Informe sobre la possibilitat que un ajuntament contracti amb una empresa privada, prèvia licitació, una auditoria dels comptes municipals

Manuel Marvizón de la Fuente
Lletrat cap del Servei Jurídic Provincial de la Diputació de Sevilla

En atenció a la petició de l'Ajuntament de/d'....., rebuda en aquest Servei Jurídic Provincial el 17 dels corrents, que aclareix, com es va sol·licitar, la petició de febrer passat i que es va entendre contestada amb el fax remès pel Sr. vicesecretari el 12 d'abril de 2012, s'emet un informe jurídic sobre la possibilitat que l'Ajuntament contracti amb una empresa privada, prèvia licitació, una auditoria dels comptes municipals que abasti el període 2003-2011.

Fonaments jurídics

Primer.– El control de l'activitat economicofinancera d'un ajuntament es pot classificar en tres classes segons l'òrgan que exerceix el control:

– Control intern: Intervenció, com a òrgan administratiu especialitzat de la mateixa Administració que és objecte de control.

– Control extern: Tribunal de Comptes i Cambra de Comptes, com a òrgans aliens a l'Administració controlada i independents de la mateixa.

– Control polític: Ple de l'Ajuntament.

La qüestió suscitada en la consulta, la possibilitat que l'Ajuntament contracti una auditoria externa amb una empresa privada, s'ha d'emmarcar dins del control intern. Així s'entén pel mateix Tribunal de Comptes analitzant en profunditat aquest cas en el seu informe, de data 29 d'octubre de 2009, de fiscalització dels contractes d'assistència tècnica per a la realització d'auditories a les entitats locals, exercicis 2004, 2005 i 2006. A partir d'aquest text, exposarem a continuació els elements més rellevants a tenir en compte:

La funció de control intern de la gestió economicofinancera s'ha desenvolupat en l'àmbit públic, tradicionalment, mitjançant una triple activitat: interventora, de control financer i de control d'eficàcia.

La Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària (LGP) dedica a l'auditoria, expressament, el capítol VI del títol VI, immediatament després del capítol dedicat al control financer permanent. Aquesta relació amb el control financer permet sumar als aspectes de compliment, legal i pressupostari, sia de manera concomitant o *a posteriori*, la comprovació i verificació d'aquesta gestió i dels seus actes de constància, d'acord amb els principis d'economia, eficàcia i eficiència expressats en les especials tècniques utilitzades, els procediments de revisió selectius.

D'altra banda, l'auditoria pública com a tècnica professional i de control exigeix i es fonamenta en l'existència prèvia d'un conjunt de regles i pautes de comportament, que d'una manera minuciosa regulin el desenvolupament dels treballs i es refereixin directament als professionals que els han de realitzar, tant per contemplar el seu estatus com per dirigir el seu propi comportament en un terreny en què precisament el seu caràcter reglat és un principi bàsic.

En l'actualitat les normes reguladores del desenvolupament i l'execució d'aquestes auditories es troben en la Resolució de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat d'1 de setembre de 1998, normes d'auditoria del sector públic (NASP). Els objectius de l'auditoria, segons aquesta Resolució, coincideixen amb els assignats al control financer, i determinen les diferents classes d'auditoria possibles. Els tipus d'auditoria, definits segons els seus objectius, es classifiquen als efectes d'aquestes normes tècniques en auditories de regularitat i auditories operatives, que es troben avui en perfecta concordança amb el contingut de la LGP.

– Les auditories de regularitat inclouen les auditories financeres i les auditories de compliment.

– Les auditories operatives inclouen auditories d'economia i eficiència, auditories de programes i auditories de sistemes i procediments.

Constitueix la finalitat de les auditories comprovar que, en els actes, operacions i procediments de gestió, els directius públics i tots els qui manegin fons públics

Quaderns de Dret Local (QDL)
ISSN: 1695-8438, núm. 30, octubre de 2012, p. 165-168
Fundació Democràcia i Govern Local

s'han sotmès a les normes, disposicions i directrius que els són aplicables, i que aquells es realitzen amb criteris d'eficàcia, eficiència i economia (NASP, Norma 2.1.3.a, i que es desenvolupa en els apartats següents de la mateixa Resolució, en exposar els diferents tipus d'auditoria i el seu contingut).

L'aplicació de les NASP a les auditories que es realitzen en l'àmbit local, deriva de la remissió a aquestes normes que es desprèn del contingut de l'article 220.3 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLHL), del tenor següent: "El control financer es du a terme per procediments d'auditoria d'acord amb les normes d'auditoria del sector públic".

La realització de la funció que s'està exposant pot requerir la presència de persones alienes a les que integren l'òrgan al qual s'encomana legalment, pel fet de no tenir aquest els mitjans personals o materials necessaris per elaborar l'informe d'auditoria encomanat. Així ocorre en el cas de les anomenades auditories operatives o de compliment, en el qual les matèries a auditar poden requerir especialistes i experts dels que manca l'òrgan, en ser alienes a allò estrictament economicofinancer, o quan per raons puntuals no es tinguin mitjans personals en un nombre tal que permeti atendre la totalitat dels encàrrecs que els han estat realitzats.

L'apartat 4.3.5 de les NASP es refereix a la participació d'auditors privats, en establir que, quan s'acudeixi a especialistes externs o a firmes privades d'auditoria, caldrà comprovar-ne la competència i independència en el moment de la selecció, havent disposat prèviament que la independència dels professionals no només consisteix en el fet que aquesta existeixi realment, sinó també que els demés els considerin com a tals (NASP, Norma 4.2.2, últim paràgraf). En tot cas, la contractació s'ha de desenvolupar a instància i sota la supervisió de l'òrgan que té encomanada aquesta funció en garantia de l'interès públic, de la capacitat i independència del prestador del servei i de la licitud de les causes de la contractació, evitant amb això motivacions alienes a les purament administratives.

Quant a les condicions en què es desenvolupa l'activitat de l'auditor contractat per participar en el desenvolupament d'una auditoria del sector públic, a més de les normes pròpies del seu règim professional –en tant que és el que habilita per poder participar en el desenvolupament de l'activitat d'acord amb la NASP 4.3.5–, queda sotmès en l'execució a les mateixes regles contingudes en les NASP i a les normes i instruccions dels òrgans que tinguin encomanada la funció d'auditoria en els termes indicats en el contracte, així com al control de la seva activitat i fins i tot dels papers de treball per part d'aquest òrgan, segons es desprèn de la disposició addicional tercera de la LGP.

Segon.– En l'àmbit local, el capítol IV del títol VI del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el TRLHL, porta per nom "Control i fiscalització", i s'insereix en el títol VI, que es refereix al "Pressupost i despesa pública". L'article 220 disposa que el control financer té per objecte comprovar el funcionament economicofinancer dels serveis de les entitats locals, dels seus organismes autònoms i de les societats mercantils que en depenen, així com informar sobre l'adequada presentació de la informació economicofinancera, del compliment de les normes i directrius que siguin aplicables i del grau d'eficàcia i eficiència en la consecució dels objectius previstos. Aquest control, d'acord amb el tercer paràgraf de l'esmentat article, es du a terme per procediments d'auditoria, en els termes establerts per les normes d'auditoria del sector públic, a través del personal designat per a això, tal com estableix l'article 222 TRLHL.

Així, l'exercici de la funció pública designada com a control intern, en la seva triple condició, estava encomanat en l'àmbit local als integrants de determinats cossos de funcionaris d'habilitació estatal, interventors i secretaris o secretaris-interventors, als quals correspon, en exclusiva, la realització del control economicofinancer i de legalitat, tal com estableix l'article 92 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local (LRBRL), del tenor següent: "2. Són funcions públiques el compliment de les quals queda reservat exclusivament a personal subjecte a l'estatut funcionarial les que impliquin exercici d'autoritat, les de fe pública i assessorament legal preceptiu, les de control i fiscalització interna de la gestió economicofinancera i pressupostària, les de comptabilitat i tresoreria i, (...) 3. Són funcions públiques necessàries en totes les corporacions locals la responsabilitat administrativa de les quals està reservada a funcionaris amb habilitació de caràcter nacional: a) La de Secretaria, comprensiva de la fe pública i l'assessorament legal preceptiu. b) El control i la fiscalització interna de la gestió economicofinancera i pressupostària i la comptabilitat, tresoreria i recaptació".

La normativa reguladora de les entitats locals no conté cap referència expressa a la possibilitat d'acudir a auditories privades per a la verificació dels comptes i

Quaderns de Dret Local (QDL)
ISSN: 1695-8438, núm. 30, octubre de 2012, p. 165-168
Fundació Democràcia i Govern Local

de les activitats de l'entitat, llevat la que es desprèn de la facultat que atribueix l'article 222, *in fine*, del TRLHL al personal que té encomanat el control intern de sol·licitar els informes i assessoraments que considerin necessaris per al desenvolupament de la seva funció; i la remissió que l'article 220.3 TRLHL, esmentat anteriorment, fa a les NASP. Pel que fa al dit article 222, *in fine*, precepte similar a l'article 144 LGP, es pot dir que aquell no és una norma habilitant per contractar, sinó un atribut de l'autonomia, facultats i prerrogatives del personal controlador en relació amb els òrgans de les administracions subjectes al seu control, als quals podrà requerir tots els informes tècnics i assessoraments que consideri necessaris. D'altra banda, la peculiar assignació de la funció pública de control financer a un cos de funcionaris, els d'habilitació estatal al servei de l'Administració local, segons l'article 92 LRBRL, exigeix que l'execució de la competència es faci per qui la té atribuïda legalment, convertint-la en indisponible excepte habilitació legal expressa, a la manera que preveu la disposició addicional quarta 3 de la Llei 38/2003, de 17 de novembre, de subvencions, amb la limitació expressa que s'hi recull respecte dels actes que impliquin l'exercici de potestats públiques.

En conseqüència, els informes elaborats per col·laboradors privats requeriran la supervisió i l'acceptació definitiva dels òrgans que tenen reconeguda la competència per actuar en l'àmbit del control intern o extern de l'activitat del sector públic, i només adquiriran el caràcter formal d'informe d'auditoria quan la normativa ho prevegi expressament, com és el cas de les empreses públiques sotmeses a la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes. En aquest sentit, l'assistència via contracte de serveis s'ha de configurar sempre sota el control i la direcció de l'òrgan que té la facultat de control (interventor o secretari-interventor), i no pot ser de cap altra manera, ja que l'article 301 del text refós de la Llei de contractes del sector públic (TRLCSP) –aprovat pel Reial decret legislatiu 3/2011, de 14 de novembre (anterior article 277.1 LCSP)– disposa que "No poden ser objecte d'aquests contractes els serveis que impliquin exercici de l'autoritat inherent als poders públics".

I encara més, corresponen a l'Alcaldia les competències pròpies d'un òrgan de contractació, entre altres la d'acordar la iniciació de l'expedient de contractació quan aquest es troba prou justificat per tal d'atendre una necessitat pública, i fins i tot la d'apreciar la concurrència d'aquesta necessitat pública, però això no la faculta per substituir, per la seva sola voluntat, les competències atribuïdes legalment als funcionaris d'habilitació estatal i que la llei, per aquesta condició, ha reservat expressament a ells. En definitiva, competeix a l'Alcaldia apreciar la necessitat de l'elaboració d'aquests informes, i a la Intervenció, si s'escau, si pot o no donar satisfacció amb els seus mitjans a aquest requeriment. L'expedient de contractació ha de justificar no només l'absència de mitjans propis amb els quals desenvolupar l'activitat objecte de la contractació i la mateixa necessitat pública a satisfer mitjançant aquella, sinó també, per raons d'eficàcia i economia, haver intentat la seva satisfacció mitjançant els mecanismes d'assistència i de col·laboració que preveu l'article 36.1 LRBRL.

Cal assenyalar que, per exercir la funció d'auditor, es requereix estar inscrit en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes (ROAC), inscripció que implica la submissió a una sèrie d'obligacions indicades en l'esmentada Llei en el Reglament de desplegament, entre les quals cal citar la no-identificació com a auditor de comptes en un treball diferent dels previstos en aquesta Llei o que estiguin atribuïts per una altra norma expressa als auditors de comptes, qualificant-se com a infracció greu en l'article 16.3.h) de la reiterada Llei l'incompliment d'aquesta obligació.

D'altra banda, la capacitat de contractar la prestació de serveis directament vinculats a l'exercici de les facultats de control financer en l'àmbit local, ha estat tractada esporàdicament pels tribunals de justícia del nostre país, sense que hi hagi una doctrina jurisprudencial consolidada. Així, la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Castella i Lleó (seu a Burgos) de 18 de febrer de 1997, en el recurs núm. 790/1996, en la qual s'estima íntegrament la demanda interposada per l'Administració General de l'Estat, declarant contrari a dret l'acord municipal pel qual es contracta una auditoria privada, en considerar que s'envaeixen competències fiscalitzadores dels òrgans que les tenen atribuïdes legalment, i sobre la base de l'article 63.1 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, s'anul·la l'acord impugnat; en un sentit semblant, la sentència núm. 158/2006, de 20 de juny, del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 2 d'Albacete, en la qual es declara la nul·litat de l'acord del Ple de subscripció del contracte en qüestió, pel fet de ser contrari a l'ordenament jurídic; i finalment, la sentència del TSJ del Principat d'Astúries núm. 244/2004, de 28 de

desembre, relativa a un contracte, l'objecte del qual és qualificat, per la Sala de revisió de legalitat, aliè al concepte d'auditoria i, per això també, al control intern.

En definitiva, amb caràcter general un ajuntament no pot contractar una auditoria externa, en ser aquesta una funció reservada a funcionaris amb habilitació de caràcter estatal, tot i que podria realitzar una contractació amb entitats privades per tal com la Intervenció municipal requereixi, motivadament per insuficiència de mitjans personals o materials, l'assistència via contracte de serveis, i s'ha de configurar sempre sota el control i la direcció de l'òrgan que té la facultat de control (interventor o secretari-interventor).

Conclusions

Per tot això, hem de concloure que la realització d'una auditoria suposa l'exercici de funcions reservades a funcionaris amb habilitació de caràcter estatal, i, per tant, un ajuntament no pot contractar una auditoria externa, en ser aquesta una funció reservada a aquests funcionaris, encara que podria realitzar una contractació amb entitats privades per tal com la Intervenció municipal requereixi, motivadament per insuficiència de mitjans personals o materials, l'assistència via contracte de serveis per desenvolupar-la, i sempre sota el seu control i direcció, ja que l'article 301 TRLCSP –aprovat pel Reial decret legislatiu 3/2011, de 14 de novembre (anterior article 277.1 LCSP)– disposa que "No poden ser objecte d'aquests contractes els serveis que impliquin exercici de l'autoritat inherent als poders públics". ■

Sevilla, 21 de setembre de 2012

Quaderns de Dret Local (QDL)
ISSN: 1695-8438, núm. 30, octubre de 2012, p. 165-168
Fundació Democràcia i Govern Local