

- NÚÑEZ PÉREZ, M. (2009): «Transparencia e instituciones de control», pp. 7-20, en *Revista Auditoría Pública*, nº 49, 2009, pp. 7-20. Disponible en Internet: <http://www.auditoriapublica.com/revistas/49/Pag7-20audit49.pdf>
- PÉREZ-DURÁNTEZ BAYONA, I. (2008): «La Agencia de Evaluación y Calidad y la necesidad de evaluar las intervenciones públicas», pp. 255-269, en *Revista Presupuesto y Gasto Público*, nº 51/2008, Secretaría General de Presupuestos y Gastos, IEF. Disponible en Internet: http://www.ief.es/Publicaciones/Revistas/PGP/51_PerezDurantez.pdf
- TERÉ PÉREZ, A. (2009): «El tratamiento de los incumplimientos normativos y de las responsabilidades en los informes de auditoría», pp. 53-62, en *Revista de Auditoría Pública*, nº 48, 2009. Disponible en Internet: <http://www.auditoriapublica.com/revistas/48/audit48-53-62.pdf>
- VICENTE MARTÍN, C. de (2004): «Reflexiones sobre la sociedad civil ente el control sobre el sector público», pp. 189-199 en *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 16, 2004, Tribunal de Cuentas. Disponible en Internet: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=867524>
- VICENTE MARTÍN, C. de; VEGA BLÁZQUEZ, Pedro de, y SÁNCHEZ DEL ÁGUILA, M. A. (2007): «Las competencias del Tribunal de Cuentas en relación con el proceso de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y el principio de transparencia», pp. 47-79, en *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 25, enero 2007, Tribunal de Cuentas.

La externalización del control económico-financiero en el ámbito local a la luz del reciente Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas

Jorge Ferrán Dilla

Letrado de la Administración de la Seguridad Social

María Luisa Cabello Rodríguez

Letrada del Tribunal de Cuentas

El pasado día 26 de octubre, el Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó un Informe de fiscalización que versaba sobre la contratación de asistencias para la realización de auditorías de entidades locales y en el que expresamente se manifiesta una posición contraria a la admisión general de que las auditorías sobre la actividad desarrollada por las entidades locales puedan constituir el objeto de contratos suscritos con auditores privados. En este sentido se pronuncia el Informe cuando indica que:

«(...) La contratación de la actividad dirigida a la comprobación de la actividad económico-financiera, realizada de forma sistemática mediante la aplicación de técnicas y procedimientos de revisión propios de la auditoría resulta, en el ámbito local, excluida de la capacidad contractual de las Administraciones locales, tanto por resultar indisponible la función que constituye el objeto de la prestación a desarrollar por el contratista –dada la expresa atribución de la función de control financiero a los miembros de unos concretos Cuerpos de Funcionarios, en los términos indicados por el artículo 92.2 de la LRBRL– como por la falta de habilitación legal que la ampare, salvo que se produzca en el seno del control financiero de subvenciones públicas, como se indicó anteriormente.

(...) La celebración de contratos de auditoría privada o externa por parte de los entes locales, analizada en la presente fiscalización, presupone la limitación competencial derivada de la expresa atribución de funciones públicas a un concreto grupo de funcionarios, los de habilitación nacional de la Administración local, tal y como se ha expuesto en un momento anterior, y que la competencia, de acuerdo con el artículo 12 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAP y PAC, es irrenunciable y se ejercerá por los órganos que la tengan atribuida como propia.

*(...) El ejercicio de la función de control sobre la gestión económico-financiera y las cuentas del sector público, en sus diferentes modalidades en las que cabe incluir la técnica de la auditoría, tanto en cuanto control interno como control externo, está expresamente encomendado en nuestro ordenamiento jurídico a instituciones u órganos públicos, **resultando excepcional** la participación de la empresa privada.»*

No obstante, señala el informe que, de acuerdo con el artículo 196.4 TRLCAP, aun admitiendo la improcedencia de esa contratación con carácter general en el ámbito local, sería posible la contratación de los servicios profesionales con ese objeto y vinculado al control financiero de subvenciones, y con ello la participación de profesionales externos que de forma limitada –temporal y materialmente (subvenciones)– colaboren en el desarrollo del ejercicio de la función mediante la prestación de servicios materiales que permitan completar la capacidad de la organización y facilitar el ejercicio de la competencia mediante la elaboración de los trabajos e informes requeridos por su titular y bajo su control y dirección.

El Informe citado examina: el control financiero en el ámbito de la Administración local como función pública y en el seno de la función pública; el régimen jurídico de la auditoría de cuentas, como actividad profesional y como técnica del control financiero, y, por último, las peculiaridades de la contratación pública que tienen este objeto.

I. LOS CUERPOS DE HABILITACIÓN NACIONAL (ESTATAL) Y LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA LOCAL

La posición que se mantiene en el Informe es la estricta defensa de las competencias atribuidas a los funcionarios de Administración Local con habilitación estatal por una norma estatal que resulta reguladora de la estructura y organización administrativa de las entidades locales.

Esa posición es no solo fruto de una mera interpretación restrictiva de la legalidad vigente –la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), y Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, Texto Refundido de disposiciones vigentes en materia de régimen local (TRLRL)– respecto de lo que constituye el ejercicio de las funciones propias del control interno como función pública, resultado de una coherente y estricta sujeción a la literalidad del texto legal estatal; también de la organización administrativa que de ese texto legal se desprende, con la consiguiente defensa de la

condición de función pública del control interno en el ámbito local; de las atribuciones funcionales realizadas por la legislación estatal respecto del régimen local a favor de determinados cuerpos, los de habilitación estatal –los denominados de habilitación nacional en la redacción original de la ley–, y de la concreta exigencia que de unas normas tan precisas se derivan.

A este respecto conviene recordar, para situar adecuadamente la cuestión, la propia extensión de la noción de autonomía en cuanto predicable de las entidades locales de acuerdo con el texto constitucional, pues la norma soporte de la cuestión es una norma estatal que, en lo que aquí respecta, ordena y regula la estructura administrativa de las entidades locales, dispone de sus potestades y las atribuye o distribuye entre diversos cuerpos funcionariales, lo que pudiera, *prima facie*, parecer una contradicción con el principio de autonomía local que establecen los artículos 140 y 141 de la Constitución española, del siguiente tenor:

«Artículo 140. La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. Estos gozarán de personalidad jurídica plena. Su gobierno y administración corresponden a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por los Alcaldes y los Concejales. Los Concejales serán elegidos por los vecinos del municipio mediante sufragio universal, igual, libre, directo y secreto, en la forma establecida por la Ley. Los Alcaldes serán elegidos por los Concejales o por los vecinos. La Ley regulará las condiciones en las que proceda el régimen de concejo abierto.»

«Artículo 141.2. El gobierno y la administración autónoma de las provincias estarán encomendados a Diputaciones u otras Corporaciones de carácter representativo.»

El Tribunal Constitucional ha conocido de esta materia ya en Sentencia 25/1983, de 7 de abril (RTC 1983\75), donde afirmó –con anterioridad, incluso, a la aprobación de la LRBRL– que **«ha de considerarse como básica dentro del ordenamiento jurídico actualmente vigente la existencia de los Cuerpos de funcionarios citados (Secretarios, Interventores y Depositarios de Fondos de Administración Local) como Cuerpos de carácter nacional y la selección de los funcionarios dentro de los citados Cuerpos»** (F. J. 4º). *Es cierto que la LRBRL formalmente ha suprimido dichos Cuerpos, si bien esa supresión ha ido acompañada de la calificación como «funciones necesarias en todas las Corporaciones locales» la de «Secretaría» y las de «control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad, tesorería y recaudación», quedando las mismas reservadas «a funcionarios con habilitación de carácter nacional» (art. 92.3º).*

Por ello, esta doctrina constitucional reconoce, como válida y ajustada plenamente a la Constitución, la decisión del legislador estatal que, al amparo del artículo 149.1.18ª de la norma fundamental, ha

fijado como básicas –y, por tanto, necesarias en todas las Corporaciones locales– determinadas funciones que, por su propia naturaleza quedan reservadas a determinados funcionarios con un específico grado de formación.

El propio Tribunal, en Sentencia 214/1989, de 21 de diciembre, incluso señalaba que ese carácter básico, al servicio de garantizar de manera generalizada en todas las Administraciones locales el correcto desempeño y desenvolvimiento de cierto elenco de funciones que, por su trascendencia misma, rebasan el estricto interés local y, más aún, autonómico, justifica, asimismo, que el Estado asuma, con plenitud de facultades, la fijación de los correspondientes programas de selección y formación de los funcionarios habilitados.

Por tanto, no cabe duda de la atribución constitucional al legislador estatal ni, por ello, de la sujeción a la capacidad normativa del Estado para regular la materia que constituye el objeto del contrato sobre el que versa el Informe del Tribunal, esto es, el desarrollo de las funciones de control financiero y económico de las entidades locales y su atribución a un Cuerpo de funcionarios en cuanto que parte integrante del régimen jurídico básico del régimen local.

Cierto es que todas las Sentencias que sobre esta cuestión se han planteado son anteriores a 23 de abril de 1999, fecha de entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril, de modificación de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, y en cuya virtud se atribuye legitimación a las entidades locales para interponer conflictos frente al Estado o las Comunidades Autónomas en defensa de la autonomía local cuando la consideren vulnerada por leyes estatales o autonómicas.

El diseño del sistema de control interno en las entidades locales al momento de la realización de las actividades objeto de fiscalización en los términos establecidos por la LRBRL, en sus trazos generales, procede de una separación entre selección y provisión; la primera permite acceder al reconocimiento de la idoneidad para el desempeño del cargo (es decir, la obtención de la habilitación nacional), que quedaba prácticamente en su totalidad en la esfera de la competencia estatal (art. 98), y la fase de concreta provisión de los puestos de trabajo reservados, en la que se daba entrada a las Corporaciones locales a fin de que puedan establecer en los concursos méritos específicos en razón a las características de las Administraciones locales, sin que, en todo caso, puedan exceder del 25 por 100 de la puntuación total del baremo (art. 99.1º). De esta forma, la LRBRL retornaba al sistema tradicional, anterior a la completa estatalización en 1940 de

los Cuerpos Nacionales de Funcionarios de la Administración Local, en el que a las Corporaciones locales se les reconocían ciertas facultades en el proceso de provisión de las plazas reservadas a tales funcionarios.

En la actualidad, tras el dictado del Estatuto Básico del Empleado Público mediante Ley 7/2007, cuya Disposición adicional segunda incluye una modificación de los procedimientos de provisión de puestos de trabajo reservados a los funcionarios de habilitación estatal, pues esta es la nueva denominación que esa Ley les da, se produce en este ámbito selectivo una notable participación de las Comunidades Autónomas.

II. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y EL EXAMEN DEL CONTROL EN EL ÁMBITO LOCAL

El Tribunal de Cuentas, además de la referencia al régimen de control interno que contienen los Informes de fiscalización emitidos respecto de cada uno de las entidades locales objeto de específico e individualizado Informe de fiscalización, ha elaborado diversas Mociones y Notas dirigidas a las Cortes Generales, cuyo objeto era el estudio del régimen de control interno en el ámbito local, sea directamente o en relación con determinadas actuaciones, tales como la rendición de cuentas, la contratación o la asistencia técnica de las entidades locales que la tienen encomendada.

Así, las siguientes Mociones:

– *Moción relativa a las posibles soluciones legales y administrativas para que entidades locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos legalmente establecidos*, aprobada el 30 de marzo de 2003 por el Pleno del Tribunal de Cuentas.

– *Nota sobre el resultado de la fiscalización de las causas de no rendición de las cuentas correspondientes a los ejercicios 1997-2001 por las entidades locales de ámbito territorial igual o superior a 5.000 habitantes*, aprobada el 28 de febrero de 2006 por el Pleno del Tribunal de Cuentas.

– *Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las entidades locales*, aprobada el 20 de julio de 2006 por el Pleno del Tribunal de Cuentas.

La *Moción relativa a las posibles soluciones legales y administrativas para que entidades locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos legalmente establecidos*, tras referir que el ejercicio de las funciones de control, de acuerdo con lo establecido en el artículo 92.3 de la Ley

de Bases del Régimen Local, estaban reservadas a funcionarios con habilitación nacional, ya avanzaba en aquel momento que la existencia de puestos de trabajo específicos, reservados a un colectivo de funcionarios seleccionados por la Administración del Estado, no pueden atribuirse a otros funcionarios de la Corporación distintos a los de habilitación estatal y debería garantizarse su adecuado ejercicio.

Sin embargo, reseñaba una serie de factores que dificultaban y desvirtuaban, ya entonces, el ejercicio de estas funciones en la Administración local:

– El elevado número de vacantes existentes en los puestos reservados a estos funcionarios origina que, en su mayor parte, estén cubiertos en régimen de interinidad o accidentalidad.

– En numerosos municipios, especialmente los de menor dimensión, además de las funciones reservadas se les encomendaban otras que, por vinculadas a la gestión, contrariaban los principios de control.

– El ejercicio de la función de control y fiscalización interna no está suficientemente desarrollado en las entidades locales, señalaba la Moción, en contraposición a la del Estado, que se presenta concebida como un instrumento para el perfeccionamiento de la actividad controlada, caracterizado por la plena autonomía. Pese a la regulación que ofrece la Ley de Haciendas Locales y el Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, sobre el Régimen Jurídico de Funcionarios de la Administración Local, la regulación de la función interventora en el ámbito del subsector local es considerada insuficiente, debiendo ser objeto de un desarrollo reglamentario que delimitara aspectos relevantes, como ámbito de aplicación, formas de ejercicio, medidas a adoptar en caso de omisión, cauce a seguir por los informes que se emiten, etc.

La *Nota sobre las causas de no rendición de las cuentas correspondientes a los ejercicios 1997-2001* mencionaba, como una de las causas más importantes de esta irregularidad la *falta de recursos humanos y problemas de formación o capacitación del personal administrativo del área contable y del personal de Intervención*.

La mayor parte de las alegaciones efectuadas en la tramitación de la Nota por los autoridades afectadas, tal y como en ella se recogen, referían como dificultades en el ejercicio de la función interventora bien la transitoriedad en la ocupación del puesto que lleva a que en un mismo ejercicio se hubiera cubierto por distintos funcionarios, bien que dicho puesto se hubiera mantenido vacante por baja o cese del funcionario de habilitación entonces nacional que venía ejerciendo las funciones pro-

pias de interventor; no adoptándose, sin embargo, en algunos casos medida alguna para acabar con esta situación irregular; que en algún supuesto se prolonga incluso durante ocho años, o limitándose en otros a suplir, injustificadamente, a dicho funcionario mediante la encomienda de sus funciones a personal de la entidad que carece del conocimiento y experiencia necesarias para desarrollar debidamente las actividades consecuentes a la Intervención.

En nota a pie de página ya se indicaba en la Nota que, de conformidad con lo establecido en el artículo 92.3 de la LRBRL, entre otras, constituye función pública necesaria en todas las Corporaciones locales y cuya responsabilidad está reservada a funcionarios con habilitación de carácter nacional la relativa al control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria de la entidad.

La Moción sobre *el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en las entidades locales* describe el objeto de la función de control interno como *comprobar el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, sus organismos autónomos y sus sociedades dependientes, informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que les sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en el grado de consecución de los objetivos previstos. El control financiero se lleva a cabo por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público.*

La propia moción ya apreciaba que en algunos Ayuntamientos estas funciones estaban siendo detraídas de las que debían desarrollar estos funcionarios y atribuidas a otro personal, con los consiguientes perjuicios que la menor independencia y objetividad en el juicio suponía.

Terminaba la moción, a este respecto, proponiendo la adopción de medidas dirigidas a desarrollar reglamentariamente el régimen del personal de control interno e incluso atribuyéndole un régimen estatutario similar al de la Intervención General del Estado en orden a permitirle una plena autonomía en el ejercicio del control que tiene asignado.

III. LA FUNCIÓN DE CONTROL ECONÓMICO-FINANCIERO EN EL ÁMBITO LOCAL

El control externo de las cuentas y de la gestión económico-financiera, así como de su legalidad en lo que respecta a las entidades locales, está por Ley encomendada al Tribunal de Cuentas (como establece la Constitución en el artículo 136 y recoge y desarrollan la Ley

Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento, así como el artículo 223.1 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), así como a los órganos de control externo que puedan existir en las Comunidades Autónomas. No obstante, conviene recordar que la atribución constitucional de la función fiscalizadora al Tribunal de Cuentas no supone una función atribuida a él en exclusiva, sino compartida, como ha tenido ocasión de recordar el Tribunal Constitucional al indicar que el Tribunal de Cuentas es supremo órgano fiscalizador pero no único.

Por lo que se refiere al control interno, tras una sucinta referencia al régimen de control financiero previsto legalmente para la Administración General del Estado y las Administraciones autonómicas, refiere el reciente Informe del Tribunal que motiva este comentario sobre la contratación de auditorías el régimen al que se sujeta en el seno de la Administración local. Tal régimen se desarrolla, de acuerdo con los artículos 213 y siguientes del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, mediante una triple función: interventora, de control financiero y de control de eficacia.

Así, el ejercicio de la función pública¹ designada como control interno, en su triple condición, está encomendado en el ámbito local a los integrantes de determinados Cuerpos de Funcionarios de Habilitación Nacional, Interventores y Secretarios o Secretario-Interventor², 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:

«1. 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 (...).

3. Son funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios con

¹ Véase, Pedro DE VEGA BLÁZQUEZ: «El alcance y los límites legales de la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público en relación con el ejercicio de las funciones de control externo e interno de los fondos públicos», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, n.º 30 (2008).

² El ámbito territorial de la fiscalización justifica la falta de referencia al régimen jurídico imperante en la Comunidad Foral de Navarra, en la que las citadas funciones públicas están adscritas a otros Cuerpos funcionariales de ámbito autonómico; o las consecuencias que sobre ese Régimen General tendrá la redacción del artículo 160.1 y 2 de Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, del nuevo Estatuto de Cataluña.

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 (...).**»

De acuerdo con el Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se regula el Régimen Jurídico de los Funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, en todos los Ayuntamientos existirá un puesto de trabajo obligatorio, el de Secretaría, que, en el caso de los clasificados de tercera, asumirá las funciones de control interno e intervención, denominándose en este caso el puesto Secretaría-Intervención, salvo que se agrupen diversos Ayuntamientos a efectos de intervención. En todos los Ayuntamientos clasificados como de primera o de segunda existirán los puestos de trabajo de Secretaría, Intervención y Tesorería.

Además, el artículo 220 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), precisa que el control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento económico-financiero de los servicios de las entidades, organismos autónomos y de las sociedades mercantiles, así como manifestarse sobre la 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 del TRLHL.

«1. El control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes.

2. Dicho control tendrá por objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información 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.»

El régimen previsto para el ejercicio del control financiero, de acuerdo con el artículo 220.3 del TRLHL, imperativamente remite a las técnicas de auditoría para el control de determinadas actuaciones, siempre tasadas y sometidas a las normas de auditoría del sector público, realizadas, de acuerdo con el artículo 222, por los funcionarios designados para ello.

Los funcionarios a los que, en exclusiva, se encomienda en las entidades locales la realización del control económico-financiero y de

legalidad son, como se ha indicado, los Interventores y Secretarios, (o Secretario-Interventor), y así se refleja en la normativa específica que regula su función, tal como el Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se regula el Régimen Jurídico de los Funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Los puestos de trabajo propios de esos funcionarios resultan obligatorios en todas las entidades locales y comprenden las figuras de la Secretaría, la Intervención y la Tesorería.

En todas las Corporaciones ha de existir, de acuerdo con los artículos 8 y 14 del Real Decreto precitado, la Secretaría; en aquellas en las que la Secretaría esté clasificada como en primera o segunda clase existirá, además, un puesto de trabajo denominado Intervención, con las funciones señaladas en la propia norma, y en aquellas en las que se haya clasificado en tercera clase, las funciones de la Intervención formarán parte del contenido de la Secretaría, salvo que se agrupen a efectos de intervención, denominándose en este caso el puesto Secretaría-Intervención. En este sentido se expresa también el Real Decreto 1174/1987 en los artículos 5 y 18, debiendo señalarse que, en consecuencia, todas las funciones que se han de realizar en una Corporación local, tanto en lo que se refiere a actividades de naturaleza económico-financiera, con o sin salida de fondos, como a cuestiones de legalidad se encuentran totalmente controladas por los funcionarios públicos habilitados al efecto, quienes, además, en el caso de entidades en las que existen las tres figuras a las que se ha hecho referencia, el control de las actividades está reforzado, puesto que se complementan las actuaciones sobre un mismo hecho. De ahí la tradicional responsabilidad patrimonial a la que están sujetos los denominados claveros, esto es, el Alcalde, el Interventor y el Tesorero.

El Tribunal, en estricta interpretación de la normativa vigente, aprecia que la función de control financiero de las entidades locales ha sido atribuida en exclusiva a los citados Cuerpos de Funcionarios, sin que legalmente se haya previsto técnica habilitante para permitir la participación de particulares en el desempeño de esa función.

El Tribunal excluye de esa condición habilitante a las normas de auditoría pública, a las que expresamente remite el TRLHL en su artículo 220.3, pues, no cabe duda, su mera naturaleza procedimental no faculta para extender el ámbito subjetivo de la competencia. Es más, se diría que hasta el dictado de las primeras leyes de estabilidad presupuestaria, esa exclusiva atribución era la única de las técnicas de control que se reservaba la Administración del Estado sobre la actividad financiera de los Ayuntamientos. En la actualidad podemos

apreciar la concurrencia de otras formas de control derivadas de la aplicación de la normativa de estabilidad presupuestaria.

Efectivamente, la atribución competencial del control financiero está encomendado a la Intervención Municipal y, a su través, a los funcionarios de habilitación ahora estatal que tienen atribuida esa competencia, que, por ello mismo, se convierte en una función y competencia ajena al ámbito exclusivamente local y pasa, indirectamente por mor de esa atribución, a convertirse en manifestación de una competencia compartida o con participación de otros ámbitos públicos. Así, función y funcionarios no lo son tanto *de* la Administración Local como *en* la Administración Local.

A mayor abundamiento, el artículo 4 del Real Decreto 1732/1994, que regula la provisión de los puestos de trabajo de funcionarios de personal de habilitación estatal, no prevé que el cumplimiento de las funciones encomendadas a estos Cuerpos puedan proveerse de forma distinta a los sistemas allí regulados, entre los que no se menciona la participación de empresas de auditoría; por el contrario, la norma se dirige a garantizar que tal provisión se efectúe en favor de funcionarios de estos Cuerpos. Así, el apartado tercero del artículo antes citado indica que *«a fin de garantizar el ejercicio de las funciones reservadas, en el expediente de exención se concretará el sistema elegido»*. Además, ello se desprende de los artículos 20.3 y 4 de la propia LRBRL cuando, al regular las funciones de los Ayuntamientos, atribuye a las Diputaciones la función de garantizar la prestación de los servicios dirigidos al desarrollo de las funciones públicas encomendadas a estos Cuerpos, o faculta la participación de las Comunidades Autónomas para garantizar la prestación de esas funciones.

En este sentido, el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª), en Sentencia de 16 de abril de 1999, al declarar la nulidad de un precepto de la Comunidad Autónoma de Galicia, que a fin de garantizar la función pública de asesoramiento introduce un nuevo sistema para la prestación de las funciones públicas necesarias en determinados municipios, el de convenios con los Colegios Provinciales de Funcionarios de Habilitación Nacional, indica que:

«El precepto (el art. 11 del Real Decreto 1174/1987) desarrolla lo estatuido en el tercer párrafo del artículo 161 del Texto Refundido, que también se refiere a los “servicios de asistencia de la respectiva provincia”. La norma tiene carácter imperativo: en defecto de agrupación de municipios resulta preceptivo que las funciones del puesto de Secretaría sean ejercidas por funcionarios con habilitación de carácter nacional adscritos a los servicios de asistencia de la Diputación Provincial (en el supuesto que nos ocupa). La norma, por tanto, pone a cargo de la Diputación Provincial la organización del referido servicio de asistencia, no admitiendo que la función pueda ser prestada, en lugar de por funcionarios adscri-

tos a dicho servicio de la Diputación [caso que recoge el apartado a) del artículo 14 del Reglamento objeto del recurso], por funcionarios conseguidos mediante la celebración de un convenio con el Colegio Provincial representante de dichos funcionarios, que es la modalidad de prestación del servicio que pretende introducir el apartado b), en contra del carácter imperativo del artículo 11.1 del Real Decreto 1174/1987. Al resultar el precepto declarado nulo por la Sentencia de 31 de diciembre de 1990 (del TSJC de Galicia, de la que trae causa este recurso), contrario a una disposición de carácter general de carácter superior, ello conduce a la confirmación de la nulidad decretada y a la desestimación del presente recurso de apelación.»

Asimismo, la STSJ de la Comunidad de Madrid (Sala de lo Contencioso) de 9 de febrero de 2000, al resolver una cuestión sobre los puestos denominados de colaboración de los funcionarios de habilitación nacional, señala que si bien *«es discrecional para la Corporación, tal discrecionalidad no abarca la determinación de las funciones que pueden encomendarse a dichos cargos, toda vez que el precepto en cuestión las limita, de una parte, a la sustitución del funcionario titular y, de otra, al ejercicio de las funciones reservadas correspondientes, pero, en este segundo caso, con una doble exigencia: a) Que tal ejercicio sea previamente autorizado por el Alcalde o Presidente; b) Que las funciones «sean encomendadas por los funcionarios titulares».*

El Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 243/2002 de 8 de abril, conociendo sobre una impugnación de una oferta pública de empleo por cuanto las funciones de la plaza deben subsumirse en las que resultan de la competencia de los funcionarios de habilitación nacional, señala:

«(...) la provisión de dicho puesto de trabajo mediante OEP para personas que no pertenecen a la escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional constituye una flagrante transgresión de dichos preceptos legales. Que la plaza sacada a cobertura mediante OEP ha de subsumir las funciones del puesto creado de recaudador municipal se deduce sin lugar a dudas de la documentación del Plan de Empleo aprobado por el Ayuntamiento demandado por el que se crea dicha plaza. Ante la claridad de la transgresión legal no cabe duda de que se atenta contra el derecho del actor al acceso al puesto de trabajo señalado. De esta manera debe procederse a su cobertura en legal forma y no mediante un procedimiento de provisión que conculca las reglas más elementales que reservan las funciones desempeñadas a los funcionarios con habilitación de carácter nacional».

Por último, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), Sentencia núm. 906/2005, de 22 de noviembre, expresamente reconoce la capacidad para contratar la asistencia jurídica ante los Tribunales precisamente por cuanto no forman parte de las funciones públicas esenciales atribuidas a los Cuerpos de Habilitación Nacional, resolviendo en los siguientes términos:

«Es decir, que dentro del concepto de asesoramiento legal preceptivo referido a informes previos no se incluyen contratos de designación de abogados que les representen ante los Tribunales. Por ello la Ley está permitiendo la contratación efectuada por la demandada, entrando de lleno esa posibilidad en la propia potestad de autoorganización de la Corporación (...).»

A título de ejemplo se plantean supuestos en los que expresamente el legislador, tras adscribir en exclusiva una función pública a un Cuerpo de Funcionarios habilita un procedimiento para permitir la participación en el ejercicio de esa función a otras personas ajenas a esos Cuerpos, sean funcionarios o no. Así, en el seno de la AGE la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de asistencia jurídica al Estado e instituciones públicas (BOE, 285/1997, de 28-XI-87, p. 35089) dispone en su artículo 68 que, cuando el servicio lo requiera, el abogado general del Estado-director del Servicio Jurídico del Estado podrá habilitar a funcionarios licenciados en Derecho para que realicen determinadas actuaciones en sustitución del abogado del Estado, y cuando no pueda realizarse dicha habilitación en favor de funcionarios, excepcionalmente, *podrá también habilitar a letrados no funcionarios.*

Esto es, atribuida que ha sido la función a un determinado Cuerpo de Funcionarios, la propia Ley faculta al órgano de dirección adoptar medidas extraordinarias, como habilitar a letrados no funcionarios, lo que sin duda implicará algún tipo de contrato de servicios.

Por el contrario, la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, de Inspección de Trabajo, tras atribuir el desempeño de las funciones de la Inspección de Trabajo a los funcionarios de los Cuerpos que en ella se indican, no contiene en precepto alguno la posibilidad de encomendar algunas de las funciones públicas que allí se refieren a particulares, pues no consta expresa habilitación para los órganos administrativos en tal sentido.

Todo lo expuesto acredita la imposibilidad de atribuir la prestación de los servicios que integran las funciones públicas necesarias y propias de los Cuerpos de Habilitación Nacional, hoy estatal, al margen de los procedimientos indicados en la normativa vigente, entre los que no se encuentra la contratación de particulares. Ello mismo implica excluir esta materia de la capacidad de contratación de los Ayuntamientos, como lo está la contratación de prestaciones o servicios que lleven consigo el ejercicio de funciones que impliquen el ejercicio de autoridad, salvo expresa habilitación legal. Por ello, de acuerdo con la legislación vigente, así debería considerarse la contratación de auditorías.

No se discute la posibilidad de contratar actividades accesorias o instrumentales para el ejercicio de esas funciones, o de interesar la

participación de otras entidades que tienen atribuidas funciones de asistencia técnica a los Ayuntamientos, como se desprende de los artículos 20.3 y 4 de la propia Ley 7/1985 cuando al regular las funciones de los Ayuntamientos atribuye a las Diputaciones la función de garantizar la prestación de los servicios dirigidos al desarrollo de las funciones públicas encomendadas a estos Cuerpos, o, en otro orden, posibilita la participación de las Comunidades Autónomas, para garantizar la prestación de esas funciones.

A mayor abundamiento, la única excepción prevista, la referida en la Ley de Subvenciones, surge, precisamente, frente a entidades distintas a la propia entidad, pues mediante su intervención puede la Administración local verificar el adecuado uso y aplicación dado por las entidades beneficiarias de las subvenciones otorgadas por las entidades locales.

IV. LA AUDITORÍA EN EL ÁMBITO PÚBLICO

El Informe concibe la auditoría pública como una técnica profesional y de control que 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 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.

A esta necesidad de reglas y pautas que enmarquen el desarrollo de la actividad auditora vinieron a dar satisfacción las primeras Normas de Auditoría Pública dictadas por la IGAE en 1983, de aplicación a todas las auditorías realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, sea directa como indirectamente, a través de las distintos órganos de ella dependientes.

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.

De acuerdo con esas Normas, 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 desarrollan en los apartados siguientes de la propia Resolución al exponer los distintos tipos de auditoría y su contenido. De estas finalidades se desprenden la existencia de diversos tipos de auditoría: de regularidad, incluyen las auditorías financieras y las auditorías de cumplimiento; operativas, incluyen auditorías de economía y eficiencia; de programas, y, finalmente, de sistemas y procedimientos.

En el seno de la Administración local contiene el artículo 220.3 del TRLHL un mandato imperativo (anteriormente contenido en el artículo 201.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales), tanto respecto de la técnica a emplear (la auditoría) como del régimen al que se sujetará esa auditoría, así dispone que:

«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. Este supuesto puede presentarse por la peculiaridad de la materia analizada, caso de las denominadas auditorías operativas o de cumplimiento, en el que las materias a auditar pudieran requerir especialistas y expertos de los que carece el órgano al ser ajenas a aspectos estrictamente económico-financieros, o cuando, extraordinariamente, se carezca de medios personales en número que permita atender la totalidad de las actividades necesarias para dar cumplimiento a los encomiendas recibidas.

La noción de auditoría tiene distinta extensión en el ámbito público y en el privado. En el ámbito privado se configura en la Ley 19/1988, de 9 de julio, de Auditoría, tanto subjetivamente: actividad profesional reservada a determinadas personas físicas o jurídicas caracterizadas por reunir requisitos de inscripción y/o autorización; como objetivamente: la revisión o verificación contable materializada en el correspondiente informe, a su vez emitido con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos por esa Ley y a las normas técnicas de auditoría.

V. LOS AUDITORES EN LA AUDITORÍA PÚBLICA

Cuestión distinta es la posibilidad de que en el desarrollo de funciones de control financiero de los entes públicos participen personas ajenas a la función pública e incluso si el control financiero resulta una función pública.

Por lo que al control financiero externo se refiere, no hay ninguna duda de que esa condición de auditor, en cuanto que utiliza la técnica de auditoría, es atribuible a quien ostenta constitucionalmente la condición de supremo órgano fiscalizador y a quienes personifican ese órgano en el desarrollo y ejecución de las funciones fiscalizadoras mediante técnicas y procedimientos de auditoría. Por lo que se refiere a los restantes órganos de control externo carentes de la condición de supremos, deberá estarse a lo que establezcan sus propias normas estatutarias.

Por ello mismo, respecto de los restantes casos de control económico-financiero, el interno, la atribución de esa facultad/función constituye una mera opción del legislador si considera que esta forma parte del régimen jurídico de las Administraciones Públicas. Por tanto, si su propia existencia resulta ser de configuración legal no cabe duda de que la organización de la misma también estará sujeta a la decisión que el legislador adopte en cada caso.

Sin embargo, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común –pese a que la competencia ejercida para su dictado es idéntica a la de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local: el artículo 149.1.18º del texto constitucional– nada indica respecto a la organización y personificación del control interno en el seno de las Administraciones Públicas, cualquiera que sea su ámbito. Tampoco contiene exigencia ni referencia alguna a la creación de puestos de trabajo de esa naturaleza para ninguna de las Administraciones Públicas.

Dichas exigencias y atribuciones se recogen en una multitud de normas sectoriales, estatales (Ley General Presupuestaria) y autonómicas a las que se refiere el Informe. Característica de esta regulación estatal y autonómica es contener no solamente una remisión de funciones a un determinado Cuerpo u órgano administrativo, sino acompañarla de la habilitación correspondiente para interesar la colaboración de entidades privadas en el ejercicio de esas funciones. Por su parte, en el ámbito local, la atribución de estas funciones por la LRBRL no ha venido acompañada por una habilitación a los

órganos administrativos para interesar la colaboración de auditores privados en el desarrollo de las funciones de control, lo que impide a las entidades locales disponer de las funciones atribuidas por Ley a unos concretos órganos administrativos y, por tanto, sin que puedan interesar su ejercicio por sujetos distintos a quienes personifican esos órganos.

En su Informe, el Tribunal de Cuentas no atribuye eficacia habilitante, aún indirecta, a la regulación que las NASP hacen de la utilización de auditoras privadas, pese a la remisión que el artículo 220.3 del TRLHL hace a esas normas en la regulación del control financiero. Por ello, la participación de auditorías privadas en el control financiero es en el ámbito local mucho más reducido que en el estatal o autonómico, tanto en su extensión como en su intensidad, sea vertical u horizontalmente.

Tampoco acepta el Tribunal esa capacidad habilitante del citado artículo 222 del TRLHL, *in fine*, precepto similar al artículo 144 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), del que precisa 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.

De acuerdo con la legislación vigente, la única habilitación existente se encuentra en la Disposición adicional cuarta de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS), que al regular los contratos de colaboración de auditores privados para la realización de controles financieros de subvenciones dispone que esa misma colaboración podrá recabarse por las entidades locales.

Tal circunstancia resulta especialmente relevante, pues en el ámbito contractual los únicos servicios que no son susceptibles de ser objeto de contratación son aquellos que impliquen el ejercicio de autoridad inherente a los funcionarios públicos, tal y como recogía el artículo 200 del TRLCAP y, en la actualidad, el artículo 277.1 de la vigente Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (LCSP), y, sin embargo, el único caso en que se atribuye al personal que ejerce el control financiero la condición de autoridad pública sea en relación con las subvenciones, y es precisamente en este en el que otra norma estatal permite, de forma expresa, contratar la colaboración de auditores privados, eso sí reservándose los órganos de control el ejercicio de sus potestades administrativas (tales como requerir el auxilio de otras autoridades, Tribunales y Juz-

gados). No es el momento ni el lugar de analizar las consecuencias que de estos preceptos se desprenden, pero sí, al menos, de apuntar algunas de ellas.

El contrato para la realización de Auditoría es un contrato de servicio con resultado y no de mero servicio, en virtud del cual el contratista se obliga a emitir una opinión responsable sobre la situación económico-patrimonial y la fiabilidad de la información económica del auditado mediante el empleo de especiales técnicas de análisis de la documentación contable, lo que tendrá una notable incidencia tanto en su ejecución como en el nacimiento de derechos derivados de su cumplimiento.

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.

Ha de señalarse, a este respecto, 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 y 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.

Las normas reguladoras de la auditoría como actividad profesional establecen una serie de limitaciones que restringen las auditorías públicas en las que podrían participar los auditores privados so pena de ser sancionados. Efectivamente, la normativa reguladora de esta actividad profesional impone diversas limitaciones tipificadas como infracciones graves, tales como identificarse como auditor de cuentas en un trabajo distinto a los se regulan en el artículo 1 de la Ley 19/1988 o diferente de aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas, estén atribuidos por ley a auditores de cuentas. Igualmente tendrá carácter grave el incumplimiento de una norma de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado del trabajo.

VI. DE LA CAPACIDAD PARA CONTRATAR ESTE OBJETO

El Tribunal advierte del posible vicio de nulidad de la contratación y aún de la falta de capacidad para realizarla, consecuencia directa de la imposibilidad jurídica en que se sitúa la contratación que tiene por objeto el desempeño de una función pública adscrita en exclusiva a un Cuerpo de Funcionarios no mediando habilitación legal para ello. Téngase en cuenta que la actividad fiscalizada no se corresponde con la contratación de actividades instrumentales y meramente materiales coadyuvantes al ejercicio de las funciones públicas de control, sino de la privatización de los procedimientos mediante los que se manifiesta el ejercicio de esa función, por la simple apreciación de su necesidad por quien no tiene atribuido su ejercicio, atendida la actual distribución funcional establecida por la Ley, y esto resulta fundamental en la posición del Tribunal de Cuentas, que es reflejo de la configuración legal del régimen local y que en esta materia resulta distinto al aplicable en otras Administraciones.

Como se indicó en el anterior apartado III, el artículo 92 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local atribuía expresamente la condición de función pública a la de control y fiscalización interna de la gestión económica financiera y presupuestaria de las entidades locales, para terminar, en el apartado 3.b del artículo citado, reservando la responsabilidad administrativa de esa función no a los funcionarios públicos, sino a un tipo especial de funcionarios los que lo son de habilitación estatal.

Por su parte el artículo 213 del TRLHL prevé que en las entidades locales, no por ellas, se desarrollará la función de control interno en su triple extensión. Función que, de acuerdo con este artículo, se desarrollará a través de procedimientos de auditoría, de acuerdo con las normas de auditoría del sector público.

En consecuencia, la responsabilidad administrativa de los procedimientos de auditoría, en cuanto manifestación de la función de control interno de las entidades locales, ha quedado reservada a un determinado Cuerpo de Funcionarios, sin que se haya previsto la posible encomienda de estas actividades de control financiero a entidades privadas, a diferencia de lo que acontece expresamente en la regulación que de ellos se efectúa respecto de la AGE o de las Administraciones autonómicas, ni se ha habilitado a nadie para así efectuarlo.

Los actos en que se manifiesta esta función pública han quedado excluidos de la propia capacidad de autoorganización de las entida-

des locales por imperativo de la Ley estatal o foral, que imposibilita la atribución de esas funciones públicas en favor de aquellos Cuerpos de Funcionarios que estime oportuno cada Administración local, y pone de relevancia que esa función trasciende el ámbito estricto del interés local para convertirse en una función pública compartida y, por ello, excluida de la libre capacidad de los órganos de gobierno municipales para disponer sobre ella, atribuyéndola o encomendándola a otros sujetos (públicos o privados) a través de los procedimientos mediante los que, de ordinario, se manifiestan con la libertad propia de la capacidad de autoorganización de estas entidades.

Efectivamente, la atribución competencial del control financiero está encomendado a la Intervención municipal y, a su través, a los funcionarios de habilitación, ahora estatal, que tienen atribuida esa competencia, que, por ello mismo, se convierte en una función y competencia ajena al ámbito exclusivamente local y pasa, indirectamente por mor de esa atribución, a convertirse en manifestación de una competencia compartida o con participación de otros ámbitos públicos. Así, función y funcionarios no lo son tanto de la Administración local como en la Administración local.

Pues bien, esa adscripción legal de funciones públicas supone una reducción de la capacidad autoorganizativa reconocida a las entidades locales en los términos que ha manifestado el legislador. Ello supone excluir de su capacidad organizativa tanto al órgano que debe desarrollarla como, por ello, su forma de ejercicio, y, por tanto, también limita su capacidad de interesar su ejercicio a sujetos distintos a los mencionados en la norma o por procedimientos distintos a los allí previstos. Todo lo expuesto impide que esa función –en su más directa manifestación: el procedimiento mediante el que se desarrolla– pueda ser objeto de contratación pública al convertir este objeto en jurídicamente imposible y, con ello, haciendo imposible su contratación y viciándola de nulidad.

La tacha de nulidad de aquellos contratos administrativos suscritos mediando objeto de contenido imposible por contravención normativa, de imposibilidad jurídica, ha sido recogida desde antiguo por nuestra jurisprudencia; así el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), en Sentencia de 30 de abril de 1979 (RJ 1979/1592 I), tras constatar que el Ayuntamiento en concreto había comprometido mediante contrato el ejercicio de potestades públicas, concluye que el objeto del contrato, por lo que se refiere a aquello a que quedó obligado el Ayuntamiento, esté fuera del tráfico jurídico, pues son las mismas potestades administrativas de ejercicio rigurosa-

mente reglado las que la Corporación compromete y enajena al margen de toda legalidad (...) por la falta de objeto idóneo (y) devienen nulas sin posibilidad de ejercicio legal las obligaciones asumidas por la Corporación. Recíprocamente las contraprestaciones a que el contratante señor C. venía obligado también deviene inexigibles en cuanto la causa de ellas, por tratarse de un pretendido contrato de carácter oneroso, se encontraría en la prestación o promesa ofrecidas por el otro contratante, en este caso el Ayuntamiento..., que al ser imposibles o ilícitas determinan la aplicación del artículo 1275 del Código Civil, en cuanto establece que los contratos sin causa o con causa ilícita no producen efecto alguno.

El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, en Sentencia núm. 940/2001 de 5 de junio (RJCA 2001/1474), se refiere a esa dualidad de lo imposible, físico o jurídico, al indicar en su FJ 4º que *«no es posible sostener que medie imposibilidad de objeto entendida como impedimento absoluto **jurídico o físico** para que el concesionario lleve a efecto su prestación, que es la de gestionar el servicio público expresado»*.

El Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), en Sentencia de 28 de junio de 1983 (RJ 1983/3670), motivaba la declaración de nulidad de un contrato señalando en su Considerando 4º que *«nos enfrentamos con un supuesto **de contrato de contenido imposible**, habida cuenta de que el contratista sobre el terreno que actuaba no podía llevar a cabo el Proyecto y ello comporta que se está en el supuesto de nulidad absoluta que prevé el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en su apartado b) –**actos de contenido imposible**–, que referido a los contratos se relaciona en el apartado a) del artículo 41 del Reglamento de Contratos del Estado de 25 de noviembre de 1975; **nulidad absoluta** que al ser un vicio de orden público es apreciable de oficio por los propios Tribunales de Justicia que conozcan de asuntos en que la nulidad se ponga de manifiesto, y ello en cualquier tiempo, ya que tal defecto no es sanable por el transcurso de plazos de prescripción o de caducidad, desencadenando, una declaración de este tipo, la invalidez de los actos sucesivos que traigan causa del primero, es decir, que no sean independiente de él»*.

Más recientemente, también el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), en el FJ 2º de su Sentencia de 26 de junio de 2007 (RJ 2007/6572), ha resuelto en un supuesto semejante que *«la conclusión de todo ello es que estamos ante un contrato inválido en virtud de lo dispuesto en el artículo 62.a) y 66 del Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio (RCL 2000, 1380, 2126), en relación con el artículo 62.1.f) de la Ley 30/92, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), y los artículos 1255, 1271 y 1275 del Código Civil (LEG 1889.27) **al tener un objeto contrario al ordenamiento jurídico, afectando a facultades de gestión y administración sobre el dominio público***

radioeléctrico que corresponden a la Administración General del Estado, sin que puedan ser utilizadas sin título por la Administración autonómica. Uno de los requisitos de los actos administrativos es que el objeto de los mismos debe ser lícito, como expresión del principio de legalidad al que se encuentran sometidas las Administraciones Públicas; a lo que se suma que el artículo 53.2 de la Ley 30/92 dispone que el contenido de los actos administrativos se ajustará a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquellos, adecuación o congruencia a los fines que es la causa del contrato, elemento objetivo que no concurre, no siendo el acto conforme a Derecho, cuando el fin afecta a la titularidad estatal del dominio público radioeléctrico».

En definitiva, el objeto de la contratación referida en el Informe se presenta como contrario a ley, ilícito, o jurídicamente imposible y, por tanto, viciaría de nulidad el negocio así realizado, con las peculiares consecuencias que en el ámbito administrativo se derivan de la concurrencia de vicio de nulidad en relación con la invalidez de los contratos.

VII. LA CONTRATACIÓN EN EL ACTUAL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO

El Informe del Tribunal de Cuentas analiza la contratación a la luz del antiguo Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (TRLCAP), legislación vigente al momento de celebrarse los contratos fiscalizados. Este texto ha sido derogado por la vigente Ley 7/2007, de 30 de noviembre, de Contratos del Sector Público, que ha modificado sustancialmente el régimen jurídico para este tipo de contratos.

La nueva LCSP ha terminado con la tradicional distinción, mantenida al menos desde 1974, entre contratos de servicios, de consultoría y de asistencia técnica para englobar bajo la única denominación de contratos de servicios los anteriores tres subtipos contractuales. Así, negativamente y con poca precisión, el artículo 10 LCSP los define como aquellos que tienen por objeto prestaciones de hacer distintas a la ejecución de una obra o un suministro, sujetando todas las contrataciones a idénticos requisitos, lo que tendrá especial trascendencia en orden a la demostración de la capacidad de los licitadores al exigirse la clasificación para contratar de acuerdo con lo previsto en el artículo 54 de la LCSP, pues los supuestos de excepción no acogen al grupo 9 de los del Anexo II, donde se recogen los de auditoría junto con los de contabilidad y teneduría de libros.

En la preparación de este tipo de contratos se aprecia una notable diferencia, pues ya no será necesario que por los servicios pertinentes se acredite la inexistencia de medios con los que dar satisfacción al objeto de la contratación, a lo que se refería el artículo 202 de la TRLCAP.

En efecto, la nueva Ley al regular los contratos de servicios ha dejado de exigir el cumplimiento de esa específica constatación, sustituida por la limitación recogida en el artículo 22 de la LCSP, instituida como régimen general de la contratación, en virtud de la cual tan solo pueden celebrarse contratos que tengan por objeto la realización y cumplimiento de los fines institucionales de la entidad contratante. La nueva exigencia ni es tan precisa como la anterior ni, por ello, tan sencilla de controlar.

Efectivamente la justificación de la necesidad no se encomienda a un órgano concreto de la Administración ni resulta posible precisar el contenido de la expresión «fines institucionales», que resulta excesivamente amplia cuando se trata de Administraciones de base territorial, y distinta a la expresión «objeto social», que podría permitir darle concreción en las de base institucional.

De esta forma, la principal de las críticas recogida en el Informe no será tal con amparo en la nueva legislación, donde bastará con que conste en el expediente la declaración de exigir el cumplimiento de los fines institucionales, emitida por quien haya tenido a bien apreciarlo. En definitiva, el nuevo texto constituye un desapoderamiento de los funcionarios públicos incluso frente al creciente poder de la dirección de la Administración, sobre todo en el ámbito local.

No obstante, en el ámbito local y según lo expuesto en apartados anteriores, debe considerarse que la formalización de este tipo de contratos queda reducido al ámbito del control financiero de subvenciones de las entidades locales. En estos casos, por remisión a las normas de auditoría pública, cualquiera que sea el procedimiento o el importe, habida cuenta de las exigencias que derivan de la remisión del TRLHL a las Normas de Auditorías del Sector Público, la contratación debe contener documentada la siguiente información, pues solo así conocerá la entidad contratada las reglas que rigen su actividad profesional, el concreto objeto de la contratación y su finalidad:

- La sumisión en su ejecución a las NASP vigentes.
- El calendario de ejecución y presupuesto de la auditoría.
- Los objetivos que la auditoría se propone y el tipo de auditoría que ha de realizarse.

– El programa correspondiente a cada área en que se divida la auditoría, estableciéndose los procedimientos, controles y pruebas a realizar de cara a cumplir los correspondientes objetivos y como medio de control de su adecuada ejecución. O bien la necesidad de preparar este programa por el adjudicatario, de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 198 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, Reglamento de la LCAP.

– El régimen de los papeles de trabajo de acuerdo con las NASP y su expresa pertenencia a la entidad local contratante.

– El régimen de pagos; de abonos a cuenta por operaciones preparatorias en su caso y las garantías correspondientes, y de valoraciones y certificaciones parciales, si se considerara oportuno.

– El tipo de relación con el órgano de dirección de la contratación y el régimen de supervisión de los trabajos.

– Igualmente deberán precisarse los aspectos de forma y contenido que deberá presentar el documento en que se concretará el trabajo realizado, en los términos expuestos en la Norma 6 de las NASP.

De acuerdo con las NASP (4.1.6) la Intervención deberá supervisar:

– la preparación y capacidad técnica de los auditores en aquellos casos en que las firmas privadas sean requeridas para actuar en el sector público estatal;

– vigilará que se cumple la inscripción en el registro del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC);

– que su actuación se adecua a los principios y normas elaborados por la esa institución;

– deberá exigir a los auditores, además de la preparación genérica prescrita por las normas técnicas del ICAC, cualificación específica en contabilidad pública, en Derecho administrativo y en el funcionamiento del sector público en la medida que sean de aplicación al ente auditado.

Dos aspectos resultan esenciales en esta contratación, debiendo tener expresa acogida en ella, y así lo indica el Tribunal: que se sujete y someta la prestación a las NASP por exigencia legal expresamente recogida en el artículo 220 TRLHL, y la necesidad general de que el contratista esté capacitado para su realización, con las peculiaridades que la constatación de esta exigencia presenta, según la hagamos recaer sobre la técnica a utilizar o sobre la materia objeto de examen.

CONCLUSIÓN

No puede olvidarse el interés del Estado en el control financiero de las entidades locales ni, tampoco, que la organización de los entes locales ha venido instituida mediante un sistema dirigido a evitar que funciones o competencias deban ser abandonadas por carencia de medios personales o materiales con los que hacerles frente. La STC 214/1989, citada al comienzo del artículo, al referirse a las competencias estatales sobre selección de los funcionarios de habilitación entonces nacional y hoy estatal, señalaba que *«rebasan el estricto interés local y, más aún, autonómico; justifica, asimismo, que el Estado asuma, con plenitud de facultades, la fijación de los correspondientes programas»*.

No pueden interpretarse las funciones y estructura local con independencia de las competencias que sobre estas ostentan las demás Administraciones ni obviar las funciones que a cada una de ellas compete respecto de la organización local.

Con independencia de que el ejercicio de las funciones públicas debe efectuarse atendiendo al principio de colaboración y cooperación con otras Administraciones, en el ámbito local la cooperación llega a constituir una función específica de alguna de estas entidades, las Diputaciones. Así, la recomendación del Tribunal respecto a la necesidad de acudir a las Diputaciones Provinciales, o los entes a los que les incumban las funciones de asistencia técnica, a las que pueden y deben dirigirse las entidades cuando perciban la inexistencia de capacidad con la que hacer frente a alguna de esas funciones, en especial las que se encuentran encomendadas a un determinado Cuerpo de Funcionarios.

Esto acontece en el ejercicio de la función de control financiero, pero también en las de contabilidad, tesorería, recaudación, fe pública o asistencia legal (no en la representación o dirección legal ante los Tribunales), todas ellas, y por idénticos motivos a lo indicados respecto de la auditoría, excluidas de la condición de objeto de la contratación de los entes locales.

Por supuesto, tal vez debiera examinarse la capacidad de estas entidades para prestar la asistencia técnica que tienen encomendada y los medios que a ella destinan para dar satisfacción a las necesidades de las entidades asistidas, pues esta función asistencial actúa a modo de cláusula de cierre del régimen local, imponiendo una obligación de colaboración dirigida a evitar la presencia de residuos intersticiales de ineficacia o el abandono de funciones por falta de medios. De esta forma se cierra y completa la organización de un sistema autóno-