

LÍMITES A LA COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: RTEAC 00/1335/2022, DE 20 DE FEBRERO DE 2025

Amparo Lezcano Artal
*Profesora Asociada Departamento Derecho
Financiero y Tributario
Universidad de Valencia
Socia-abogada en Baeza Lezcano
(España)*

Resumen

La resolución del TEAC nº 00/1335/2022, de 20 de febrero de 2025 analiza los límites legales de la colaboración público-privada en los procedimientos administrativos, especialmente en materia tributaria. Aunque la Administración puede contratar asistencia técnica con entidades privadas, esta colaboración no puede extenderse al ejercicio de potestades públicas ni a la tramitación del procedimiento administrativo previo, que corresponde exclusivamente a funcionarios. El incumplimiento de esta limitación conlleva la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas. La resolución confirma y aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo, que establece la imposibilidad de que entidades privadas tramiten procedimientos que impliquen el ejercicio de potestades públicas.

Palabras clave

Procedimiento administrativo, colaboración público-privada, nulidad de pleno derecho, interés general, objetividad, legalidad, rentabilidad, inspección tributaria.

Abstract

TEAC resolution No. 00/1335/2022, dated 20 February 2025, analyses the legal limits of public-private collaboration in administrative procedures, particularly in tax matters. While the Administration may contract private entities for technical assistance, such involvement cannot extend to the exercise of public authority or procedural management, which must be reserved for civil servants. Failure to comply with this limitation will result in the nullity of the actions taken. The resolution confirms and applies the criterion established by the Supreme Court, which establishes that it is

impossible for private entities to process procedures that involve the exercise of public powers.

Keywords

Administrative procedure, private entities, public interest, objectivity, legality, profitability, tax inspection, nullity.

Cómo citar: Lezcano Artal, A. (2025). Límites a la colaboración público-privada en los procedimientos tributarios: RTEAC 00/1335/2022, de 20 de febrero de 2025. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 223-231.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. El núcleo del conflicto: la participación privada en procedimientos administrativos
 - 4.3. Fundamento constitucional y legal de la exclusividad del procedimiento público
 - 4.4. La sentencia del Tribunal Supremo como piedra angular del criterio aplicado por el TEAC
 - 4.5. La distinción entre la actuación de los funcionarios públicos y la lógica privada
 - 4.6. La aplicabilidad del criterio del TS al caso resuelto por el TEAC
 - 4.7. Consecuencias prácticas y garantías para el ciudadano
 - 4.8. Conclusiones

1. Doctrina del Tribunal

La resolución del TEAC que aquí se comenta no representa una innovación doctrinal, sino una aplicación directa y casi literal del criterio jurisprudencial sentado por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 14 de septiembre de 2020 (rec. cas. 5442/2019). El TEAC, en efecto, reproduce extensamente los fundamentos esgrimidos por el Alto Tribunal, haciendo suyos los argumentos esenciales que justifican la imposibilidad de que una entidad privada intervenga en la tramitación de un procedimiento administrativo.

El Tribunal Supremo estableció que el núcleo del procedimiento administrativo, especialmente cuando se trata de procedimientos que implican el ejercicio de autoridad pública, no puede ser delegado a entidades privadas. Esta posición se basa en el artículo 103 de la Constitución Española, que exige que la actuación administrativa esté presidida por los principios de objetividad, legalidad y servicio al interés general. Solo los funcionarios públicos, sujetos a responsabilidad jurídica y disciplinaria, garantizan la regularidad constitucional del procedimiento administrativo y la sujeción del mismo a los principios recogidos en nuestra Carta Magna.

El criterio del Tribunal Supremo —y, por tanto, del TEAC— señala que, aunque las entidades privadas puedan colaborar en la actividad material o técnica, esta colaboración no puede extenderse a la toma de decisiones, propuestas vinculantes o tramitación sustancial de actos que afecten derechos de los ciudadanos.

Se concluye que cualquier acto dictado en un procedimiento tramitado de forma sustancial por personas sin relación funcional carece de validez jurídica y es nulo de pleno derecho.

2. Supuesto de hecho

El caso concreto que resuelve el TEAC tiene su origen en la actuación de una Administración tributaria local (en el seno de un procedimiento de inspección tributaria que concluyó con determinadas modificaciones censales efectuadas por el Ayuntamiento de referencia) que había suscrito un contrato con una entidad privada para que esta colaborase en la tramitación de procedimientos de inspección relacionados con tributos propios.

Esta colaboración incluía, de hecho, no solo tareas de apoyo documental o de análisis técnico, sino también intervenciones sustantivas en la redacción de borradores de actas y propuestas de liquidación. Lo que agrava notablemente la situación es el modelo de retribución acordado: la empresa privada percibía un porcentaje económico sobre la cantidad finalmente liquidada a los contribuyentes.

Este sistema de pago introduce un interés económico directo en el desenlace del procedimiento, que rompe con la imparcialidad que debe regir toda actuación administrativa. Lejos de actuar guiada por principios de objetividad y lega-

lidad, la entidad tenía un interés patrimonial en que la liquidación fuera lo más alta posible, lo que genera un conflicto con los valores constitucionales.

3. Fundamentos de derecho

La base jurídica de la resolución del TEAC y de la sentencia del Tribunal Supremo radica en una interpretación estricta del principio de legalidad, consagrado en el artículo 9.3 CE, así como del principio de objetividad del artículo 103 CE. Ambos preceptos constituyen el núcleo del modelo de función pública en el Estado de Derecho.

Desde el punto de vista normativo, la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, y la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, establecen que solo los órganos administrativos –y, por tanto, los funcionarios públicos– pueden ejercer funciones que impliquen autoridad pública. Esto incluye la instrucción de procedimientos, la adopción de resoluciones o la emisión de actos que afecten a los derechos e intereses de los ciudadanos.

Además, los funcionarios están sujetos a un régimen de responsabilidad y control –incluyendo la posibilidad de recurso– que no se aplica en el mismo grado a los actores privados. Este marco institucional avala, al menos en la teoría, que el procedimiento administrativo sea neutral y garantista.

En este sentido, el Tribunal Supremo concluye que cualquier intervención de una entidad privada que desborde el plano meramente material o auxiliar constituye una infracción del principio de autotutela administrativa, viciando de nulidad el procedimiento resultante. El TEAC, al aplicar esta doctrina, invalida las actuaciones inspectoras y las liquidaciones realizadas en el caso concreto.

4. Análisis

4.1. Introducción

En el marco del Derecho Administrativo español, uno de los pilares que rigen la actuación de la Administración Pública es el sometimiento pleno a la ley y al Derecho, como recoge el artículo 103.1 de la Constitución Española. Este principio se materializa en que los procedimientos administrativos deben estar presididos por los principios de legalidad, objetividad, imparcialidad y servicio a los intereses generales. En esta línea, el análisis de la intervención de entidades privadas en la tramitación de procedimientos administrativos plantea una serie de interrogantes jurídicos de relevancia constitucional y práctica, especialmente en ámbitos sensibles como el tributario.

El presente comentario tiene como eje la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que analiza un caso en el que una entidad privada participaba en la tramitación de un procedimiento inspector. Esta resolución no innova en lo sustantivo, sino que se limita a aplicar el criterio ya sentado por el

Tribunal Supremo en una sentencia de referencia. No obstante, el caso resulta útil para profundizar en la distinción entre la actuación administrativa pública, sujeta a los principios constitucionales, y la lógica de funcionamiento de las entidades privadas, orientadas por el principio de rentabilidad.

4.2. El núcleo del conflicto: la participación privada en procedimientos administrativos

En el caso examinado, la Administración Tributaria delegó parte del procedimiento inspector a una entidad privada, cuya forma de retribución se basaba en un porcentaje de las cantidades liquidadas. Este dato, en apariencia técnico o contractual, cobra especial relevancia jurídica a la luz de los principios rectores del Derecho Administrativo. No es una cuestión menor que la entidad privada obtuviera beneficios económicos directamente proporcionales a la cuantía resultante del procedimiento. Este hecho evidencia el distinto fundamento de actuación entre una entidad pública –sujeta a la legalidad y al interés general– y una entidad privada –movida por la rentabilidad económica–.

Tal circunstancia suscita una vulneración implícita del principio de imparcialidad. La actuación de la entidad privada no estaría guiada exclusivamente por el objetivo de determinar correctamente la deuda tributaria del contribuyente, sino también por su interés económico en que dicha deuda sea lo más elevada posible. Así, se ve comprometida la objetividad del procedimiento y, por ende, la legitimidad del mismo.

4.3. Fundamento constitucional y legal de la exclusividad del procedimiento público

La tramitación de un procedimiento administrativo, especialmente uno de carácter inspector en materia tributaria, implica el ejercicio de potestades públicas que, por su naturaleza, están reservadas a funcionarios públicos. Esta reserva no es una formalidad vacía, sino una garantía de que la actuación administrativa estará presidida por los principios constitucionales de legalidad, objetividad, eficacia y servicio al interés general.

El artículo 9.3 de la Constitución Española consagra los principios de legalidad y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Estos principios no pueden garantizarse adecuadamente si se permite que entidades privadas, ajenas a la lógica del Derecho Público, intervengan en la tramitación de procedimientos que afectan a derechos y deberes de los ciudadanos. El ordenamiento jurídico establece una distinción esencial entre los servidores públicos, que ejercen funciones bajo responsabilidad y sometimiento al ordenamiento jurídico, y las entidades privadas, que persiguen intereses particulares.

En este contexto, resulta clave recordar que la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, reservan determinadas actuaciones a órganos administrativos y

a personal que actúa en nombre de la Administración, garantizando así la neutralidad y legitimidad del procedimiento.

4.4. La sentencia del Tribunal Supremo como piedra angular del criterio aplicado por el TEAC

La resolución del TEAC no contiene un razonamiento jurídico novedoso ni introduce un cambio interpretativo. Su principal función ha sido trasladar, al caso concreto, el criterio previamente establecido por el Tribunal Supremo en una sentencia que sí constituye el verdadero referente jurisprudencial en esta materia.

En dicha sentencia, el Alto Tribunal establece de forma tajante que las potestades administrativas no pueden ser ejercidas por entidades privadas, incluso aunque exista un convenio o contrato administrativo que las habilite formalmente para colaborar con la Administración. La razón de fondo es que dicha colaboración no puede extenderse hasta el punto de vaciar de contenido la reserva legal de funciones públicas.

El Tribunal Supremo insiste en que la tramitación del procedimiento administrativo no puede quedar en manos de entidades privadas, ya que esta tarea implica decisiones que afectan a derechos subjetivos de los ciudadanos y requieren una neutralidad que solo se garantiza mediante el ejercicio por funcionarios públicos. Asimismo, pone de relieve el riesgo de que los intereses lucrativos de la entidad contratada contaminen el procedimiento, introduciendo un sesgo inaceptable desde la óptica constitucional.

4.5. La distinción entre la actuación de los funcionarios públicos y la lógica privada

Uno de los elementos más importantes en este debate es la diferenciación entre el modo de actuar de los funcionarios públicos y el de las entidades privadas. Los primeros están sometidos al principio de legalidad y deben actuar conforme a criterios de objetividad, imparcialidad y prevalencia del interés general. Esta sujeción no es solo normativa, sino también práctica: los funcionarios responden disciplinaria y jurídicamente por sus actos, lo que garantiza un marco de responsabilidad institucional.

Por el contrario, las entidades privadas se rigen por el principio de rentabilidad y eficiencia económica. Su actuación no está guiada necesariamente por el interés general, sino por el cumplimiento de los objetivos contractuales y, en última instancia, por la obtención de beneficios. En el caso concreto que analiza el TEAC, esta tensión queda claramente reflejada en el sistema de retribución de la entidad privada, basada en un porcentaje de lo liquidado, lo cual evidencia que el incentivo principal era maximizar las cantidades exigidas, en lugar de verificar la legalidad tributaria de la conducta del contribuyente.

4.6. La aplicabilidad del criterio del TS al caso resuelto por el TEAC

Como se ha señalado anteriormente, la resolución del TEAC no introduce un nuevo planteamiento, sino que se limita a aplicar de forma mecánica el criterio establecido por el Tribunal Supremo. En este sentido, la relevancia de la resolución del TEAC no radica en su aportación doctrinal, sino en el modo en que confirma y consolida la doctrina del TS en el ámbito tributario.

Esto no es una crítica, sino una constatación del papel que debe jugar el TEAC como órgano revisor en vía económico-administrativa. Su función es garantizar que los actos administrativos se ajusten a la legalidad y a la jurisprudencia vigente, y en este caso, al adoptar el criterio del TS, refuerza la seguridad jurídica y contribuye a la uniformidad en la aplicación del Derecho.

4.7. Consecuencias prácticas y garantías para el ciudadano

El caso analizado tiene importantes repercusiones prácticas. La invalidación de los procedimientos administrativos tramitados por entidades privadas no es solo una cuestión formalista: afecta directamente a la validez de las liquidaciones tributarias, a los derechos de los contribuyentes y a la legitimidad de la actuación administrativa.

Permitir que una entidad privada tramite procedimientos administrativos introduce una grieta en el sistema de garantías que protege al ciudadano frente al poder público. El principio de autotutela administrativa, que permite a la Administración imponer obligaciones sin necesidad de acudir a los tribunales, solo se justifica si la actuación administrativa está sometida a un riguroso control de legalidad. Este control se debilita cuando los procedimientos son llevados a cabo por actores externos que no comparten las responsabilidades ni la sujeción jurídica de los órganos administrativos.

4.8. Conclusiones

Desde un punto de vista analítico, el caso comentado pone de manifiesto la tensión entre eficiencia y legalidad en la gestión pública contemporánea. En muchas ocasiones, las Administraciones Públicas recurren a la colaboración público-privada con la intención de optimizar recursos o acelerar procedimientos. Sin embargo, este objetivo pragmático no puede alcanzar al núcleo de potestades administrativas, que deben mantenerse en manos públicas.

La participación de la entidad privada en el caso analizado no puede considerarse meramente técnica o auxiliar. Su intervención fue decisiva en fases sustantivas del procedimiento, y su retribución condicionaba claramente su actuación. Este tipo de incentivos económicos distorsiona el procedimiento administrativo, convirtiéndolo en un instrumento al servicio de fines privados.

Este conflicto queda claramente reflejado en el sistema de remuneración basado en un porcentaje de lo liquidado. Se trata de un modelo que revela, de manera casi paradigmática, la incompatibilidad entre la lógica económica del sector privado y los principios que rigen la actividad administrativa. La búsqueda de rentabilidad por parte del colaborador externo entra en abierta contradicción con la obligación de objetividad e imparcialidad que impone la Constitución a toda actuación pública.

Asimismo, esta resolución tiene un importante valor preventivo: establece un criterio claro y restrictivo que debe guiar futuras relaciones entre las Administraciones y sus colaboradores privados. No se trata de rechazar toda participación externa, sino de delimitar con nitidez los márgenes dentro de los cuales dicha colaboración es admisible. Las tareas materiales, logísticas o informáticas pueden ser externalizadas; la tramitación y decisión en un procedimiento administrativo, no.

En definitiva, el TEAC actúa con corrección al aplicar la doctrina del Supremo, confirmando una interpretación que refuerza las garantías del ciudadano frente al poder público. Esta interpretación no solo protege los derechos individuales, sino que preserva la legitimidad de la actuación administrativa y la coherencia del ordenamiento jurídico.

La resolución comentada es, por tanto, un aviso a las Administraciones Públicas para que no crucen la línea que separa la colaboración técnica de la cesión de potestades públicas. Y también es una advertencia para que los contribuyentes y ciudadanos conozcan y ejerzan su derecho a impugnar procedimientos viciados por intervenciones ilegítimas.