
Informe sobre la posibilidad de que un Ayuntamiento contrate con una empresa privada, previa licitación, una auditoría de las cuentas municipales

Manuel Marvizón de la Fuente

Letrado jefe del Servicio Jurídico Provincial de la Diputación de Sevilla

En atención a la petición del Ayuntamiento de, recibida en este Servicio Jurídico Provincial el 17 de los corrientes, que aclara, como se solicitó, anterior petición de febrero pasado y que se entendió contestada con el fax remitido por el Sr. vicesecretario en 12 de abril de 2012, se emite informe jurídico sobre la posibilidad de que el Ayuntamiento contrate con una empresa privada, previa licitación, una auditoría de las cuentas municipales que abarque el período 2003-2011.

Fundamentos jurídicos

Primero.– El control de la actividad económico-financiera de un Ayuntamiento puede clasificarse en tres clases según el órgano que ejerce el control:

– Control interno: Intervención, como órgano administrativo especializado de la propia Administración que es objeto de control.

– Control externo: Tribunal de Cuentas y Cámara de Cuentas, como órganos ajenos a la Administración controlada e independientes de ella.

– Control político: Pleno del Ayuntamiento.

La cuestión suscitada en la consulta, la posibilidad de que el Ayuntamiento contrate una auditoría externa con una empresa privada, debe enmarcarse dentro del control interno. Así se entiende por el propio Tribunal de Cuentas analizando en profundidad este supuesto en su informe, de fecha 29 de octubre de 2009, de fiscalización de los contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías en las entidades locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006. A partir de este texto, expondremos a continuación los elementos más relevantes a tener en cuenta:

La función de control interno de la gestión económico-financiera se ha venido desarrollando en el ámbito público, tradicionalmente, mediante una triple actividad: interventora, de control financiero y de control de eficacia.

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) dedica a la auditoría, expresamente, el capítulo VI del título VI, inmediatamente después del capítulo dedicado al control financiero permanente. Esta relación con el control financiero permite sumar a los aspectos de cumplimiento, legal y presupuestario, bien de manera concomitante o bien *a posteriori*, la comprobación y verificación de esa gestión y de sus actos de constancia, de acuerdo con los principios de economía, eficacia y eficiencia expresados en las especiales técnicas utilizadas, los procedimientos de revisión selectivos.

Por otra parte, la auditoría pública como técnica profesional y de control exige y se fundamenta en la previa existencia de un conjunto de reglas y pautas de comportamiento, que de una manera minuciosa regulen el desarrollo de los trabajos y se refieran directamente a los profesionales que han de realizarlos, tanto para contemplar su estatus como para dirigir su propio comportamiento en un terreno en el que precisamente su carácter reglado resulta un principio básico.

En la actualidad las normas reguladoras del desarrollo y ejecución de estas auditorías se encuentran en la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 1 de septiembre de 1998, Normas de Auditoría del Sector Público (NASP). Los objetivos de la auditoría, según dicha Resolución, coinciden con los asignados al control financiero, y determinan las distintas clases de auditoría posibles. Los tipos de auditoría, definidos según sus objetivos, se clasifican a los efectos de estas normas técnicas en auditorías de regularidad y auditorías operativas, que se encuentran hoy en perfecta concordancia con el contenido de la LGP.

– Las auditorías de regularidad incluyen las auditorías financieras y las auditorías de cumplimiento.

– Las auditorías operativas incluyen auditorías de economía y eficiencia, auditorías de programas y auditorías de sistemas y procedimientos.

Constituye la finalidad de las auditorías comprobar que, en los actos, operaciones y procedimientos de gestión, los directivos públicos y todos aquellos que manejen fondos públicos se han sometido a las normas, disposiciones y directrices que les son de aplicación, y que aquellos se realizan con criterios de eficacia, eficiencia y economía (NASP, Norma 2.1.3.a, y que se desarrolla en los apartados siguientes de la propia Resolución, al exponer los distintos tipos de auditoría y su contenido).

La aplicación de las NASP a las auditorías que en el ámbito local se realizan, deriva de la remisión a estas normas que se desprende del contenido del artículo 220.3 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), del siguiente tenor: “El control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público”.

La realización de la función que se viene exponiendo puede requerir la presencia de personas ajenas a aquellas que integran el órgano al que se encomienda legalmente, por carecer este de los medios personales o materiales necesarios para elaborar el informe de auditoría encomendado. Así ocurre en el caso de las denominadas auditorías operativas o de cumplimiento, en el que las materias a auditar pueden requerir especialistas y expertos de los que carece el órgano, al ser ajenas a lo estrictamente económico-financiero, o cuando por razones puntuales se carezca de medios personales en número que permita atender la totalidad de los encargos que les han sido realizados.

A la participación de auditores privados se refiere el apartado 4.3.5 de las NASP, al establecer que, cuando se acuda a especialistas externos o a firmas privadas de auditoría, habrá que comprobar su competencia e independencia en el momento de la selección, habiendo dispuesto previamente que la independencia de los profesionales no solo consiste en que exista realmente esta, sino también en que los demás les consideren como tales (NASP, Norma 4.2.2, último párrafo). En todo caso, la contratación debe desarrollarse a instancia y bajo la supervisión del órgano que tiene encomendada esta función en garantía del interés público, de la capacidad e independencia del prestador del servicio y de la licitud de las causas de la contratación, evitando con ello motivaciones ajenas a las puramente administrativas.

En cuanto a las condiciones en las que se desarrolla la actividad del auditor contratado para participar en el

desarrollo de una auditoría del sector público, además de las normas propias de su régimen profesional –en cuanto que es el que habilita para poder participar en el desarrollo de la actividad de acuerdo con la NASP 4.3.5–, queda sometido en la ejecución a las propias reglas contenidas en las NASP y a las normas e instrucciones de los órganos que tengan encomendada la función de auditoría en los términos indicados en el contrato, así como al control de su actividad e incluso de los papeles de trabajo por ese órgano, según se desprende de la disposición adicional tercera de la LGP.

Segundo.– En el ámbito local, el capítulo IV del título VI del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLHL, lleva por nombre “Control y fiscalización”, y se inserta en el título VI, que se refiere al “Presupuesto y gasto público”. El artículo 220 dispone que el control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, así como informar acerca de la adecuada presentación de la información económico-financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación, y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos. Este control, de acuerdo con el tercer párrafo del citado artículo, se llevará a cabo por procedimientos de auditoría, en los términos establecidos por las normas de auditoría del sector público, a través del personal designado para ello, conforme establece el artículo 222 TRLHL.

Así, el ejercicio de la función pública designada como control interno, en su triple condición, estaba encomendado en el ámbito local a los integrantes de determinados cuerpos de funcionarios de habilitación estatal, interventores y secretarios o secretarios-interventores, a los que corresponde, en exclusiva, la realización del control económico-financiero y de legalidad, conforme se establece en el artículo 92 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), del siguiente tenor: “2. Son funciones públicas, cuyo cumplimiento queda reservado exclusivamente a personal sujeto al Estatuto funcional, las que impliquen ejercicio de autoridad, las de fe pública y asesoramiento legal preceptivo, las de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, las de contabilidad y tesorería y, (...) 3. Son funciones públicas necesarias en todas las corporaciones locales, cuya responsabilidad admi-

nistrativa está reservada a funcionarios con habilitación de carácter nacional: a) La de Secretaría, comprensiva de la fe pública y el asesoramiento legal preceptivo. b) El control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y la contabilidad, tesorería y recaudación”.

La normativa reguladora de las entidades locales no contiene expresa referencia a la posibilidad de acudir a auditorías privadas para la verificación de las cuentas y de las actividades de la entidad, salvo la que se desprende de la facultad que atribuye el artículo 222, *in fine*, del TRLHL al personal que tiene encomendado el control interno de solicitar los informes y asesoramientos que estimen necesarios para el desarrollo de su función; y la remisión que el artículo 220.3 TRLHL, anteriormente citado, hace a las NASP. Por lo que se refiere al citado artículo 222, *in fine*, precepto similar al artículo 144 LGP, cabe decir que aquel no es una norma habilitante para contratar, sino un atributo de la autonomía, facultades y prerrogativas del personal controlador en relación con los órganos de las Administraciones sujetas a su control, a los cuales podrá requerir cuantos informes técnicos y asesoramientos considere necesarios. Por otra parte, la peculiar asignación de la función pública de control financiero a un cuerpo de funcionarios, los de habilitación estatal al servicio de la Administración local, según el artículo 92 LRBR, exige que la ejecución de la competencia se haga por quien la tiene legalmente atribuida, convirtiéndola en indisponible salvo expresa habilitación legal, al modo previsto en la disposición adicional cuarta 3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, de Subvenciones, con la expresa limitación que en ella se recoge respecto de los actos que impliquen el ejercicio de potestades públicas.

En consecuencia, los informes elaborados por colaboradores privados requerirán la supervisión y aceptación definitiva de los órganos que tienen reconocida la competencia para actuar en el ámbito del control interno o externo de la actividad del sector público, y solo adquirirán el carácter formal de informe de auditoría cuando la normativa expresamente lo contemple, como es el caso de las empresas públicas sometidas a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. En este sentido, la asistencia vía contrato de servicios debe configurarse siempre bajo el control y dirección del órgano que ostenta la facultad de control (interventor o secretario-interventor), no pudiendo ser de otra manera, pues el artículo 301 del texto refundi-

do de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP) –aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (anterior artículo 277.1 LCSP)– dispone que “No podrán ser objeto de estos contratos los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos”.

A mayor abundamiento, corresponden a la Alcaldía las competencias propias de un órgano de contratación, entre otras la de acordar la iniciación del expediente de contratación cuando este se encuentra suficientemente justificado con el fin de atender una necesidad pública, e incluso la de apreciar la concurrencia de esta necesidad pública, pero ello no le faculta para sustituir, por su sola voluntad, las competencias legalmente atribuidas a los funcionarios de habilitación estatal y que la ley, por esa condición, expresamente a ellos les ha reservado. En definitiva, a la Alcaldía compete apreciar la necesidad de la elaboración de esos informes, y a la Intervención, en su caso, si puede o no dar satisfacción con sus medios a ese requerimiento. El expediente de contratación deberá justificar no solo la ausencia de medios propios con los que desarrollar la actividad objeto de la contratación y la propia necesidad pública a satisfacer mediante ella, sino también, por razones de eficacia y economía, haber intentado su satisfacción mediante los mecanismos de asistencia y colaboración previstos en el artículo 36.1 LRBR.

Ha de señalarse que, para ejercer la función de auditor, se requiere estar inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), inscripción que implica el sometimiento a una serie de obligaciones indicadas en la citada Ley en el Reglamento de desarrollo, entre las que cabe citar la no identificación como auditor de cuentas en un trabajo distinto a los contemplados en dicha Ley o que estuvieran atribuidos por otra norma expresa a los auditores de cuentas, calificándose como infracción grave en el artículo 16.3.h) de la reiterada Ley el incumplimiento de esta obligación.

Por otra parte, la capacidad de contratar la prestación de servicios directamente vinculados al ejercicio de las facultades de control financiero en el ámbito local, ha sido tratada esporádicamente por los tribunales de justicia de nuestro país, sin que exista una doctrina jurisprudencial consolidada. Así, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede en Burgos) de 18 de febrero de 1997, en recurso núm. 790/1996, en la que se estima íntegramente la demanda interpuesta por la Administración General del Estado, declarando contrario a derecho el acuerdo municipal por el que se

contrata una auditoría privada, al considerar que se invaden competencias fiscalizadoras de los órganos que las tienen legalmente atribuidas, y sobre la base del artículo 63.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se anula el acuerdo impugnado; en sentido similar, sentencia núm. 158/2006, de 20 de junio, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Albacete, en la que se declara la nulidad del acuerdo del Pleno de celebración del contrato en cuestión, por ser contrario al ordenamiento jurídico; por último, sentencia del TSJ del Principado de Asturias núm. 244/2004, de 28 de diciembre, relativa a un contrato, cuyo objeto es calificado, por la Sala de revisión de legalidad, ajeno al concepto de auditoría y, por ello también, al control interno.

En definitiva, con carácter general un Ayuntamiento no puede contratar una auditoría externa, al ser esta una función reservada a funcionarios con habilitación de carácter estatal, aunque podría realizar una contratación con entidades privadas en tanto en cuanto la Intervención municipal requiera, motivadamente por insuficiencia de medios personales o materiales, la asistencia vía contrato de servicios, y debe configurarse siempre bajo el control y dirección del órgano que ostenta la facultad de control (interventor o secretario-interventor).

Conclusiones

Por todo lo expuesto, debemos concluir que la realización de una auditoría supone el ejercicio de funciones reservadas a funcionarios con habilitación de carácter estatal, y, por tanto, un Ayuntamiento no puede contratar una auditoría externa, al ser esta una función reservada a estos funcionarios, aunque podría realizar una contratación con entidades privadas en tanto en cuanto la Intervención municipal requiera, motivadamente por insuficiencia de medios personales o materiales, la asistencia vía contrato de servicios para desarrollarla, y siempre bajo su control y dirección, pues el artículo 301 TRLCSP –aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (anterior artículo 277.1 LCSP)– dispone que “No podrán ser objeto de estos contratos los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos”. ■

En Sevilla, a 21 de septiembre de 2012