² La experiencia del Ayuntamiento de Madrid con la empresa privada EDS (*Electronic Data Systems*: EDS) es bien ilustrativa de lo dicho. A esta empresa le fue adjudicada por el Ayuntamiento de Madrid la prestación de determinados servicios para la recaudación en vía de apremio de las multas de tráfico, entre las que se incluía la notificación de las sanciones. La adjudicación fue enormemente respondida desde la aprobación del concurso, que se realizó por el pleno de Ayuntamiento, frente a la intensa oposición de PSOE e IU, el día 22 de diciembre de 1995 (*vid.* diario ABC de Madrid, 23 de diciembre de 1995, pág. 91). En la prensa del mes de septiembre de 1996 se recogen los temores frente a los posibles abusos de la empresa EDS, precisamente en la práctica de las notificaciones (p.ej. en el Diario *El País* Madrid, de 3 de septiembre de 1996, págs. 1-3). La confirmación de las irregularidades llevó finalmente a la resolución del contrato.

¹³³ Así, en relación con lo que se prevé en relación con la notificación de los valores catastrales (art. 70.4 LRHL), A. M. GARCÍA MONCÓ, *El Impuesto sobre bienes inmuebles y los valores catastrales*, 2.ª edición, Lex nova, Valladolid, 1995, pág. 178. En el mismo sentido, M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, «El contribuyente ante la Administración tributaria local», *RHL*, n.º 74 (mayo-agosto 1995), pág. 259.

¹³⁴ LÓPEZ MERINO, *La notificación...*, *cit.*, pág. 51. Por su parte, GARCÍA MONCÓ (*El Impuesto...*, *cit.*, pág. 178) hace especial incidencia en la necesidad de que la Administración supervise y controle la actividad de dichas empresas.

acceder al conocimiento de una serie de datos de trascendencia tributaria. Este problema también concurre en la mayoría de las actividades a que nos hemos referido anteriormente bajo A) y B): v.g. la práctica material de determinadas actividades liquidatorias; la comprobación del coste real de determinadas obras, o la práctica material de las notificaciones.

La cuestión que se plantea con ello es la de si el encargo de aquellas actuaciones a sujetos de Derecho privado puede conciliarse con las limitaciones que del acceso a la información tributaria se establecen en la LGT, el llamado secreto fiscal ¹³⁵.

Esta institución del secreto fiscal tiene su centro de gravedad en el control del uso que de tales datos pueda hacer la Administración ¹³⁶. Siendo esto así, creo que puede sostenerse también que lo relevante, en el secreto fiscal, no es tanto el *quién* pueda acceder a tales datos como el *para qué* pueden ser usados los mismos. Y por ello, creo que el secreto fiscal no puede entenderse violentado por el hecho de que determinados sujetos privados, en el ejercicio de actividades de colaboración en la gestión tributaria, tengan acceso a datos de naturaleza

¹³⁵ La trascendencia de esta cuestión, obviamente, no puede desconocerse, habida cuenta de su relación con el derecho a la intimidad personal. Todo ello se explica, según J. R. RUIZ GARCÍA [*Secreto bancario y Hacienda pública (El deber de colaboración de las entidades bancarias en el procedimiento de gestión tributaria)*], Civitas, Madrid, 1988, págs. 69-71], en el contexto del debate mantenido sobre el derecho a la intimidad y su función como límite a los deberes de colaboración de los particulares respecto del Estado, que ha desembocado ante el dilema de: a) adoptar un criterio estricto de lo que constituye la intimidad personal; o b) adoptar un criterio amplio susceptible de abarcar en principio los datos a que se refiere el deber de colaboración, pero subordinando tal concepto a otros valores constitucionales, como el deber de contribuir. Sobre este problema hay una abundante producción doctrinal (*vid.* referencias en L. M. ALONSO GONZÁLEZ, *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 263 y ss.), especialmente a raíz de la STC 110/1984, de 26 de noviembre, en la que parecen excluirse con carácter general del ámbito de la intimidad personal constitucionalmente garantizada los datos relativos a la situación económica de los sujetos pasivos. Se admite, eso sí, que en determinados supuestos tales datos podrían afectar a la intimidad personal [más claro en el Auto del TC 642/1996, de 23 de julio (f.j. 3.º)], pero también se señala que la Constitución no prohíbe más que aquellas injerencias en la intimidad «arbitrarias o ilegales», lo que no puede predicarse de las que realiza la Inspección amparada en el reconocimiento constitucional del deber de contribuir. Aquella doctrina se ha calificado por algunos autores de ambigua [v. gr., J. A. SANTAMARÍA PASTOR, «Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones inabundables», *REDC*, n.º 15 (1985), pág. 164]. En cualquier caso, de lo anterior se deriva la insuficiencia del criterio de la protección de la intimidad personal para constituir un límite eficaz frente a la intromisión o la injerencia de la Administración tributaria (RUIZ GARCÍA, *Ibidem*, pág. 70). Ello, sumado a la incidencia de los actuales sistemas de información, ha alterado los términos del planteamiento; «todos los datos relativos a la vida de la persona se consideran necesitados de protección». Lo determinante no es sólo la naturaleza del dato cuyo conocimiento la Administración recaba, sino también sus posibilidades de utilización. Por ello adquiere un renovado significado e importancia la institución del secreto fiscal, como «elemento fundamental en la protección de la intimidad personal» (RUIZ GARCÍA, *Ibidem*, págs. 70-71).

¹³⁶ RUIZ GARCÍA, *Ibidem*, pág. 71.

tributaria, en la medida en que el uso de dichos datos por tales sujetos se limite a lo que exijan aquellas actividades de colaboración ¹³⁷.

Piénsese, por ejemplo, en la colaboración de las entidades bancarias en la gestión recaudatoria. Tales entidades tienen acceso a datos de naturaleza tributaria, y no parece que pueda verse en ello vulneración del secreto fiscal, que solamente sufriría en la medida en que aquellas entidades hicieran uso de dichos datos para otros fines ¹³⁸. No parece posible, en los sistemas tributarios actuales, enormemente masificados, restringir toda actuación que pueda llevar consigo el acceso a datos tributarios a su realización por la propia Administración o, peor aún, por personal funcionario, a lo que, por cierto, podría llegarse en virtud de una interpretación simplista del art. 113 de la LGT, ceñida a la literalidad del precepto ¹³⁹.

¹³⁷ Cuando tal actividad de colaboración consista, precisamente, en el tratamiento de los datos tributarios, se plantea una nueva cuestión: ¿es necesario el consentimiento de los afectados? El art. 6.1 de la LO 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal, exige este consentimiento para el tratamiento automatizado de datos de carácter personal, pero lo excluye (art. 6.2) «(...) o cuando se recojan para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones Públicas en el ámbito de sus competencias...». Lo esencial, me parece, es la finalidad a que sirve aquel tratamiento, y no si el tratamiento lo realiza la Administración por sí misma o requiere para ella de la colaboración de entidades de Derecho privado. No creo, por ello, que se requiera el consentimiento de los afectados. Esto es importante, pues lo contrario obligaría en la práctica a renunciar a dicha colaboración.

¹³⁸ Lo que, además, supondría una vulneración de lo dispuesto en el art. 4.2 de la LO 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal. Datos de carácter personal, según señala aquella norma, no son sólo los que afectan la esfera del derecho a la intimidad (de este derecho, con carácter general y salvo determinadas excepciones, quedarían fuera los datos meramente económicos, según la STC 110/1984) sino todos los que conciernan a personas físicas identificadas o identificables [(art. 3.a)]. Y su art. 4.2 prohíbe el uso de los mismos «para finalidades distintas de aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos». A ello hay que añadir que tanto los responsables de los ficheros automatizados de datos como todos aquellos que intervengan en cualquier fase del tratamiento de los datos de carácter personal están obligados al secreto profesional respecto de los mismos y al deber de guardarlos, y que tales obligaciones subsisten incluso tras finalizar las relaciones con el titular del fichero automatizado o, en su caso, con el responsable del mismo (art. 10).

¹³⁹ En efecto, el art. 113.1. LGT habla de los datos, informes o antecedentes «obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros...». Y más adelante, en el ap. 2, se obliga a cuantas Autoridades y funcionarios tengan conocimiento de los mismos al más estricto secreto, de donde se podría concluir que sólo ellos pueden tener acceso a los mismos.

A mi juicio, no debe llegarse a tal conclusión. La clave está, según se ha apuntado, en *la reserva de su uso, salvo para las excepciones expresamente previstas, para la aplicación de los tributos*. Lo dispuesto en el ap. 2 no debe interpretarse más que lo que es, una disposición en virtud de la que se tipifica una infracción de carácter disciplinario, por vulneración de la obligación regulada en el ap. 1, de ahí que sólo se haga mención de los funcionarios y autoridades.

Ahora bien, dicho esto, y lo mismo que ya se ha señalado en relación con las cuestiones anteriores, resulta obvio que el encargo de este tipo de actividades a sujetos privados requiere de las más estrictas cautelas del control que del uso de aquellos datos que pudieran hacer tales sujetos.



II. Crónicas

