



**2023**  
**Barcelona**



# **Seminari** **Gestió** **Econòmica Local**



## Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada 2.5 Espanya

### Sou lliure de:



**copiar, distribuir i comunicar públicament l'obra**

### Amb les condicions següents:



**Reconeixement.** Heu de reconèixer els crèdits de l'obra de la manera especificada per l'autor o el llicenciador (però no d'una manera que suggereixi que us donen suport o rebeu suport per l'ús que feu de l'obra).



**No comercial.** No podeu utilitzar aquesta obra per a finalitats comercials.



**Sense obres derivades.** No podeu alterar, transformar o generar una obra derivada d'aquesta obra.

- Quan reutilitzeu o distribuïu l'obra, heu de deixar ben clar els termes de la llicència de l'obra
- Alguna d'aquestes condicions pot no aplicar-se si obteniu el permís del titular dels drets d'autor.
- No hi ha res en aquesta llicència que menyscabi o restringeixi els drets morals de l'autor.

**Els drets derivats d'usos legítims o altres limitacions reconegudes per llei no queden afectats per l'anterior**



Federació de  
Municipis de  
Catalunya



### Edita

Federació de Municipis  
de Catalunya  
Via Laietana 33, 6è 1a.  
08003 Barcelona  
Tel. 93 310 44 04

### Disseny i maquetació

[www.lacuinagràfica.com](http://www.lacuinagràfica.com)

# Sumari



**1**a sessió  
**24/02/23**

**2**a sessió  
**24/03/23**

**3**a sessió  
**28/04/23**

**4**a sessió  
**25/05/23**



# Introducciò

**L**a Federació de Municipis de Catalunya posa en marxa aquest nou seminari amb la voluntat de ser un espai de referència i trobada dels treballadors i les treballadores públics responsables d'exercir el control i la gestió econòmica en els ens locals, i que amb la seva imprescindible tasca faciliten l'execució de projectes polítics adreçats a millorar la vida de la ciutadania.

Aquest nou seminari vol donar resposta a la necessitat de completar l'anàlisi i l'impacte econòmic de les diferents normes que afecten el dia a dia dels nostres ajuntaments. La seva finalitat és oferir un espai d'aprofundiment i actualització en l'àmbit econòmic local que incideixi de manera especial en les darreres novetats normatives i jurisprudencials i que analitzi també les bones pràctiques de les entitats locals des del vessant d'aplicació econòmica i de control.

En aquesta primera edició ens centrem en temes d'anàlisi del control de l'activitat econòmica mitjançant auditories i l'aplicació dels nous criteris de consolidació local a partir de les noves normes aprovades l'any 2021. També abordarem qüestions importants respecte a l'administració instrumental i analitzarem l'impacte econòmic en l'elecció de la forma de gestió dels serveis municipals, així com la valoració econòmica en la internalització d'aquests serveis - els seus pros i contres - i, en contraposició, la utilització dels encàrrecs de gestió als mitjans propis des d'un punt de vista global i econòmic.

Amb l'objectiu que el seminari es converteixi en un espai de debat obert, a les sessions s'incorporen taules rodones on diferents professionals dialogaran i confrontaran sobre els temes tractats en la primera part de la sessió o d'altres temes relacionats, per afavorir un pensament obert i ampli i oferir a les persones assistents eines d'utilitat per fer front a diferents problemes d'aplicació econòmica de les diferents normes.

En el seminari es reunirà especialistes i altres de perfil complementari que reflexionaran amb les persones assistents sobre temes proposats, amb un enfocament més directament adreçat a la solució d'aspectes concrets i específics referits, d'una banda, al personal, el règim jurídic, la hisenda i els serveis i, d'altra banda, al govern del territori, els serveis i els béns públics.

Desitgem que aquesta nova proposta formativa de la Federació de Municipis de Catalunya doni resposta a les vostres necessitats formatives i us sigui útil per a perfeccionar l'exercici del control i la gestió econòmica en el món local.

**Antoni Ayora Rico**  
**Criseída Ramírez Domínguez**  
*Directors del Seminari*

# Ponências



# 1<sup>a</sup> sessió 24/02/23

## **Auditoria dels comptes anuals de les entitats dependents dels ens locals.**

Conceptes bàsics i procediments rellevants en les auditories dels comptes anuals dels ens dependents. Planificació, execució i emissió d'informes.

**Olga Vidri Coll**, auditora supervisora de la Sindicatura de Comptes de Catalunya.

Direcció i supervisió de les auditories dels comptes anuals dels ens dependents realitzades amb la col·laboració d'auditors privats.

**Ernest Ruiz Garcia**, viceinterventor de la Diputació de Girona.

**CONCEPTES BÀSICS I PROCEDIMENTS RELLEVANTS  
EN LES AUDITORIES DELS COMPTES ANUALS  
DELS ENS DEPENDENTS**

Planificació, execució i emissió d'informes

24 de febrer de 2023

**Olga Vidri**

**Supervisora de la Sindicatura de Comptes**

## Auditoria pública

Marc regulador de l'auditoria pública: NIAS-ES-SP, Normes Tècniques de la IGAE i Notes de l'Oficina Nacional d'Auditoria (ONA)

| FASES | INICI        | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Document d'inici de l'auditoria</li> </ol>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       | PLANIFICACIÓ | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Objectiu de la fase de planificació</li> <li>2. Independència de l'auditor</li> <li>3. Anàlisi de riscos a partir del coneixement de l'Entitat i de l'entorn</li> <li>4. Qüestions claus d'auditoria. Concepte i comunicació a la Direcció</li> <li>5. Determinació de la xifra d'importància relativa. NT de la IGAE</li> <li>6. Evidència d'auditoria</li> <li>7. Disseny de proves per a mitigar el risc d'auditoria</li> <li>8. Memòria de planificació de l'auditoria. Contingut</li> </ol> |
|       | EXECUCIÓ     | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Papers de treball</li> <li>2. Breus exemples de proves de les àrees més significatives</li> <li>3. Selecció de mostres: Mostreig estadístic vs criteri de l'auditor</li> <li>4. Confirmació de saldos i transaccions (circularització)</li> </ol>                                                                                                                                                                                                                                                |
|       | INFORME      | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Estructura de l'informe</li> <li>2. Tipus d'opinió</li> </ol>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

## RD 424/2017

*Art. 29. 1. El control financer de l'activitat economicofinancera del sector públic local s'ha d'exercir mitjançant l'exercici del control permanent i*  
***l'auditoria pública.***

*Art. 29.3. **L'auditoria pública** consistirà en la verificació,  
realitzada amb posterioritat i efectuada de manera sistemàtica,  
de l'activitat economicofinancera del sector públic,  
mitjançant l'aplicació dels procediments de revisió selectius continguts  
en les normes d'auditoria i instruccions que dicti la Intervenció General de  
l'Administració de l'Estat.*

## TIPUS D'AUDITORIA PÚBLICA



FINANCERA



OPERATIVA

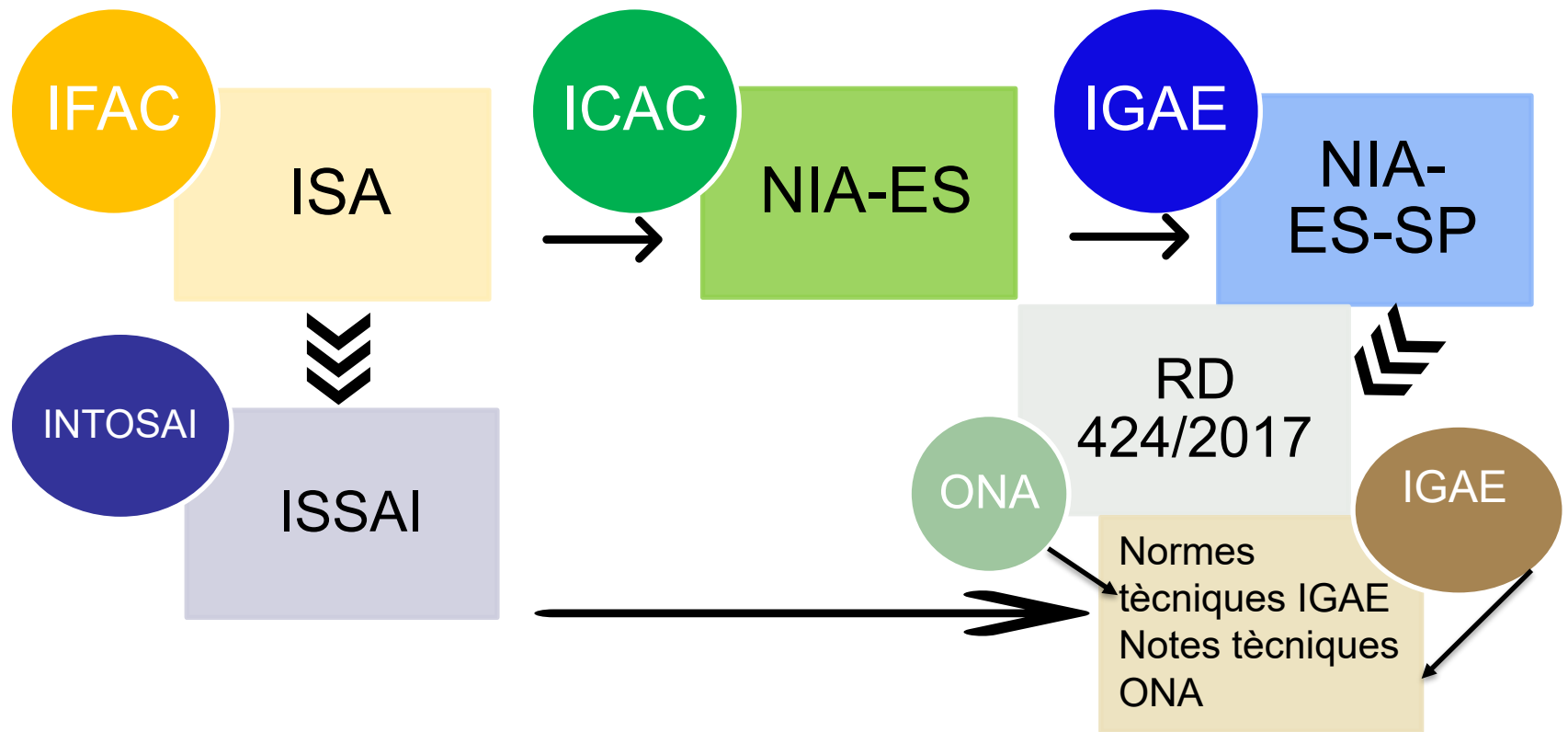


COMPLIMENT



L'**auditoria financera** es centra en determinar si la informació financera d'una entitat es presenta de conformitat amb el marc d'informació financera que resulti aplicable.

Això s'aconsegueix obtenint **evidència d'auditoria suficient i adequada** que li permeti a l'auditor expressar una **opinió** sobre si la informació financera està lliure **d'incorreccions materials** degudes a **frau o error**.



## RD 424/2017- Art. 33.1.

*Les actuacions d'auditoria pública s'han de sotmetre a les **normes d'auditoria del sector públic aprovades per la Intervenció General de l'Administració de l'Estat** i a les **normes tècniques** que les despleguin, en particular, en els aspectes relatius a:*

- *l'execució del treball,*
- *l'elaboració, el contingut i la presentació dels informes,*
- *la col·laboració d'altres auditors,*
- *els altres aspectes que es considerin necessaris per assegurar la qualitat i homogeneïtat dels treballs d'auditoria pública*



- ❑ *Resolució IGAE d'adaptació de les Normes d'Auditoria del Sector Públic a les Normes Internacionals d'Auditoria- octubre 2019 i març 2022*
- ❑ *Normes tècniques de la IGAE (resolucions, etc.)*
- ❑ *Notes de l'Oficina Nacional d'Auditoria (ONA)*

[https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Copia\\_Electr%c3%b3nica\\_PROYECTO%20RESOLUCIN%20VE.02.pdf](https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Copia_Electr%c3%b3nica_PROYECTO%20RESOLUCIN%20VE.02.pdf)

[https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Paginas/NIA\\_ES\\_SP\\_Indice.aspx](https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Paginas/NIA_ES_SP_Indice.aspx)

<https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Paginas/NormasNotasTecnicas.aspx>

| NIA-ES-SP | Descripció                                                                                                                                                                       |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1200      | Objectius globals de l'auditor públic i realització de l'auditoria de conformitat amb les Normes Internacionals d'Auditoria adaptades per aplicar-les al Sector Públic Espanyol. |
| 1210      | Termes del document inicial de l'auditoria.                                                                                                                                      |
| 1220      | Control de qualitat de l'auditoria dels estats financers.                                                                                                                        |
| 1230      | Documentació d'auditoria.                                                                                                                                                        |
| 1240      | Responsabilitat de l'auditor a l'auditoria d'estats financer pel que fa al frau.                                                                                                 |
| 1250      | Consideració de les disposicions legals i reglamentàries a l'auditoria d'estats financers.                                                                                       |
| 1260 R    | Comunicació amb els responsables del govern de l'entitat.                                                                                                                        |
| 1265      | Comunicació de las deficiències en el control intern als responsables del govern i a la direcció de l'entitat.                                                                   |
| 1300      | Planificació de l'auditoria d'estats financers.                                                                                                                                  |
| 1315      | Identificació i valoració dels riscos d'incorrecció material mitjançant el coneixement de l'entitat i el seu entorn.                                                             |
| 1320      | Importància relativa o materialitat en la planificació i execució de l'auditoria.                                                                                                |
| 1330      | Respostes de l'auditor als riscos valorats.                                                                                                                                      |
| 1402      | Consideracions d'auditoria relatives a una entitat que utilitza una organització de serveis.                                                                                     |
| 1450      | Avaluació de les incorreccions identificades durant la realització de l'auditoria.                                                                                               |
| 1500      | Evidència d'auditoria.                                                                                                                                                           |
| 1501      | Evidència d'auditoria – consideracions específiques per a determinades àrees.                                                                                                    |

| NIA-ES-SP | Descripción                                                                                                             |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1505      | Confirmacions externes.                                                                                                 |
| 1510 R    | Treballs inicials d'auditoria – saldos d'obertura                                                                       |
| 1520      | Procediments analítics.                                                                                                 |
| 1530      | Mostreig d'auditoria.                                                                                                   |
| 1540      | Auditoria d'estimacions comptables, incloses les de valor raonable, i de la informació relacionada a revelar.           |
| 1550      | Parts vinculades.                                                                                                       |
| 1560      | Fets posteriors al tancament.                                                                                           |
| 1570 R    | Empresa en funcionament.                                                                                                |
| 1580      | Manifestacions escrites.                                                                                                |
| 1600      | Consideracions especials auditories d'estats financers de grups (incloent-hi el treball dels auditors dels components). |
| 1610      | Utilització del treball dels auditors interns.                                                                          |
| 1620      | Utilització de la feina d'un expert de l'auditor.                                                                       |
| 1700 R    | Formació de l'opinió i l'emissió de l'informe d'auditoria sobre els estats financers.                                   |
| 1701      | Comunicació de les qüestions clau de l'auditoria a l'informe d'auditoria emès per un auditor públic.                    |
| 1705 R    | Opinió modificada a l'informe d'auditoria emès per un auditor públic.                                                   |
| 1706 R    | Paràgrafs d'èmfasi i paràgrafs sobre altres qüestions a l'informe d'auditoria emès per un auditor públic.               |
| 1710      | Informació comparativa: xifres corresponents a períodes anteriors i estats financers comparatius.                       |
| 1720 R    | Responsabilitats de l'auditor pel que fa a l'altra informació.                                                          |

## – Normas técnicas

-  Normas de Auditoría del Sector Público (01-09-1998).
-  Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero (23-11-1999) (pdf)
-  Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero (11-06-2002).
-  Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal (14-03-2003).
-  Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado (11-04-2007).
-  Norma Técnica para la elaboración del informe de la auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos (24-05-2016).
-  Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA)(01-06-2017)

## + Anexos

-  Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público (30-12-2020).



## – Notas técnicas

 [Nota técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2022](#) sobre la otra información basada en las normas internacionales de auditoría adaptadas al sector público español (NIA-ES-SP).

### + Anexos

 [Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2021](#) sobre cuestiones clave de la auditoría de cuentas basada en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP)".

### + Anexos

 [Nota técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2021](#) sobre la consideración de la condición de medio propio en la auditoría de cuentas (07-04-2021).

 [Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2020](#) sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas de los incumplimientos de la legalidad.

 [Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2020](#) sobre emisión de los informes provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales

 [Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020](#), sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP)

### + Anexos

 [Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2017](#) sobre el procedimiento de "términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas" (TDA) (pdf)

### + Anexos

 [Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 3/2016](#) sobre la planificación y evaluación del control interno (pdf)

 [Nota técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2016](#) sobre la aplicación de algunos procedimientos de auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada (pdf)

 [Nota técnica 3/2015](#) sobre la toma de manifestaciones escritas de la Dirección (carta de manifestaciones de la Dirección) (pdf)

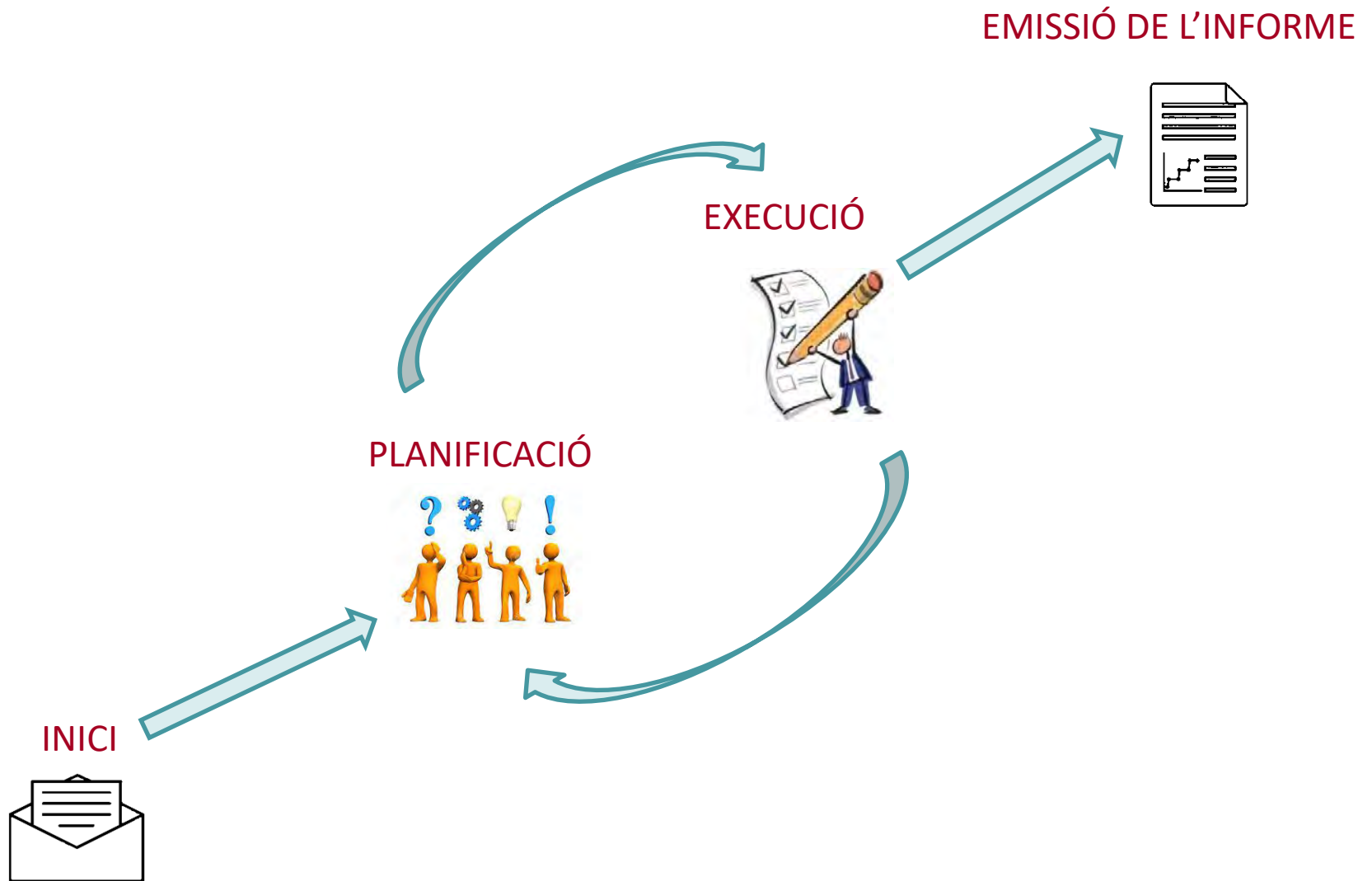
### + Anexos

[Nota técnica 2/2015](#) sobre circularizaciones y confirmaciones de saldos (pdf)

### + Anexos

 [Nota técnica sobre el tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los hechos posteriores al cierre \(abril 2014\)](#) (pdf)

 [Nota técnica sobre el tratamiento en la auditoría de cuentas anuales de la información incluida en la memoria sobre costes de actividades \(abril 2014\)](#) (pdf)



## RD 424/2017 Art. 33.2.

*L'òrgan interventor ha de comunicar per escrit **l'inici** de les actuacions al titular del servei, òrgan, organisme o entitat auditada. Quan els treballs d'auditoria incloguin actuacions a dur a terme dins l'àmbit d'actuació d'un altre òrgan de control, s'ha de comunicar l'inici de les actuacions al titular d'aquest òrgan de control.*

### El document d'inici de l'auditoria - Nota tècnica de l'ONA 1/2017

- Comunicació a l'entitat auditada amb caràcter **previ** a l'inici de l'auditoria
- Respon a la necessitat d'establir el marc d'informació financera adequat que reculli la realitat economicofinancera de l'entitat i afavoreixi la presentació de la imatge fidel dels comptes anuals **formulats per l'òrgan responsable**
- Inclourà:
  - L'objectiu i abast de l'auditoria
  - Responsabilitat de l'auditor i de l'entitat auditada
  - Identificació dels comptes anuals a auditar
  - Sol·licitud d'informació
  - Explicació del contingut de l'informe
- Possible augment dels riscos: si l'entitat no la signa, manca informació sol·licitada, etc.

<https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/170710%20Nota%20T%c3%a9cnica%20ONA%201-2017%20-%20TDA.pdf>

## Objectiu

- Plantejar l'execució d'una auditoria el més eficient possible
- Establir una **ESTRATÈGIA GLOBAL D'AUDITORIA**
- Desenvolupar el **PLA D'AUDITORIA**

## Ajuda a

- Prestar l'adequada atenció a les àrees importants de l'auditoria
- Organitzar i dirigir adequadament el treball d'auditoria → realització de forma eficaç i eficient

## Facilita

- La selecció dels membres de l'equip de treball → capacitat i competència adequats per respondre als riscos previstos
- L'assignació apropiada del treball als diferents membres
- La direcció i supervisió dels membres de l'equip de treball i la revisió del seu treball.

## INDEPENDÈNCIA DE L'EQUIP AUDITOR – Instrucció de l'ONA 01/2018

La independència de l'equip auditor es pot veure afectada per un conflicte d'interès generat per dos tipus de situacions:

- Incompatibilitat: p.ex. haver estat membre d'alta direcció o alt càrrec, responsable de l'àrea econòmic financer, i supervisió o control intern → 2 anys abans.
- Risc d'amenaça a la independència:
  - Circumstàncies derivades de situacions personals
  - Circumstàncies derivades de serveis prestats a l'entitat auditada

<https://www.boe.es/buscar/pdf/2017/BOE-A-2017-11076-consolidado.pdf>

<https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es->

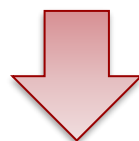
[ES/Control/CFPyAP/Documents/Instrucci%C3%B3nONAprtecci%C3%B3nindependencia.pdf](https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Instrucci%C3%B3nONAprtecci%C3%B3nindependencia.pdf)

## ANÀLISI DE RISCOS

### NT ONA 3/2016 s/ planificació i avaluació del control intern

Coneixement de l'entitat i de l'entorn:

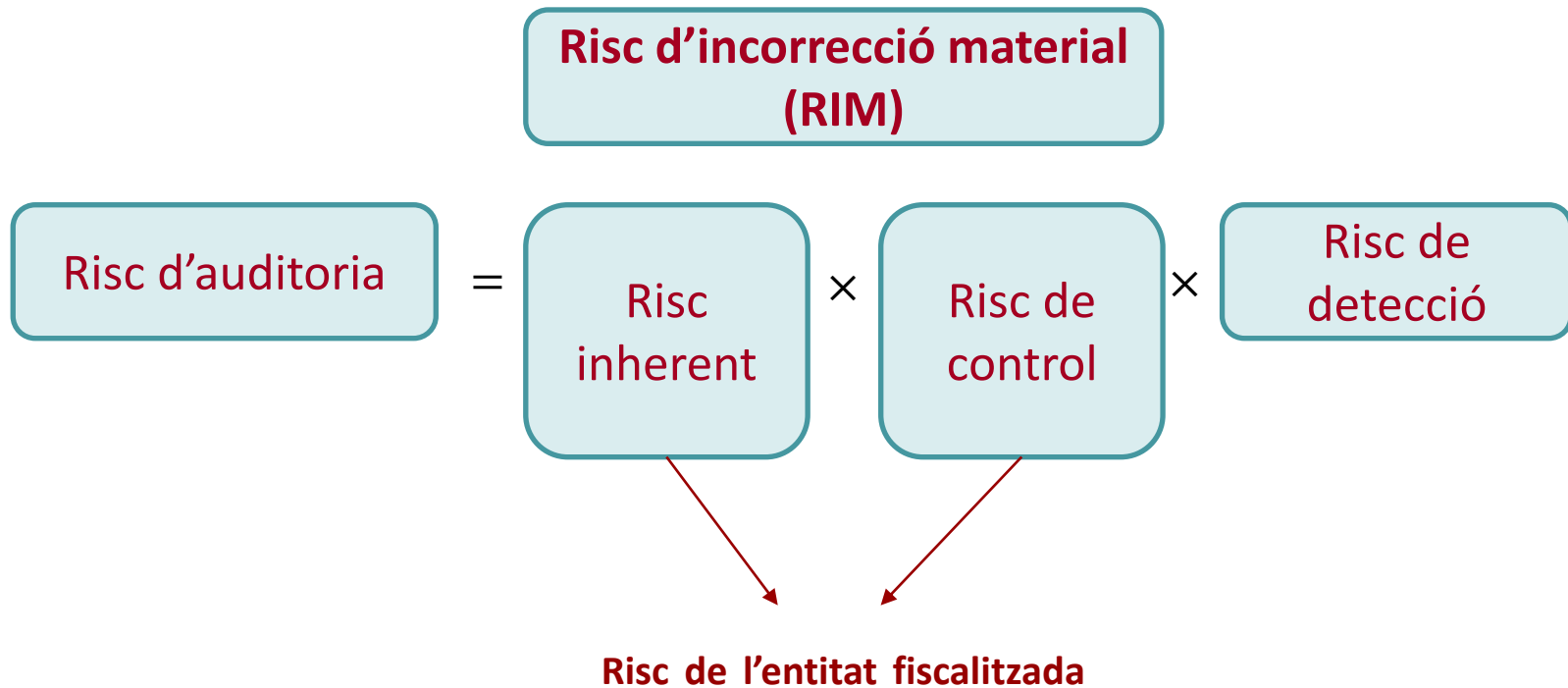
- ☐ Coneixement del marc legal que afecta a l'entitat auditada
- ☐ Obtenció d'informació interna o externa (informes, dictàmens jurídics, notícies de premsa, etc.)
- ☐ Anàlisi global del sector, l'activitat que desenvolupa, vinculació amb altres entitats, etc.



**Risc d'Incorrecció Material - RIM**

<https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/16%2011%2014%20Nota%20T%C3%A9cnica%20ONA%203-%202016%20planificaci%C3%B3n%20y%20evaluaci%C3%B3n%20del%20control%20interno.pdf>

## MODEL DE RISC





**RISC D'AUDITORIA** és el risc que l'auditor assumeix. És el risc de no trobar allò que és incorrecte. Aquest risc s'ha d'assumir perquè en una auditoria no és pot revisar tot.

Determinació →

- Auditoria recurrent
- Auditat per algun altre organisme
- Grau d'incorreccions en auditories anteriors

**RISC D'INCORRECCIÓ MATERIAL** és el risc que els estats financers continguin incorreccions materials abans de la realització de l'auditoria. L'auditor no té capacitat de control sobre aquest risc, només el pot avaluar.

**Risc inherent** →

no es pot actuar sobre aquest risc, relacionat amb qüestions que es deriven del context sectorial, legal, econòmic o polític i administratiu, etc.

**Risc control** → risc que els controls de l'entitat no estiguin funcionant correctament (\*)

(\*) Un major control intern evitarà, preveurà, detectarà i eliminarà riscos.

Una major eficàcia en els controls reduirà el risc de control → l'auditor podrà reduir els procediments d'auditoria.

## RISC DE CONTROL

### AVALUACIÓ

- Punts claus de control intern relacionats amb la informació financera i de compliment de legalitat.
- Quin sistema d'estimació de riscos té l'entitat auditada.
- Com valora la probabilitat d'ocurrència dels riscos.
- Quines decisions es prenen per respondre als riscos valorats
- Si l'auditor detecta un risc no detectat prèviament per l'entitat ha de plantejar-se:
  - Si el sistema de control intern de l'entitat ha fallat.
  - Si no existia mecanisme de control intern.

### PROCEDIMENTS

- Indagacions
- Procediments analítics
- Observació o inspecció

### PAPERS DE TREBALL

- Qüestionaris
- Memoràndum
- Diagrames de fluxos

### FINALITAT

- Evitar riscos innecessaris
- Estalvi de temps
- Auditoria més eficient i segura

El **RISC DE DETECCIÓ** és el risc que els procediments aplicats per l'auditor per reduir el risc d'auditoria a un nivell acceptablement baix no detectin l'existència d'una incorrecció que podria ser material, considerada individualment o de forma agregada amb altres incorreccions.

Per tant, és un risc que **l'auditor pot controlar**. Un cop es tinguin quantificats la resta de riscos, s'obtindrà un valor del risc de detecció, i en base a la quantificació d'aquest risc es determinaran les proves d'auditoria a realitzar.

Un cop haguem determinat el risc de detecció (RD), és determinarà el nivell de confiança (NC), que no és més que 1 menys el risc de detecció. Per exemple:

$$1 - 0,15 (RD) = 0,90 (NC)$$

Vol dir que les proves substantives s'hauran de dissenyar per a què ens proporcionin una confiança del 90%.

La **matriu de riscos** permet recollir en un sol document els riscos detectats durant el procés d'auditoria, l'avaluació dels mateixos, el seu tractament i el seu possible impacte en l'informe d'auditoria.

Exemple de matriu de riscos:

| Riscos d'incorrecció material identificats | Àrees dels estats financers afectats | Origen del risc |       | Risc significatiu (SI/NO) | Risc de control (Alt/Mitja / Baix) | Risc Inherent (Alt/Mitja/ Baix) | Valoració del RIM (Alt/Mitja /Baix) | Resposta a riscos en afirmacions |                     |              |
|--------------------------------------------|--------------------------------------|-----------------|-------|---------------------------|------------------------------------|---------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------|---------------------|--------------|
|                                            |                                      | Frau            | Error |                           |                                    |                                 |                                     | Proves de control                | Proves substantives |              |
|                                            |                                      |                 |       |                           |                                    |                                 |                                     |                                  | P.Detall            | P. Analítica |
| TIC                                        | Xifra de negocis                     |                 | X     | SI                        | Mitja                              | Baix                            | Mitjà                               | SI                               | NO                  | NO           |
| Integritat                                 | Xifra de negocis                     |                 | X     | SI                        | Mitja                              | Baix                            | Mitjà                               | NO                               | SI                  | SI           |
|                                            |                                      |                 |       |                           |                                    |                                 |                                     |                                  |                     |              |
|                                            |                                      |                 |       |                           |                                    |                                 |                                     |                                  |                     |              |
|                                            |                                      |                 |       |                           |                                    |                                 |                                     |                                  |                     |              |



Intencionat o no?

Tipus d'incorreccions intencionades fraudulent rellevants:

- Informació financera fraudulenta
- Apropiació indeguda d'actius

## El risc de les TECNOLOGIES DE LA INFORMACIÓ

Un element important en la valoració de riscos és el de les tecnologies de la informació. En general, aquestes tecnologies són **beneficioses** per al **control intern de l'entitat**, en permetre-li:

- Aplicar de manera congruent les normes d'actuació predefinides,
- realitzar càlculs complexos en el processament de grans volums de transaccions o de dades,
- millorar l'oportunitat, disponibilitat i exactitud de la informació,
- millorar el seguiment del resultat de les activitats de l'entitat i de les seves polítiques i procediments,
- reduir el risc que els controls se sortegin i,
- millorar la segregació de funcions efectiva → implementació de controls de seguretat en les aplicacions, bases de dades i sistemes operatius.

Les tecnologies de la informació també originen **riscos específics per al control intern de l'entitat**, inclosos, per exemple:

- Sistemes o programes que processen dades de manera inexacta (algoritme erroni) o que processen dades inexactes (tarifes no actualitzades).
- Accessos no autoritzats a les dades →
  - destrucció de dades o canvis indeguts d'ells,
  - registre de transaccions no autoritzades o inexistents,
  - registre inexacte de les transaccions,
  - riscos específics quan múltiples usuaris accedeixen a una mateixa base de dades.
- La possibilitat que el personal del departament de tecnologies de la informació obtingui permisos d'accés més enllà dels necessaris per a fer les seves tasques, deixant així de funcionar la segregació de funcions.
- Canvis no autoritzats en les dades dels arxius mestres, o en els sistemes o programes.
- No fer canvis necessaris en els sistemes o programes.
- Intervenció manual inadequada.
- Pèrdua potencial de dades o incapacitat d'accedir a les dades de la manera requerida.

El **RIM** està matisat per  
l'aplicació de la **IMPORTÀNCIA RELATIVA** o **MATERIALITAT**



## **IMPORTÀNCIA RELATIVA- IR - Norma tècnica IGAE**

→ Un error o omisió és material si poden influir en les decisions econòmiques preses pels usuaris de en base a l'informe d'auditoria

L'auditor no ha de revisar-ho tot, ni informar de totes les incidències, només les significatives

En establir l'estratègia global d'auditoria, l'auditor determinarà la **importància relativa** per als estats financers en el seu conjunt.



Importància  
relativa - estats  
financers

= % d'una magnitud base triada (xifra actiu total, despeses d'explotació, OR); la determinació del % i de la magnitud  judici professional

Importància  
relativa - àrees

**Error tolerable** → fracció de la IR

**Exemple** per a determinar la importància relativa per als estats financers en el seu conjunt, segons norma tècnica de la IGAE:

- Factors quantitatius: La IR serà igual al resultat més petit dels següents càlculs:

| Paràmetres de càlcul materialitat           | Base de càlcul<br>(M€) | % Càlcul      | Resultat<br>(M€) |
|---------------------------------------------|------------------------|---------------|------------------|
| Actiu                                       | 1900                   | 0,75%         | 14,25            |
| Obligacions reconegudes                     | 187                    | 3%            | 5,61             |
| 0,45% Actiu + 0,55% Obligacions reconegudes | 1900 i 187             | 0,45% i 0,55% | 9,58             |

Per tant, la materialitat serà de **5,61M€**

- Factors qualitatius: La norma tècnica de la IGAE planteja una reducció de la materialitat atenent al risc inherent i al risc de control intern de l'entitat, arribant a una materialitat ajustada segons l'exemple de **5,05M€**

Exemple per a determinar l'**error tolerable**, segons NT de la IGAE:

- Factors quantitatius: *Materialitat corregida per  $\sqrt{\text{de (saldo comptable de l'àrea / saldo comptable de totes les àrees)}}$*

Exemple:

| Base de càlcul             | Import |
|----------------------------|--------|
| Tresoreria                 | 400    |
| Total totes les àrees      | 4.160  |
| Materialitat               | 5,05   |
|                            |        |
| Resultat                   | Import |
| Error tolerable tresoreria | 1,57   |

- Factors qualitatius: factor corrector en funció del nivell de confiança en el control intern basat en l'experiència de l'auditor en exercicis anteriors. A l'error tolerable obtingut inicialment se li aplicarà el factor corrector obtenint l'error tolerable ajustat.

## Avaluació dels incompliments detectats:

Per determinar si els incompliments detectats són materials s'hauran de tenir en compte les següents regles:

- ☐ Qualsevol import igual o superior a la xifra de materialitat global.
- ☐ Els ajustaments inferiors a la xifra de materialitat global es sumaran i si resulten superiors a la xifra de materialitat s'inclouran les corresponents excepcions en l'informe d'auditoria.
- ☐ En el cas de les reclassificacions entre epígrafs només seran una excepció quan excedeixin la xifra de materialitat global.

Les regles anteriors s'han d'aplicar tenint sempre en compte que no es podran compensar errors en ingressos i despeses, ni errors en comptes d'actiu i passiu i fons propis, ni infravaloracions d'una partida amb sobrevaloracions d'una altra.

## QÜESTIONS CLAU D'AUDITORIA

L'auditor és responsable de comunicar les qüestions claus en l'informe d'auditoria

- Millora el valor comunicatiu de l'informe d'auditoria → + transparència i millor comprensió pels destinataris dels estats financers
- L'auditor ha d'obtenir evidència sobre les qüestions claus
- Qüestions clau han de ser comunicades als responsables
- Fonts:
  - Les àrees que requereixin una major atenció → índex de qüestió clau
  - Assumptes que requereixin esforços i judicis significatius de l'auditor i/o de l'auditat
  - Fets i transaccions significatives
- Es poden determinar en la planificació (àrees d'importància significativa) però l'habitual és que es determinin amb els resultats del treball d'acord amb les evidències obtingudes
- Important documentar la comunicació amb l'entitat

**EVIDÈNCIA D'AUDITORIA** **suficient i adequada** – Qüestió de judici professional

## EVIDÈNCIA



- L'evidència d'auditoria és necessària per sustentar l'opinió i l'informe d'auditoria.
- S'obté principalment de l'aplicació de procediments d'auditoria.
- Els procediments d'auditoria per obtenir evidència poden incloure:
  - la inspecció: examen de registres i documents
  - l'observació: inventari d'existències o immobilitzat
  - la confirmació externa: bancs, assessors, clients, etc.
  - el recàlcul i la reexecució: càlcul amortització
  - la indagació: carta de manifestacions direcció, memos s/ CI o s/ reunions
  - procediments analítics: evolucions, anàlisi ratis

## EVIDÈNCIA SUFICIENT

Suficiència → mesura **quantitativa** de l'evidència. La quantitat necessària d'evidència d'auditoria depèn de:

- la valoració realitzada per l'auditor dels riscos d'incorrecció (a major risc → major serà l'evidència d'auditoria que probablement sigui necessària), així com,
- de la qualitat de l'evidència d'auditoria (com major sigui la qualitat → menor serà l'evidència d'auditoria necessària)

## EVIDÈNCIA ADEQUADA

Adequació → mesura **qualitativa** de l'evidència: rellevància i fiabilitat que l'evidència té per sustentar les conclusions en les que es basa l'opinió de l'auditor.

L'obtenció d'informació corroborativa d'una font independent de l'entitat pot augmentar la seguretat que obté l'auditor.

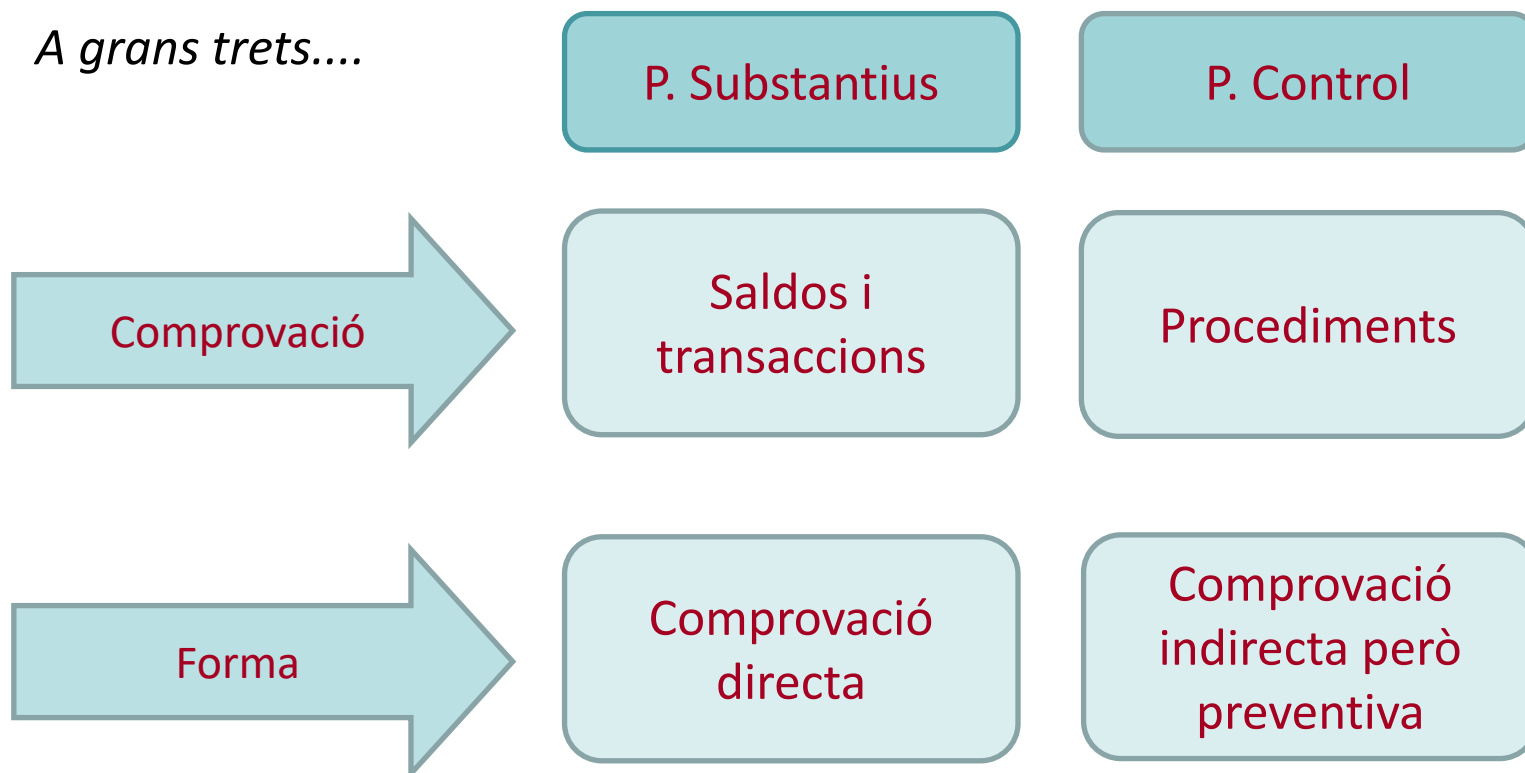
La informació procedent de fonts independents de l'entitat, que el auditor pot utilitzar com evidència d'auditoria, pot incloure per exemple:

- confirmacions de tercers: proveïdors, deutors, bancs, advocats;
- informes d'analistes i,
- informes de taxadors.



## DISSENY DE PROVES D'AUDITORIA per a mitigar el risc d'auditoria

*A grans trets....*



## Proves de control:

- Parteixen d'un baix risc de control → l'auditor confia en l'eficàcia dels controls, una vegada descrits i valorats inicialment.
- Incapacitat dels procediments substantius per a aconseguir evidència, ja que els abastos haurien de ser molt elevats i l'àrea corresponent engloba moltes operacions o transaccions.
- Com més es confii en els controls, major evidència s'obtindrà amb aquestes proves.
- Si els controls no han variat o romanen fixos, el moment de realització de les proves no és rellevant (fer-les més o menys a prop del tancament o de l'informe) i fins i tot es podria utilitzar l'evidència aconseguida en una auditoria anterior, però amb cautela i controlant l'evolució dels factors de riscos.

<https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Nota%20T%c3%a9cnica%20de%20la%20ONA%20-%202016%20sobre%20obtenci%c3%b3n%20de%20evidencia.pdf>

## Procediments substantius:

- Obtenció d'evidència relacionada amb la integritat, l'exactitud i la validesa de la informació auditada.
- Quan no es confiï en el control intern o quan aquest no sigui rellevant per a l'àrea.
- En processos de tancament de l'exercici o tall d'operacions o per a comprovar el contingut dels comptes anuals, com ara la informació en la memòria.

Que els actius i passius existeixen a una data

Actius → béns   Passius → obligacions

Les transaccions s'han realitzat

No hi ha actius, passius o transaccions no registrades

Actius i passius registrats a valor adequat

Imputació en el període correcte dels ingressos i despeses

Classificació adequada de les transaccions



## MÈMÒRIA DE PLANIFICACIÓ

- Aspectes generals
- Característiques de l'entitat: activitat i entorn
- Anàlisis i avaluació preliminar de les grans magnituds comptables
- Ambient de control intern
- Avaluació de riscos i del control intern, importància relativa i programació
- Conclusions

## PAPERS DE TREBALL



- Obligatoris
- Han de ser:
  - Complerts i exactes
  - Clars, comprensibles, detallats
  - Contingut mínim (encapçalament, identificació, font, explicació, referències creuades, treball realitzat, conclusions)
  - Estructurats de forma lògica (matriu, sumàries, resum d'ajustaments i reclassificacions, memoràndums, programes de treball, etc.)
  - Arxiu permanent i arxiu de l'exercici
- Molt importants per documentar el treball realitzat (proves) i els resultats obtinguts
- Poden ser:
  - Manuals
  - Automatitzats



## Exemple de papers de treball automatitzats

| <div> <div> <div> <div>Inicio</div> <div>Planificació</div> <div>Revisar</div> <div>Ver</div> <div>Ir a</div> <div>Admin</div> <div>TeamMate</div> </div> <div> <div>Navegador</div> </div> </div> <div> <div> <div>Cerrar</div> <div>Añadir</div> <div>Añadir papel</div> <div>Obtener carpeta de trabajo</div> <div>Programas</div> <div>Nuevo</div> </div> <div> <div>Asignar</div> <div>Borrar</div> <div>Reemplazar</div> <div>Reemplazar</div> </div> <div> <div>Renombrar</div> <div>Exportación</div> <div>Proteger</div> <div>Desbloquear programa</div> <div>Reemplazar</div> <div>Editar</div> </div> <div> <div>Nueva</div> <div>Añadir</div> <div>Ver</div> <div>Firmas</div> <div>Acciones</div> </div> <div> <div>Crear</div> <div>Sincronizar</div> <div>Fusionar</div> <div>Resolución de conflictos</div> <div>Historial de la réplica</div> <div>Réplicas</div> </div> <div> <div>Crear actualización</div> <div>Crear TeamStore fuera de línea</div> </div> </div> </div> |        |        |                                                                 |         |          |         |            |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|-----------------------------------------------------------------|---------|----------|---------|------------|--|
| AS2: Informes                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | ARC    | Estado | Título                                                          | Asignar | Acción   | Usuario | Fecha      |  |
| AS3: Allegacions                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | B.2.PR |        | Immobilitzat material                                           |         |          |         |            |  |
| AS4: Correspondència                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | B.2.1  |        | B.2.1 Immobilitzat material                                     |         | Editar   | NML     | 3/11/2021  |  |
| PG: Àrees de treball                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | B.2.2  |        | B.2.2 Inventari d'Immobilitzat 31122017                         |         | Editar   | NML     | 27/7/2021  |  |
| A: GENERAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | B.2.3  |        | B.2.3 Inventari d'Immobilitzat 31122018                         |         | Editar   | NML     | 26/10/2021 |  |
| A.1: EEFF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | B.2.4  |        | B.2.4 Despeses per inversions reals                             |         | Preparar | NML     | 10/8/2021  |  |
| A.2: NORMATIVA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | B.2.5  |        | B.2.5 Informe provisió instal·lacions c.Tarragona 173-141       |         | Preparar | NML     | 22/7/2021  |  |
| A.3: DOCUMENTACIO SOLICITAD.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | B.2.6  |        | B.2.6 Exp 180140 Baixa Immobilitzat 16102018                    |         | Editar   | NML     | 22/7/2021  |  |
| A.4: INFO GENERAL ENS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | B.2.7  |        | B.2.7 Memo immobilitzat                                         |         | Preparar | NML     | 26/10/2021 |  |
| A.5: MATERIALITAT                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | B.2.8  |        | B.2.8 Ressolució ICAC 2013-Cessió bens                          |         | Editar   | NML     | 20/10/2021 |  |
| A.6: CONTROL INTERN                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | B.2.9  |        | B.2.9 BOICAC_77 Cessió immoble de domini públic sense con...    |         | Editar   | NML     | 16/9/2021  |  |
| A.7: CIRCULARITZACIÓ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | B.2.10 |        | B.2.10 Cost històric                                            |         | Editar   | NML     | 25/10/2021 |  |
| A.8: MEMORANDUM PLANIFICAC                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | B.2.11 |        | B.2.11 ExpedientComplert_170126 .Cost històric (3)              |         | Preparar | NML     | 23/7/2021  |  |
| A.9: REVISIÓ DE PAPERS FAURA-C                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | B.2.12 |        | B.2.12 1EXPEDIENT 170170-AUTOPREU. Cost històric (5)            |         | Preparar | NML     | 23/7/2021  |  |
| A.10: ÒRGANS DE GOVERN I DIRE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | B.2.13 |        | B.2.13 EXPEDIENT 170207 Cost històric (4)                       |         | Preparar | NML     | 26/7/2021  |  |
| A.11: FETS POSTERiors                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | B.2.14 |        | B.2.14 Relació inversions gestionades altres ens 2018           |         | Preparar | NML     | 10/8/2021  |  |
| B: ACTIU                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | B.2.15 |        | B.2.15 Inversions per compteAjt 2018                            |         | Preparar | NML     | 26/7/2021  |  |
| B.2: INMOBILITZAT                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | B.2.16 |        | B.2.16 Decret d'Alcaldia 1997                                   |         | Preparar | NML     | 26/7/2021  |  |
| B.6: EXISTENCIES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | B.2.17 |        | B.2.17 DECRET 2012 AJ BCN inversions x compte de l'Ajunta...    |         | Editar   | NML     | 27/7/2021  |  |
| B.7: DEUTORS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | B.2.18 |        | B.2.18 Actius no generadors de fluxos d'efectius                |         | Editar   | NML     | 26/10/2021 |  |
| B.9: TRESORERIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | B.2.19 |        | B.2.19 Ordre 733.2010 Unitats no generadores d'efectiu, ...     |         | Preparar | NML     | 26/7/2021  |  |
| C: PASSIU                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | B.2.20 |        | B.2.20 Subvencions de capital                                   |         | Preparar | NML     | 26/7/2021  |  |
| D: DESPESES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | B.2.21 |        | B.2.21 Actes de lliurament 2017 i 2018 bens inv                 |         | Preparar | NML     | 26/7/2021  |  |
| I: INGRESSOS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | B.2.22 |        | B.2.22 Plec de prescripcions tècniques_180170-centres de t...   |         | Preparar | NML     | 10/8/2021  |  |
| O: XXX                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | B.2.23 |        | B.2.23 Annexos3_Exp 170123-fitxes edificis per al servei de ... |         | Preparar | NML     | 10/8/2021  |  |
| P: CONTRACTACIO DE PERSONAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | B.2.24 |        | B.2.24 Baixa inventari Instal Carrer tarragona 141_157          |         | Editar   | NML     | 29/9/2021  |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | B.2.25 |        | B.2.25 Obres Carrer Tarragona-Cost històric                     |         | Preparar | NML     | 15/10/2021 |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | B.2.26 |        | B.2.26 EXPEDIENT QUIOSC                                         |         | Preparar | NML     | 15/10/2021 |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | B.2.27 |        | B.2.27 Relació de centres de treball                            |         | Preparar | NML     | 26/10/2021 |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | B.2.28 |        | B.2.28 Inventari elements carrer Tarragona                      |         | Preparar | NML     | 26/10/2021 |  |



|           |                                              |               |     |              |     |
|-----------|----------------------------------------------|---------------|-----|--------------|-----|
| Client:   |                                              | Preparat per: | PMG | Revisat per: | JJP |
| Exercici: | 31/12/2021                                   |               |     |              |     |
| Àrea      | EFFECTIU I ALTRES ACTIUS LÍQUIDS EQUIVALENTS | Data: 01/2022 |     | Data: 03/22  |     |

## OBJECTIUS DE L'ÀREA:

- Comprovar l'autenticitat dels fons (R)
- Comprovar que el balanç inclou tots els fons (I)
- Determinar la disponibilitat o restriccions dels fons (R)
- Verificar la correcta valoració de monedes estrangeres (V)
- Comprovar l'adequada presentació en el balanç i la revelació de restriccions i existència de monedes estrangeres (I)

## RISCOS D'INCORRECCIÓ MATERIAL (RIM)

| Riscos d'incorrecció material (AG17) |                                      |               |           |                        |
|--------------------------------------|--------------------------------------|---------------|-----------|------------------------|
| Compte comptable                     | Descripció del RIM                   | Afirmació     | Valoració | Resposta               |
| 5700 / 5710 / 5720                   | Classificació i realitat dels saldos | Classificació | MIG       | PROVES SUST. DE DETALL |
|                                      |                                      |               |           |                        |
|                                      |                                      |               |           |                        |

## PROVES PER LA CONSECUCIÓ DELS OBJECTIUS

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | ESTAT | REF PT   | REALITZAT |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|----------|-----------|
| <b>Elaboració de la Sumària</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Ok    | AB07.1   | PMG       |
| <b>Caixa</b><br>Realitzar la composició de caixes de la companyia i obtenir els arxuejos de caixa a data de tancament de l'exercici degudament signats i aprovats pels responsables de l'àrea de tresoreria                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Ok    | AB07.4   | PMG       |
| <b>Bancs</b><br>Circularitzar el 100% de les entitats financeres<br>Elaborar la fulla de control de circularització<br>Obtenir les conciliacions bancàries en el cas de diferències entre resposta i registres comptables<br>Creuar els actius i passius detallats en les respostes amb la resta d'àrees del balanç<br>Verificar persones amb signatura autoritzada, que prestin serveis en la companyia, detallar el càrrec                                                                                                                    | Ok    | AB07.100 | PMG       |
| <b>Presentació i desgloss CCAA</b><br>Revisió correcta presentació i desglossament en les CCAA<br>Creuar les dades que s'inclouen en la memòria amb comptabilitat<br>Verificar que la informació que es mostra en les CCAA és la prevista en les Normes d'Elaboració de les CCAA<br>Analitzar la necessitat d'incloure informació addicional necessària per a la comprensió de les CCAA no inclosa en la informació mínima obligatòria<br>Verificar que no existeixen fets posteriors al tancament de l'exercici que puguin afectar a les CCAA. |       | AG30     |           |

AA02.4

|            |                                  |                |               |
|------------|----------------------------------|----------------|---------------|
| Cliencia:  |                                  | Preparado por: | Revisado por: |
| Ejercicio: | 31/12/2021                       | PMG            | JJP           |
| Asunto:    | MOVIMIENTO INMOVILIZADO MATERIAL | Fecha: 03/22   | Fecha: 03/22  |

Debe / (Haber)

Obtenido de los mayores contables

|     |                                | COSTE             |              |                 |                            |           |                   |
|-----|--------------------------------|-------------------|--------------|-----------------|----------------------------|-----------|-------------------|
|     |                                | Saldo<br>31/12/20 | Altas        | Bajas           | Traspaso de<br>existencias | Traspasos | Saldo<br>31/12/21 |
| 210 | Terrenos                       | 31.147.010,90     | 1.245.957,31 | (-)849.118,68   | 5.901.097,25               |           | 37.444.946,78     |
| 211 | Construcciones                 | 27.197.945,51     | 6.119.141,09 | (-)1.509.490,70 |                            |           | 31.807.595,90     |
| 212 | Instalaciones técnicas         | 858.797,61        | 1.483,35     |                 |                            |           | 860.280,96        |
| 213 | Maquinaria                     | 0,00              |              |                 |                            |           | 0,00              |
| 214 | Uillaje                        | 0,00              |              |                 |                            |           | 0,00              |
| 215 | Otras instalaciones            | 0,00              |              |                 |                            |           | 0,00              |
| 216 | Mobiliario                     | 106.051,60        |              |                 |                            |           | 106.051,60        |
| 217 | Equipos procesos información   | 39.887,02         |              |                 |                            |           | 39.887,02         |
| 218 | Elementos de transporte        | 0,00              |              |                 |                            |           | 0,00              |
| 219 | Otro inmov. Material           | 0,00              |              |                 |                            |           | 0,00              |
| 23  | Inmovilizado material en curso | 58.526,20         | 948.260,51   | (-)25.140,00    |                            |           | 981.646,71        |
|     |                                | 59.408.218,84     | 8.314.842,26 | (-)2.383.749,38 | 5.901.097,25               | 0,00      | 71.240.408,97     |
|     |                                |                   | AA02.6A      | AA02.6B         | AB02.4; AB02.6-2.1         |           |                   |

|      |                               | AMORTIZACIÓN ACUMULADA |               |            |           |      |                   |
|------|-------------------------------|------------------------|---------------|------------|-----------|------|-------------------|
|      |                               | Saldo<br>31/12/20      | Alta          | Bajas      | Traspasos |      | Saldo<br>31/12/20 |
| 2811 | A.A. Construcciones           | (-)2.883.705,73        | (-)803.024,28 | 135.854,28 |           |      | -3.550.875,73     |
| 2812 | A.A. Instalaciones Técnicas   | (-)749.054,91          | (-)11.295,72  |            |           |      | (-)760.350,63     |
| 2813 | A.A. Maquinaria               | 0,00                   |               |            |           |      | 0,00              |
| 2814 | A.A. Uillaje                  | 0,00                   |               |            |           |      | 0,00              |
| 2815 | A.A. Otras instalaciones      | 0,00                   |               |            |           |      | 0,00              |
| 2816 | A.A. Mobiliario               | (-)103.997,16          | (-)764,48     |            |           |      | (-)104.761,64     |
| 2817 | A.A. Equipos procesos inform. | (-)39.458,26           | (-)180,26     |            |           |      | (-)39.638,52      |
| 2818 | A.A. Elementos de transporte  | 0,00                   | 0,00          |            |           |      | 0,00              |
| 2819 | A.A. Otro inmov material      | 0,00                   |               |            |           |      | 0,00              |
|      |                               | (-)3.776.216,06        | (-)815.264,74 | 135.854,28 |           | 0,00 | (-)4.455.626,52   |
|      |                               |                        | GA08/AA02.5-1 | AA02.6B    |           |      |                   |

## PROVES D'AUDITORIA PER ÀREES

| Àrea              | Proves principals                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Immobilitzat      | <p>Conciliació del registre d'inventari de béns amb comptabilitat a 31 de desembre.</p> <p>Mostreig d'altres: mitjançant la revisió de factures.</p> <p>Revisió de les baixes: segons el motiu d'aquestes realitzar unes proves o altres.</p> <p>Inspecció física.</p> <p>Recàlculs dotació amortització o prova de raonabilitat de la dotació d'amortització.</p> |
| Clients o deutors | <p>Conciliació de la cartera de clients o deutors amb comptabilitat a 31 de desembre.</p> <p>Anàlisi del deteriorament de clients.</p> <p>Circularització de clients: sol·licitar confirmació del saldo pendent a 31 de desembre.</p>                                                                                                                              |
| Préstecs          | <p>Revisió principals clàusules contractuals.</p> <p>Confirmació dels capitals pendents d'amortitzar mitjançant circularització bancària.</p> <p>En cas que el banc no confirmi els interessos meritats durant l'exercici obtenir quadre d'amortització del préstec per tal de verificar-los.</p>                                                                  |

| Àrea                 | Proves principals                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Despeses de personal | <p>Conciliació del registre auxiliar de nòmines amb comptabilitat per tot l'exercici auditat: pels conceptes de sou brut i seguretat social.</p> <p>Proves de control de nòmines.</p> <p>Anàlisi variació de la despesa: anàlisis massa salarial, altes, baixes, etc.</p> <p>Verificació que les altes s'han realitzat d'acord amb la normativa d'aplicació.</p> |
| Ingressos            | <p>Descripció de la naturalesa dels ingressos.</p> <p>Conciliació del registre auxiliar d'ingressos amb comptabilitat per tot l'exercici auditat.</p> <p>Proves de controls d'ingressos.</p> <p>Circularització de clients: sol·licitar confirmació del volum d'operacions de l'exercici.</p> <p>Anàlisi evolució: efecte quantitat i efecte preu.</p>           |
| Estimacions          | <p>Revisió del càlcul de la estimació i la seva raonabilitat</p> <p>Fets posteriors</p>                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Contingències        | <p>Preguntes a la direcció</p> <p>Revisió d'actes</p> <p>Circularització assessors jurídics</p> <p>Revisió de despeses jurídiques</p>                                                                                                                                                                                                                            |

El **MOSTREIG** en auditoria és l'aplicació dels procediments d'auditoria en un percentatge inferior al 100% dels elements d'una població rellevant per l'auditoria, de forma que totes les unitats de mostreig tinguin possibilitat de ser seleccionades amb la finalitat de proporcionar a l'auditor una base raonable a partir de la qual aconseguir conclusions sobre la població.

| Tipus de mostreig                                     | Característiques                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Estadístic                                            | <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Selecció aleatòria dels elements d'una mostra</li><li>▪ Aplicació de la teoria de la probabilitat per avaluar els resultats de la mostra, incloent el mesurament del risc de mostreig</li></ul>            |
| No estadístic-<br>utilitza el criteri de<br>l'auditor | <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Selecció de les partides més significatives</li><li>▪ Selecció de conceptes nous de l'exercici</li><li>▪ Selecció de conceptes estranys o imports rodons</li><li>▪ Selecció de X ítems a l'atzar</li></ul> |

## CONFIRMACIÓ DE SALDOS I TRANSACCIONS- Circularització- NOTA TÈCNICA ONA 2/2015

- Procediment substantiu d'obtenció d'evidència de gran fiabilitat.
- Proporcionada per tercers.
- Pot efectuar-se també mitjançant relació directa entre auditors.
- Exemples d'objecte de confirmació i de destinataris:

### Objecte de confirmació

Saldos  
Transaccions  
Contractes, subvencions  
Identificació de riscos

### Destinataris

Clients  
Creditors  
Bancs  
Assessors legals

- Les cartes s'envien amb el nom de l'entitat auditada
- Control d'enviament
- Les respostes, si són diferents, s'han de conciliar i, si no, s'han d'efectuar procediments alternatius
- Circularització assessors legals: identificació de riscos

**Nota tècnica 1/2020 de l'ONA sobre l'estructura i contingut dels paràgrafs de l'informe d'auditoria de comptes segons les normes internacionals d'auditoria adaptades al sector públic espanyol.**

## **ESTRUCTURA DE L'INFORME:**

### **Paràgrafs**

- Opinió (\*)
- Fonament de l'opinió (\*)
- Qüestions claus de l'auditoria (\*)
- Paràgraf d'èmfasi
- Incertesa material relacionada amb principi empresa en funcionament
- Altres qüestions
- Altra informació
- Responsabilitat de l'òrgan de gestió en relació amb l'auditoria de comptes anuals (\*)
- Responsabilitat de l'auditor en relació amb l'auditoria de comptes anuals (\*)

(\*) Paràgrafs obligatoris



## TIPUS D'OPINIÓ:

- NO MODIFICADA O FAVORABLE
- MODIFICADA
  - AMB EXCEPCIONS: llevat pels **possibles efectes** de la qüestió xx
  - OPINIÓ DESFAVORABLE: degut a **l'efecte molt significatiu** de la qüestió xx, els comptes anuals adjunts **no expressen...**
  - DENEGACIÓ D'OPINIÓ: **no expressem una opinió** sobre els comptes anuals (**manca d'evidència**)

Quadre resum de les casuístiques que poden donar lloc a una **opinió modificada**:

| Naturalesa del fet que origina l'opinió modificada                  | El judici de l'auditor sobre la generalització dels efectes o possibles efectes sobre els estats financers |                         |
|---------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
|                                                                     | Material però no generalitzat                                                                              | Material i generalitzat |
| Els estats financers contenen incorreccions materials               | Opinió amb excepcions                                                                                      | Opinió desfavorable     |
| Impossibilitat d'obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada | Opinió amb excepcions                                                                                      | Denegació d'opinió      |

## QÜESTIONS CLAU DE L'AUDITORIA

En aquest paràgraf s'inclou un risc comunicat als responsables de l'entitat, que NO constitueix una salvetat, ni una incertesa material d'empresa en funcionament, i que ha suposat una atenció significativa de l'auditor durant l'auditoria pels següents motius:

- Per la seva complexitat,
- Per una gran càrrega de judici professional de l'auditor o la direcció,
- Perquè s'ha produït un flux elevat de comunicacions entre l'auditor i el responsable de l'entitat.

## QÜESTIONS CLAU DE L'AUDITORIA- Exemple

Les qüestions clau de l'auditoria són aquelles qüestions que, segons el nostre judici professional, han estat de la major rellevància en la nostra auditoria dels comptes anuals del període actual. Aquestes qüestions han estat tractades en el context de la nostra auditoria dels comptes anuals en el seu conjunt, i en la formació de la nostra opinió sobre aquestes, i no expressem una opinió per separat sobre aquestes qüestions.

A més de les qüestions descrites en la secció Fonament de l'opinió amb excepcions (desfavorable o denegada) i Incertesa material relacionada amb l'empresa en funcionament, hem determinat que les qüestions que es descriuen a continuació són les qüestions clau de l'auditoria que s'han de comunicar en el nostre informe.

Hem detectat l'existència d'un **actiu** amb risc de recuperació per a l'auditada per al qual no s'ha efectuat **cap provisió per deteriorament** després d'aplicar el test de deteriorament al final de l'exercici auditat. Aquest actiu per import de xxx milers d'euros representa el 60 per cent del total actiu del balanç al tancament de l'exercici auditat tal com consta en la nota XY de la memòria adjunta.

Per a calcular el valor recuperable s'empren fluxos d'efectiu que consten en els pressupostos aprovats pels gestors, els quals empren el seu judici i assignen unes probabilitats de producció dels marges previstos (resultats d'explotació sobre vendes, les corresponents taxes d'actualització i creixement generalment acceptades), si aquests estan sotmesos a incertesa. Aquesta forma de treball s'explica en la nota XYF de la memòria.

Hem realitzat **proves procedimentals** tendents a la comprensió i comprovació del control intern rellevant en el procés de valoració del deteriorament i de realització dels pressupostos base de les projeccions.

Hem efectuat **proves de detall i de revisió analítica** per a comprovar la raonabilitat de les diferents variables i paràmetres més rellevants del test de deteriorament practicat, així com proves per a avaluar la sensibilitat de les hipòtesis més rellevants empleats, incloent-hi els criteris d'assignació de probabilitats als marges. Així com hem **comprovat** que les **notes de la memòria** indicades contenen la informació suficient per a la correcta comprensió de les dades exposades.

Una vegada aplicats els citats procediments, **considerem que l'entitat auditada té suport suficient** per a no considerar la imputació de deteriorament a l'exercici auditat i són coherents i suportades les conclusions del seu test de deteriorament.

## ALTRES PARÀGRAFS (no afecten a l'opinió d'auditoria)

- **Paràgraf d'èmfasi:** paràgraf **excepcional**, inclòs en l'informe d'auditoria sobre una qüestió que, encara que estigui adequadament presentada o revelada en els estats financers, sigui de tal importància que resulti fonamental per a què els usuaris compreguin els estats financers. La qüestió que es vol ressaltar ha de complir els següents **6 requisits**:
  - Que ja s'expliqui de forma adequada en els comptes anuals i que l'auditor consideri que és necessari que ho coneixin els usuaris de l'informe
  - Que no siguin salvetats
  - Que no afectin a la continuïtat de l'empresa
  - Que no es tracti de qüestions clau
  - Que no es repeteixin anualment
  - Que no s'incloguin molts paràgrafs d'èmfasi

### Exemples:

- Aplicació anticipada d'una nova normativa comptable
- Incerteses derivades de litigis i reclamacions significatius
- Catàstrofes amb efecte significatiu sobre els estats financers
- Fets posteriors significatius
- Operacions amb entitats del grup
- Variacions rellevants en resultats o pressupostos
- Reformulació de comptes que genera un altre informe d'auditoria

- **Paràgraf d'altres qüestions:** Es preveuen **6 qüestions** possibles :
  - Per canvi d'òrgan de control de l'exercici anterior: Els comptes anuals de l'entitat XXX corresponents a l'exercici terminat el 31 de desembre del 20XX van ser auditades per XXX que va emetre una opinió favorable sobre les esmentades comptes anuals el 31 de març del 20XX.
  - Per canvi dràstic del sentit de l'opinió respecte l'any anterior.
  - Per posar de manifest determinades actuacions singulars de l'auditor (proves directes amb tercers)
  - Quan **l'auditoria es faci mitjançant col·laboració amb auditors privats**
  - Reformulació de comptes
  - Quan l'any anterior no es va auditar.

**MOLTES GRÀCIES**

Olga Vidri Coll  
[ovidri@sindicatura.cat](mailto:ovidri@sindicatura.cat)  
Febrer 2023  
Sindicatura de Comptes





SEMINARI  
**Gestió Econòmica Local**



## Direcció i supervisió de les auditories de comptes dels ens dependents del sector local realitzades amb la col·laboració d'auditors privats

22 de febrer 2023

Ernest Ruiz

Viceinterventor de la Diputació de Girona

Diferències  
auditoria  
mercantil vs.  
auditoria  
pública

|                              | Auditoria mercantil           | Auditoria pública                                                                                  |
|------------------------------|-------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Tipus auditoria</b>       | Externa (auditor independent) | Interna (auditor públic)                                                                           |
| <b>Execució</b>              | Auditor de comptes (ROAC)     | Òrgan interventor                                                                                  |
| <b>Encàrrec</b>              | Acordat amb l'entitat         | Competència legal<br>(obligatòria o seleccionable)                                                 |
| <b>Relació amb l'entitat</b> | Client                        | Entitat auditada                                                                                   |
| <b>Finalitat</b>             | Financera (Imatge fidel)      | Imatge fidel (importància<br>criteris pressupostaris,<br>legalitat,...)<br>(NIA-ES-SP 1501 i 1250) |
| <b>Al·legacions</b>          | Formalment no (esborrany)     | Si. Tràmit necessari                                                                               |
| <b>Retiment</b>              | Junta accionistes             | Ple, OCEX, IGAE, societat,...                                                                      |
| <b>Normativa comptable</b>   | Privada (PGC)                 | Publica (ICAL)                                                                                     |
| <b>Normativa auditoria</b>   | Privada<br>LAC-ICAC: NIAS-ES  | Publica<br>RCIL-IGAE: NIAS-ES-SP                                                                   |

### Claus contractació auditors privats

#### Justificació



- Caràcter excepcional
- Insuficiència de mitjans (i formació adequada)
- Execució del PACF (assegurar control efectiu)

#### Actuacions



- Auditoria pública: auditoria de comptes, de compliment i operativa (34. RCIL)
- Control financer beneficiaris de subvencions (DA 4ª.3 LGS)
- Control permanent?

#### Requisits



- Iniciativa: proposta de l'òrgan interventor
- Direcció i control òrgan interventor
- Normativa NASP
- Contractació LCSP - Importància plecs condicions

### Problemàtica col·laboració firmes privades d'auditoria

#### Auditors privats

- Poques firmes d'auditoria especialitzades en el sector públic
- Formació dels auditors en comptabilitat pressupostaria i normativa pública
- Orientació a preu dels contractes
- Responsabilitat limitada firmes auditoria

#### Òrgans interventors

- Formació dels òrgans interventor en auditoria pública
- Inexistència de metodologia i procediments específics d'actuació
- Definició concreta abast i objectius auditoria
- Procés de supervisió dels treballs
- Dificultat en determinar i verificar mitjans adscrits al contracte
- Dificultats dimensionar hores necessàries per a realitzar l'auditoria

## Normativa reguladora de l'auditoria pública



- 29.4 RCIL: se aplicaran las normas de control financiero y auditoria pública vigentes en cada momento para el sector público estatal
- 33.1 RCIL: Las actuaciones de auditoria pública se someterán a las normas de auditoria del sector público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas técnicas que las desarrollen



- Ley 47/2003, general presupuestaria
- RDL 2/2004, ley haciendas locales i RD 427/2017, reglamento control interno local
- Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoria del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoria (25/10/2019)
- Normas de auditoria del sector público (1/01/1998)
- Resoluciones 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan indicaciones para el ejercicio de la auditoria pública y el control financiero
- Normes tècniques (8) i notes tècniques (11), bàsicament relatives a l'auditoria financera
- Supletòriament per auditoria compliment i operativa: ISSAI i GPF-OCEX



**NT ONA 30/12/2020 sobre colaboración con auditores privados en el ámbito del sector público**

Instrucción ONA 1/2018, protección independencia

NT informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoria de cuentas /1/06/2017)

## Regulació col·laboració actuacions auditoria pública

**ART. 34  
RD  
424/2017**

Les firmes privades actuen com a coadjuvants de l'òrgan interventor

Les firmes privades s'han d'ajustar a les instruccions dictades per l'òrgan interventor, ja que el resultat del treball serà assumit per aquest òrgan

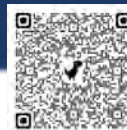
S'han de consignar en els pressupostos entitats locals les quanties suficients per respondre a les necessitats de col·laboració externa

Els contractes poden tenir un termini màxim de 2 anys, prorrogables d'acord LCSP (màxim 8 anys en contractacions successives)

Acumulats 8 anys amb la mateixa entitat, no es pot contractar la mateixa firma per la mateixa finalitat fins haver passat 2 anys (Contractes formalitzats a partir entrada en vigor RD 424/17)

Les societats d'auditoria o auditors de comptes individuals no podran ser contractats quan, en el mateix any o en l'any anterior a aquell en que es desenvolupi el treball, hagin realitzat o realitzin treballs per l'entitat, sobre àrees o matèries respecte de les quals s'hagi de pronunciar l'auditor en el seu informe

## NT 30/12/2020 sobre col·laboració amb auditors privats en l'àmbit del sector públic (1)



### Normes d'aplicació

- NASP
- La LAC no resulta d'aplicació (art. 1.4 L 22/2015)

### Requisits qualsevol auditoria

- Independència de l'auditor
- Documentació auditoria: objectius documentació, comunicacions, propietat papers de treball,...

### Requisits auditores específiques: financera, compliment i operativa

- Planificació
- Execució
- Memoràndum i informe auditoria

### Arxiu auditoria

Contracte, TDA, còpies estats financers o documents auditats, carta de manifestacions, còpia memoràndum planificació i conclusions, papers de treball, informe d'auditoria provisional, al·legacions, informe definitiu,...

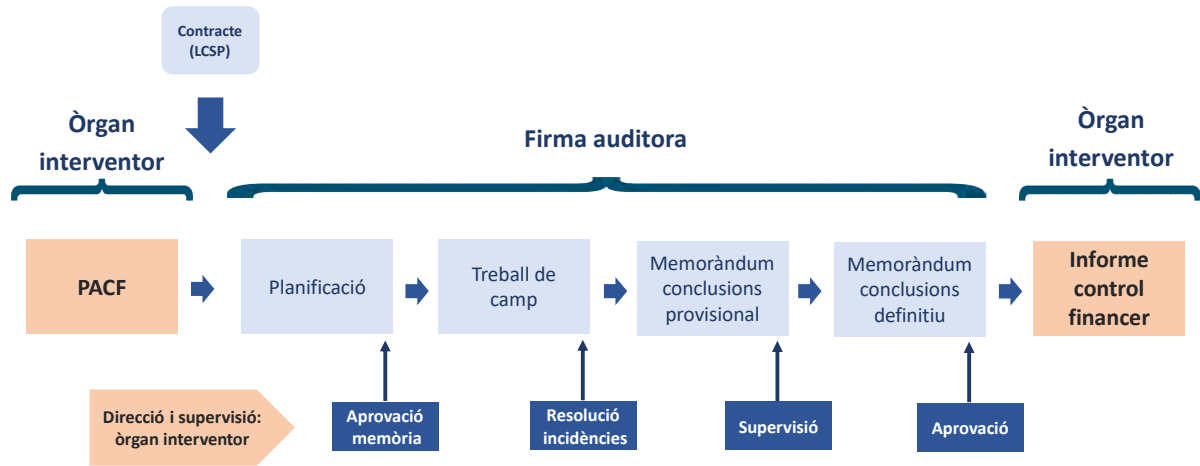
## NT 30/12/2020 sobre col·laboració amb auditors privats en l'àmbit del sector públic (2)

### Funcions més rellevants de l'òrgan interventor (o responsable de l'auditoria)

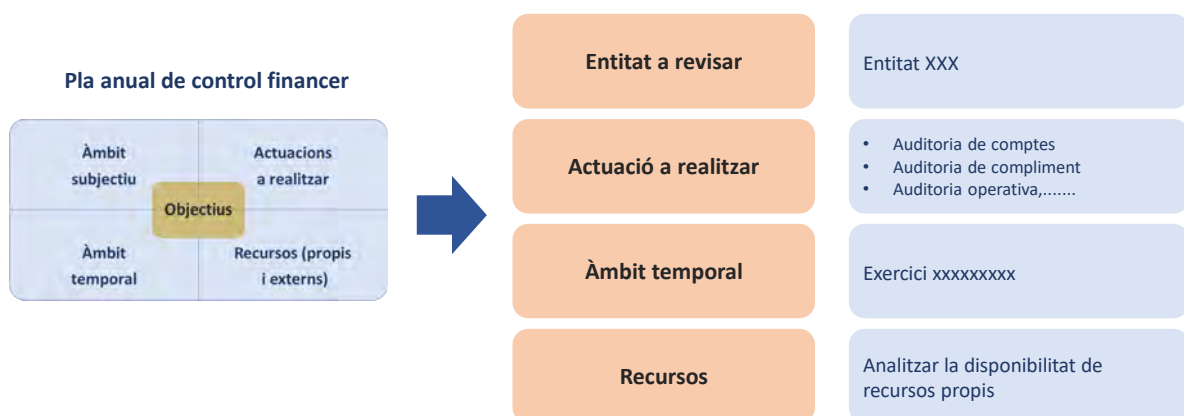
- Supervisió i control de l'execució dels treballs
- Actuar d'interlocutor amb la firma privada d'auditoria i amb l'entitat auditada
- Supervisar el compliment dels requisits d'independència i incompatibilitat
- Aprovar la memòria de planificació i les seves modificacions
- Exigir l'assignació de mitjans establerts al contracte
- Exigir la realització de proves addicionals
- Tramitar i resoldre les incidències que sorgeixin durant el desenvolupament dels treballs
- Interpretar el contracte (sense perjudici de l'òrgan de contractació)
- Revisar i aprovar els memoràndums de conclusions i la proposta d'informe
- Signar els informes d'auditoria provisionals i definitius
- Trametre els informes d'auditoria a les entitats auditades
- Revisar les al·legacions presentades i valorar i seva estimació o denegació
- Rebre els lliuraments del contracte i conformar les factures
- Comprovació general que els treballs es desenvolupen en totes les seves fases de la forma establerta al contracte i a les Normes d'auditoria



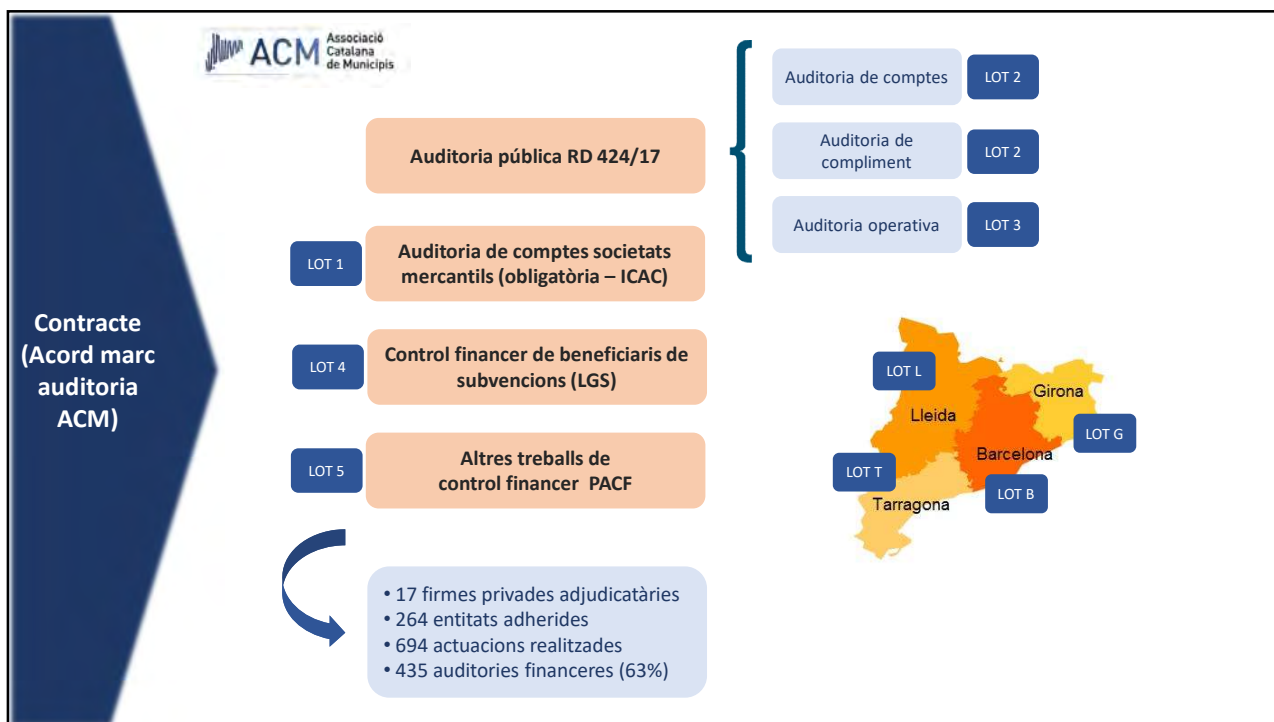
## Esquema general de l'execució de les actuacions d'auditoria pública



## PACF: defineix àmbit col.laboració



## Actuacions a realitzar: auditories financeres obligatòries i seleccionables



## Plecs de condicions

### Plecs de prescripcions tècniques

- Abast dels treballs a realitzar
- Direcció i supervisió dels treballs
- Equips de treball
- Autoevaluació de la independència del auditor
- Desenvolupament dels treballs: planificació, execució, estructura informes, ...
- Programes de treball
- Calendari d'execució
- Règim dels papers de treball i documentació general dels treballs
- Criteris de supervisió i qualitat

### Plecs de condicions generals

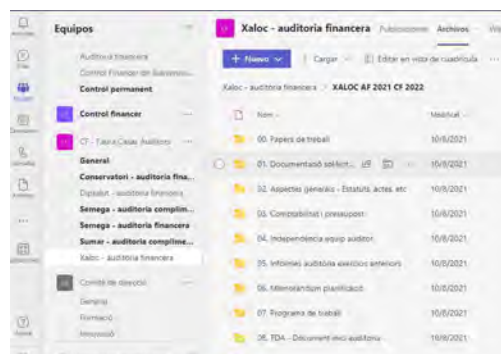
- Solvència tècnica i professional
- Firms inscrites ICAC (auditoria financera)
- Submissió a les NASP
- Criteris d'adjudicació
- Potenciar criteris qualitatius: experiència, formació, metodologia, composició equips,...
- Pressupost dels treballs i règim de pagaments
- Responsable del contracte: òrgan interventor
- Modificacions del contracte
- Causes resolució i penalitats per incompliments
- .....

### Temes a tractar

- Presentar l'equip d'auditoria: supervisió i execució dels treballs
- Facilita el contacte entitat auditada
- Assegurar que es comprèn perfectament l'objecte de l'encàrrec
- Planificar el termini d'execució, els terminis parcials i la documentació a lliurar
- Resoldre dubtes

### Reunió d'inici (Kick off)

| Actuació                                                                                                            | Responsable execució / aprovació | Data execució            | Data entrega | Canal comunicació / presentació i format |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|--------------------------|--------------|------------------------------------------|
| <b>PLANIFICACIÓ:</b>                                                                                                |                                  |                          |              |                                          |
| • Declaració compliment d'independència i dels principis d'ètica aplicables (model proporcionat per la Intervenció) | Auditor privat                   | -                        | 15-oct-2022  | TEAMS                                    |
| • Document d'inici de l'auditoria (TDA) (model proporcionat per la Intervenció a revisar per l'auditor privat)      | Intervenció / Auditor privat     | Octubre 2022             | 15-oct-2022  | Word-Excel / TEAMS                       |
| • Memòria de planificació provisional i programa de treball provisional (models proporcionats per la Intervenció)   | Intervenció                      | Octubre – Novembre 2022  | 15-nov-2022  | Word-Excel / TEAMS                       |
| • Revisió memoràndum provisional planificació i programa de treball provisional                                     | Auditor privat / Intervenció     | Novembre – Desembre 2022 | 5-des-2022   | Word / TEAMS                             |
| • Aprovació memoràndum planificació                                                                                 | Intervenció                      | Desembre 2022            | 15-des-2022  | pdf signat digitalment / TEAMS           |
| • Aprovació programa de treball                                                                                     | Intervenció                      | Desembre 2022            | 15-des-2022  | pdf / TEAMS                              |





1

## Planificació

### Protecció de la independència i la incompatibilitat

#### Finalitat

Evitar conflictes d'interès generats per:

- Incompatibilitat (participació consell administració, interès propi,...)
- Amenaça a la independència (autorevisió, familiaritat, intimidació,...)

#### Procediment

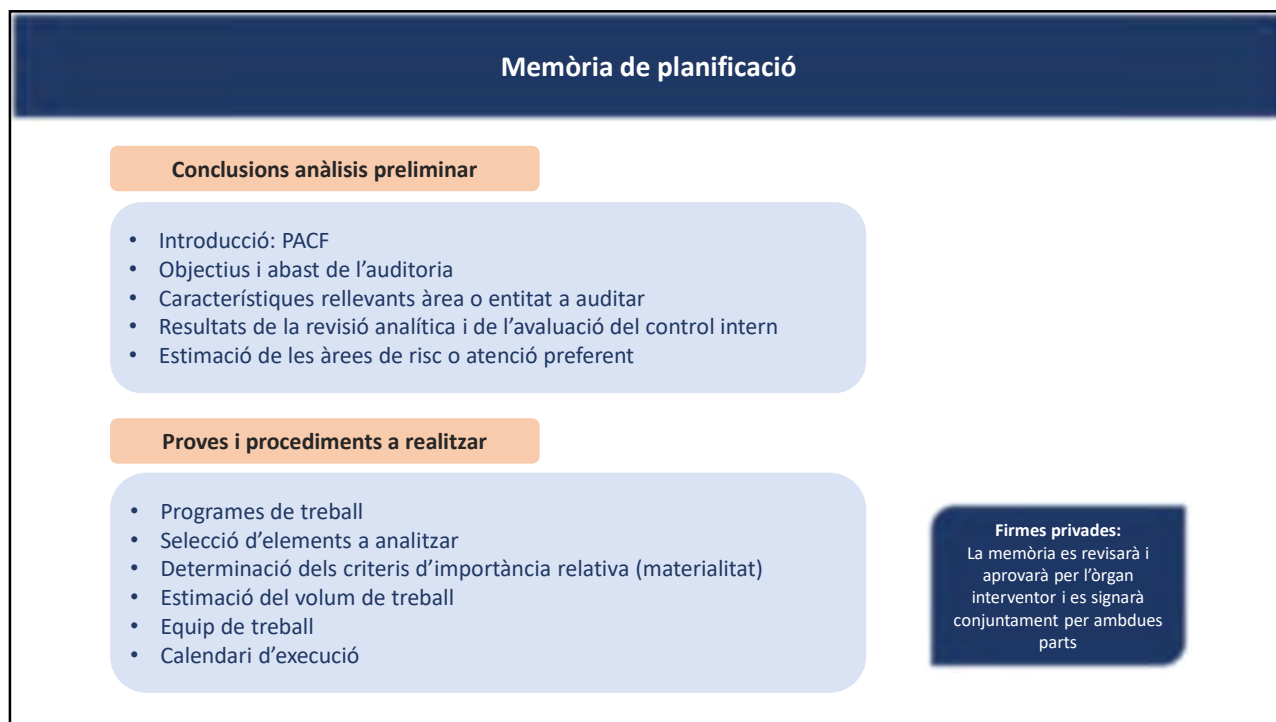
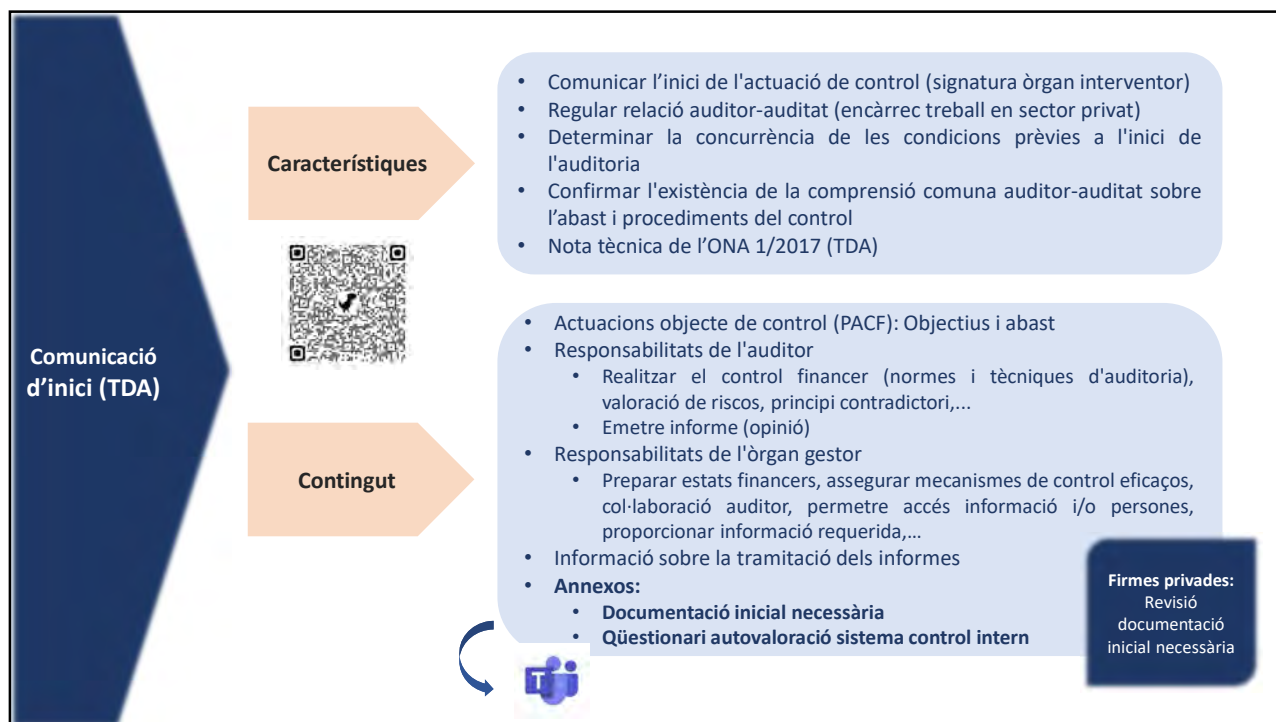
- Document d'autoavaluació elaborat per tots els membres de l'equip de treball (inclosos auditors externs)
- Si existeix, resolució de l'amenaça a la independència

#### Instrucció ONA 1/2018



#### ANEXO III: CUESTIONARIO DE LA AUTOEVALUACIÓN DE LA PROTECCIÓN DE LA INDEPENDENCIA Y LA INCOMPATIBILIDAD

|   | Situación                                                                                                                                                                                                                                                                                         | no | si | N/A |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|----|-----|
| 1 | ¿Se encuentra en alguna de las situaciones que prevé la legislación general sobre independencia e incompatibilidad que se halla incluida en el anexo II de esta Instrucción?                                                                                                                      |    |    |     |
| 2 | Sin perjuicio de los puntos concretos que serán revisados en relación con el cumplimiento de la legislación sobre independencia e incompatibilidad, ¿Hay alguna circunstancia o condición que impida poder realizar con garantía razonable el criterio del anexo I punto A.1 de esta Instrucción? |    |    |     |
| 3 | Sin perjuicio de los puntos concretos en relación con la legislación sobre independencia e incompatibilidad, ¿Hay alguna circunstancia o condición que impida realizar su trabajo con la objetividad e imparcialidad a que se refiere el anexo I punto A.2 de esta Instrucción?                   |    |    |     |
| 4 | ¿Existe conflicto de interés en relación con el anexo I punto A.2. sobre la objetividad o por alguna de las circunstancias derivadas de situaciones personales que se desarrollan en el punto II.1.a) de esta Instrucción?                                                                        |    |    |     |
| 5 | ¿Existe conflicto de interés, teniendo en cuenta las definiciones del anexo I puntos A.8 y 9, por alguna de las circunstancias derivadas de servicios prestados que desarrolla el punto II.1. b) de esta Instrucción?                                                                             |    |    |     |



## Programes de treball

### Concepte

- Conjunt de proves i procediments necessaris per a revisar l'àrea o procediment a analitzar.
- Forma part de la planificació dels treballs

### Característiques

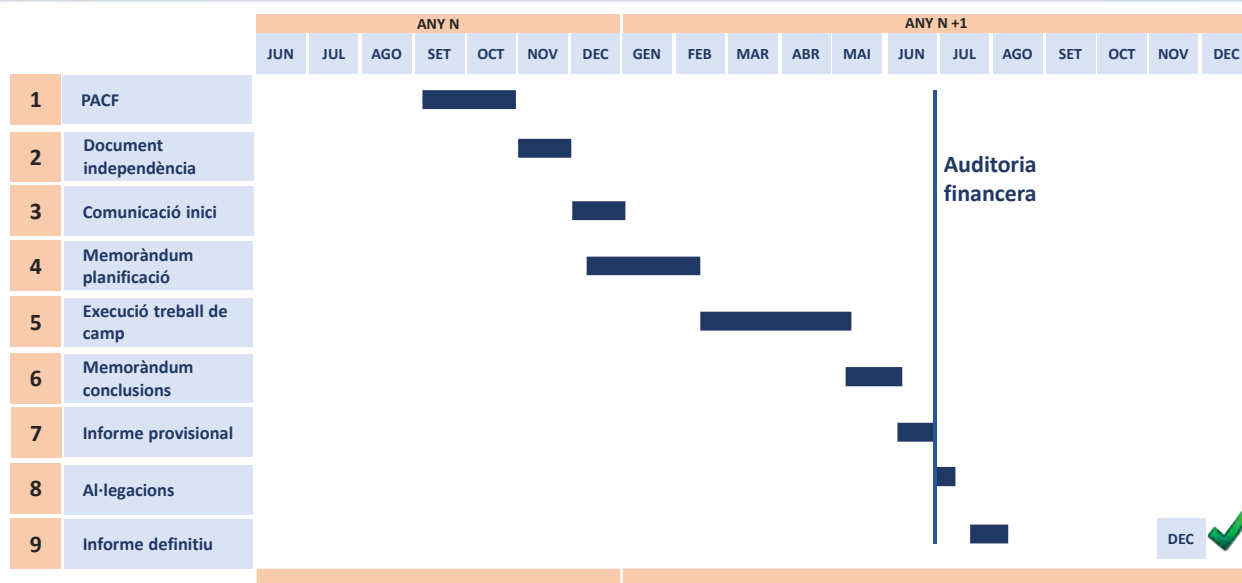
- La seva finalitat és descriure les proves a realitzar per assolir els objectius definits en la planificació
- Imprescindibles per a poder supervisar el treball, tant per a la realització directa d'actuacions, com per a la contractació d'empreses d'auditoria

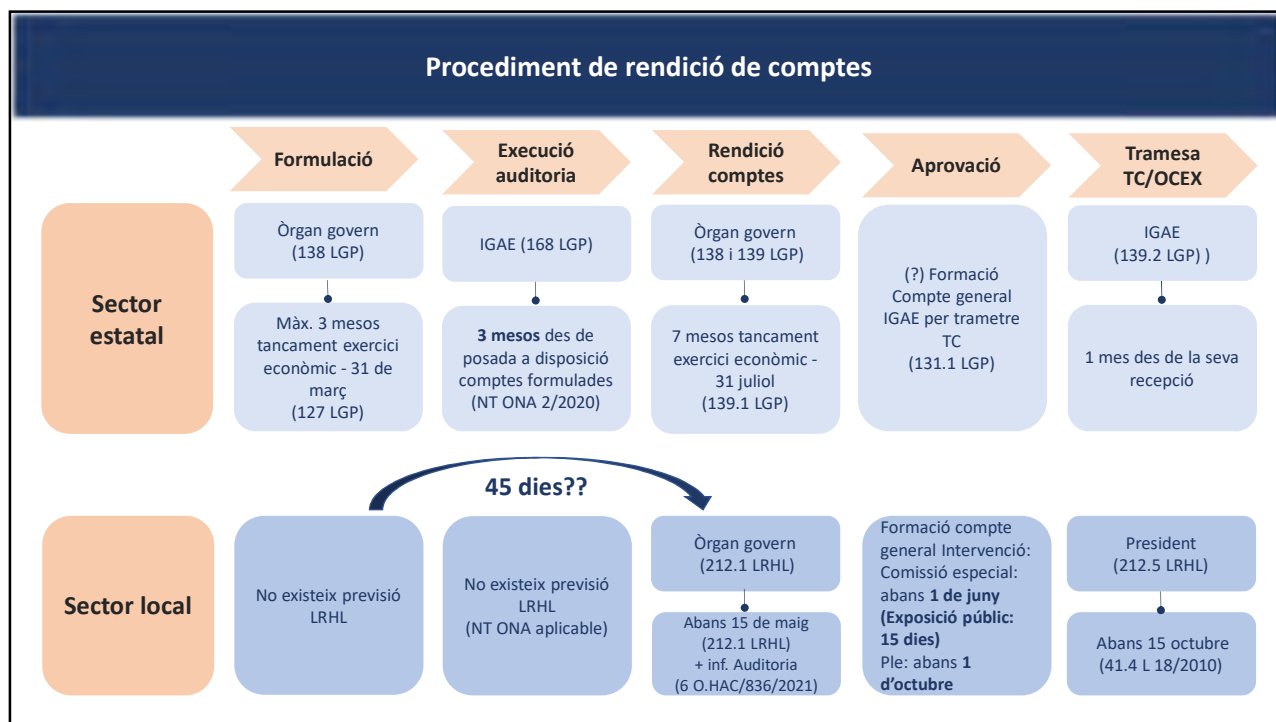
**Firmes privades:**  
Possibilitat de posar a disposició dels auditors els programes de treball o els objectius per elaborar-los

### Contingut

- Estàndard vs. específics
- Adaptació permanent
- Contingut: àrea de treball, data aprovació, objectius, proves a realitzar, paper de treball a utilitzar,...

## Calendari d'execució dels treballs





## 2 Execució

## Papers de treball

### Concepte

- Recullen tota la documentació i informació utilitzada pels auditors
- El seu objectiu és obtenir evidència suficient, pertinent i vàlida que suporti les observacions i recomanacions efectuades

### Característiques

- Sistema d'arxius que garanteix la integritat i suport conclusions
- Facilita la supervisió de l'execució de les proves establertes a la planificació

### Contingut

(Instrucción IGAE  
11/06/2002 sobre  
organización de los papeles  
de trabajo)

- Encapçalament
- Identificació persones que fan el treball
- Fonts utilitzades
- Explicació del treball realitzat
- Resultats del treball

#### Firmes privades:

- Són propietat de l'òrgan de control i estaran, en tot moment, a la seva disposició
- Al contracte s'establirà la forma de traspasar-los a l'òrgan de control.
- Normalment, conjuntament amb la memòria de conclusions

## Memòria de conclusions

### Finalitat

- Exposició concisa i objectiva dels treballs realitzats, fets comprovats i de les conclusions i recomanacions

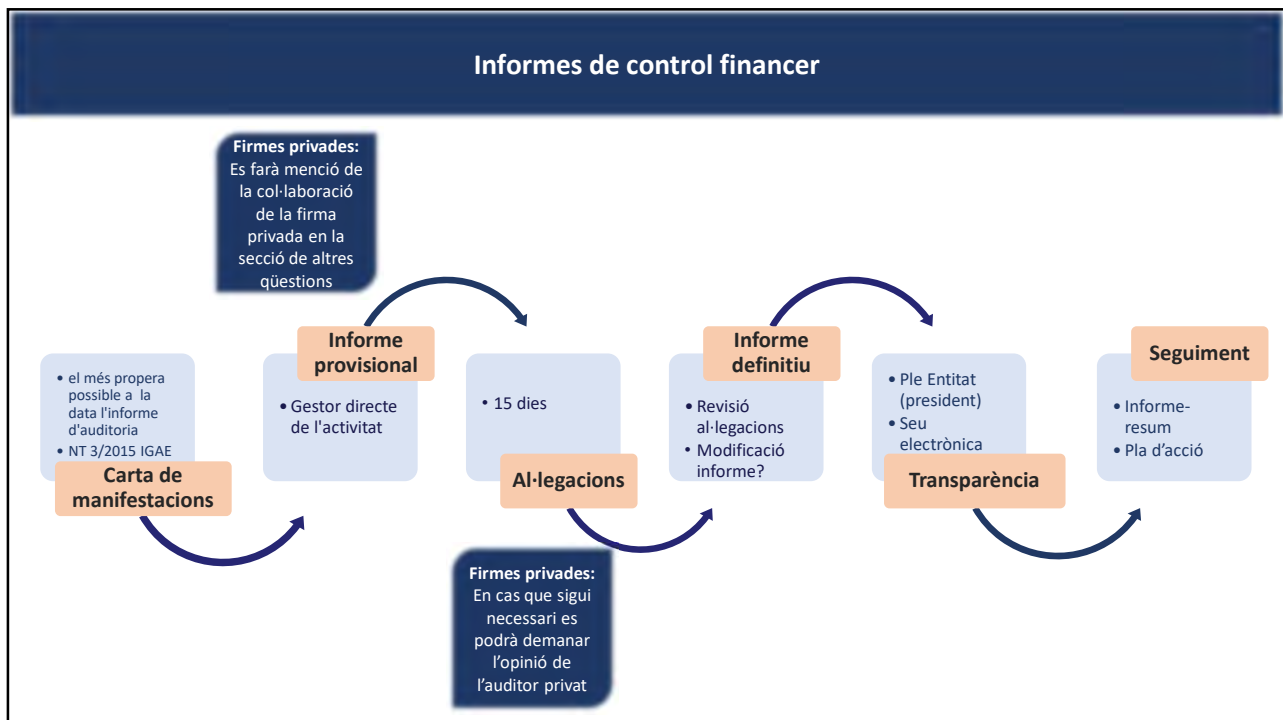
### Contingut

- Objectius i abast de l'auditoria
- Resultats dels treballs realitzats
  - Proves realitzades (referència als papers de treball)
  - Descripció dels treballs i conclusions per a cada prova
- Resum conclusions i recomanacions (suportades en els papers de treball i documentació de suport)

#### Firmes privades:

- Proposta d'informe d'auditoria
- Revisió selectiva
- Responsabilitat obtenció evidència i aplicació normes tècniques: auditors privats
- Provisional: supervisat i signat per l'auditor privat
- Definitiva: Aprovada per l'òrgan interventor

### 3 Resultats



## Informe de recomanacions de control intern i informe addicional (IRCIA)



### Característiques

- Informe addicional a l'informe d'auditoria de comptes
- Vinculat exclusivament a l'execució d'aquests treballs
- S'emet quan existeixen deficiències significatives de control intern o incompliments legals rellevants
- NT IGAE 1/06/2017

### Parts

- Part I. Recomanacions de control intern
- Part II. Incompliments legals

### Supòsits de no emissió

- No es detectin deficiències significatives de control intern o incompliments rellevants de legalitat
- Que s'hagi previst realitzar o s'hagi realitzat una auditoria de legalitat que cobreixi els objectius i abast de l'IRCIA

## Arxiu permanent i arxiu de l'exercici

### Arxiu permanent

- Documentació d'interès permanent
- Susceptible d'incidir en futures auditories

- Dades generals de l'entitat
- Organització
- Contractes i convenis amb vigència plurianual
- Procediments de gestió
- Qüestions rellevants: plans, litigis,...

### Arxiu de l'exercici

Conjunt de papers de treball i documentació relativa exclusivament a l'auditoria de l'exercici

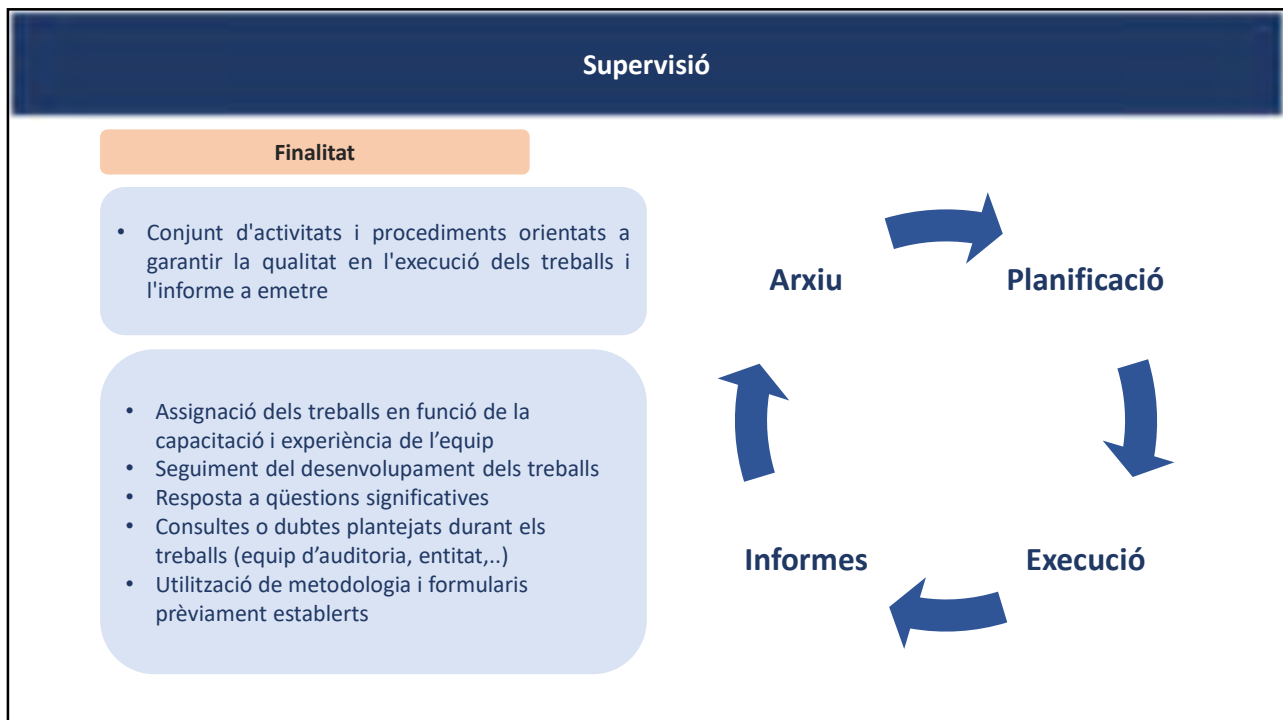
- Planificació i programes de treball
- Comunicació d'inici (TDA)
- Avaluació del sistema de control intern
- Documentació relativa a las proves realitzades
- Memòries de planificació i de conclusions
- Papers de treball
- Informes provisional i definitiu
- Al·legacions de l'empresa auditada
- Supervisió
- .....

#### Firmes privades:

- Contracte de col·laboració
- Modificacions contractuals
- Nota d'observacions a les al·legacions

El termini de conservació de la documentació és de 5 anys a partir de la data de l'informe d'auditoria – NIA-ES-SP 1230

## 4 Supervisió







### Hores supervisió i execució dels treball

|                                           | Execució | Direcció i supervisió | Total |
|-------------------------------------------|----------|-----------------------|-------|
| Hores totals<br>(8 auditories financeres) | 728      | 575                   | 1.303 |
| Hores/auditoria                           | 91       | 72                    | 163   |
| %                                         | 56 %     | 44 %                  | 100 % |



SEMINARI  
**Gestió Econòmica Local**



**Moltes gracies!**

**ernestruiz@ddgi.cat**  
**@ernestruiz1**

# 2<sup>a</sup>

## sessió

### 24/03/23

#### **Comptes anuals consolidats i auditoria informàtica**

Consolidació dels comptes anuals en l'àmbit del sector públic.

**Enric Ripoll Ros**, soci de Faura-Casas Auditors-Consultors, S.L.

Auditoria informàtica en el marc de les auditories de comptes anuals.

**Antonio Minguillón Roy**, auditor, director del gabinet tècnic de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.

# Les Normes de consolidació del sector públic local

# 1. Legislació aplicable i normes supletòries

## Text Refòs de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals (Reial Decret Legislatiu 2/2004, 5 de març)

Article

209-4

TRLRHL

Disposició final  
tretzena de la Llei  
3/2017, de 27 de juny,  
de pressupostos  
generals de l'Estat per  
a l'any 2017

Imposa l'**obligació d'elaborar comptes anuals consolidats**, en els termes previstos a les **normes de consolidació** que el ministeri d'Hisenda aprovi **per al sector públic local**.

Les **normes de consolidació** per al **sector local** han de ser **conformes a les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats a l'àmbit del sector públic**.

S'imposa a les **entitats afectades per la consolidació** l'**obligació de remetre a l'entitat local els comptes anuals** i, si escau, l'informe d'auditoria.

Els **conceptes de control**, **important multigrup** i **d'entitat associada** són els definits per les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats a l'àmbit del sector públic.

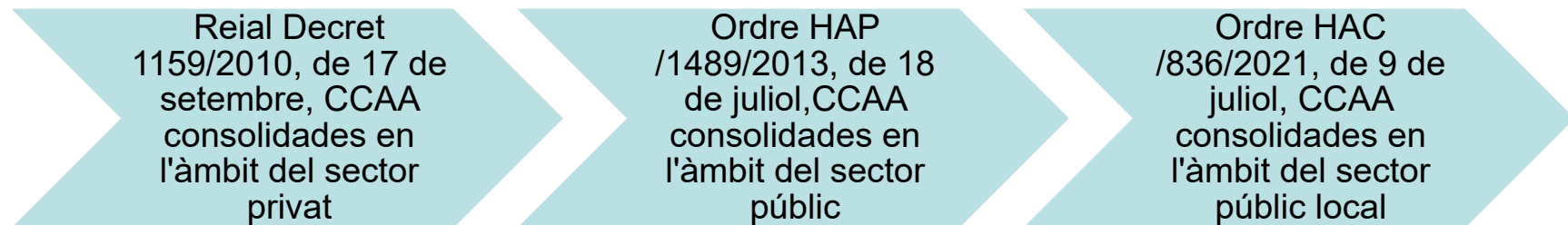
Els **comptes anuals consolidats** han d' **acompanyar el Compte general** de l'entitat local, **almenys, quan aquest se sotmeti a l'aprovació del Ple** de la corporació

### Disposició transitòria vint-i-dosena TRLRHL:

Mentre no s'aprovin les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats a l'àmbit del sector públic local a què fa referència l'apartat 4 de l'article 209 d'aquest text refós, les entitats locals uniran al Compte general els estats integrats i consolidats de els diferents comptes que determini el Ple de la Corporació.

## 1. **Legislació aplicable i normes supletòries**

- Ordre HAC /836/2021, de 9 de juliol, per la qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats a l'àmbit del sector públic local.
- Disposició final segona. Normativa supletòria.
  - Ordre HAP /1489/2013, de 18 de juliol, per la qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats a l'àmbit del sector públic.
  - Reial Decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les Normes per a la Formulació de Comptes Anuals Consolidats.



## 1. Legislació aplicable i normes supletòries

**ORDRE HAC/836/2021, de 9 de juliol (NOFCAC-SPL)**

**1 article, 2 DA, 1 DT i 3 DF**

### **Article únic.**

*Aprovació de les normes sobre consolidació de comptes anuals al sector públic local.*

### **DISPOSICIÓ ADDICIONAL PRIMERA .**

*Obligació de consolidar determinades entitats del sector públic local.*

### **DISPOSICIÓ ADDICIONAL SEGONA .**

*Formació continuada per part dels funcionaris encarregats de la consolidació de comptes*

**DISPOSICIÓ TRANSITÒRIA ÚNICA.** Regles per a l'aplicació de les NOFCAC-SPL a l'exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2022. (No aplicació retroactiva)





## 1. Legislació aplicable i normes supletòries

**ORDRE HAC/836/2021, de 9 de juliol (NOFCAC-SPL)**

DISPOSICIÓ FINAL PRIMERA .Modificació de les ICAL dels models normal i simplificat.

DISPOSICIÓ FINAL SEGONA . Normativa supletòria . Si sorgeix una operació no prevista (NOFCAC-SP) i, si no, (NOFCAC).

DISPOSICIÓ FINAL TERCERA . Entrada en vigor : L'1 de gener del 2022





## 1. Legislació aplicable i normes supletòries

### ESTRUCTURA DE LES NOFCAC-SPL

---

**CAPÍTOL I** . Normes generals (*articles 1 a 12*)

---

**CAPÍTOL II** . Mètode d'integració global (*articles 13 a 38*)

---

**CAPÍTOL III** . Mètode d'integració proporcional i procediment de posada en equivalència (*articles 39 a 47*)

---

*CAPÍTOL IV. Comptes anuals consolidats (articles 48 a 57)*

---

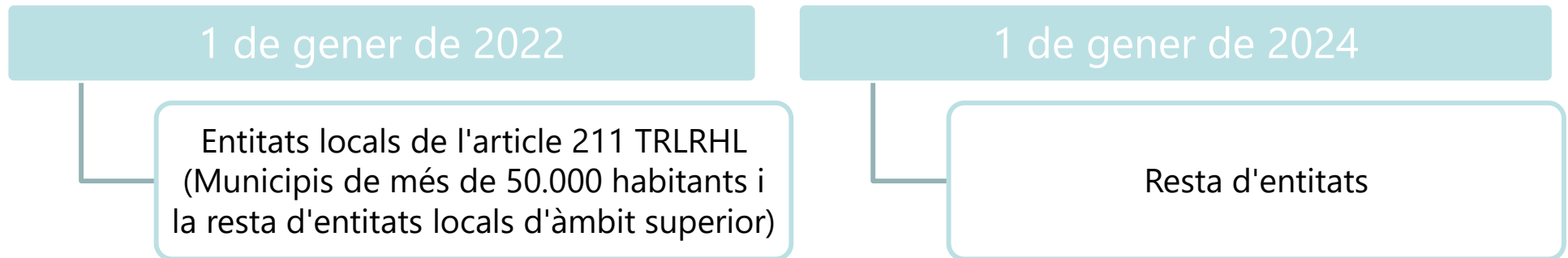
*ANNEX. Models de comptes anuals consolidats*

---

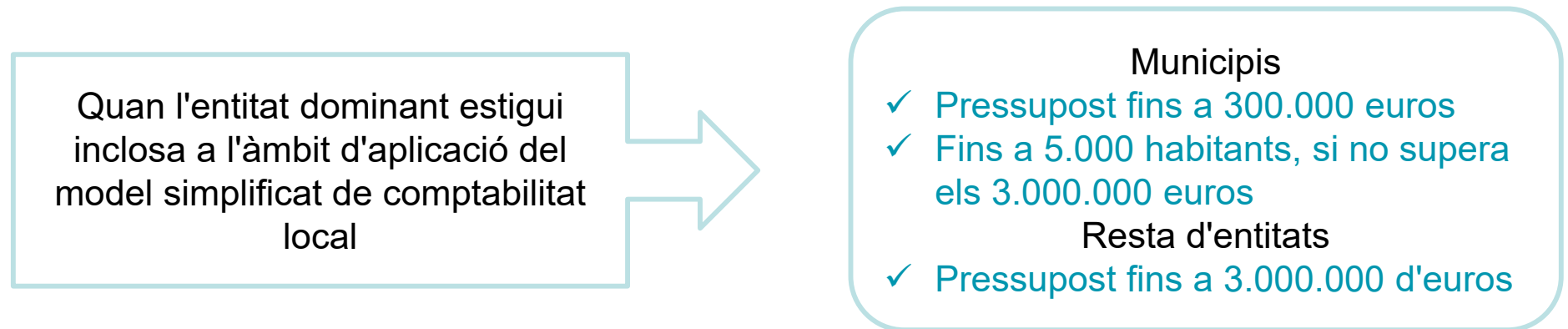


## 2. Obligació i dispenses

### *Obligació i entrada en vigor.*



### *Dispensa per raó de la mida (Art. 7 de l'Ordre HAC 836/2021):*



## 2. Obligació i dispenses

### Altres dispenses a la consolidació:

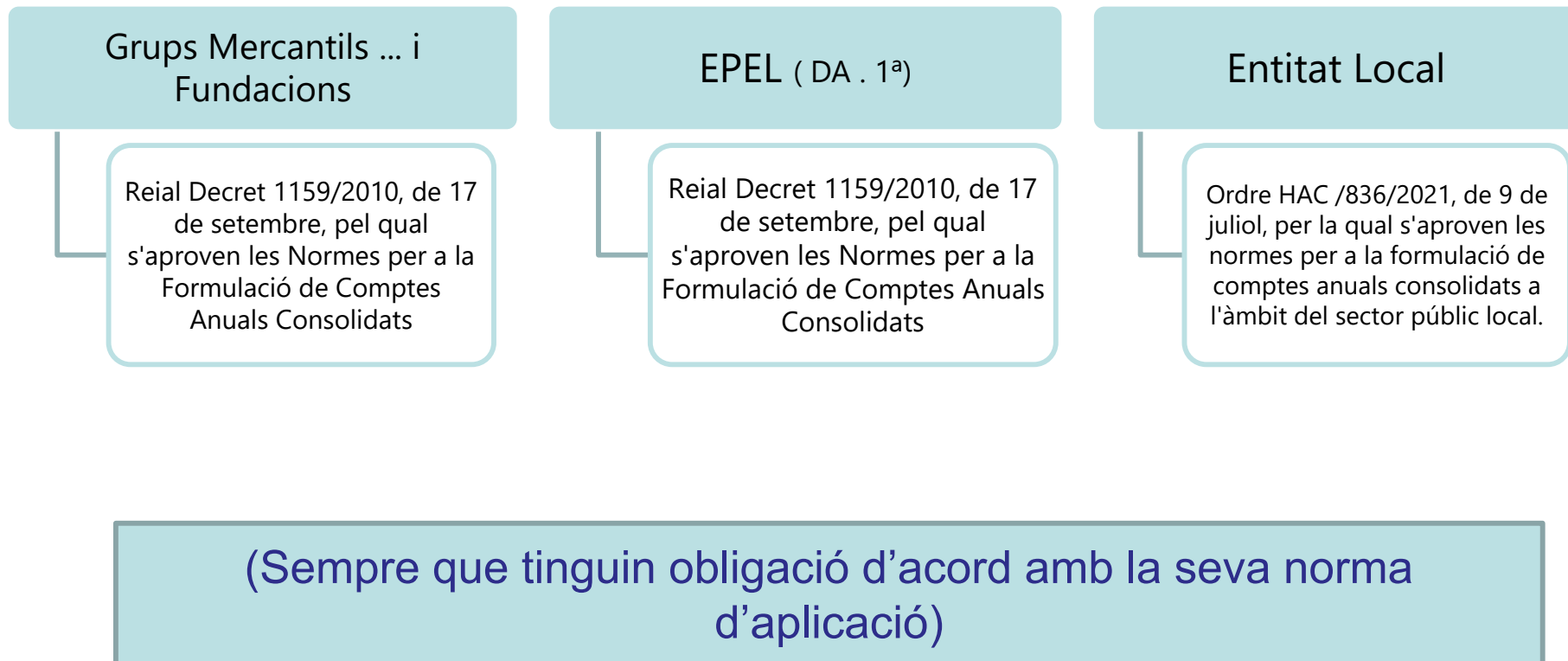
- a) Quan estant sotmesa als principis comptables públics, **sigui, alhora, dependent d'una altra entitat** sotmesa als mateixos principis comptables sempre que l'entitat dominant presenti comptes consolidats.
- b) Quan **cap de les entitats dependents tingui un interès significatiu**, individualment i en conjunt, per a la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats del grup.

### Entitats excloses de la consolidació:

- a) Que **no tinguin un interès significatiu**, de forma individual o en conjunt Quan **hi hagi restriccions importants i permanents** que dificultin substancialment l'exercici per l'entitat dominant dels seus drets sobre el patrimoni o la gestió de l'entitat dependent
- b) Quan la informació necessària per als comptes consolidats només es pugui obtenir incorrent en **despeses desproporcionades** o amb **un retard inevitable** que impossibiliti l'elaboració dels comptes esmentats en el termini establert a la normativa aplicable.

## 2. Obligació i dispenses

### Grups i subgrups amb obligació:



### 3. *Concepte de Grup i Perímetre de consolidació*

- **Concepte de Grup**

El grup d'entitats, als únics efectes de la consolidació de comptes, està format per l'**entitat dominant** i **totes les seves entitats dependents**, amb independència que aquestes últimes puguin quedar excloses de la consolidació

- **Entitat dominant**

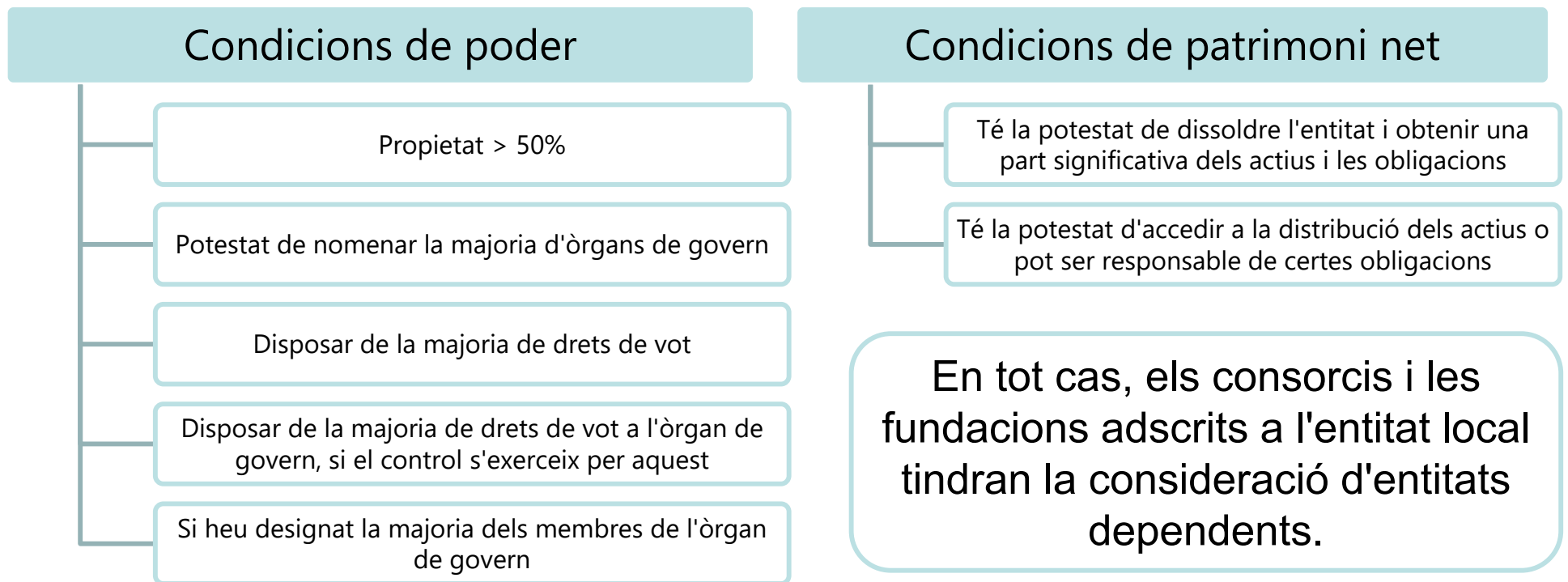
Entitat del sector públic local, subjecta a principis comptables públics, que ostenta, directament o indirectament, el control sobre una altra o altres, denominades dependents.

- **Control**

El poder de dirigir les polítiques financeres i l'activitat d'un altra entitat amb la finalitat d'obtenir rendiments econòmics o potencial de servei

### 3. Concepte de Grup i Perímetre de consolidació

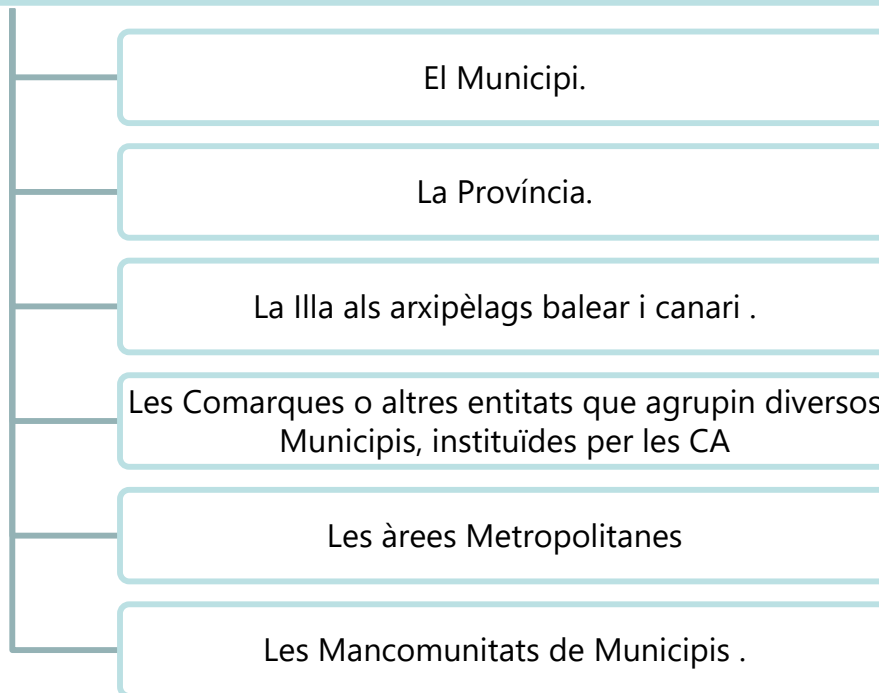
Es presumeix que hi ha una situació de control quan es compleixi una condició de poder i una condició de **patrimoni net**.



### 3. Concepte de Grup i Perímetre de consolidació

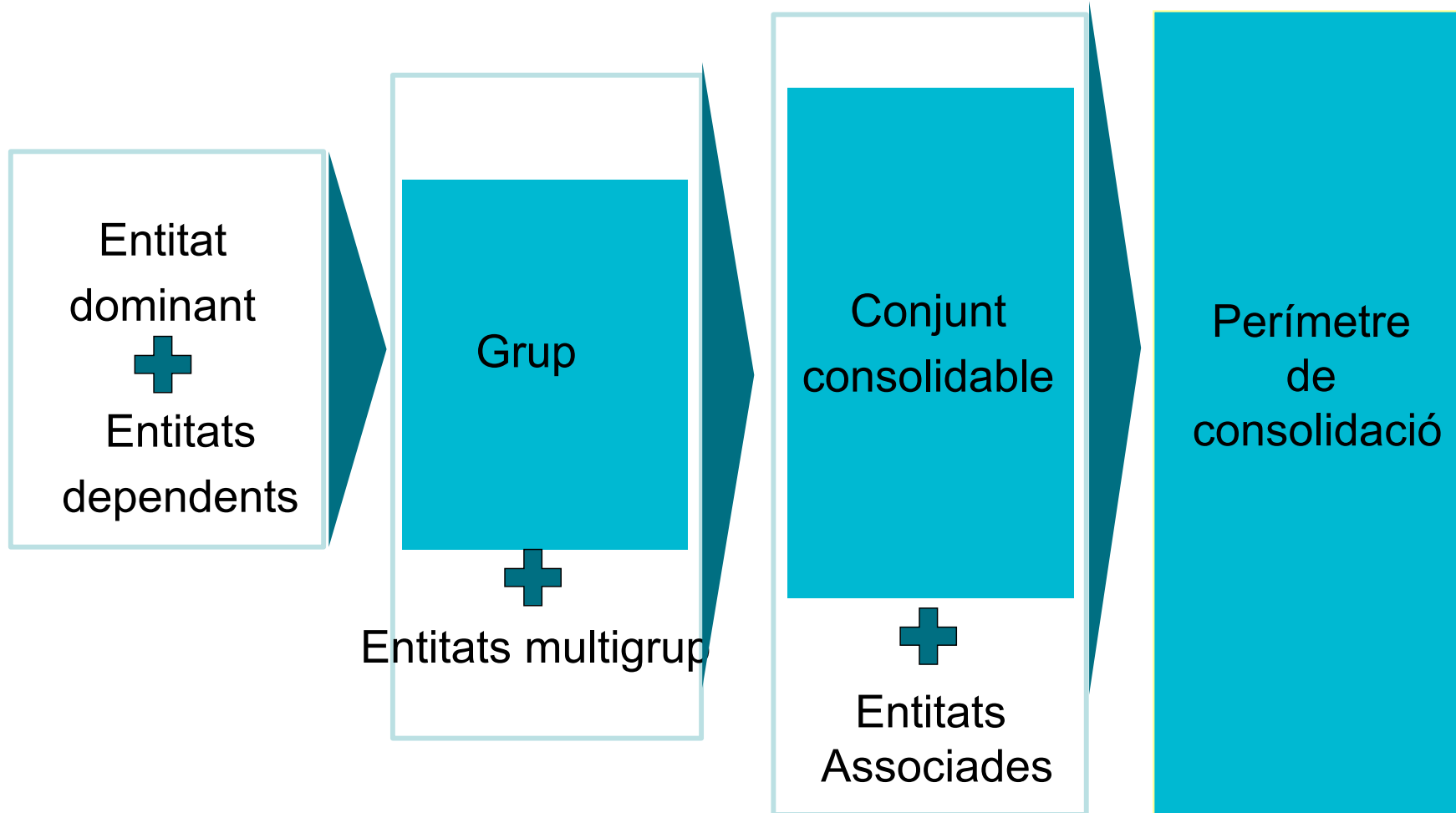
No poden ser dependents d'una altra entitat local .

#### Les entitats locals de l'article 3 de la Llei 7/1985



Ni les entitats d'àmbit territorial inferior al municipi que tinguin personalitat jurídica pròpia

### 3. Concepte de Grup i Perímetre de consolidació





### **3. Concepte de Grup i Perímetre de consolidació**

#### **Entitats multigrup**

- Gestió conjunta per una entitat del grup i una o diverses entitats alienes al grup.
- Acord estatutari o contractual en què dues o més entitats:
  - Polítiques financera operativa compartides
  - Les decisions estratègiques requereixin el consentiment unànim de tots els partícips.
- S'entén en tot cas, sempre que hi hagi participació:
  - Que els estatuts estableixin la gestió conjunta.
  - Que hi hagi pactes o acords en què els socis tinguin el dret a veto



**Integració proporcional**

**Posada en equivalència**

**(Si totes les entitats opten pel mètode)**

### **3. Concepte de Grup i Perímetre de consolidació**

#### ***Entitats associades***

- Entitats sobre les quals alguna de les entitats del grup tingui una influència significativa:
  - Hi hagi participació al capital o el patrimoni per una entitat del grup
  - Que es pugui intervenir en les decisions de la política financera u operativa sense arribar al control conjunt.
  - Es presumeix si posseeix el 20% dels seus drets de vot.



**Posada en equivalència**

#### **4. Procediment de consolidació**

Com qualsevol procés de consolidació, l'obtenció de la informació **"en temps i forma"** serà un dels reptes per aconseguir complir amb els objectius. Així, l'article 6.5 de l'Ordre estableix:

- **A l'inici de cada exercici**, la Intervenció o òrgan que tingui atribuïda la funció de comptabilitat a l'entitat dominant ha de comunicar als responsables de les entitats la seva integració en els estats consolidats del dit exercici.
- Les entitats han de trametre a l'entitat dominant, en el termini previst a l'article 212.1 del TRLRHL els seus comptes anuals i, si escau, el corresponent informe de gestió, acompanyats, quan escaigui, de l'informe d'auditoria. **(15 de maig)**
- A més, aquestes entitats a integrar en els comptes anuals consolidats **han de trametre** a la Intervenció o òrgan que tingui atribuïda la funció de comptabilitat a l'entitat dominant qualsevol informació que aquest òrgan consideri necessària per a l'elaboració dels comptes anuals esmentats. En particular:

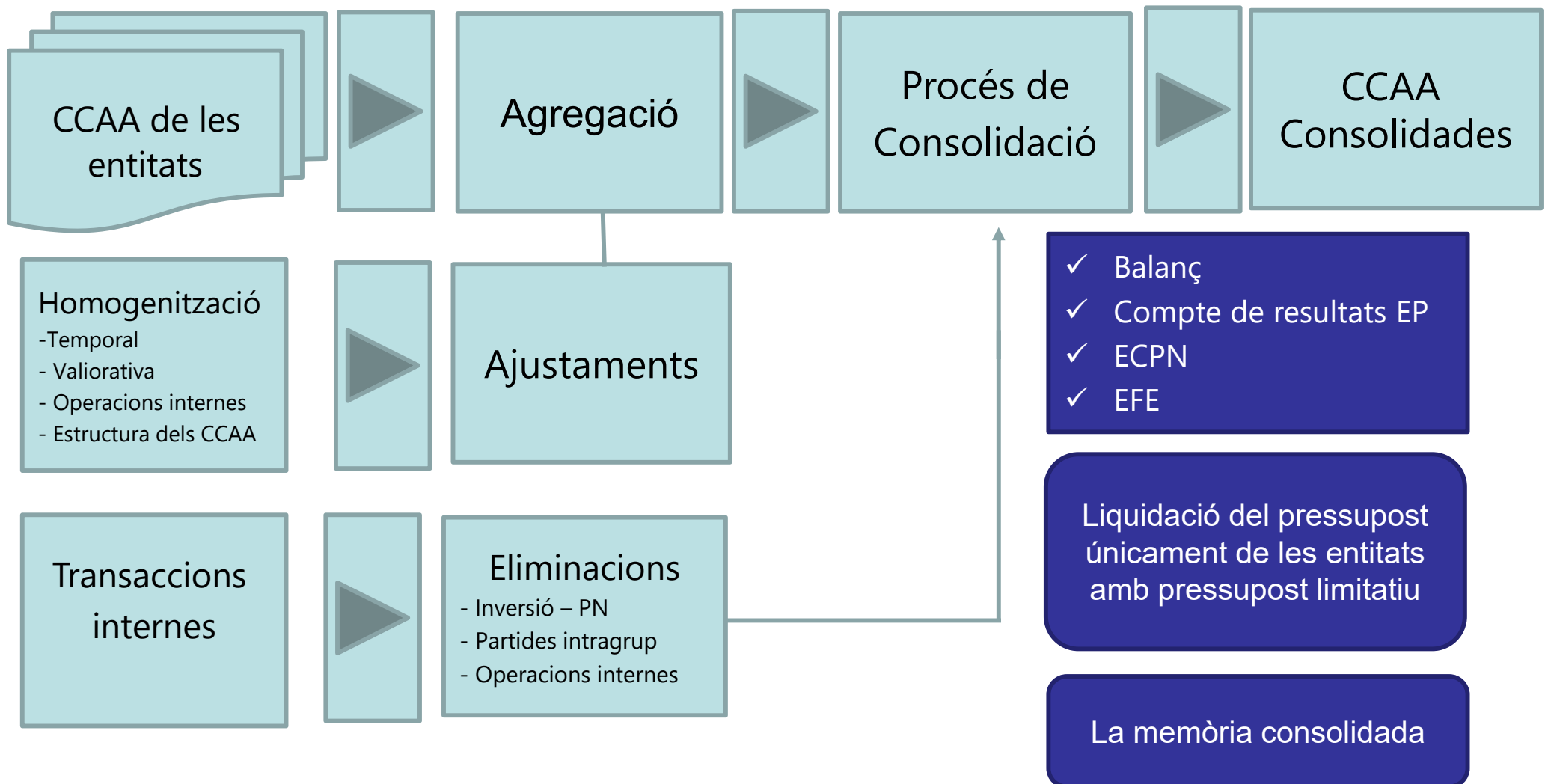
#### 4. **Procediment de consolidació**

- a) Informació relativa a les **operacions realitzades durant l'exercici amb les altres entitats** que s'integrin als comptes anuals consolidats, amb el contingut que estableixi la Intervenció o l'òrgan que tingui atribuïda la funció de comptabilitat a l'entitat dominant.
- b) Les entitats que presentin comptes de manera abreujada o segons el que disposa el Pla General de Comptabilitat de petites i mitjanes empreses han de remetre, juntament amb els seus comptes anuals, un estat de canvis en el patrimoni net **i un estat de fluxos d'efectiu** .
- c) Les entitats sense fins lucratius han de trametre un **estat de canvis en el patrimoni net** juntament amb els seus comptes anuals, d'acord amb el model que estableixi la Intervenció o l'òrgan que tingui atribuïda la funció de comptabilitat a l'entitat dominant.

*(Cal tenir en consideració la normativa pròpia de cada Comunitat autònoma referent a informació financera de les ESAL )*

## 4. Procediment de consolidació

### Esquema del mètode per integració global



#### **4. Procediment de consolidació**

### **ELIMINACIONS**

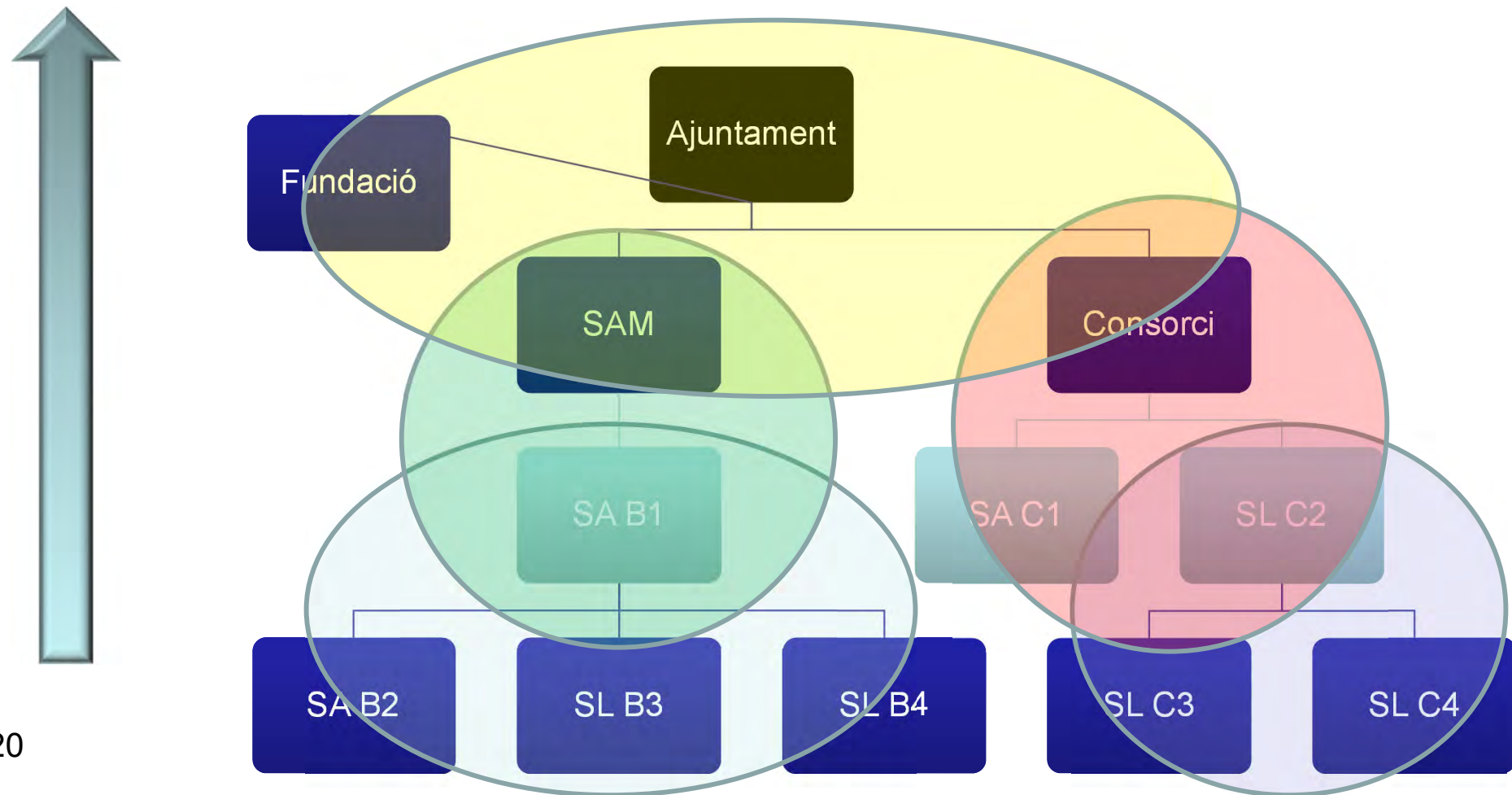
- **ELIMINACIÓ INVERSIÓ - PATRIMONI NET**
- **ELIMINACIÓ DE PARTIDES INTRAGRUP**
- **ELIMINACIÓ DE RESULTATS PER OPERACIONS INTERNES**
  - ✓ D'existències
  - ✓ D'immobilitzat, inversions immobiliàries o patrimoni públic del sòl
  - ✓ De serveis
  - ✓ D'actius financers
  - ✓ Per ajustaments per canvis de valor i reconeixement de subvencions al patrimoni net
  - ✓ Per adquisició a tercers de passius financers emesos pel grup
  - ✓ De dividends interns





#### 4. Procediment de consolidació

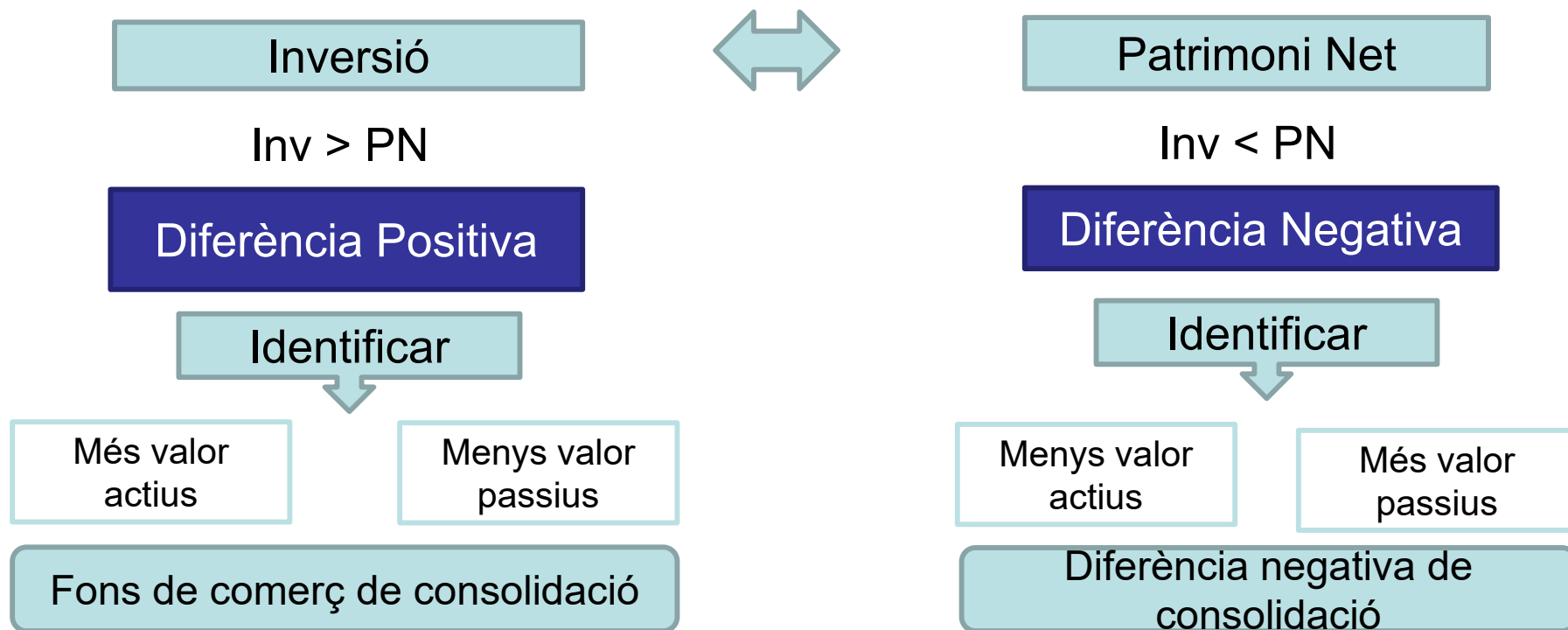
- **Establiment d'un ordre en cas de participacions indirectes i recíproques (article 28 de l'Ordre)**
  - Primer, entitats dependents que no tinguin entitats dominades.
  - Atenent la cronologia de les participacions



#### 4. Procediment de consolidació

##### Eliminació inversió-patrimoni net .

##### Esquema avaluació



Article 20 de l'Ordre de consolidació

*"Quan la diferència de consolidació sigui positiva, i només als efectes de la formulació dels comptes consolidats, s'imputarà directament i en la mesura que sigui possible als elements patrimonials de l'entitat dependent, augmentant el valor dels actius o reduint el de els passius, i fins al límit que sigui atribuïble a l'entitat dominant de la diferència entre el valor comptable de l'element patrimonial de què es tracti i el seu valor raonable a la data de la primera consolidació, calculat en funció del percentatge de participació al capital social o en el patrimoni de l'entitat dependent."*



## 5. Primera aplicació

### Modificació de criteris anteriors

**D'acord amb el que estableix la DT única de l'ordre:**

- ☐ Les normes no s'aplicaran retroactivament **(no hi ha opció)**
- ☐ Si s'han formulat comptes anuals consolidats amb anterioritat, aplicant una altra normativa:
  - Es mantenen els càlculs de primera consolidació i posteriors variacions. (Fons de comerç i diferències negatives no es modifiquen)
  - La consolidació de l'exercici 2022 es realitzarà aplicant els nous criteris.

## 5. Primera aplicació

### Data d'adquisició. Opcions:

S'entén com a data d'adquisició aquella en què l'entitat dominant obté el control de la dependent

Considerar la data del primer exercici en què l'entitat dominant estigués obligada a formular comptes consolidats o en què els formulés voluntàriament, sempre que qualsevol d'aquestes dates sigui posterior a la de la efectiva incorporació al grup

L'opció serà aplicable a totes les entitats dependents

### En cas de fer servir l'opció:

- ✓ **Les diferències negatives** que sorgeixin en l'eliminació inversió – Patrimoni Net seran considerades com a major import de **les reserves de l'entitat que tingui la participació**.
- ✓ Les **operacions intragrup** es consideren **a partir d'aquesta data**.

### Comparació de la informació:

- ✓ Si s'han format comptes consolidats a l'exercici anterior, es manté la informació comparativa, sense modificar.
- ✓ Al **primer exercici es podrà ometre** la informació comparativa de l'exercici anterior (Article 50 de l'ordre)

## 6. Comptes Consolidats

### Els comptes anuals consolidats comprenen:

- ✓ Balanç Consolidat
- ✓ Compte de resultat econòmic patrimonial Consolidat
- ✓ Estat de canvis al Patrimoni Net Consolidat
- ✓ Estat de Fluxos d'Efectiu Consolidat
- ✓ Estat de Liquidació del Pressupost Consolidat
- ✓ Memòria Consolidada

Es formularan d'acord amb els principis i els criteris comptables previstos en el marc conceptual del Pla General de Comptabilitat Pública. Aplicant si escau les excepcions previstes a la norma que facilitin una millor imatge fidel de les operacions consolidades

## 6. Comptes Consolidats

### Formulació dels comptes

- ✓ Per l'entitat dominant
- ✓ Referides a l'any natural
- ✓ Identificació a cada estat el Grup i l'exercici
- ✓ S'elaboraran expressant els seus valors en euros
- ✓ En el termini exigít per la legislació vigent.

L'article 209 del Text refós de la Llei reguladora d'hisendes locals  
**Els estats consolidats hauran d'acompanyar el Compte general, almenys, quan aquest se sotmeti a aprovació del Ple de la Corporació.**

L'article 212 estableix que el compte general se sotmetrà al Ple de la corporació perquè, si s'escau, pugui ser aprovat abans del dia **1 d'octubre** .

## 6. Comptes Consolidats

### Balanç de situació

- ✓ **Actius i passius** de les entitats **posades en equivalència** i les **integrades proporcionalment**.
- ✓ **Impostos diferits** únicament per la part de les entitats que apliquin el PGC'07 o el PGC adaptat a les ESAL, amb les normes que estableixen
- ✓ **Partides específiques** d'aplicació dels mètodes de consolidació:
  - ✓ **Fons de comerç de consolidació**
  - ✓ **Socis externs**
- ✓ **Els crèdits i deutes** amb entitats del grup, multigrup i associats **no inclosos en la consolidació**

## 6. Comptes Consolidats

### Compte de resultat

- ✓ “Ingressos per l'activitat pròpia” i “Despeses per ajuts i altres” , exclusivament els imports de les entitats que apliquin el PGC adaptat a les **ESAL**
- ✓ Xifra de negoci del PGC'07 s'inclouran a la partida de Vendes i prestació de serveis .
- ✓ La despesa per **IS** es registrarà a “altres costos de gestió” .
- ✓ El resultat d'**operacions interrompudes** només s'aplica a **entitats que apliquen el PGC'07**
- ✓ **Partides específiques de consolidació:**
  - Diferències negatives en entitats consolidades
  - Participació en beneficis o pèrdues a EPE
  - Diferències negatives en entitats posades en equivalència

(Els conceptes per entitats posades en equivalència es registren després de les operacions financeres)

Cal **informar separatament del resultat** imputable al **grup** del resultat imputable a **socis externs**

## **6. Comptes Consolidats**

### **Estat de canvi al Patrimoni Net**

- Estat Total de canvis al Patrimoni Net Incorpora el detall de les variacions dels Socis externs.
- Estat d'Ingressos i despeses reconegudes consolidades cal desglossar entre atribuïbles a l'entitat dominant i socis externs

### **Estat de fluxos d'efectiu**

#### **Estat de fluxos d'efectiu consolidat**

- Cobraments i pagaments de les entitats en consolidació global
- Percentatge de cobraments i pagaments de les entitats consolidades per integració proporcional
- Classificades per activitats
- Eliminant les operacions internes de tresoreria

#### **Estat de fluxos d'efectiu simplificat**

Diferenciant fluxos de les entitats sotmeses al PGCCP , PGC i PGC ESAL (combina el mètode directe i l'indirecte)



## 6. Comptes Consolidats

### Estat de liquidació del pressupost

#### Resultat consolidat de les entitats del grup amb pressupost limitatiu

- Liquidació del pressupost d'ingressos
- Liquidació del pressupost de despeses
- Resultat pressupostari consolidat

Mínim per capítol i per política

Mínim per capítol

(No està previst presentar romanent de tresoreria consolidat)

**UNICAMENT PER ENTITATS DEL GRUP I PRESSUPOST LIMITATIU**



## 6. Comptes Consolidats

### Memòria

#### 1. Entitats del grup .

##### Identificació de la dominant

##### Identificació de les dependents consolidades:

- % de participació
- Condicions de domini
- Data dels comptes

##### Identificació de les entitats excloses:

- % de participació
- Condicions de domini
- Últim patrimoni conegut

##### Interès significatiu de les entitats del Grup

- ✓ Total OR
- ✓ Total creditors reconeguts
- ✓ Total despeses expl /total despeses

## 7. Memòria

### ***2. Entitats multigrup i associades.***

- Identificació
- % de participació
- Supòsits per ser identificada com a multigrup o associada
- Justificació de l'aplicació del mètode
- Raons d'obviar la presumpció de tenir el 20% de vots
- Identificació de les entitats a excloure i els motius

## 7. Memòria

### 3. Informació dels subgrups dentitats.

Estructura del subgrup

### 4. Bases de presentació dels comptes anuals consolidats.

Imatge fidel i comparabilitat

### 5. Normes de reconeixement i valoració.

Almenys els criteris comptables que difereixen de la dominant de:

Fons de Comerç

Transaccions amb vinculades

Immobilitzat Material

Inversions Immobiliàries

Immobilitzat intangible

Arrendaments

Permutes

Actius i passius financers

Cobertures

Existències

Actius construïts o ad. per a un altre

Transaccions en mi

Impost sobre beneficis

Ingressos i despeses

Provisions

Transferències i subvencions

Activitats conjunes

Actius en estat de venda

Operacions interrompudes

## 7. Memòria

### 6. Ajustaments i eliminacions

Ajustaments i eliminacions realitzats. Es pot presentar per grups d'entitats

### 7. Combinacions de negocis i operacions de reestructuració empresarial.

Informació sobre les combinacions i reestructuracions

### 8. Fons de comerç de consolidació.

- Moviment
- Desglossament del saldo per entitats

### 9. Diferència negativa de consolidació.

- Composició de la partida de resultats, tant a IG com de P.Eq .
- Desglossament del saldo final

## 7. Memòria

### 10. Socis externs.

- Moviment de l'exercici
- Composició del saldo
- Participació al Fons de Comerç, en cas de modificació de la participació.

### 11. Modificacions en el percentatge de participació a entitats del grup.

Efectes al Patrimoni net

- Variació de reserves
- Variació d'ajustaments de valor i subvencions
- Fons de comerç de minoritaris

## 7. Memòria

### 12. Partides corresponents a entitats multigrup .

Detall de cada partida de Balanç i compte de resultat de les entitats multigrup

### 13. Participacions en entitats posades en equivalència.

- Moviment de l'exercici
- Informació financera resumida
- Resultat de l'exercici, tant la part imputada al compte de resultats com l'imputat a patrimoni.

### 14. Principals epígrafs del balanç.

- Anàlisi del moviment
- Desglossament de la partida de reserves i resultats d'exercicis anteriors
  - De l'entitat dominant
  - De les entitats consolidades
  - De les posades en equivalència

## 7. Memòria

### 15. Informació pressupostària consolidada

- Obligacions de pressuposts tancats
- Compromisos de despesa amb càrrec a pressuposts tancats
- Drets a cobrar pressupostaris
- Compromisos d'ingressos amb càrrec a futurs exercicis
- Liquidació d'estats de previsió agregada o consolidada d'entitats sense pressupost limitatiu. (Per tipus important)

### 16. Una altra informació que afecti els comptes anuals consolidats.

### 17. Indicadors financers i patrimonials.

### 18. Fets posteriors al tancament.

SEMINARI  
**Gestió Econòmica Local**

FMC

## Auditoria de sistemas de información en el marc de les auditories de comptes anuals.

24/3/2023

**Antonio Minguillón Roy**  
*Auditor director del gabinet tècnic de la  
Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.*


 Unidad de Auditoría de  
Sistemas de Información

1



2

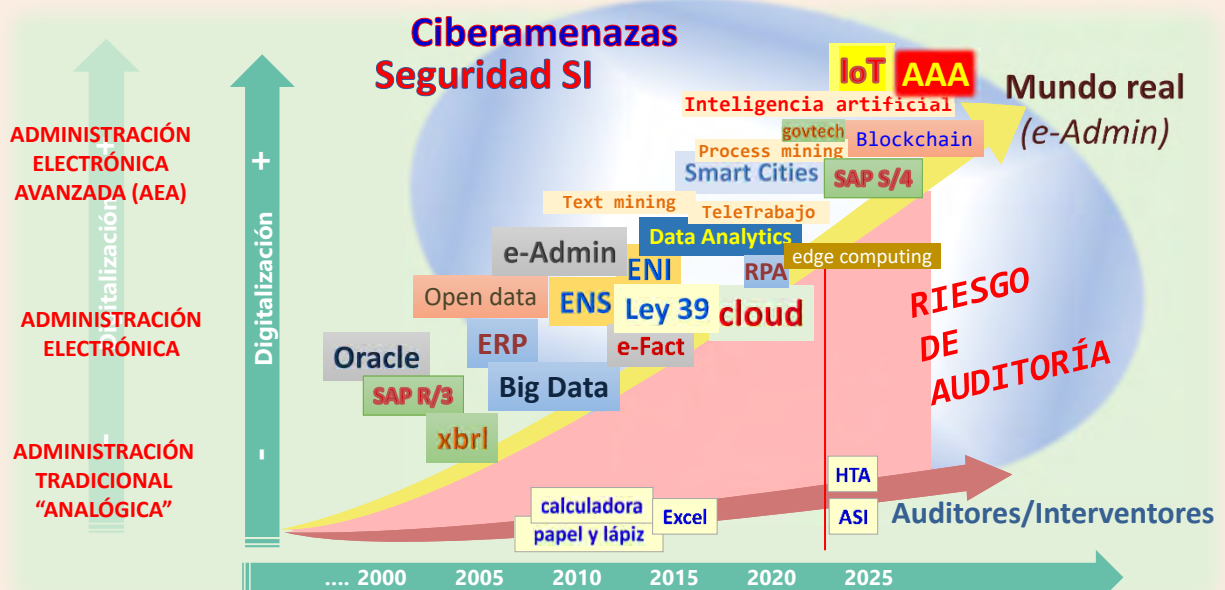


## Nuestro entorno de trabajo: la AEA

3

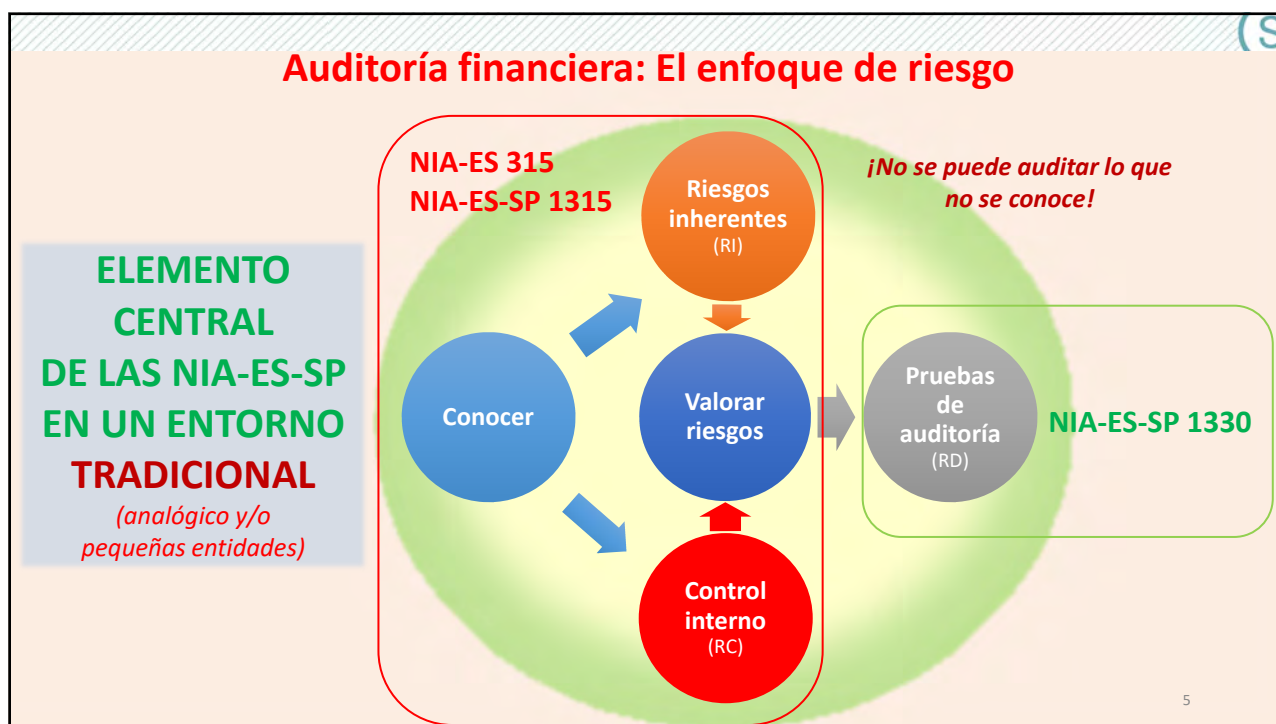
3

## La complejidad de la tecnología y los riesgos de auditoría crecen ...



4

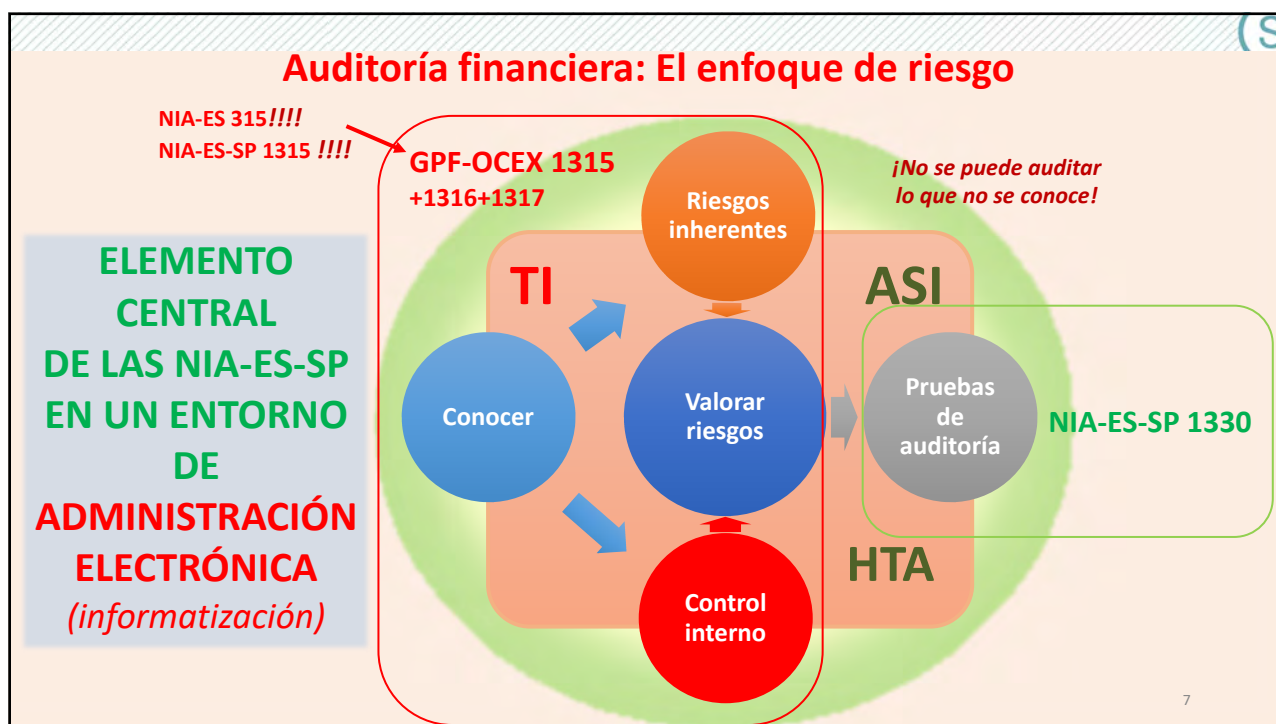
4



5



6



7

(S)

## Los retos tecnológicos de la gestión del sector público

**Qué es la transformación digital de la administración**

La transformación digital no es una cuestión exclusivamente técnica, no es la mera informatización de procesos administrativos tradicionales. Implica partir de cero y reflexionar sobre cuál es la mejor forma de prestar un servicio con los medios tecnológicos actuales. Es decir, la tecnología solo es un elemento instrumental para llevar a cabo la reingeniería de procesos que implica la transformación digital de la Administración. Por tanto, la mera incorporación de la tecnología no puede hacer buenos unos procedimientos obsoletos.

Por otra parte, la total dependencia de los sistemas de información y de comunicaciones existente en la gestión pública hace que las Administraciones públicas sean más vulnerables frente a los ciberataques, de modo que la transformación digital debe ir inseparablemente unida a la ciberseguridad.

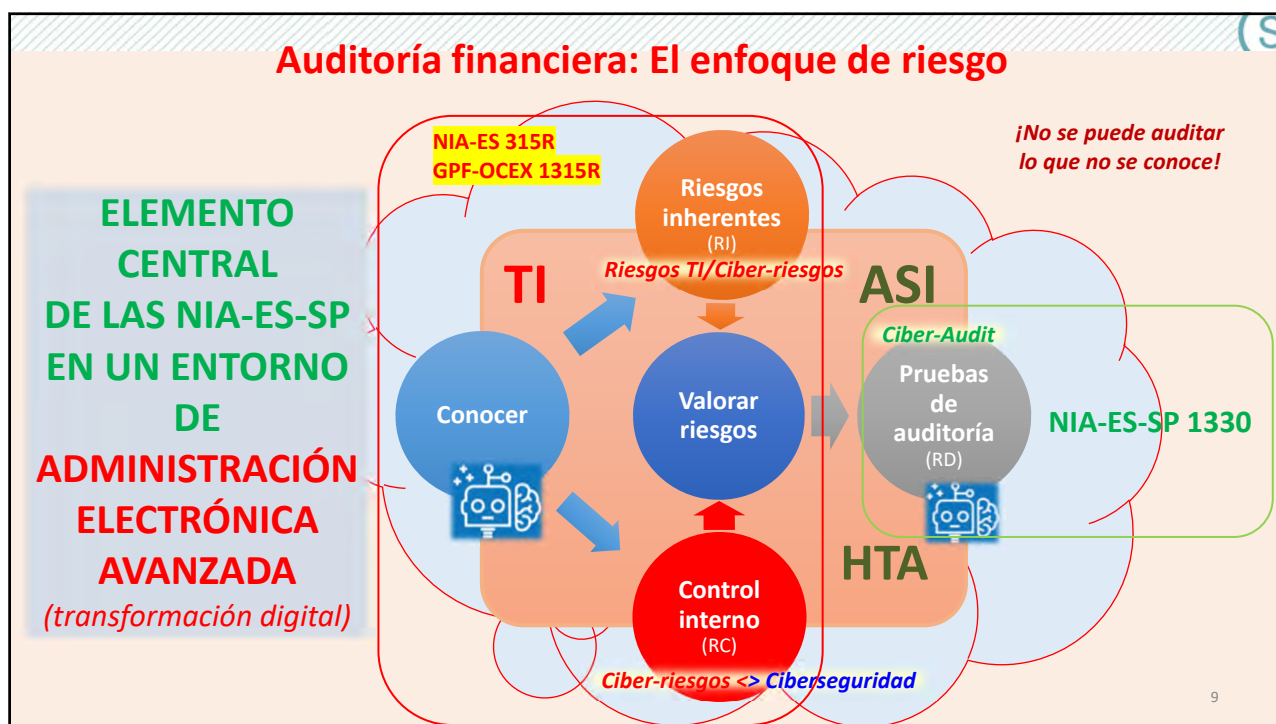
**SINDICATURA DE COMPTES DE LA COMUNITAT VALENCIANA**

**ANÁLISIS Y SEGUIMIENTO DEL PLAN DE TRANSFORMACIÓN DIGITAL DE LA GENERALITAT 2016-2019**

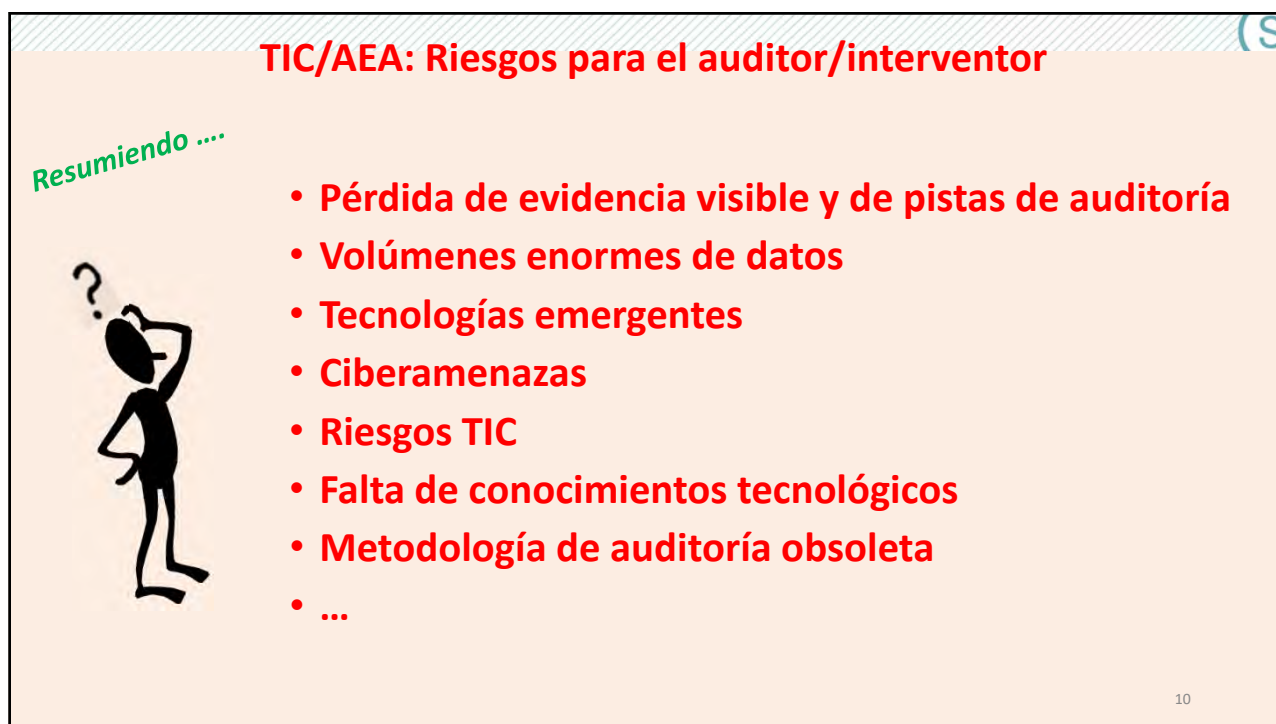
Se avanza en digitalización pero no en la transformación digital

8

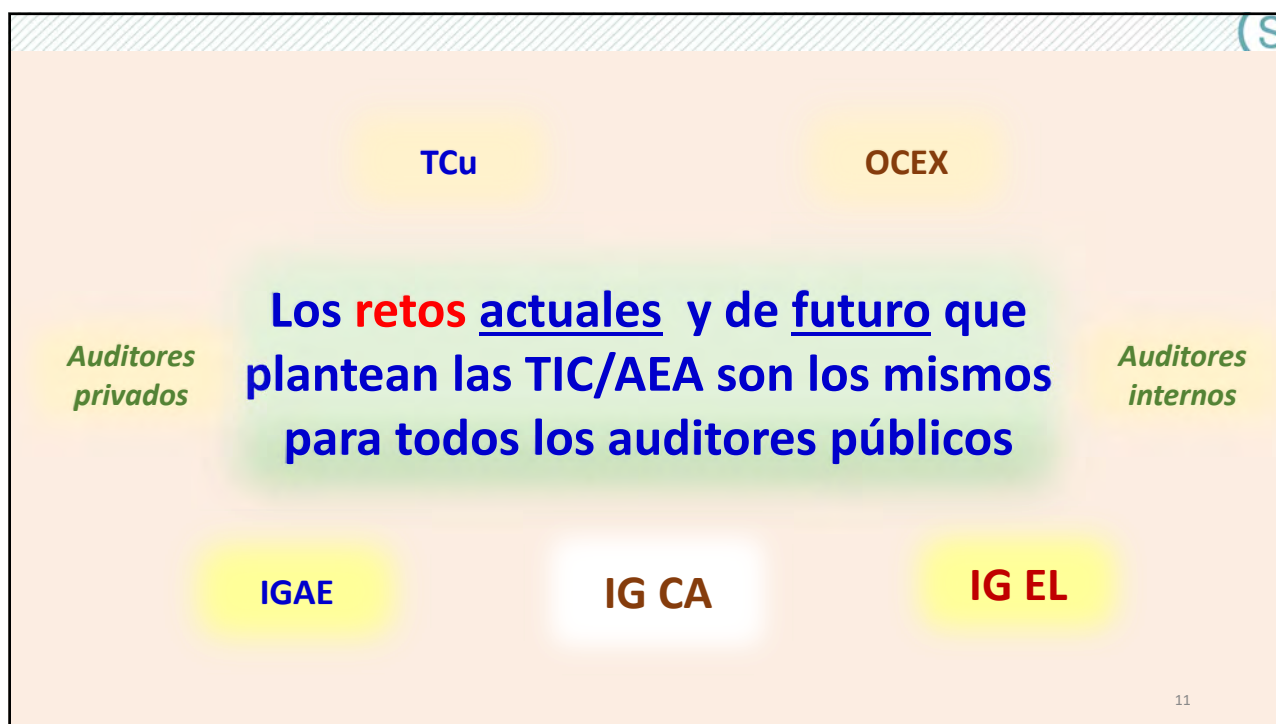
8



9



10



11



12

(S)

¿Cómo podemos abordar en las auditorías la problemática que plantea la **AEA** y los **riesgos derivados del uso de la tecnología**?

¿Qué ~~podemos~~ tenemos que hacer?



13

13

(S)

**Principales retos que deben abordar los Auditores Públicos**

- Administración electrónica AVANZADA
- Big Data+IoT
- Cloud+Edge
- Ciberseguridad
- Técnicas de análisis de datos
- Visualización de datos
- Auditoría de sistemas de información
- Inteligencia Artificial

**Transformación o Revolución Digital del Auditor Público**

**RIESGOS** *ineludibles*

**OPORTUNIDADES** *escurridizas*

**ACCIÓN** *necesaria*

14

14



# Auditoría de sistemas de información

15

15

## ¿Qué es la Auditoría de Sistemas de Información?

Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX 5300 Guía de auditoría de sistemas de información

Referencia: GUID 5100 Guidance on Audit of Information Systems, aprobada en el XXIII INCOSAI, 09/2019

Documento elaborado por la Comisión Técnica de  
aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASI

### 3. Definiciones

**3.1 Sistemas de información.** Un sistema de información es un conjunto organizado de recursos para que la información se pueda recoger, almacenar, procesar o tratar, mantener, usar, compartir, distribuir, poner a disposición, presentar o transmitir. Los elementos de un sistema de información son: hardware, software, soportes de información, comunicaciones, instalaciones, personal y servicios provisionados por terceros.

**3.2 Auditoría de sistemas de información.** Puede definirse como el examen de los controles relacionados con los sistemas de información y comunicaciones, a fin de identificar los casos de desviación de los criterios, que a su vez se han identificado en función del tipo de auditoría (auditoría financiera, auditoría de cumplimiento o auditoría operativa).



**Auditoría de la seguridad.** Revisión y examen independientes de los registros y actividades del sistema para verificar la idoneidad de los controles del sistema, asegurar que se cumplen la política de seguridad y los procedimientos operativos establecidos, detectar las infracciones de la seguridad y recomendar modificaciones apropiadas de los controles de la política y de los procedimientos.

16

16

12.e

## Definiciones NIA-ES 315R

### Controles del procesamiento de la información - CPI

Controles relacionados con el procesamiento de la información en aplicaciones de TI o procesamiento manual de la información en el sistema de información de la entidad que **responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la completitud, exactitud y validez de las transacciones y otra información)**.

*(Antes denominados controles de aplicación/del proceso de gestión)*

Los CPI pueden estar **automatizados** (incorporados en las aplicaciones de TI) o ser manuales y pueden **depender de otros controles**, incluidos otros controles de procesamiento de la información o de CGTI.

17

12.d

## Definiciones NIA-ES 315R

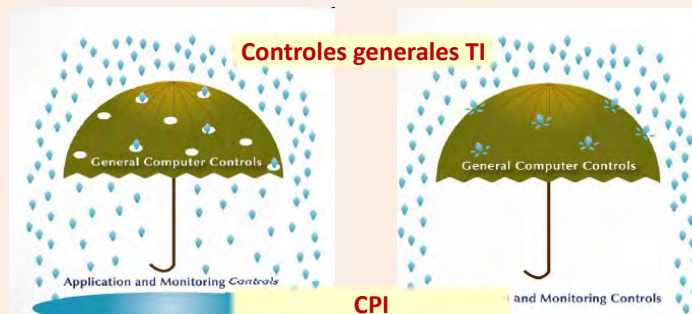
### Controles generales de TI - CGTI

Controles de los procesos de TI de la entidad que **apoyan el funcionamiento continuo apropiado del entorno de TI, incluido el funcionamiento continuo efectivo de los CPI** y la integridad de la información (es decir, la completitud, exactitud y validez de la información) en el sistema de información de la entidad.

18



## Interrelación de los CGTI con los CPI

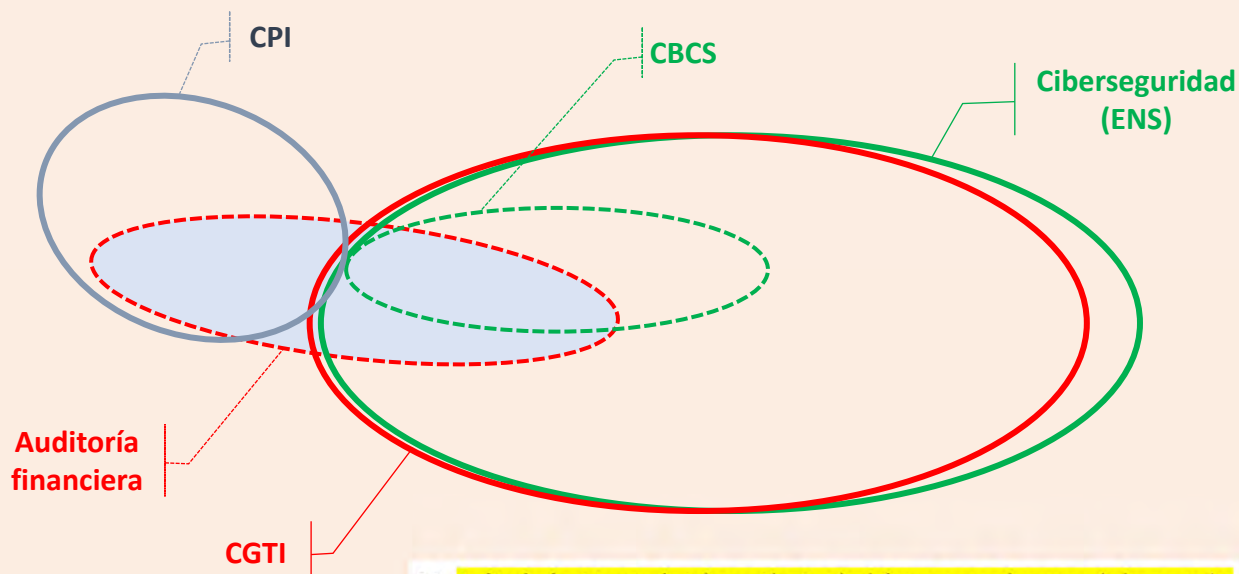


Los CGTI ayudan a asegurar el correcto funcionamiento de los sistemas de información mediante la creación de un entorno adecuado para el correcto funcionamiento de los CPI.

Una evaluación favorable de los CGTI da confianza al auditor sobre los CPI automatizados integrados en las aplicaciones.

19

## Auditoría financiera, ASI y auditoría de ciberseguridad



3.2 Auditoría de sistemas de información. Puede definirse como el examen de los controles relacionados con los sistemas de información y comunicaciones, a fin de identificar los casos

20

## ¿Por qué es necesaria la ASI?



- Lo exigen determinadas normas (ENS, RCF, RD424/2017...)
- Lo exigen las normas técnicas de auditoría (NIA-ES-SP)
- Actualmente, es la **ÚNICA** forma de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable

21

## ¿Por qué es necesaria la ASI?

### Lo exigen las leyes y las normas técnicas de auditoría ...

*... se deben identificar y valorar los riesgos, incluidos los tecnológicos ...*

*... se debe revisar el sistema de control interno...*

*... el funcionamiento eficaz de los controles internos, manuales y automatizados...*

ISSAI-ES  
NIA-ES-SP  
GPF-OCEX

Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Cuentas. <sup>1</sup>

(DOGV núm. 253 de 20.05.1985) R

**Artículo 11. Medios de información para el ejercicio de la función fiscalizadora y consecuencias derivadas de la obstrucción al ejercicio de la actividad fiscalizadora**

**Uno.** En el desarrollo de su función fiscalizadora, la Sindicatura de Comptes está facultada para:

- Acceder a todos los expedientes y documentos de cualquier clase relativos a la gestión del sector público valenciano, **incluyendo las bases de datos electrónicas** en las que se archiven, así como para pedir, a los que estén sometidos a su control, cuantos escritos, informes o aclaraciones orales considere necesarios.
- Decidir, en cada caso, la realización del control en la sede de los departamentos controlados o en la sede de la propia Sindicatura de Comptes.
- Efectuar las comprobaciones que considere oportunas en relación con los **activos, pasivos, transacciones, procesos, control interno, etcétera.**
- Verificar la **seguridad y fiabilidad de los sistemas informáticos** que soportan la información económico-financiera, contable y de gestión.

22

ASI

## ¿Qué exige el RD 424/2017 a la Intervención?

Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

Artículo 6. De las facultades del órgano de control.

1. El órgano interventor podrá hacer uso en el ejercicio de sus funciones de control del deber de colaboración, de la facultad de solicitar asesoramiento, de la defensa jurídica y de la **facultad de revisión de los sistemas informáticos de gestión** de acuerdo con lo previsto en los párrafos siguientes.

4. Cuando la naturaleza del acto, documento o expediente lo requiera el órgano interventor de la Entidad Local, en el ejercicio de sus funciones de control interno, podrá recabar directamente de los distintos órganos de la Entidad Local los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que considere necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones de control interno, con independencia del medio que los soporte.

7. Los funcionarios actuantes en el control financiero podrán revisar los sistemas informáticos de gestión que sean precisos para llevar a cabo sus funciones de control.

23

ASI

## ¿Qué exige el RD 424/2017 a la Intervención?

Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

**“Artículo 30 Obtención de información, documentación y asesoramiento técnico en las actuaciones de control financiero**

1. En el ejercicio de las funciones de control financiero se deberán examinar cuantos antecedentes, documentación e información sean precisos a efectos de las actuaciones de control, **así como consultar la información contenida en los sistemas informáticos de gestión que sea relevante.**

3. El órgano interventor responsable de la ejecución del control financiero podrá solicitar de los órganos y entidades objeto de control la documentación contable, mercantil, fiscal, laboral y administrativa o de otro tipo que se considere necesaria para el desarrollo de las actuaciones, ya sea en soporte documental o **en programas y archivos en soportes informáticos compatibles con los equipos y aplicaciones del órgano de control, y el acceso para consultas a los sistemas y aplicaciones que contengan información económico-financiera del órgano, organismo o entidad controlada.**

5. En ningún caso el órgano interventor tendrá la obligación de procurarse por sí mismo la documentación e información directamente de los archivos físicos y **de las aplicaciones y bases de datos informáticas, sin perjuicio de que se pueda utilizar este procedimiento cuando los auditores y los responsables de la entidad lo acuerden y siempre que la documentación sea fácilmente accesible.”**

24

ASI

## ¿Qué exige el RD 424/2017 a la Intervención?

Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

### “Artículo 32. Ejecución de las actuaciones de **control permanente**.

3. Las verificaciones necesarias para el desarrollo de los trabajos de control permanente se realizarán de forma sistemática y mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o actuaciones seleccionadas al efecto, que permitan obtener una evidencia suficiente, pertinente y válida.

4. En el caso de que dichas verificaciones se efectúen aplicando procedimientos de auditoría se someterán, a falta de norma específica, a lo establecido en las **normas de auditoría del sector público** aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

5. Las actuaciones a realizar podrán consistir, entre otras, en:

e) El análisis de los sistemas y procedimientos de gestión.

f) La revisión de los sistemas informáticos de gestión que sean precisos.”

25

ASI

## ¿Qué exige el RD 424/2017 a la Intervención?

Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

### “Artículo 33. Ejecución de las actuaciones de **auditoría pública**.

4. Para la aplicación de los procedimientos de auditoría podrán desarrollarse las siguientes actuaciones:

e) Verificar la seguridad y fiabilidad de los sistemas informáticos que soportan la información económico-financiera y contable.”

**+ NIA-ES-SP**

26



*Nada de esto es nuevo... 2004/2013*

## MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

**10268** Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.

### Regla 14. Configuración informática del Sistema.

La configuración informática del SICAL-Normal que adopte cada entidad contable debe responder a los siguientes criterios:

2004/Regla 13

a) Estará orientada al cumplimiento del objeto y los fines establecidos en las reglas anteriores, de conformidad con las restantes normas contenidas en esta Instrucción.

b) Debe garantizar la integridad, coherencia, exactitud y automatismo de las anotaciones que, para cada una de las operaciones contables, se deban producir en los diferentes subsistemas a los que la operación afecte.

c) Debe existir la debida concordancia entre los distintos niveles de información agregada que se establezcan en el SICAL-Normal y la información de detalle que, para cada tipo de operación, se incorpore al mismo.

### Regla 15. Soporte de los registros contables.

2004/Regla 14

1. Los registros de las operaciones y del resto de la información capturada en el SICAL-Normal, estarán soportados informáticamente según la configuración que se establece en la regla anterior, constituyendo el soporte único y suficiente que garantice su conservación de acuerdo con la regla 40.

2. Las bases de datos del sistema informático donde residan los registros contables constituirán soporte suficiente para la llevanza de la contabilidad de la entidad contable, sin que sea obligatoria la obtención y conservación de libros de contabilidad en papel o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

27

### Regla 37. Autorización.

1. Cuando las operaciones se incorporen al sistema mediante captura directa de los datos que consten en el propio justificante o en el oportuno documento contable, para que aquella incorporación tenga efecto es necesario que dichos documentos (justificantes y documentos contables) estén debidamente autorizados, mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales, por quien tenga atribuidas facultades para ello.

2. Cuando las operaciones se incorporen al sistema mediante la utilización de soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, los procedimientos de autorización y control mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales podrán ser sustituidos por autorizaciones y controles establecidos en las propias aplicaciones informáticas que garanticen la identificación y el ejercicio de la competencia por quien la tenga atribuida.

2004/Regla 90,2

### Regla 38. Toma de razón.

1. En todo documento que haya producido anotaciones en contabilidad, ya se trate del propio justificante de la operación o de un documento contable específico para el registro de la misma, deberá figurar una diligencia de toma de razón, certificada por el responsable de la contabilidad, acreditativa, como mínimo, de la fecha, el número de asiento y el importe con que dicho documento hubiese quedado registrado individualizadamente. Dicha diligencia podrá realizarse mediante certificación mecánica efectuada por el propio equipo informático en que esté soportado el SICAL-Normal.

2. En el caso de que las operaciones sean registradas a partir de los datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, la diligencia de toma de razón se sustituirá por los oportunos procesos de validación en el sistema, mediante los cuales dichas operaciones queden referenciadas en relación con las anotaciones contables que hayan producido.

2004/Regla 91,2

28

**Regla 39. Archivo y conservación de los justificantes de las operaciones y de los soportes de las anotaciones contables.**

1. Los justificantes de las operaciones a que se refiere el Capítulo I de este Título III, junto con los correspondientes documentos contables, en su caso, deberán conservarse por la entidad y estarán a disposición del órgano u órganos de control competentes, al objeto de posibilitar y facilitar las actuaciones de control y verificación de la contabilidad que proceda realizar.

2. Los justificantes de los hechos que se registren en el SICAL-Normal y, en su caso, los correspondientes documentos contables, podrán conservarse por medios o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación. En estos casos, las copias obtenidas de dichos soportes gozarán de la validez y eficacia de los documentos originales.

2004/Regla 88

29

29

## **Las actuaciones administrativas automatizadas**

Se entiende por **actuación administrativa automatizada** lo previsto en el artículo 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Esto es, **cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público.**

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), tienen por finalidad declarada instaurar la tramitación electrónica del procedimiento administrativo en nuestro ordenamiento, imponiendo el uso obligatorio de determinadas TICs tanto en la tramitación como en el funcionamiento interno de las Administraciones Públicas.

Se trata por tanto de un tipo de actos o actuaciones administrativas electrónicas caracterizadas por la ausencia del factor humano en su generación y realización, más allá del órgano al que haya de imputarse la competencia y responsabilidad del mismo, aunque imitando el comportamiento humano por lo que podemos utilizar el término **"bot administrativo"** para referirnos a los programas, sistemas y aplicaciones que permiten la realización de este tipo específico de actuación administrativa electrónica.



30



**Ley 1/2015, de 6 de febrero, de Hacienda Pública, ...**  
**Artículo 93.2**

2. El control se realizará mediante el ejercicio de la función interventora, el control financiero y la auditoría pública a que se refieren los capítulos II, III y IV de este título.

No obstante, tratándose de procedimientos que no sean competencia funcional de la Intervención General y cuando de acuerdo con la normativa aplicable, dichos procedimientos objeto de control se instrumenten y formalicen en resoluciones o actos a través de **actuaciones administrativas automatizadas**, la Intervención General de la Generalitat, podrá aprobar las normas necesarias para adaptar los distintos controles previstos en este título a las especialidades derivadas de este tipo de actuaciones, mediante resolución publicada en el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana.

En todo caso, **con carácter previo** a la aprobación de las normas reguladoras de los citados procedimientos de gestión, se requerirá la realización de una **auditoría previa de la Intervención General**, en los términos y forma que determine este centro directivo, para verificar que el nuevo procedimiento de gestión **incorpora los controles automatizados** de gestión necesarios a la naturaleza del mismo, satisface, a efectos de la función interventora, los requerimientos de **seguridad** que correspondan a la categoría del respectivo **sistema de información**, de acuerdo con la normativa vigente en cada momento en materia de administración electrónica.

Cuando del informe de auditoría se derive el incumplimiento de las especificaciones del sistema de información o la detección de deficiencias graves, estos incumplimientos o deficiencias deberán ser solventados por el órgano u órganos competentes **antes** de la aprobación de la norma por la que se establezca la actuación automatizada.

Se efectuarán revisiones de la auditoría inicial, de acuerdo con lo que se prevea al respecto en los planes anuales de auditorías de la Intervención General de la Generalitat.

Cuando del resultado de la auditoría se deduzca el incumplimiento de las especificaciones aprobadas o la detección de deficiencias graves, la persona titular de la Intervención General concederá un plazo para su adaptación que, en el caso de no ser atendido, suspenderá la utilización de la aplicación. No obstante, la persona titular de la Intervención General, a la vista de la naturaleza del defecto y de las circunstancias concurrentes, podrá acordar la suspensión inmediata de la utilización de la aplicación a los efectos señalados. Todo ello, sin perjuicio de las actuaciones de revisión de los sistemas informáticos de gestión económico-financiera a desarrollar en el ámbito del control financiero permanente y la auditoría pública.

31

## Otras exigencias legales de ASI (...además del RD424...)



Artículo 12,3 de la **ley 25/2013**:

*“Las Intervenciones Generales u órganos equivalentes de cada Administración realizarán una **auditoría de sistemas anual** ...”*



Real Decreto 3/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Seguridad en el ámbito de la Administración Electrónica.

### CAPÍTULO V

#### Auditoría de la seguridad

#### Artículo 34. Auditoría de la seguridad.

1. Los sistemas de información a los que se refiere el presente real decreto serán objeto de una auditoría regular ordinaria, al menos cada dos años, que verifique el cumplimiento de los requerimientos del presente Esquema Nacional de Seguridad.

32

32

## Auditoría financiera: las NIA-ES-SP

33

33


**IGAE**  
 INTERVENCIÓN GENERAL DE LA  
 ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Bienvenido Benvingut Ongi etorri Benvido Welco

Administración Presupuestar

Principal Inicio Mapa Contactos Utilidades Enlaces Versión imprimible

Identificarse Registra

Quienes Somos Contabilidad **Control** Coordinación Antifraude Bases de datos Oficina Virtual

Inicio > Control > Control financiero permanente y auditoría pública > Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP)

### Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP)

**34 normas**



- Resolución de la Intervención general de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, de 25 de octubre de 2019.
- NIA-ES-SP-/NE-Índice
- Glosario
- Código de Ética para la Auditoría Pública

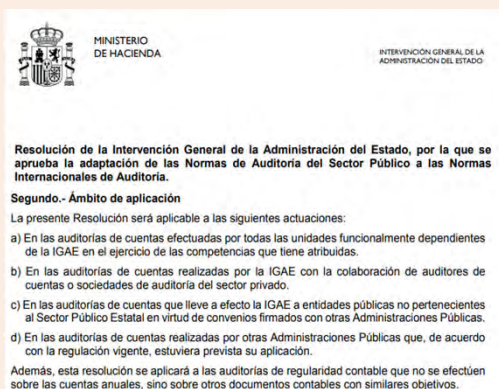
34



## Ámbito de aplicación de las NIA-ES-SP

Aprobadas el 20/05/2020, para su aplicación directa el 01/01/2021

**ASOCEX** ASOCIACIÓN DE ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO AUTONÓMICOS



Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

### CAPÍTULO III De la auditoría pública

#### Artículo 33. Ejecución de las actuaciones de auditoría pública.

1. Las actuaciones de auditoría pública se someterán a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas técnicas que las desarrollen, en particular, en los aspectos relativos a la ejecución del trabajo, elaboración, contenido y presentación de los informes, y colaboración de otros auditores, así como aquellos otros aspectos que se consideren necesarios para asegurar la



35

35

### La NIA-ES-SP 1315

La NIA-ES 315/NIA-ES-SP 1315 es:

**larga, compleja,  
poco clara, difícil de aplicar,  
no adaptada a entornos TIC avanzados,  
difícil de ajustar a distintos tipos de entidades**  
(no lo digo yo, lo dice la IAASB).

En resumen no es nada fácil de aplicar por los auditores en el tajo.

### La nueva NIA-ES 315 Revisada

Para mitigar dichas carencias y problemas se ha aprobado la **NIA-ES 315 Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Revisada)**

**Norma clave**

**¡¡¡¡¡Casi no existe la administración electrónica para las NIA-ES-SP!!!!**

36

## La NIA-ES-SP 1315 está poco adaptada a un entorno de AEA ...

... la NIA/NIA-ES/NIA-ES-SP 1315 no está pensada para la actual administración electrónica avanzada (AEA)...

- Aplicaciones informáticas complejas soportan las principales actividades.
- ERPs integrados para la gestión económica.
- Servicios prestados por terceros mediante aplicaciones en la “nube”.
- Utilización de servicios TIC compartidos.
- Controles internos automatizados embebidos en dichas aplicaciones.
- Evidencias de auditoría casi exclusivamente electrónicas.
- Tecnología cada vez más compleja.
- Big Data, “internet de las cosas”, etc.
- Sistemas interconectados, ciberamenazas y ciberincidentes.



... las GPF-OCEX sí que lo tienen en cuenta ...

37

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA)**  
**IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL**  
**NIA-ES 315 (REVISADA)**  
*(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 14 de octubre de 2021)*

### Guía práctica de fiscalización de los OCEX

#### GPF-OCEX 1315 Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Revisada)

Referencia: NIA-ES 315 (Revisada)

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y  
 aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 03/11/2022

### Guía práctica de fiscalización de los OCEX

#### GPF-OCEX 1316 Guía de implementación por primera vez de la GPF-OCEX 1315 (Revisada)

Referencia: GPF-OCEX 1315 (Revisada)

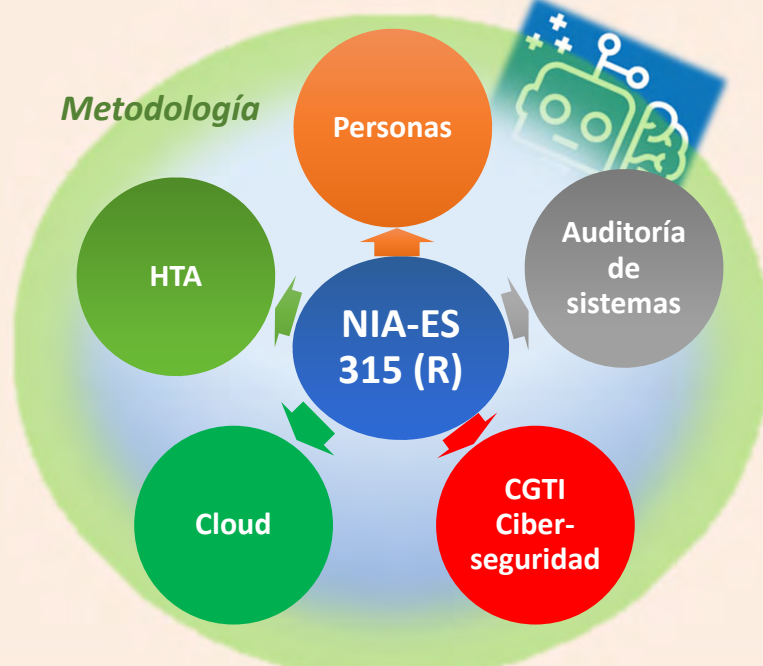
Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y  
 aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 03/11/2022

¡¡Novedad para 2023!!

38

38

## Auditando en un entorno de administración electrónica avanzada



39

39

GPF-OCEX 1316R

## Etapas de una auditoría financiera

Planificación

- Conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable.
- Conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno.
- Conocimiento del sistema de información y comunicación, incluido el entorno TI.
- Conocimiento de las actividades de control:
  - ✓ Identificar controles que responden a RIM en las afirmaciones (CPI)
  - ✓ Identificar aplicaciones TI y otros aspectos TI relacionados sujetos a riesgos TI
  - ✓ Identificar riesgos TI
  - ✓ Identificar CGTI que responden a esos riesgos TI
  - ✓ Evaluar el diseño e implementación de los CPI+CGTI
  - ✓ Identificar deficiencias de control
- Identificación y valoración de los RIM en los estados financieros.
- Identificación y valoración de los RIM en las afirmaciones:
  - ✓ Identificar y valorar el riesgo inherente
  - ✓ Identificar y valorar el riesgo de control

**NIA-ES 315R**  
**GPF-OCEX 1315R**

Ejecución

- Realizar procedimientos de auditoría posteriores:
  - ✓ Pruebas del funcionamiento operativo de los controles
  - ✓ Procedimientos sustantivos

**NIA-ES-SP 1330**

Informe

- Análisis de hallazgos, elaboración de conclusiones y emisión del informe. **NIA-ES-SP 17XX/GPF-OCEX 1730**

*... la planificación de una fiscalización es un proceso continuo ...*

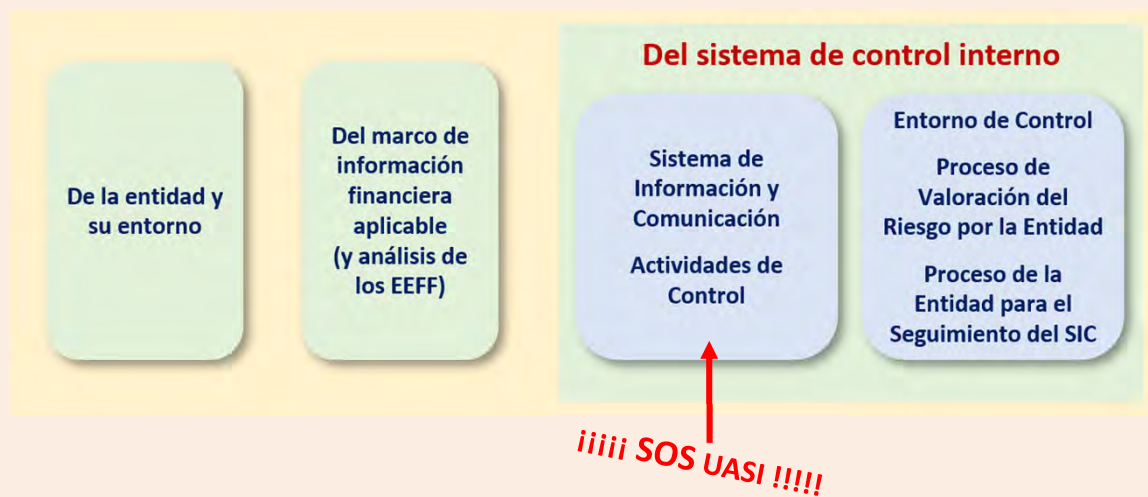
40

40

19-27  
A48-A183

## Obtención de conocimiento

Hay tres áreas principales que requieren el conocimiento del auditor



41

12.m

## Componentes del sistema de control interno

**COSO 2013**

- (i) el entorno de control;
- (ii) el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
- (iii) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno;
- (iv) el sistema de información y comunicación; y
- (v) las actividades de control.

*En el Anexo 3 Conocimiento del sistema de control interno de la entidad se describe con mayor detalle la naturaleza del sistema de control interno de la entidad, las limitaciones inherentes al control interno, y se proporciona una explicación adicional de los componentes de un sistema de control interno a efectos de las NIA.*

42

21  
A99-A108

## Conocimiento del entorno de control (i)

El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control que sea relevante para la preparación de los estados financieros aplicando PVR mediante:

a) el conocimiento del conjunto de controles, procesos y estructuras del sistema de control interno

b) la evaluación de si:

- i. la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una **cultura de honestidad y de comportamiento ético**;
- ii. el entorno de control **proporciona una base adecuada** para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de esta (este es un aspecto fundamental); y
- iii. las **deficiencias de control** identificadas en el entorno de control **menoscaban** los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

43

A108

## Conocimiento del entorno de control (i)

La evaluación por el auditor del entorno de control en relación con la utilización de TI por la entidad puede incluir cuestiones tales como:

- Si la **gobernanza sobre las TI** es acorde con la naturaleza y complejidad de la entidad y de sus operaciones de negocio realizadas a través de TI, **incluida la complejidad o madurez de la plataforma o arquitectura tecnológicas de la entidad** y **hasta qué punto confía la entidad en aplicaciones de TI** para sustentar su información financiera.
- La **estructura organizativa** de la dirección en relación con las TI y los recursos asignados. Por ejemplo, **si la entidad ha invertido en un entorno de TI adecuado y en las mejoras necesarias, o si se ha contratado al suficiente número de personas con la cualificación adecuada** incluso cuando la entidad utiliza software comercial (con pocas o ninguna modificación).

44

25.a

## Conocimiento del Sistema de Información y Comunicación (iv)

Muy importante

Se obtendrá conocimiento del SIC relevante para la preparación de los EEFF, a través de:

a. el conocimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas que definen, para los TTSCIR significativos:

- i. el modo en que la información fluye por el sistema de información de la entidad, incluido el modo en que las transacciones se inician y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige si es necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros;
- ii. los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros y otros registros de soporte **relacionados con los flujos de información** en el sistema de información;
- iii. el **proceso de información financiera utilizado** para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y
- iv. los recursos de la entidad, incluido el **entorno de TI**, relevantes para los apartados i a iii anteriores;

45

25.b y c

## Conocimiento del Sistema de Información y Comunicación (iv)

Se obtendrá conocimiento del SIC relevante para la preparación de los EEFF, a través de:

...

- b. el conocimiento del modo en que la entidad **comunica** las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros y las correspondientes responsabilidades de información en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno:
  - i. a personas dentro de la entidad, incluido el modo en que se comunican las funciones y responsabilidades relacionadas con la información financiera;
  - ii. a la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y
  - iii. con terceros, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras; y
- c. la evaluación de si el SIC de la entidad sustenta adecuadamente la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

46

A140-  
A143**Muy importante**

## Conocimiento del SIC (iv): el uso de la tecnología

**El auditor debe obtener un conocimiento de los SI relevantes para la preparación de las cuentas anuales y del sistema de control interno de la entidad con la finalidad de identificar y valorar los RIM.**

**Esto incluye comprender el uso de las TI por parte de la entidad e identificar los riesgos derivados del uso de TI.**

47

A140-  
A143**Muy importante**

## Conocimiento del SIC (iv): el uso de la tecnología

En términos generales, el auditor debe conocer los siguientes **aspectos de TI del SIC**:

- a. El modelo de negocio de la entidad y el modo en que integra la utilización de TI.**
- b. Se debe conocer el entorno TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad porque la utilización de aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI pueden dar lugar a riesgos derivados de la utilización de TI.**

**c. ...**

48



A140-  
A143**Muy importante**

## Conocimiento del SIC (iv): el uso de la tecnología

En términos generales, el auditor debe conocer los siguientes **aspectos de TI del SIC**:

- a. ...
- b. ...
- c. Se debe **identificar y comprender la naturaleza y el número de las aplicaciones específicas de TI, la infraestructura de TI en las que se apoyan y otros aspectos del entorno de TI**, a la vez que obtiene conocimiento del modo en que **la información relativa a los TTSCIRS entra, fluye, se procesa y sale del sistema de información de la entidad**.

49

25

## Conocimiento del SIC (iv): los recursos y el entorno de las TI

El **entorno de las TI** está formado por:

- a) **Aplicaciones TI**. Son programas que se utilizan para el inicio, procesamiento, registro y reporte de transacciones o información.
- b) La **infraestructura de TI** que da soporte a las TI comprende el **hardware y software** de:
  - la **red**,
  - los **sistemas operativos** y
  - las **bases de datos**.
- c) Los **procesos de TI** para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, y para la gestión de las operaciones TI.
- d) El **personal de TI** involucrado en esos procesos que una entidad utiliza para respaldar las operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio.

50

## Conocimiento del SIC (iv): los recursos y el entorno de las TI



51

25  
A133

## Conocimiento del SIC (iv): los recursos y el entorno TI

El auditor **obtiene conocimiento del SIC** que sea relevante para la preparación de los EEFF, a través de:

- el conocimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas que definen, para los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar:
  - los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI**, relevantes para los apartados i a iii anteriores;

Además de conocer los **datos y la información**, también se debe conocer todos los **recursos** que la entidad va a utilizar en las actividades de procesamiento de la información incluyendo aspectos sobre **recursos humanos** que pueden ser relevantes, como:

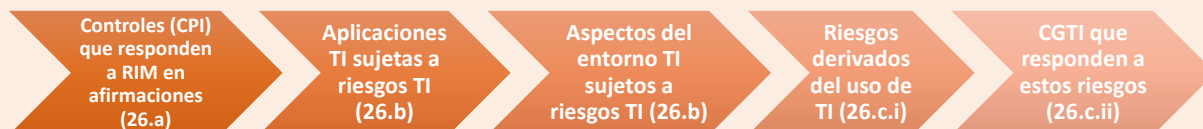
- ✓ la **competencia profesional de las personas que realizan el trabajo**
- ✓ si se dispone de los recursos adecuados y
- ✓ si existe una adecuada segregación de funciones.

52

26

## Conocimiento de las actividades de control

La NIA-ES 315R requiere (exige) identificar:



53

## La necesidad contar con auditores de sistemas de información en los equipos de auditoría

La NIA-ES 315 (R2021) señala en A55 que “La utilización de TI y la naturaleza y extensión de cambios en el entorno de las TI pueden afectar también a las **cualificaciones especializadas necesarias** para ayudar en la obtención del conocimiento requerido”.

Y en A171 que “Cuando el entorno de TI de una entidad es más **complejo**, es probable que la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, la determinación de los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI y la identificación de controles generales de TI requiera la participación de miembros del equipo con **cualificaciones especializadas en TI**.”

**Es posible que esa participación sea esencial y tenga que ser extensa en el caso de entornos de TI complejos.”**

54

54

# Nuevos perfiles del auditor público: Auditores de sistemas

## Personal y equipos especializados en:

- Auditoría de sistemas de información.
- Datos, Big Data y Cloud.
- Herramientas de análisis de datos y de visualización.
- Ciberseguridad.

“Un nuevo tipo de auditoría requiere un nuevo tipo de auditor.

Seguirá siendo esencial que el auditor tenga un sólido conocimiento de los fundamentos de la auditoría.

Pero se necesitarán una variedad de conocimientos avanzados, incluyendo la utilización de herramientas de análisis de datos.”

Thomas Davenport  
2016

### Sindicatura de Comptes

ACORD de 21 de setembre de 2017, del Col·legi de Comptes de la Comunitat Valenciana es convoca un concurs oposició per a cobrir l'ajudant de la unitat d'auditoria de sistemes, subgrup A2, sector administració general. Convocatòria 02/2017. [2017/9190]

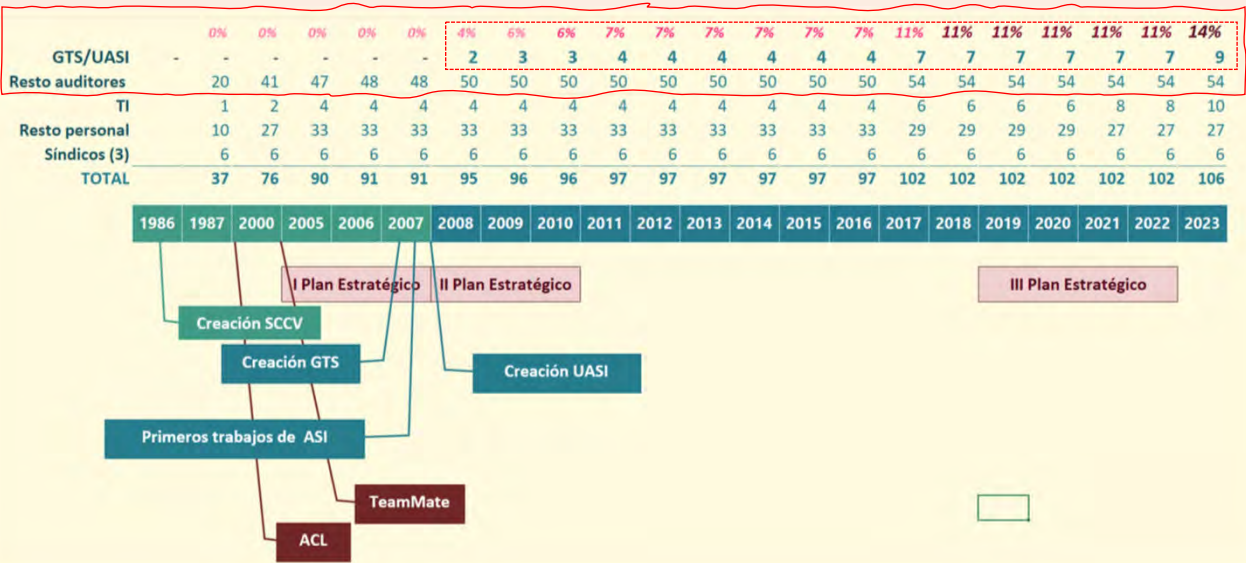
### Sindicatura de Comptes

ACUERDO de 8 de noviembre de 2017, del Consell de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, per el que se convoca concurso-oposición para la cobertura de dos plazas de técnico de la Unidad de Auditoría de Sistemas de Información, subgrupo A1, sector administración general. Convocatoria 04/2017. [2017/10375]

55

55

# Crecimiento de la UASI



56

56

## Colaboración externa

- ✓ Absolutamente necesaria al inicio.
- ✓ Materias muy técnicas, con muchas “especialidades” que es imposible cubrir totalmente con medios propios.
- ✓ Evolución tecnológicamente muy rápida y dificultad de estar al día con medios propios.
- ✓ Muy positivo “contagio cultural” y de métodos de trabajo.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| PLIEGO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| CLAUSULAS ADMINISTRATIVAS PARTICULARES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| CONTRATO DE SERVICIOS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| REFERENCIA EXPEDIENTE: SC/01/2018.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| OBJETO: PRESTACION DE SERVICIOS PARA LA COLABORACIÓN CON LA UNIDAD DE AUDITORÍA DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE LA SINDICATURA DE COMPTES DE LA COMUNITAT VALENCIANA, Y ASISTENCIA A LA MISMA, EN MATERIA AUDITORÍA DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN COMO PARTE DE LAS FISCALIZACIONES INCLUIDAS EN EL PLAN ANUAL DE ACTUACIÓN DE 2018 DE LA SINDICATURA DE COMPTES. |
| PRESUPUESTO DE LICITACIÓN: 60.000€ (IVA NO INCLUIDO).                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| PROCEDIMIENTO NEGOCIADO SIN PUBLICIDAD                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

PLIEGO DE PRESCRIPCIONES TÉCNICAS PARA LA CONTRATACIÓN DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PARA LA COLABORACIÓN Y ASISTENCIA A LA SINDICATURA EN MATERIA DE AUDITORÍA DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN

57

57

## Manual de fiscalización de la Sindicatura de Comptes 2023

*Novedades para 2023*

### Documentación general

| Descripción                                                                                                  | Normas Sindicatura | ISSAI-ES GPF-OCEX   | NIA-ES-SP |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------|-----------|
| Ley de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana                                                  | <a href="#">1</a>  |                     |           |
| Reglamento de Régimen Interior                                                                               | <a href="#">2</a>  |                     |           |
| Código de ética de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana <i>(Nuevo)</i>                       | <a href="#">30</a> | <a href="#">130</a> |           |
| Directrices de EURORAI para OCEX independientes                                                              | <a href="#">31</a> |                     |           |
| Políticas generales de gestión y seguridad de los SI de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana | <a href="#">50</a> |                     |           |
| Principios fundamentales de la fiscalización del sector público                                              |                    | <a href="#">100</a> |           |

### Auditoría financiera

| Descripción                                                                                     | Normas Sindicatura         | ISSAI-ES GPF-OCEX    | NIA-ES-SP                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|----------------------|--------------------------|
| Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera                             |                            | <a href="#">200</a>  |                          |
| Glosario de términos                                                                            | <a href="#">1003</a>       |                      | <a href="#">Glosario</a> |
| Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las NIA |                            |                      | <a href="#">1200</a>     |
| Términos del documento de inicio de la auditoría                                                | <a href="#">1212 Anexo</a> | <a href="#">1211</a> | <a href="#">1210</a>     |
| Control de calidad de la auditoría de estados financieros                                       | <a href="#">1220</a>       | <a href="#">1220</a> | <a href="#">1220</a>     |

### Auditoría de sistemas de información

| Descripción                                                                                                   | Normas Sindicatura | ISSAI-ES GPF-OCEX          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------------|
| Guía de auditoría de sistemas de información                                                                  |                    | <a href="#">5300</a>       |
| Ciberseguridad, seguridad de la información y auditoría externa                                               |                    | <a href="#">5311</a>       |
| Glosario de ciberseguridad                                                                                    |                    | <a href="#">5312</a>       |
| Revisión de los controles básicos de ciberseguridad                                                           |                    | <a href="#">5313</a>       |
| <i>Cuestionario de ciberseguridad</i>                                                                         |                    | <a href="#">5313.2</a>     |
| <i>Programas fichas de revisión (PDF)</i>                                                                     |                    | <a href="#">5313.3</a>     |
| <i>Programas fichas de revisión (Excel)</i>                                                                   |                    | <a href="#">5313.3</a>     |
| Revisión de los controles generales de tecnologías de información en un entorno de administración electrónica |                    | <a href="#">5330</a>       |
| <i>Programa auditoría financiera</i>                                                                          |                    | <a href="#">5330.2</a>     |
| <i>Cuestionario</i>                                                                                           |                    | <a href="#">5330.3</a>     |
| <i>Programa ficha de revisión (PDF)</i>                                                                       |                    | <a href="#">5330.4</a>     |
| <i>Programa ficha de revisión (Excel)</i>                                                                     |                    | <a href="#">5330.4</a>     |
| Los controles de aplicación: qué son y cómo revisarlos                                                        |                    | <a href="#">5340</a>       |
| Guía para la realización de pruebas de datos <i>(Nuevo)</i>                                                   |                    | <a href="#">5370 Anexo</a> |

58

58

## Transformación digital y ciberseguridad

59

59

### Los retos tecnológicos de la gestión del sector público *La ciberseguridad*



*El éxito de la transformación digital depende, en gran medida, de garantizar los requisitos mínimos de seguridad protegiendo la información tratada y los servicios prestados, elementos consustanciales al desarrollo de nuestra sociedad.*

60

60

## Qué es la ciberseguridad

La Directiva 2016/1148 de Ciberseguridad define la *seguridad de las redes y sistemas de información* (es decir la ciberseguridad) como la

*capacidad de las redes y sistemas de información de resistir, con un nivel determinado de fiabilidad, toda acción que comprometa la **disponibilidad, autenticidad, integridad o confidencialidad** de los datos almacenados, transmitidos o tratados, o los servicios correspondientes ofrecidos por tales redes y sistemas de información o accesibles a través de ellos.*

Esta definición es coincidente con la del **ENS**, que contempla además las **características fundamentales de la información** que la ciberseguridad **debe garantizar**.

Junto con la **trazabilidad** forman las **5 dimensiones de la seguridad de la información**.

61

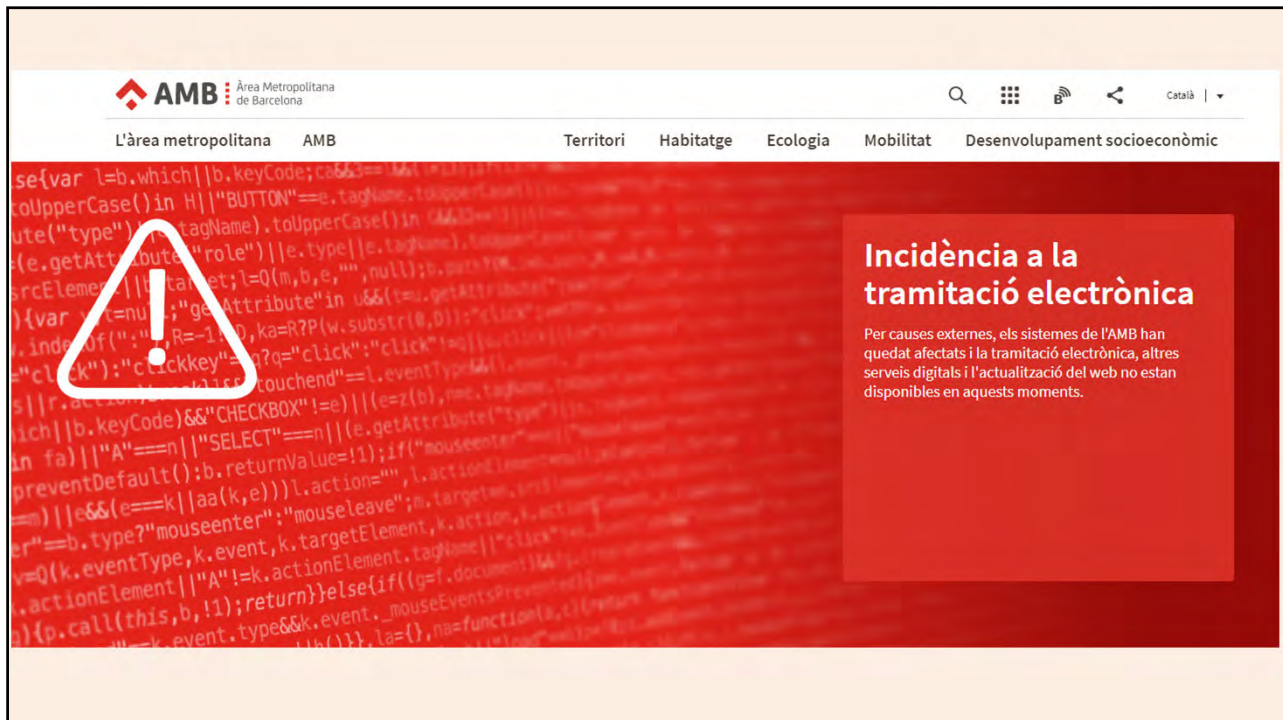
61

## ¿Porqué es importante la ciberseguridad?

62

62





**AMB** Àrea Metropolitana de Barcelona

L'àrea metropolitana AMB Territori Habitatge Ecologia Mobilitat Desenvolupament socioeconòmic

## Incidència a la tramitació electrònica

Per causes externes, els sistemes de l'AMB han quedat afectats i la tramitació electrònica, altres serveis digitals i l'actualització del web no estan disponibles en aquests moments.

63



**Picassent** benvingut i benvinguda a la web de Picassent

PUEBLO AYUNTAMIENTO TRÁMITES ACTUALIDAD AGENDA EL TIEMPO VA ES

**Gobierno Abierto**

< INICIO ÁREA SEDE ELECTRÓNICA - OAC PORTAL DE TRANSPARENCIA BUZÓN CIUDADANO PORTAL DE PARTICIPACIÓN

## CIBERATAQUE A LOS SERVIDORES INFORMÁTICOS MUNICIPALES

23/01/2023

**AVIS MUNICIPAL - AJ. DE PICASSENT**

El Ayuntamiento de Picassent ha sufrido en la madrugada de sobre sus servidores informáticos.

El departamento de informática está trabajando, con la ayuda de Valencia y de varias empresas externas especializadas en el problema y volver a la normalidad lo más pronto posible la g

No obstante, cualquier información o duda sobre gestiones n ciudadanía será atendida a través del teléfono 96 123 01 00 o

Disculpáis las molestias!

## El ciberataque al Hospital Clinic de Barcelona tardará semanas en solucionarse

Los casos de ataque por ransomware son persistentes y la complejidad de los sistemas hospitalarios tampoco ayuda a una solución rápida

**INCIDÈNCIA GESTIÓ MUNICIPAL**

**CIBERATAC ALS SERVIDORS INFORMÀTICS**

El departament d'informàtica està treballant, amb l'ajuda de personal de la Generalitat Valenciana i empreses externes especialitzades, per solucionar el problema i tornar a la normalitat el més prompte possible.

Qualsevol informació o dubte sobre gestions municipals que afecten a la Ciutadania serà atesa a través del 96 123 01 00 o a través de l'APP municipal.

Disculpeu les molesties.



64

## Resultado de las auditorías de ciberseguridad en el sector local de la CV

65

65

## Metodología: Guías de auditoría

### Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX 5311 Ciberseguridad, seguridad de la información y auditoría externa

Referencia: GPF-OCEX 1315, 1500 y 5300

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX

1. Introducción
2. La ciberseguridad y la seguridad de la información
3. Propiedades o características de la información digital y de la evidencia en
4. Normas sobre seguridad de la información y ciberseguridad
5. Consecuencias de un incidente de ciberseguridad
6. Ciber-resiliencia
7. Consideraciones sobre ciberseguridad en las fiscalizaciones de los OCEX
- 7.1 Auditorías operativas o específicas de ciberseguridad o de sistemas de inf
- 7.2 Auditorías de seguridad de la información en apoyo de auditorías financieras o de cumplimiento
8. Ciberseguridad y los CGTI
9. Selección de los controles relevantes para revisar en una auditoría financi
10. Los equipos de auditoría y la ciberseguridad

Anexo1 Amenazas más significativas, tipología de sus acciones y sus víctimas

Anexo 2 ENISA Threat Taxonomy

Anexo 3 Medidas de seguridad del ENS

Anexo 4 Controles de Seguridad Críticos del CIS

### Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX 5313 Revisión de los controles básicos de ciberseguridad

Referencia: GPF-OCEX 5311, Esquema Nacional de Seguridad, CIS Controls.

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 12/11/2018

1. Introducción
2. Los Controles Básicos de Ciberseguridad
3. Revisión de cumplimiento de la legalidad
4. Objetivos de la auditoría de los CBCS
5. Alcance del trabajo de revisión
6. Procedimientos de auditoría y programa de trabajo
7. Evaluación de las deficiencias detectadas
8. Bibliografía

Anexo 1 Por qué son importantes los controles básicos de ciberseguridad

Anexo 2 Cuestionario básico de Ciberseguridad

Anexo 3 Programa de auditoría (fichas de revisión)

Anexo 4 Niveles de madurez

Anexo 5 Tipos de ciberincidentes

66

66

CGTI / CBCS

Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX 5330 Revisión de los controles generales de tecnologías de información en un entorno de administración electrónica

Referencia: ISSAI 5300, GPF-OCEX 5300, GPF-OCEX 1315 y GPF-OCEX 1316

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 12/11/2018

| Categorías de controles                                 | Controles principales                                      | Medidas del ENS |
|---------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-----------------|
| <b>A. Marco organizativo</b>                            | A.1 Cumplimiento de legalidad (CBCS.8)                     | org.1           |
|                                                         | A.2 Estrategia de seguridad                                | org.2           |
|                                                         | A.3 Organización y personal de TI                          |                 |
|                                                         | A.4 Marco normativo y procedimental de seguridad           | mp.per          |
| <b>B. Gestión de cambios en aplicaciones y sistemas</b> | B.1 Adquisición de aplicaciones y sistemas                 |                 |
|                                                         | B.2 Desarrollo de aplicaciones                             | mp.sw.1 y 2     |
|                                                         | B.3 Gestión de cambios                                     | op.exp.5        |
| <b>C. Operaciones de los sistemas de información</b>    | C.1 Inventario de hardware y software (CBCS.1 y 2)         | op.exp.1        |
|                                                         | C.2 Gestión de vulnerabilidades (CBCS.3)                   | op.exp.3 y 4    |
|                                                         | C.3 Configuraciones seguras (CBCS.5)                       | op.exp.2 y 3    |
|                                                         | C.4 Registro de la actividad de los usuarios (CBCS.6)      | op.exp.8 y 10   |
|                                                         | C.5 Servicios externos                                     | op.ext.1 y 2    |
|                                                         | C.6 Protección frente a malware                            | op.exp.6        |
|                                                         | C.7 Protección de las instalaciones e infraestructuras     | mp.if           |
|                                                         | C.8 Gestión de incidentes                                  | op.exp.7 y 9    |
|                                                         | C.9 Monitorización                                         |                 |
| <b>D. Controles de acceso a datos y programas</b>       | D.1 Uso controlado de privilegios administrativos (CBCS.4) | op.acc.4        |
|                                                         | D.2 Mecanismos de identificación y autenticación           | op.acc.1 y 5    |
|                                                         | D.3 Gestión de derechos de acceso                          | op.acc.4        |
|                                                         | D.4 Gestión de usuarios                                    | op.acc          |
|                                                         | D.5 Protección de las redes y comunicaciones               | mp.com          |
| <b>E. Continuidad del servicio</b>                      | E.1 Copias de seguridad de datos y sistemas (CBCS.7)       | mp.info.9       |
|                                                         | E.2 Plan de continuidad                                    | op.cont.2 y 3   |
|                                                         | E.3 Alta disponibilidad                                    | mp.if.9         |

ens  
Sistema Nacional de Seguridad

- disponibilidad
- confidencialidad
- integridad
- autenticidad
- trazabilidad

Códigos de colores: Controles básicos de ciberseguridad (son controles mínimos a revisar en cualquier fiscalización)



- **disponibilidad**
- **confidencialidad**
- **integridad**
- **autenticidad**
- **trazabilidad**

Códigos de colores: Controles básicos de ciberseguridad (son controles mínimos a revisar en cualquier fiscalización)

67

## Metodología: Objetivos de la auditoría

El objetivo de la auditoría es **proporcionar una evaluación sobre el diseño y la eficacia operativa de los controles básicos de ciberseguridad** mediante:

- La identificación de deficiencias de control interno que puedan afectar negativamente a la integridad, disponibilidad, autenticidad, confidencialidad y trazabilidad de los datos, la información y los activos de la entidad.
- La identificación de incumplimientos normativos relacionados con la ciberseguridad.

Dado el **carácter limitado** de la revisión, **el objetivo no es emitir una opinión de seguridad razonable sobre la confianza que merece el sistema auditado en materia de ciberseguridad.**

No obstante, la auditoría proporcionará información relevante sobre el grado de ciberseguridad y ciber-resiliencia de la entidad y sobre posibles acciones de mejora aconsejables.

68

68

## Metodología: Alcance de la auditoría

Para los **procesos de gestión** seleccionados, la revisión debe incluir necesariamente los controles relacionados con:

- la aplicación informática de gestión (*normalmente contabilidad y recaudación/tributos*)
- la base de datos subyacente
- los sistemas operativos instalados en cada uno de los sistemas que integren la aplicación de gestión (ej. servidor web, servidor de aplicación, servidor de base de datos)

**Además** se considerarán los siguientes tipos de elementos que forman parte de la infraestructura TI :

- controlador de dominio
- software de virtualización
- equipos de usuario (muestra)
- elementos de la red de comunicaciones (ej. *router, switches*, punto de acceso a red wifi, etc.)
- elementos de seguridad (ej: firewall, IPS, proxy de correo, proxy de navegación, servidores de autenticación, infraestructura de generación de certificados, etc.)

69

69

## Metodología: Modelo de madurez para valorar la situación

| Nivel                              | Índice | Descripción                                                                                                                                                            |
|------------------------------------|--------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| N0<br>Inexistente                  | 0      | El CBCS no está siendo aplicado en este momento.                                                                                                                       |
| N1<br>Inicial /<br>ad hoc          | 10     | El proceso existe, pero no se gestiona. El enfoque general de gestión no es organizado.                                                                                |
| N2<br>Repetible,<br>pero intuitivo | 50     | Los procesos siguen una pauta regular cuando determinados procedimientos se realizan por distintas personas. No hay procedimientos escritos ni actividades formativas. |
| N3<br>Proceso definido             | 80     | Los procesos están estandarizados, documentados y comunicados con acciones formativas.                                                                                 |
| N4<br>Gestionado<br>y medible      | 90     | La Dirección controla y mide el cumplimiento con los procedimientos y adopta medidas correctoras cuando se requiere.                                                   |
| N5<br>Optimizado                   | 100    | Se siguen buenas prácticas en un ciclo de mejora continua.                                                                                                             |



70

## Por qué realizamos esta auditoría

Nuestra Ley establece que en el desarrollo de su función fiscalizadora, la Sindicatura está facultada para verificar la **seguridad y fiabilidad de los sistemas informáticos** que soportan la información económico-financiera, contable y de gestión.

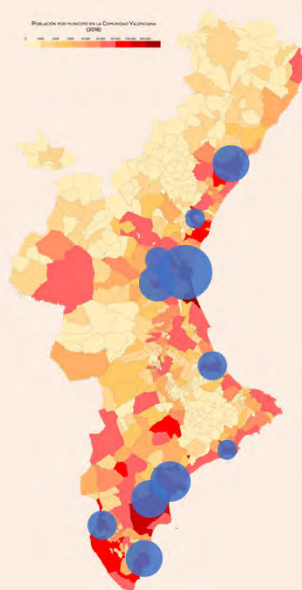
El **Plan Estratégico** de la Sindicatura para el periodo 2019-2022 señala a la **ciberseguridad** como una de las **áreas de alto riesgo y prioritarias** para llevar a cabo la tarea fiscalizadora.

Considerando que las entidades locales no son ajenas a la problemática planteada por la ciberseguridad, y su cercanía a los ciudadanos, el Consell de la Sindicatura acordó realizar un informe sobre los controles básicos de ciberseguridad (CBCS) de los quince mayores ayuntamientos de la Comunitat Valenciana para evaluar su preparación frente a la actual situación de crecientes ciberamenazas.

71

## Ámbito subjetivo

| Ayuntamiento                                    | Población 2021   | ORN 2021       |
|-------------------------------------------------|------------------|----------------|
| València                                        | 789.744          | 956,5          |
| Alicante/Alacant                                | 337.304          | 263,8          |
| Elche/Elx                                       | 234.205          | 202,9          |
| Castelló de la Plana                            | 172.589          | 178,7          |
| Torrent                                         | 84.025           | 63,0           |
| Torreveja                                       | 82.842           | 108,7          |
| Orihuela                                        | 78.940           | 81,1           |
| Gandia                                          | 75.970           | 95,8           |
| Paterna                                         | 71.361           | 63,6           |
| Benidorm                                        | 69.118           | 103,5          |
| Sagunto/Sagunt                                  | 67.043           | 75,3           |
| Alcoy/Alcoi                                     | 59.128           | 58,5           |
| San Vicente del Raspeig/Sant Vicent del Raspeig | 58.912           | 41,1           |
| Elda                                            | 52.551           | 42,7           |
| Vila-real                                       | 51.130           | 53,8           |
| <b>Ayuntamientos auditados</b>                  | <b>2.284.862</b> | <b>2.389,0</b> |
| <b>Población de la Comunitat Valenciana</b>     | <b>5.058.138</b> | <b>5.288,4</b> |
| <b>Cobertura de la auditoría</b>                | <b>45,2%</b>     | <b>45,2%</b>   |



72



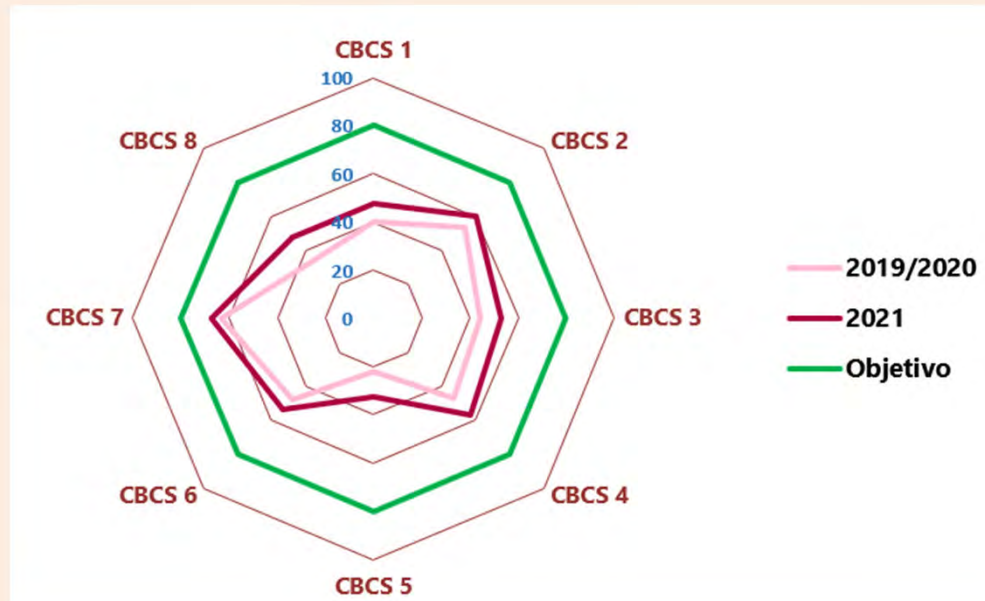


73

| Situación de los CBCS                                                              |                   |                  |                        |                   |                  |                        |                   |                  |                        |
|------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|------------------|------------------------|-------------------|------------------|------------------------|-------------------|------------------|------------------------|
| Control                                                                            | AYUNTAMIENTOS     |                  |                        |                   |                  |                        | DIPUTACIONES      |                  |                        |
|                                                                                    | 2019/2020         |                  |                        | 31/12/2021        |                  |                        | 30/09/2021        |                  |                        |
|                                                                                    | Índice de madurez | Nivel de madurez | Índice de cumplimiento | Índice de madurez | Nivel de madurez | Índice de cumplimiento | Índice de madurez | Nivel de madurez | Índice de cumplimiento |
| <b>CBCS 1</b> Inventario y control de dispositivos físicos                         | 40,1%             | <b>N1</b>        | 50,1%                  | 47,7%             | <b>N1</b>        | 59,6%                  | 66,3%             | <b>N2</b>        | 82,9%                  |
| <b>CBCS 2</b> Inventario y control de <i>software</i> autorizado y no autorizado   | 53,6%             | <b>N2</b>        | 67,0%                  | 60,1%             | <b>N2</b>        | 75,2%                  | 63,3%             | <b>N2</b>        | 79,2%                  |
| <b>CBCS 3</b> Proceso continuo de identificación y remediación de vulnerabilidades | 44,2%             | <b>N1</b>        | 55,3%                  | 53,2%             | <b>N2</b>        | 66,5%                  | 55,5%             | <b>N2</b>        | 69,3%                  |
| <b>CBCS 4</b> Uso controlado de privilegios administrativos                        | 47,0%             | <b>N1</b>        | 58,7%                  | 56,8%             | <b>N2</b>        | 71,0%                  | 68,3%             | <b>N2</b>        | 85,4%                  |
| <b>CBCS 5</b> Configuraciones seguras del <i>software</i> y <i>hardware</i>        | 22,3%             | <b>N1</b>        | 27,9%                  | 32,6%             | <b>N1</b>        | 40,7%                  | 49,2%             | <b>N1</b>        | 61,5%                  |
| <b>CBCS 6</b> Registro de la actividad de los usuarios                             | 47,7%             | <b>N1</b>        | 59,6%                  | 53,2%             | <b>N2</b>        | 66,5%                  | 65,6%             | <b>N2</b>        | 82,0%                  |
| <b>CBCS 7</b> Copias de seguridad de datos y sistemas                              | 63,2%             | <b>N2</b>        | 79,0%                  | 67,3%             | <b>N2</b>        | 84,1%                  | 62,9%             | <b>N2</b>        | 78,6%                  |
| <b>CBCS 8</b> Cumplimiento normativo y gobernanza de ciberseguridad                | 34,4%             | <b>N1</b>        | 43,0%                  | 48,0%             | <b>N1</b>        | 60,0%                  | 61,7%             | <b>N2</b>        | 77,1%                  |
| <b>General</b>                                                                     | <b>44,1%</b>      | <b>N1</b>        | <b>55,1%</b>           | <b>52,4%</b>      | <b>N2</b>        | <b>65,4%</b>           | <b>61,6%</b>      | <b>N2</b>        | <b>77,0%</b>           |

74

**Índice de  
Madurez  
MEDIO  
de los CBCS de  
los 15 mayores  
Ayuntamientos  
de la CV**



75

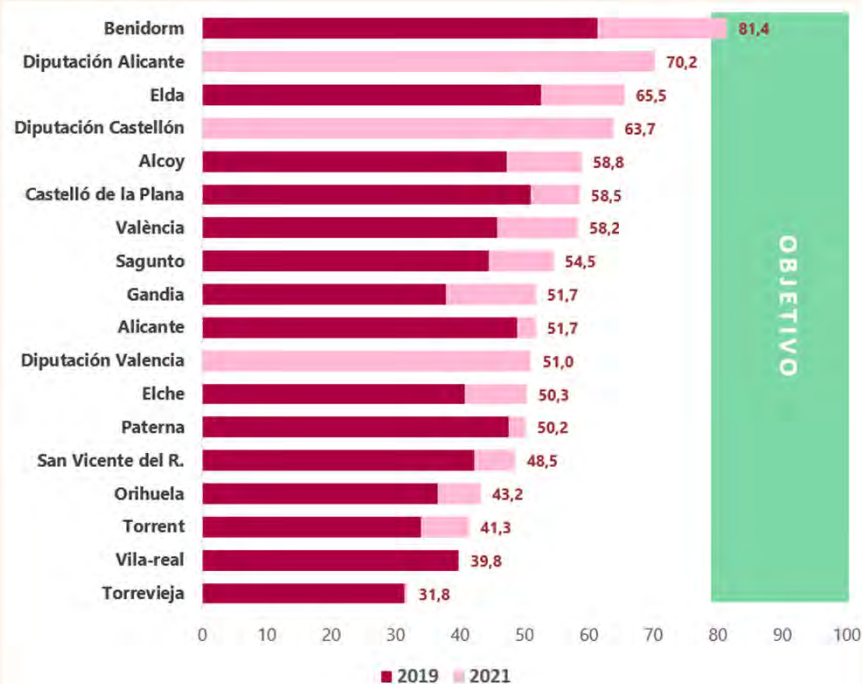
**Índice de  
Madurez  
MEDIO  
de los CBCS  
de las  
Diputaciones  
de la CV**



76



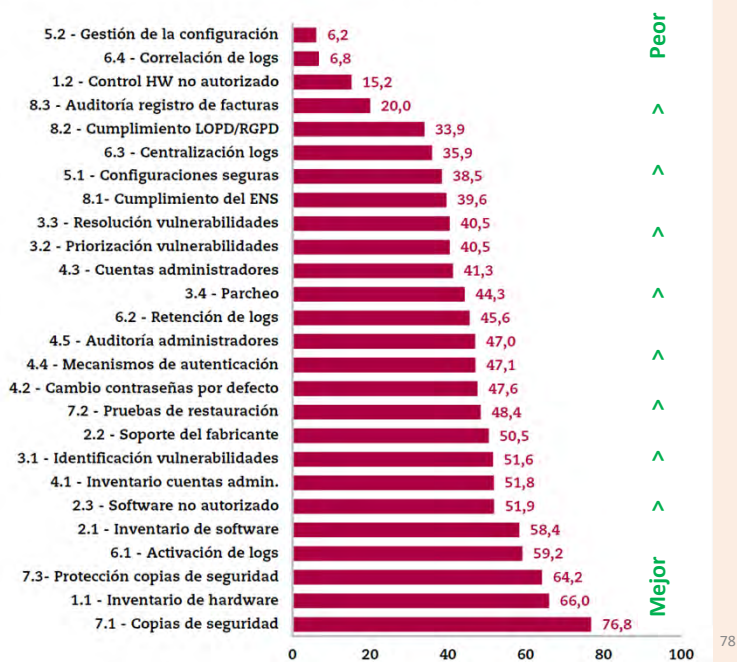
## Índice de Madurez de los CBCS de los 18 mayores EELL de la CV



77

Gráfico 7. Índices de madurez medios de los subcontroles

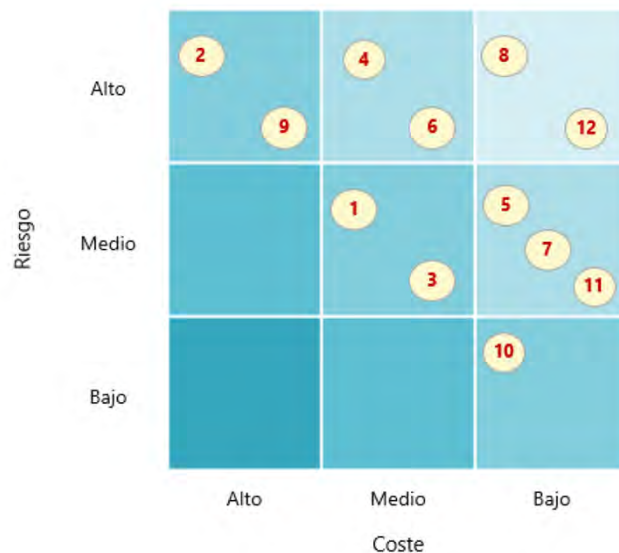
## Análisis de resultados: por subcontrol (2019)



78

## Recomendaciones

Gráfico 2. Riesgos que se atienden y coste de implantación de las recomendaciones



79

79

### Análisis de resultados de las auditorías del Consejo de Cuentas de Castilla y León

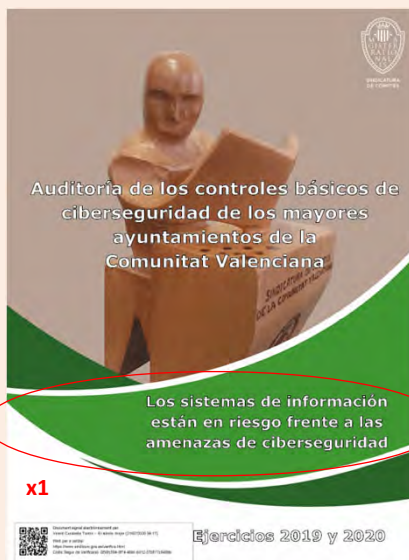
| Ayuntamiento | Índice de madurez |
|--------------|-------------------|
| Burgos       | 54,3%             |
| Palencia     | 51,8%             |
| Ávila        | 34,5%             |
| A            | 39,4%             |
| B            | 19,9%             |
| C            | 17,8%             |
| D            | 16,3%             |
| E            | 11,4%             |
| F            | 4,9%              |
| G            | 3,0%              |

[www.consejodecuentas.es](http://www.consejodecuentas.es)

< 20.000 habitantes

80

## Conclusiones globales



- Los sistemas están en riesgo frente a las amenazas de ciberseguridad
- En general, el nivel de **cumplimiento con la normativa** relacionada con la seguridad de la información es **bastante insatisfactorio**
- No existe **coste cero** en materia de seguridad de la información
- Todas las entidades deben adoptar **medidas** para mejorar su ciberseguridad.

81

81

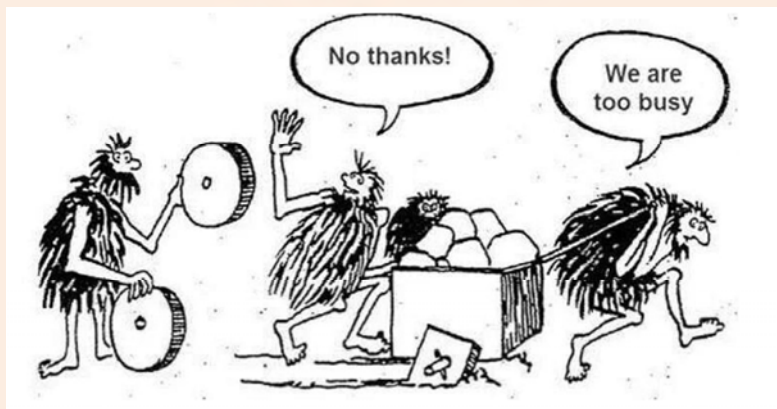
## Reflexiones y lecciones aprendidas del trabajo

- ✓ Ayuda a identificar deficiencias significativas y priorizar soluciones (matriz de riesgo/coste)
- ✓ Concienciar a los **máximos responsables** (equipo de gobierno, alta dirección, dirección...)
- ✓ Sin una adecuada gobernanza no se alcanzan resultados pese los esfuerzos de los técnicos
- ✓ Implantar un **SGSI** **NO** es cosa de informáticos
- ✓ Los responsables TIC “**agradecen**” estos informes

82

82

## ¿Preguntas?



***Gracias por su atención***

83

# 3<sup>a</sup> sessió 28/04/23

## **Administració instrumental**

Prestació de serveis i encàrrecs de gestió als ens dependents. Requisits, tramitació, terminis i consideracions per tipologia d'ens.

**Carmen Alonso Higuera**, secretària de l'Ajuntament de Cornellà de Llobregat.

Aspectes econòmics de les formes de gestió dels serveis públics i dels encàrrecs a mitjans propis: instruments reguladors, costos, contraprestacions econòmiques i tarifàries, control de gestió i liquidació dels encàrrecs de gestió.

**M. Petra Saiz**, interventora de l'Ajuntament de l'Hospitalet de Llobregat.

**SEMINARI DE GESTIÓ ECONÒMICA LOCAL**

**2023**

**PRESTACIÓ DE SERVEIS I ENCÀRRECS DE GESTIÓ ALS ENS DEPENDENTS. REQUISITS,  
TRAMITACIÓ, TERMINIS I CONSIDERACIONS PER TIPOLOGIA D'ENS.**

**Carmen Alonso Higuera**  
*Secretaría General del Ayuntamiento de Cornellà de Llobregat*

## NOTA

Redacció revisada del text del qual soc autora que figura com a llibre I, Títol 1, de la obra *“Régimen jurídico y configuración de las entidades instrumentales y de cooperación para la prestación de servicios públicos locales”*. Editorial THOMSON REUTERS ARANZADI. 2022.



### SUMARIO

- I. EL SERVICIO PÚBLICO LOCAL: CONCEPTO, LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y ÁMBITO MATERIAL DE ACTUACIÓN**
  - 1. CONCEPTO DE SERVICIO PÚBLICO LOCAL
  - 2. LIMITES A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO
  - 3. SERVICIOS MÍNIMOS OBLIGATORIOS Y DERECHOS DE LOS VECINOS Y VECINAS
  - 4. SERVICIOS PÚBLICOS ESENCIALES
  
- II. ESTABLECIMIENTO DEL SERVICIO Y ELECCIÓN DE LA FORMA DE GESTIÓN**
  - 1. ESTABLECIMIENTO, REGLAMENTACIÓN, PRESTACIÓN Y SUPRESIÓN
  - 2. FORMAS TÍPICAS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.
  - 3. ASISTENCIA Y COOPERACIÓN DE ENTIDADES SUPRAMUNICIPALES
  - 4. LA DELEGACIÓN INTERSUBJETIVA
  - 5. LA UTILIZACIÓN DE OTROS INSTRUMENTOS EN LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS
  
- III. ENCOMIENDAS DE GESTIÓN Y ENCARGOS A MEDIOS PROPIOS**
  - 1. LAS ENCOMIENDAS DE GESTIÓN EN LA LEGISLACIÓN DE RÉGIMEN JURÍDICO
  - 2. LOS ENCARGOS A MEDIOS PROPIOS EN LA LEGISLACIÓN DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO
  
- IV. RELACIONES INTERADMINISTRATIVAS Y CONVENIOS DE COLABORACIÓN**

# SEMINARI

## **Gestió Econòmica Local**



1. LAS RELACIONES INTERADMINISTRATIVAS EN LA LRJSP
2. LOS CONVENIOS ADMINISTRATIVOS

### I. EL SERVICIO PÚBLICO LOCAL: CONCEPTO, LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y ÁMBITO MATERIAL DE ACTUACIÓN

#### 1. CONCEPTO DE SERVICIO PÚBLICO LOCAL

El concepto de servicio público es un concepto de construcción doctrinal, debido a que, históricamente, ha admitido diferentes definiciones en función de la administración y del sector de actividad al que se aplicara. En el ámbito del derecho local, a pesar de que el concepto de servicio público parecería gozar de una definición concreta en el artículo 85 de la LRBRL, cuando establece que son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias, lo cierto es que se perpetúa la amplitud y abstracción del concepto, ya que el legislador se limita a precisar los servicios que tienen carácter local, y al caer en el error de definir un concepto utilizando para ello el propio concepto a definir, genera que debamos entender que solo son servicios públicos locales los servicios públicos que prestan las entidades locales, pero no las restantes actividades de prestación que realizan en el marco de sus competencias.

A nivel doctrinal tampoco se ha manejado un concepto unívoco de servicio público, sino que ha sido objeto de diferentes interpretaciones, desde aquellos que adoptan una concepción amplia y consideran que es servicio público toda la actividad de prestación de la administración que no tenga carácter de actividad económica, hasta aquellas otras que, con una concepción más estricta, entienden que el servicio público no es identificable con cualquier actividad de prestación de la administración de naturaleza no económica, sino, únicamente, con las actividades, económicas o no, que hayan sido objeto de *publicatio*, bien por haber sido declaradas expresamente como servicio público por una ley, bien por haber sido establecidos formalment como tales por los propios municipios, mediante los correspondientes expediente de establecimiento.

De lo que no cabe duda alguna es de que de la definición contenida en la redacción actual del artículo 85 de la LRBRL y de su regulación en el RSCL y otras normas autonómicas reguladoras de la materia, como el ROAS catalán, se infiere que el concepto de servicio público local en nuestro derecho tiene diversos componentes:

- a) **Componente formal**, en cuanto exige que la actividad que constituye su objeto haya sido declarada servicio público, como sucede en el caso de los servicios mínimos a que se refiere el artículo 26 de la LRBRL y en el supuesto de aquellos servicios que el municipio, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 30 del RSCL, haya ido declarando como propios, ya que no constituye servicio público toda la actividad de la administración, sino sólo aquella de naturaleza servicial, cuyo contenido esté conformado por prestaciones ofrecidas al público a través de una organización estructurada por razones de interés público, pero no las actividades empresariales,

industriales o mercantiles de la administración que constituyan la entrega de bienes al mercado.

Este calificativo de público exige, a su vez, que la actividad que constituya su objeto sea de interés público, pues tal y como se desprende del artículo 25.1 de la LRBRL, el municipio puede prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal, lo que presupone la existencia de un interés general o público.

- b) Componente finalista**, en cuanto estos servicios públicos han de tender a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las entidades locales, lo que viene a delimitar las actividades que pueden constituirse en servicios públicos locales, de lo que se deriva la importante conexión que se produce entre servicio público local y competencia, en cuanto los municipios sólo podrán establecer servicios públicos allá donde haya que hacer efectiva una finalidad de competencia municipal, es decir, en relación con las actividades previstas por los artículos 25 y 26 de la LRBRL y en los términos que haya establecido, en su caso, la correspondiente legislación sectorial, constituyendo los servicios relacionados en el artículo 26 el verdadero núcleo irrenunciable de los servicios públicos municipales.
- c) Componente instrumental**, en cuanto el artículo 85 de la LRBRL nos impone la utilización de un procedimiento de derecho público para su satisfacción, es decir, la obligatoria utilización de una de las formas de gestión de los servicios públicos enumeradas por el citado precepto.
- d) Componente concurrencial**, en cuanto la prestación de estos servicios públicos locales no excluye por sí misma la posibilidad de que los particulares puedan realizar también idénticas actividades prestacionales en régimen de concurrencia con el sector público.

De todo lo anteriormente expuesto se deduce la existencia de dos supuestos genéricos de servicios públicos municipales, por una parte, los que cumpliendo los requisitos legales del artículo 85 de la LRBRL son expresamente señalados como tales servicios públicos municipales por la ley, como ocurre con el artículo 26 de la citada norma cuando define los servicios municipales mínimos, y por otra, aquellos que el municipio, como manifestación y ejercicio de su autonomía y correlativa potestad de autoorganización —artículo 30 del RSCL— decide libremente establecer, dentro del marco definido por el artículo 85 de la LRBRL.

Centrándonos en esta última vía de creación de servicios públicos municipales, la libertad municipal de establecimiento del servicio está limitada por las exigencias del artículo 25 de LRBRL anteriormente analizadas, ya que, frente a la libertad que el artículo 86.1 de la LRBRL establece para que las entidades locales puedan ejercer la iniciativa pública para el ejercicio de cualquier actividad económica en régimen de libre



concurrència, tenguin o no reconeguda competència alguna en el sector, les demés activitats de prestació de les municipis que no tenguin naturalesa econòmica se incardinan en el marc de les articles 25 i següents de esta llei, pués sol en el àmbit de les competències de prestació que el legislador les hagi reconegut, tinen les municipis llibertat per optar entre establir un servei públic o exercir una activitat purament econòmica, en ambos casos, en concurrència amb el sector privat.

En altres paraules, les possibilitats d'actuació de l'administració local i, en concret, del municipi, per lo que a les activitats de prestació se refereix, se poden estructurar sota una triple via:

- Exercir activitats econòmiques sobre qualsevol sector de l'activitat que no se hagi reservat efectivament a otro nivell d'administració, dins de les regles del mercat i, per tant, en règim de lliure concurrència amb el sector privat, llevat que se tracti d'activitats econòmiques referides a les sectors reservats al àmbit local per l'article 86.2 de la LRBRL i el municipi decideixi la seva execució en règim de monopoli.
- Establir serveis públics, de caràcter econòmic o no econòmic, en relació amb activitats enmarcades dins de la seva competència, en règim de lliure concurrència amb el sector privat, però excluint l'activitat d'altres administracions que carezcan de competències en la matèria, amb la possibilitat de que, quan se tracti de serveis públics de naturalesa econòmica reservats a les entitats locals per l'article 86.2 de la citada Llei, la seva creació se pugui efectuar en règim de monopoli.
- Promoure i exercir tot tipus d'activitats relacionades amb el seu àmbit de competències, en règim de concurrència amb el sector privat, sense necessitat d'establir la creació d'un servei públic.

De lo anteriorment exposat se infereix una conseqüència fonamental, pués si els serveis públics tinen delimitades les seves formes de gestió per l'article 85 de la LRBRL i les activitats econòmiques han de tenir-les en el marc establert per una llei que, davant el silenci de la legislació bàsica sobre les formes de gestió de les activitats econòmiques, se ha materialitzat, en alguns casos, per la legislació autonòmica, com ocorre en el cas català, quan en el que l'article 137.1 del ROAS imposa com a forma de gestió de les activitats econòmiques les entitats autònomes de caràcter comercial, industrial o financer, les societats mercantils de capital públic o mixt o les cooperatives, ¿què forma li queda als municipis per exercir les restants activitats no econòmiques?, qüestió a la que forzosament tenim que respondre que qualsevol de les previstes per l'ordenament jurídic, amb submissió al dret administratiu quan impliquen l'exercici de potestats públiques, i amb submissió al dret privat quan no impliquen tal exercici.

Quizá sea aquí donde tengan cabida las fundaciones privadas que han proliferado en las últimas dos décadas y que no se han de confundir con las antiguas fundaciones públicas del servicio de que hablaban en su día los artículos 85 y siguientes del RSCL.

Esta es la solución que parece adoptar la Ley de Administración Local de Aragón,<sup>1</sup> cuando en su artículo 217, tras establecer en artículos anteriores idénticas formas de gestión de los servicios públicos que la LRBRL, dispone que para la realización de los fines de su competencia las entidades locales podrán constituir fundaciones y participar en su creación con otras entidades públicas o privadas y particulares, de acuerdo con la legislación general de fundaciones, mediante la adopción de los acuerdos correspondientes por mayoría absoluta del pleno de la corporación. De forma parecida se manifiesta la legislación local de Canarias<sup>2</sup>, que deja claro que solo podrán realizar actividades relacionadas con el ámbito competencial de las entidades fundadoras cuando contribuyan a la consecución de sus fines, sin que en ningún caso puedan ejercer potestades públicas.

Una referencia específica a la creación de estas fundaciones se recoge en el artículo 50 de la Carta municipal de Barcelona,<sup>3</sup> cuando establece que el ayuntamiento de Barcelona puede constituir fundaciones privadas sujetas a la legislación autonómica de fundaciones, con el objeto de prestar los servicios que no impliquen ejercicio de autoridad o actividades de contenido económico.

## 2. LÍMITES A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

En uso de la potestad de autoorganización del artículo 4.1. a) de la LRBRL, los municipios son libres en principio para tomar la decisión de constituir o crear nuevos servicios en el marco de sus competencias, pero a pesar de la existencia indudable de tal potestad, lo cierto es que el ordenamiento jurídico impone determinados límites a la libertad de que los entes locales gozan para establecerlos, que se ponen de manifiesto, por una parte, cuando se circunscribe tal potestad al ámbito de sus competencias, tanto desde el punto de vista material como territorial y, por otra, cuando el propio ordenamiento jurídico impone el principio de adecuación de estos servicios a las necesidades que estos entes locales han de satisfacer, pero también cuando el artículo 31.2 del RSCL obliga a evitar la duplicidad de servicios prestados por otros organismos públicos con competencias en la materia.

En estos casos, este concepto de duplicidad se ha de interpretar matizadamente, pues más que impedir el establecimiento de servicios, nos aboca al uso de las necesarias relaciones interadministrativas, en particular, a la utilización de las técnicas de colaboración y coordinación, de forma y manera que en las materias en que existan

---

<sup>1</sup> Ley 7/1999, de 9 de abril.

<sup>2</sup> Artículo 85 de la Ley 7/2015, de 1 de abril, de los municipios de Canarias.

<sup>3</sup> Aprobada por ley autonómica 22/1998, de 30 de diciembre

competencias concurrentes o complementarias de varias Administraciones, el objetivo a perseguir es una actividad coordinada para satisfacer un interés que, en este caso, es común, de manera que solo cuando esta coordinación o colaboración no se produzca y se trate de servicios esencialmente idénticos dirigidos a idénticos destinatarios, nos encontraremos con esta duplicidad no deseada por el legislador.

No obstante, desde la reforma introducida por la LRSAL, inspirada en el principio *“una administración, una competencia”*, al menos en teoría esta situación no se tendría ya que plantear, en tanto suprimió la posibilidad que a los municipios reconocía anteriormente su artículo 28, de realizar actividades complementarias de las propias de otras administraciones públicas, en particular en relación con la educación, la cultura, la promoción de la mujer, la vivienda, la sanidad y la protección del medio ambiente, y limitó las posibilidades de actuación de los municipios, al establecer en su artículo 7 que solo podrán ejercer competencias distintas de las propias y de las atribuidas por delegación cuando, además de no ponerse en riesgo la sostenibilidad financiera del conjunto de la hacienda municipal, de acuerdo con los requerimientos de la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, no se incurra en un supuesto de ejecución simultánea del mismo servicio público con otra administración pública, lo que exige su acreditación mediante sendos y respectivos informes previos y vinculantes de la administración que ejerza la tutela financiera, respecto del primer requisito, y de la que sea competente por razón de la materia, respecto del segundo, en el que se señale la inexistencia de duplicidades.

Pero no son éstos los únicos límites existentes en nuestro derecho a la potestad de los entes locales de poder proceder al libre establecimiento de los servicios públicos de su competencia, ya que de un atento análisis del mismo se desprende claramente que sí no de límites, si tenemos que hablar de la existencia de nuevos condicionamientos legales, cuando, por una parte, el ente local se ve obligado por la ley al establecimiento obligatorio de determinados servicios que el legislador ha considerado mínimos para salvaguardar el derecho a la igualdad de todos los ciudadanos y, por otra, cuando el establecimiento del servicio, para su validez, ha de dar satisfacción a una serie de requisitos formales.

### 3. SERVICIOS MÍNIMOS OBLIGATORIOS Y DERECHOS DE LOS VECINOS Y VECINAS

Efectivamente, el artículo 26 de la LRBRL establece una serie de servicios, que a su vez publica, que los municipios están obligados a prestar con carácter de mínimos, utilizando para ello un criterio de atribución que pretende basarse en la capacidad de gestión del ente local afectado, tal y como se deriva del hecho de utilizar como parámetro el del número de habitantes de pleno derecho del municipio, imponiendo un mayor número de servicios mínimos a los municipios de mayor población, a partir de unos mínimos exigidos a todos los municipios, a los que, de acuerdo con una escala formada por tres niveles diferentes de población -superior a 5.000, a 20.000 o a 50.000



habitantes- se van sumando, también con carácter de mínimos, nuevos servicios obligatorios.

En concreto y después de la reforma introducida por la LRSAL, las obligaciones mínimas impuestas por el citado artículo son las siguientes:

- **En todos los Municipios:**
  - Alumbrado público.
  - Cementerio.
  - Recogida de residuos.
  - Limpieza Viaria.
  - Abastecimiento domiciliario de agua potable.
  - Alcantarillado.
  - Acceso a los núcleos de población.
  - Pavimentación de las vías públicas.
- **En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además:**
  - Parque público.
  - Biblioteca pública.
  - Tratamiento de residuos.
- **En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además:**
  - Protección Civil.
  - Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social
  - Prevención y Extinción de Incendios.
  - Instalaciones deportivas de uso público.
- **En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes, además:**
  - Transporte colectivo urbano de viajeros.
  - Medio ambiente urbano.

En todos estos casos, la libertad del municipio para el establecimiento de estos servicios públicos no se altera, pero sí se condiciona, en la medida en que respecto de los mismos tiene dos opciones diferentes, bien proceder a su establecimiento y prestación, bien acudir a los mecanismos establecidos por el propio precepto para su satisfacción, desde la solicitud de asistencia de entidades supramunicipales, al uso de las técnicas de asociación o cooperación.

No se contempla en la legislación actual la previsión de dispensa de prestación que se recogía en su redacción original, y que ha sido sustituida por el sometimiento de los municipios con población inferior a 20.000 habitantes a la coordinación de las diputaciones en la prestación de la mayoría de los servicios mínimos exigibles a todos los municipios que, con la conformidad de los mismos, puede provocar la prestación directa de los servicios por la propia diputación, supuesto en el cual repercutirá al municipio su coste efectivo en función de su uso o percibirá el importe de las tasas que lo financien, o por la implantación de fórmulas de gestión compartida a través de consorcios, mancomunidades u otras fórmulas.

Y este nivel de intervención provincial en las competencias municipales es tan determinante, que para que los municipios de menos de 20.000 habitantes puedan asumir la prestación y coordinación de estos servicios, tienen que acreditar y justificar ante la diputación que los pueden prestar con un coste efectivo menor que el derivado de la forma de gestión propuesta por la entidad provincial.

Con independencia de lo anterior, es importante tener en cuenta que si las previsiones del artículo 26 de la LRBRL imponen a los municipios unas obligaciones mínimas, lo cierto es que también suponen una garantía para ellos, ya que impedirá al legislador sectorial menoscabar las competencias municipales inherentes al cumplimiento de estas obligaciones, de ahí que cuando el artículo 42 de la LRBRL habilita a las CCAA para la creación en su territorio propio de comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, cuyas características determinen intereses comunes precisados de una gestión propia o demanden la prestación de servicios de dicho ámbito, les establezca un límite a la hora de determinar las competencias que tendrán que asumir los nuevos entes creados, pues, en modo alguno, podrán suponer la pérdida por los municipios de la competencia para prestar los servicios enumerados por el artículo 26 de la LRBRL, ni privarlos de toda intervención en cada una de las materias enumeradas en el artículo 25.2 de la misma Ley, ya que, como ha entendido la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional,<sup>4</sup>

...

*los servicios contenidos en el artículo 26 de esta ley, suponen el reconocimiento legal de un mínimo competencial de los municipios que, en todo caso, debe corresponder a los mismos en virtud de la propia garantía institucional de que gozan, ... pues aún admitiendo que la creación de nuevos entes, indudablemente ha de repercutir en la redistribución de los niveles competenciales de las entidades existentes, esa reacomodación competencial no puede ser a costa de eliminar las competencias de las entidades cuya autonomía queda constitucionalmente garantizada*

...

Por su parte, también se ha de tener en cuenta que este precepto, a la vez que impone determinadas obligaciones a los municipios, supone el reconocimiento de

---

<sup>4</sup> STC 214/1989.

auténticos derechos de los vecinos a los que estos servicios deben ir dirigidos, ya que se corresponden con el correlativo derecho que el artículo 18.1. g) de la LRBRL otorga a los vecinos y vecinas para exigir la prestación y, en su caso, el establecimiento del correspondiente servicio público, cuando éste constituya una competencia municipal propia de carácter obligatorio, previsión que, también desde el punto de vista financiero, tiene su correlativo en las previsiones contenidas al efecto por los artículos 165.1. a) y 170.1. a) y 2. b) del TRLRHL y, desde el punto de vista procesal, en los artículos 25 y 29 de la LJCA.

Efectivamente, la imposición por el artículo 26 de la LRBRL de estos servicios obligatorios y el reconocimiento del derecho de los vecinos a exigir su establecimiento y prestación, se confirman con tal fuerza, que la ley reconoce a los vecinos del municipio una auténtica acción, tanto administrativa como jurisdiccional, para obligar a las entidades locales a prestar dichos servicios o arbitrar las fórmulas a las que anteriormente hemos hecho referencia para que, ante su falta de capacidad económica o de gestión, puedan ser satisfechos por otros niveles de administración local, en la medida en que esta obligatoriedad se traslada también al ámbito presupuestario, de manera que al aprobar su presupuesto, el municipio está obligado por el artículo 165.1. a) del TRLRHL a incluir en su estado de gastos los créditos necesarios para atender al cumplimiento de sus obligaciones.

Este dato es especialmente importante si tenemos en cuenta dos factores, por una parte, que de conformidad con el artículo 170.1 de esta misma ley, los habitantes del municipio tienen la condición de interesados a efectos de presentación de reclamaciones contra el presupuesto de la entidad y, por otra, que los artículos 25 y 29 de la LJCA, arbitran una acción procesal general contra la inactividad de la administración, que permite a los interesados la interposición de recurso contencioso administrativo cuando ésta, en virtud de una disposición general que no precise de actos de aplicación, esté obligada a realizar una prestación concreta a favor de una o varias personas determinadas que, de tener derecho a ella, podrán reclamarle el cumplimiento de tal obligación, y si esta administración no da cumplimiento a lo solicitado o no llega a un acuerdo con los interesados en el plazo de tres meses, queda expedita la vía contencioso administrativa para ellos.

Y a pesar de que la oscuridad del precepto generó en su momento diferentes interpretaciones doctrinales,<sup>5</sup> y de que podemos afirmar que hay unanimidad en

---

<sup>5</sup> Mientras para Francisco Javier García Gil, *El proceso contencioso administrativo*. Editorial Dilex, S.L. 1998, este precepto no permite a los órganos judiciales sustituir a la Administración en aspectos de su actividad no prefigurados por el derecho administrativo, incluida la discrecionalidad en el qué de una decisión o de una actuación material, ni les faculta para traducir en mandatos precisos las genéricas e indeterminadas habilitaciones u obligaciones legales de creación de servicios o realización de actividades, pues en este caso estarían invadiendo las funciones propias de aquella, para González Pérez, por el contrario, en su libro *Justicia Administrativa*, Editorial Civitas, 1998, hay que superar una interpretación restrictiva de este precepto y estimar que la ley emplea la expresión prestación en el amplio sentido del artículo 1088 del CC, como objeto de obligación de dar o hacer.

entender que la posibilidad de impugnación de la actividad administrativa que reconoce el artículo 29 de la LJCA no alcanza al incumplimiento, por omisión, de las obligaciones de hacer de proyección general o de intereses colectivos o difusos, no parece haber duda alguna de que si ampara a los vecinos para exigir ante los jueces y tribunales el establecimiento y prestación de los servicios municipales mínimos, y así ha sido reconocido por la jurisprudencia<sup>6</sup>, por lo que resulta evidente que estos ciudadanos pueden ejercitar una acción procesal en demanda de los mismos por dos vías distintas:

- Mediante la solicitud, en sede administrativa, de la prestación del servicio y su posterior impugnación ante la vía jurisdiccional, cuando su petición sea resuelta, expresa o tácitamente, de forma negativa.
- Mediante la impugnación del presupuesto del ente local, cuando en su estado de gastos no se contemplen los créditos necesarios para la implantación de los servicios mínimos de carácter obligatorio.

Cuestión diferente es el problema interpretativo que en ocasiones se había planteado en relación con el alcance de la obligación municipal y del correlativo derecho subjetivo ciudadano, en particular cuando se trata de la exigencia de la prestación de un servicio público obligatorio respecto de núcleos dispersos o edificaciones aisladas del municipio, normalmente ubicadas fuera del centro urbano y de lo que el plan general califica como suelo urbano, que sistemáticamente ha sido resuelta a favor de la amplitud del derecho ciudadano a este servicio.<sup>7</sup>

#### 4. SERVICIOS PÚBLICOS ESENCIALES

Respecto de los denominados servicios públicos esenciales a que se refiere el artículo 86.2 de la LRBRL, a diferencia de lo que ocurre con los servicios mínimos obligatorios, lo que la ley otorga a los municipios es la libertad de establecerlos asumiendo, en ocasiones, la titularidad única de los mismos mediante el establecimiento del régimen de monopolio, pero no una obligación de prestar estos servicios o actividades necesariamente, salvo que, a su vez, constituyan servicios municipales mínimos de carácter obligatorio en el municipio que pretende implantarlos.

En este sentido es importante precisar que, actualmente, los servicios y actividades reservadas por la LRBRL han quedado reducidos al abastecimiento domiciliario y depuración de aguas; a la recogida, tratamiento y aprovechamiento de

---

<sup>6</sup> Se recoge el posicionamiento jurisprudencial en la STSJ de Castilla León 22.2.2012, RJCA 227, que se remite, entre otras, a la STS 18.2.2005, RJ 3781.

<sup>7</sup> STSJ de Castilla León 22.2.2012, RJCA 227, referida al servicio municipal de suministro de agua, recogiendo la doctrina de las SSTs 14.2.1994 y 21.11.1996, RJ 1445 y 8692, reconoce dicho derecho al ciudadano, negando la aplicabilidad a estos supuestos, a efectos de límites a la obligación municipal de prestación, de lo que consideran un concepto puramente urbanístico, como es el de suelo urbano, en especial, cuando se trata del cumplimiento del principio de igualdad, por haberse satisfecho con anterioridad por el Municipio demandas de idéntica naturaleza.



residuos; y al transporte público de viajeros, en los términos previstos por la legislación sectorial que resulte de aplicación, lo que en principio nos sugiere que se trata en todos los casos de servicios mínimos obligatorios exigibles a todos los municipios, con excepción del transporte que solo lo es respecto de aquellos que tengan una población superior a 50.000 habitantes, cuando se trate de transporte colectivo urbano.

Estos servicios hay que distinguirlos de las actividades de contenido económico sobre las que, respecto de los mismos sectores, pueden los municipios ejercer la iniciativa para su desarrollo de acuerdo con el apartado 1 de este mismo precepto, cuando esté garantizado el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de la sostenibilidad financiera del ejercicio de sus competencias, aspecto que se tiene que acreditar mediante un expediente que ha de aprobar el pleno municipal, en el que se justifique la conveniencia y oportunidad de la medida, así como que no genera riesgo para la sostenibilidad financiera del conjunto de la hacienda municipal, lo que exigirá que el estudio correspondiente contenga un análisis de mercado relativo a la oferta y la demanda existente, a la rentabilidad y a los posibles efectos de la actividad local sobre la concurrencia empresarial.

Y es que cuando el ejercicio de esta iniciativa se realice en relación con sectores esenciales en los que el municipio ostente competencias propias atribuidas por la ley, el municipio podrá actuar en estos sectores desplegando el haz de potestades que el ordenamiento jurídico<sup>8</sup> le reconoce, mediante el establecimiento de un servicio de carácter económico, en cuyo supuesto, la definición de su forma de gestión será un aspecto más a determinar en el expediente que habrá de aprobar el pleno.

Esta posibilidad nos obliga, por tanto, a distinguir, dentro de la actividad de prestación de los municipios en sectores reservados, entre la actividad económica pura y los servicios de contenido económico, ya que como se desprende de lo dispuesto por el artículo 25.1 de la LRBRL, el municipio, en el ámbito de sus competencias, puede realizar dos tipos de actividades de prestación para satisfacer las necesidades de los vecinos, bien promover toda clase de actividades y, dentro de ellas, las de carácter económico, bien prestar los servicios públicos que contribuyan a satisfacer estas necesidades y que, en ocasiones, pueden tener un contenido económico.

Por ello, si respecto de las actividades reservadas sobre las que el ente local no tiene atribuidas competencias no se plantea duda alguna, pues respecto de las mismas el municipio lo que ejercerá será una iniciativa para el ejercicio de actividades económicas puras en concurrencia con el sector privado y en igualdad de condiciones que el mismo, en cambio, cuando la actividad económica se proyecte sobre materias reservadas respecto de las cuales el municipio tenga reconocidas competencias, es necesario distinguir entre servicios públicos económicos y actividades puramente económicas, pues mientras los primeros se prestan utilizando todo el haz de prerrogativas municipales, las segundas son actividades en las que el municipio ha de

---

<sup>8</sup> Artículo 4 de la LRBRL.

actuar siguiendo las reglas del mercado y dentro de los límites establecidos por el artículo 86 de la LRBRL. No obstante, cuando se trate de servicios económicos realizados sobre sectores reservados que sean de prestación obligatoria para el municipio por imperativo de lo dispuesto en el artículo 26 de la LRBRL, no podemos hablar de una municipalización del servicio, porque ya lo es por imperio de la ley, ni tampoco de establecimiento cuando ya viniera siendo gestionado por el municipio anteriormente.<sup>9</sup>

También hay que distinguir estos servicios públicos esenciales de las restantes actividades de prestación, pues solo constituirán un servicio público esencial aquellas actividades prestacionales reservadas a los municipios por el artículo 86.2 de la LRBRL, cuando, a su vez, hayan sido declarados como tales por la ley o hayan sido creados y establecidos con esta naturaleza por el municipio, por encontrarse incluidos dentro de su ámbito de competencias.

En consecuencia con lo anterior, hemos de tener en cuenta que la libertad de establecimiento que venimos predicando de los demás servicios públicos no esenciales y los límites que, en su caso, actúan sobre tal libertad, son plenamente trasladables a este tipo específico o categoría de servicios públicos locales.

Ahora bien, no obstante lo señalado en cuanto a la consideración de que el artículo 86 de la LRBRL no se refiere únicamente a servicios públicos, sino también a otro tipo de actividades prestacionales, como se infiere sin el menor esfuerzo de su propia dicción literal, al referirse a *“las siguientes actividades o servicios esenciales”*, lo cierto es que en la legislación de algunas CCAA se identifican estos servicios y actividades reservados con auténticos servicios públicos. En este sentido podemos poner como ejemplo la legislación autonómica catalana<sup>10</sup> y, también, la gallega,<sup>11</sup> que alude únicamente a servicios públicos esenciales para referirse a las actividades y servicios reservados por la LRBRL a los entes locales, no haciendo mención alguna, cuando trata del ejercicio de actividades económicas, a la posibilidad de ejercer este tipo de actividad respecto de las reservadas en el artículo 86 de la LRBRL, ni tampoco a la posibilidad de monopolizarlas. Lo mismo ocurre con la legislación de Aragón,<sup>12</sup> en la medida en que, tras regular el ejercicio de actividades económicas, refiriéndose diferenciadamente a servicios y actividades, pasa a referirse a los sectores reservados únicamente bajo la fórmula de servicios públicos, otorgando a esta categoría en exclusiva la posibilidad de su prestación en régimen de monopolio.

Por el contrario, la legislación autonómica navarra<sup>13</sup> adopta una solución diferente, al establecer expresamente que el servicio o actividad económica podrá realizarse con monopolio cuando se trate de actividades o servicios reservados al sector

<sup>9</sup> STSJ de Cataluña 21.9.2020, JUR 315312.

<sup>10</sup> Artículos 228 y 229 del TRLMC y 181 y siguientes del ROAS.

<sup>11</sup> Artículos 296 y 309 de la Ley 5/1997, de 22 de julio, de Administración Local de Galicia.

<sup>12</sup> Artículo 205 de la Ley 7/1999, de 9 de abril, de Administración Local de Aragón.

<sup>13</sup> Artículos 204, 205, 208 y 209 de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, sobre Administración Local de Navarra.

público local mediante ley foral del Estado o de la Comunidad Foral.<sup>14</sup> A pesar de ello, en los preceptos siguientes, tras reconocer la titularidad de las entidades locales sobre los servicios y actividades reservados a las mismas, sin perjuicio de la intervención del sector privado, únicamente regula el procedimiento de monopolización con relación a los servicios reservados, sin hacer mención alguna a las restantes actividades, previsión lógica desde todo punto de vista, en la medida en que la exclusión del sector privado del ejercicio de una determinada actividad sólo puede estar amparada por la existencia de un servicio público que, además, tiene carácter esencial. Postura bastante parecida adopta la legislación de la Comunidad valenciana.<sup>15</sup>

Esta variada realidad legislativa actual puede deberse y, sin duda, se debe, al confusionismo históricamente existente sobre el concepto de servicio público o, en otras palabras, a la existencia de diversos conceptos o acepciones de servicio público que, por lo que se refiere a los sectores reservados, fué objeto de una importante polémica doctrinal protagonizada, básicamente, por F. GARRIDO FALLA y M. BASSOLS COMA, pues mientras en el ámbito estatal, tal como pone de manifiesto FRANCISCO J. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ,<sup>16</sup> se parte de un concepto subjetivo de servicio público, que parece comprender las actividades de prestación de necesidad colectiva asumidas por el Estado. En el ámbito local, por el contrario, la LRBRL parte de una concepción objetiva de servicio público, dónde tal cualidad no se pone en conexión con la titularidad administrativa, sino con las competencias locales, de manera que, como señala este autor ... *no son servicios públicos locales aquellas actividades de titularidad local — refiriéndose con ello a los sectores reservados— sino aquellas otras que tiendan a conseguir fines de la competencia local...* y, en consecuencia, ... *no todos los servicios reservados se convierten automáticamente en servicios públicos, si bien todos pueden llegar a serlo...*, por entender este autor que ...*al tener estas actividades y servicios reservados un claro interés local, la presencia de ese interés implica el necesario reconocimiento de competencias...*

De ello deduce el autor que si bien no nos hallamos, respecto de las actividades reservadas, ante un servicio público, por no haberse producido la *publicatio*, sí nos hallamos ante una materia de competencia local que pasará a constituir un servicio público tan pronto como el municipio establezca el servicio.

En cualquier caso no podemos obviar, como ya apuntábamos al principio, que a partir de la reforma operada en la LRBRL por la LRSAL y a pesar de que su artículo 86.2 se sigue refiriendo a actividades o servicios esenciales, lo cierto es que si nos fijamos en los que declara reservados —abastecimiento domiciliario y depuración de aguas, recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos y transporte público de viajeros—

<sup>14</sup> Vemos como se refleja en esta norma la posibilidad de que la ley de reserva sea una ley de la propia Comunidad Autónoma.

<sup>15</sup> Art. 196 y 197 de la Ley 8/2010, de 23 de junio, de Régimen Local.

<sup>16</sup> Francisco J. Fernández González. *La intervención del Municipio en la Actividad Económica*. Los títulos que la legitiman. Editorial Civitas. 1995.



comprobamos que todos ellos, sin excepción, coinciden con un servicio municipal declarado como mínimo.

## II. ESTABLECIMIENTO DEL SERVICIO Y ELECCIÓN DE LA FORMA DE GESTION

### 1. ESTABLECIMIENTO, REGLAMENTACIÓN, PRESTACIÓN Y SUPRESIÓN

Prescindiendo de las consideraciones anteriores y centrándonos ya en los servicios públicos propiamente dichos, salvo que se trate de actividades expresamente publicadas por la ley, como los servicios municipales mínimos obligatorios, corresponde a los municipios la facultad de proceder a la prestación de sus servicios públicos mediante la decisión sobre su establecimiento, reglamentación y, en su caso, modificación o supresión.

Así se desprende de una manera nítida de lo previsto por el artículo 4.1. a) de la LRRL, cuando reconoce a los entes locales de naturaleza territorial las potestades reglamentaria y de autoorganización, y así se deducía ya del propio RSCL de 1955, cuando por una parte establecía en su artículo 30 la plena potestad de las corporaciones locales para constituir, organizar, modificar o suprimir los servicios de su competencia en todos sus órdenes —personal, económico, etc.— aunque con la obligación de prestar aquellos que resulten adecuados para satisfacer las necesidades de sus ciudadanos atendiendo a las normas que los regulen y cuando, por otra, atribuía en su artículo 33 a las citadas corporaciones la facultad de determinar en su reglamentación sus modalidades de prestación, su situación, los derechos y deberes de los usuarios y de quien asumiera total o parcialmente su prestación, con la posibilidad de declarar el carácter obligatorio de su recepción y uso, cuando ello fuera necesario para garantizar la tranquilidad, seguridad o salubridad ciudadanas.

Fuera de estas previsiones generales de la legislación básica actual y de las pocas determinaciones contenidas al respecto por el RSCL, que en aquellas CCAA que hayan procedido a dictar su propia regulación ha pasado a tener carácter supletorio, nada más se establece por la legislación básica de régimen local, habiendo quedado diferida la regulación correspondiente a las propias CCAA, que han regulado esta cuestión, bien con carácter general, a través de las leyes de administración o de régimen local, bien a nivel reglamentario, como sucede en Cataluña, donde esta materia fué objeto de un temprano desarrollo a través del ROAS.

Partiendo del ejemplo catalán, cuya regulación en torno a esta cuestión es la que ha alcanzado mayor grado de desarrollo, vemos como en los artículos 158 y siguientes del ROAS se desarrolla esta materia, partiendo del reconocimiento de la iniciativa para el establecimiento y supresión de los servicios, tanto a favor de los órganos competentes de los entes locales en general, como de los propios vecinos, a quienes se reconoce expresamente el derecho a exigir la prestación y, en su caso, el establecimiento de los

considerados legalmente obligatorios, ya que, respecto de los restantes servicios, únicamente se les reconoce la iniciativa, tanto a título individual como de forma asociada, mediante la presentación una memoria justificativa que acredite la necesidad o conveniencia de establecerlo.

Para acometer esta labor, el ROAS regula un determinado procedimiento de creación e implantación del servicio, cuyos rasgos fundamentales son los siguientes:<sup>17</sup>

- a) Incoación del correspondiente expediente, a iniciativa propia o de los ciudadanos, y elaboración de una memoria justificativa, de un proyecto del servicio<sup>18</sup> y de un reglamento que establezca su régimen jurídico, en el que se declare expresamente que la actividad queda asumida por la entidad local como propia y en el que se regule el alcance de las prestaciones a favor de los ciudadanos.<sup>19</sup>
- b) Exposición pública de los citados documentos por un plazo de 30 días hábiles, mediante la inserción de los correspondientes anuncios en el DOG, en el BOP y en el tablón municipal de anuncios, dando audiencia a los posibles interesados y a los ciudadanos que, en su caso, hubieran ejercido la iniciativa para su creación.
- c) Aprobación de la implantación del servicio y, simultáneamente, de su proyecto de establecimiento y de su reglamento, mediante un acuerdo adoptado por el pleno, que deberá prever sus efectos económico-presupuestarios y tendrá que resolver motivadamente las sugerencias que se hayan podido plantear durante el período de exposición pública.

En estricta correspondencia con lo anteriormente señalado, el ROAS regula también la posibilidad de modificar los servicios locales, incluso de suprimirlos cuando no tengan carácter obligatorio, mediante acuerdo plenario adoptado a iniciativa propia

---

<sup>17</sup> Cuando se trate de actividades reservadas al municipio por el artículo 86.2 de la LRBRL y se prevea su prestación en régimen de monopolio, este expediente deberá ser complementado con el procedimiento de monopolización previsto por los artículos 183 y siguientes del ROAS, cuya aprobación final corresponde al gobierno autonómico, sin perjuicio de la legitimación de la administración estatal para impugnarlo, por incumplimiento de la legislación básica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

<sup>18</sup> Según el artículo 159.2 del ROAS este proyecto deberá referirse a los siguientes extremos:

- Características del servicio.
- Forma de gestión, de entre las previstas por el artículo 85 de la LRBRL.
- Obras, bienes e instalaciones necesarias para su prestación, con precisión de las que, en su caso, deba realizar el contratista.
- Estudio económico-financiero y, cuando proceda, tarifas a percibir de los usuarios, en el que se analice su viabilidad económica.
- Compensación económica a percibir por el contratista, cuando se gestione de forma indirecta y, en su caso, canon o participación municipal.
- Régimen estatutario de los usuarios.

<sup>19</sup> Estos documentos podrán ser elaborados a través de sus propios medios personales o técnicos, sin perjuicio de la asistencia que, de acuerdo con lo previsto por su artículo 159.4, puedan prestarle la administración autonómica o las entidades locales supramunicipales que tengan encomendada por la ley dicha labor —provincias y comarcas—.

o de los ciudadanos, por razones de interés público que han de quedar debidamente acreditadas en el expediente de forma documental, de lo que se deriva que no bastará con la mera y retórica alegación de este interés público, sino que la decisión deberá ir acompañada de estudios y memorias justificativas en los que se acredite dicho extremo.

Para la supresión del servicio también será preceptivo un previo trámite de información pública que, al no establecerse de forma expresa plazo concreto alguno de duración de la misma por la norma, deberá respetar el plazo mínimo de 20 días hábiles previsto para este trámite por la LRJSP o, en virtud del Principio de *contrarius actus*, el plazo de 30 días hábiles que se exige por el ROAS respecto del trámite de información pública preceptivo para su establecimiento originario. En todo caso será requisito indispensable otorgar un trámite de audiencia previo a las entidades y asociaciones de las que hubiera podido partir la iniciativa en su día para su establecimiento, a las administraciones con intereses concurrentes y, en especial, a las personas que mediante una u otra técnica tuvieran encomendada su gestión, a las que necesariamente deberá notificarse personalmente el acuerdo de supresión.

Similares previsiones, aunque con un menor grado de desarrollo, al estar contenidas en leyes generales de administración local, se contemplan en las restantes CCAA que han regulado de alguna manera esta materia, como ocurre en Aragón,<sup>20</sup> en Galicia<sup>21</sup>, en Navarra<sup>22</sup> o en la Comunidad Valenciana,<sup>23</sup> entre otras, en las que en unos casos se determina expresamente el Principio de igualdad de los ciudadanos respecto del acceso a los servicios públicos municipales, en otros se contempla la previsión de arbitrar técnicas de participación de los mismos en la prestación y, en algunas, se recuerda que la gestión indirecta de los servicios públicos locales no comporta la pérdida por el municipio de los poderes de policía y dirección necesarios para garantizar su correcto funcionamiento, pues no hay que olvidar que, se satisfagan por el medio que se satisfagan, su titularidad siempre corresponde al ente local.

## 2. FORMAS TÍPICAS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES

Los servicios públicos locales propiamente dichos, tengan o no naturaleza económica y sean o no de naturaleza esencial, tienen unas formas tasadas de gestión que constituyen un *numerus clausus*. En este sentido, el artículo 85 de la LRRL sigue distinguiendo, como desde siempre ha hecho nuestro ordenamiento jurídico, entre formas de gestión directas o indirectas de los servicios, identificando como formas de gestión directa, no tanto aquellas en las que su prestación se efectúa directamente por el municipio, como aquellas en las que no tiene entrada en la gestión el sector privado, por gestionarse, bien por la propia administración local titular de los mismos, de forma diferenciada o indiferenciada y con o sin reralización de encargos de actividades o

<sup>20</sup> Artículos 199 y siguientes de la Ley 7/1999, de 9 de abril, de Administración Local.

<sup>21</sup> Artículos 295 y siguientes de la Ley 5/1997, de 22 de junio, de Administración Local.

<sup>22</sup> Artículos 185 y siguientes de la Ley Foral de Navarra de 6/1990, de 2 de julio, de Administración local.

<sup>23</sup> Artículos 192 y siguientes de la Ley 8/2010, de 23 de junio, de Régimen Local.



prestaciones concretas a medios propios, bien por entes instrumentales de la propia administración titular, personificados bajo fórmulas de derecho público o de derecho privado, dando así lugar a lo que técnicamente se ha denominado como descentralización institucional o funcional o descentralización por servicios, y reservando la gestión indirecta a las diferentes formas que la LCSP prevé respecto de la gestión de los servicios públicos.

En este sentido, sentencias relativamente recientes de los tribunales<sup>24</sup> han considerado que existen *“dos formas básicas de prestación de los servicios locales, la directa y la indirecta. En la directa es el propio ente local que presta el servicio, ya sea por parte de la propia entidad o bien mediante un medio propio. Hay pues distintas formas para la prestación directa del servicio: por un lado, aquellas en las que el Ayuntamiento es el prestador del servicio (que incluye la gestión indiferenciada y la diferenciada mediante un organismo municipal); y, por otro lado, las que tienen una personificación diferenciada del Ayuntamiento, a través de la interposición de una persona jurídica pública o privada, considerada como medio propio”*, pero lo cierto es que el encargo a medios propios no constituye propiamente una forma de gestión de servicios, ya que el medio va referido, única y exclusivamente, a aspectos, prestaciones o actividades parciales relacionadas con el mismo, como veremos más adelante.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, los servicios que se gestionan de forma directa no requieren para su prestación la formalización de fórmula contractual alguna, pues aún cuando se encarguen a entes personificados, estos entes no son sino la propia Administración revestida de una forma pública o privada dotada de personalidad jurídica, que solo formalmente es independiente del ente local matriz.

Por el contrario, cuando los servicios de competencia local tengan un contenido económico que los haga susceptibles de explotación por empresarios particulares, nos hallaremos ante una gestión indirecta en la que, si bien la titularidad del servicio sigue quedando dentro de la órbita de la administración titular del mismo, en cambio su gestión y explotación se trasladan por la vía contractual al ámbito privado que será el que, bajo la tutela y directrices del ente local, prestará el servicio asumiendo su riesgo operacional.

En concreto, actualmente las diferentes modalidades de gestión directa de los servicios públicos municipales previstas por el artículo 85 de la LRBRL, son las siguientes:

- Gestión por la propia entidad local
- Organismo autónomo local
- Entidad pública empresarial local
- Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública, dando entrada, de esta manera, a la posibilidad de que en dicho capital participen diversos entes locales.

<sup>24</sup> SSTSJ de Cataluña 21.9.2020 y 22.4.2021, JUR 315312 y RJCA 687.

Mientras que las formas indirectas de gestión de los servicios locales que se derivan actualmente de la LCSP pueden ser de dos tipos, según se trate de las formas las contractuales contempladas actualmente como contratos típicos de servicios en la LCSP -concesión del servicio y contrato de servicios, en función de que implique o no la transferencia al contratista del riesgo operacional, en los términos en que este concepto es regulado por el artículo 14.4 de la LCSP- o de las modalidades de carácter no contractual -gestión delegada, concierto social, sometimiento a licencia o autorización, etc...- que puede establecer la legislación de las CCAA al amparo de lo que prevé la Disposición Adicional 49ª de la LCSP respecto de los servicios públicos que, como determinados servicios sociales, sanitarios o educativos, tienen por objeto la satisfacción de necesidades de carácter social, a los que se refiere José Luis Martínez-Alonso Camps,<sup>25</sup> cuyas necesidades se pueden satisfacer sin acudir a fórmulas contractuales, siempre que éstas cumplan los principios de transparencia y no discriminación.

Pero la libertad de establecimiento y de determinación de la forma de gestión de los servicios que tienen los municipios no alcanza en todos los casos a la libertad absoluta de elección de la forma de gestionarlos, desde el momento en que, a la hora de determinar esta forma de gestión, se tendrán que tener en cuenta las siguientes limitaciones:

- Por una parte, lo dispuesto con carácter general por el artículo 9 del TREBEP, cuando reserva en exclusiva a los funcionarios públicos el ejercicio de las funciones que impliquen la participación directa o indirecta en el ejercicio de las potestades públicas o en la salvaguarda de los intereses generales del Estado y de las AAPP, de lo que se deduce que estas funciones nunca podrán ser objeto de transferencia al sector privado por la vía de las fórmulas de gestión indirecta de los servicios públicos.

De aquí que los artículos 17 y 284 de la LCSP establezcan que en ningún caso podrán prestarse mediante contrato de servicios o contrato de concesión de servicios los que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos.

- Por otra parte, y por lo que a la elección de las fórmulas de gestión directa se refiere, se ha de tener en cuenta que desde la reforma introducida por la LRSAL, la entidad pública empresarial y la sociedad mercantil de capital íntegramente público solo podrán ser utilizadas cuando quede acreditado, mediante memoria justificativa elaborada al efecto, que resultan más sostenibles y eficientes que la gestión por la propia entidad local o por organismo autónomo local, teniendo para ello en cuenta

---

<sup>25</sup> Martínez-Alonso Camps, J.L. *La nueva configuración de la gestión indirecta de los servicios públicos de resultados de la Ley de contratos del sector público de 2017; algunas consideraciones con especial incidencia en el subsistema local*. La Administración al día. INAP. 2018, cuyo antecedente es la comunicación presentada al Congreso Internacional sobre Contratación Pública celebrado en Cuenca en el mes de enero de 2018.

criterios de rentabilidad económica y recuperación de la inversión, con la obligación de incorporar al expediente correspondiente, tanto el informe de la intervención en el que se valore la sostenibilidad financiera de las propuestas planteadas, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 de la LOEPSF, como una memoria justificativa del asesoramiento recibido, que será objeto de publicación y será elevada al pleno para su aprobación, en la que se incluirán los informes sobre el coste del servicio y el apoyo técnico recibido.

Esta libertad de establecimiento es, además, susceptible de una amplia revisión jurisdiccional, pues a pesar de la potestad de autoorganización de que gozan los municipios, la determinación de la forma de gestión puede tener una incidencia directa en el principio de libre competencia propio del mercado, ya que determinadas formas de gestión pueden suponer una excepción a la licitación, especialmente cuando se acude a fórmulas como los encargos de gestión, que solo son compatibles con este principio cuando se realicen con el cumplimiento estricto de los requisitos establecidos por la ley,<sup>26</sup> lo que ha provocado la utilización por los tribunales de un concepto expansivo de legitimación, especialmente en materias como la contratación pública o el derecho a la competencia, que les ha permitido reconocérsela a anteriores prestadores del servicio<sup>27</sup>, por entender que no se ha de confundir esta potestad de autoorganización del ayuntamiento a la hora de definir el modo de gestión del servicio, *“con la existencia de una especie de zona inmune a la impugnación jurisdiccional con base a la intangibilidad de dichas potestades”*, y por entender que el interés competitivo o de mercado de los recurrentes justificaba su legitimación procesal, cuando la determinación de un sistema de gestión directa con encargo a medio propio supone una excepción a la licitación.

### 3. ASISTENCIA Y COOPERACIÓN DE ENTIDADES SUPRAMUNICIPALES

La gestión de los servicios públicos por los municipios se puede realizar con la asistencia y cooperación de entidades supramunicipales, técnica en la que los municipios mantienen, en principio,<sup>28</sup> tanto la titularidad como la responsabilidad de la gestión de los servicios de su competencia,<sup>29</sup> pero gozando para ello de la asistencia,

<sup>26</sup> STS 20.9.2018, RC 4396.

<sup>27</sup> STSJC21.9.2020, JUR 315312.

<sup>28</sup> Ya hemos visto anteriormente como las diputaciones tienen encomendadas las funciones de coordinación de determinados servicios municipales mínimos en los municipios de menos de 20.000 habitantes, y como ello les permite intervenir en la decisión de la forma de gestión del servicio, proponiendo la gestión directa por la propia diputación o fórmulas de gestión conjunta, cuando su coste efectivo sea superior a los de los servicios coordinados o prestados por la propia diputación o a los derivados de las fórmulas de gestión conjunta propuestos.

<sup>29</sup> La STS 28.5.1991, RJ 4298 deja claro que la irrupción de un ente supramunicipal, por razón de su jurisdicción territorial más amplia, pero no de jerarquía, dado el autonomismo de la administración municipal, como es la diputación provincial que, además, no actúa en competencia concurrente o compartida, sólo tiene como explicación la función que la misma Ley les asigna de asegurar la prestación integral y adecuada de los servicios de competencia municipal, esto es, una asistencia material y técnica a aquellos municipios que, por sí solos, no puedan cumplir los servicios a que están obligados, supliendo sus carencias de medios apropiados, pero sin aprovecharse de tal prepotencia material para privarles de sus competencias específicas fijadas por ley, de manera que la diputación únicamente entre en escena en estos



colaboración y cooperación de otras entidades locales de carácter supramunicipal, concretamente de las diputaciones provinciales, de las CCAA, especialmente si son de carácter uniprovincial, al haberse integrado en las mismas la organización provincial y, en ocasiones, de otro tipo de entidades locales supramunicipales creadas por las propias CCAA, como ocurre en Cataluña con las comarcas, que son entes que han nacido con la misma vocación asistencial de las diputaciones provinciales y con el Area metropolitana de Barcelona.

Así lo contemplan expresamente los artículos 26.3 y 36 de la LRBRL, cuando establecen que la asistencia de las diputaciones a los municipios se dirigirá preferentemente al establecimiento y adecuada prestación de los servicios públicos de carácter mínimo, especialmente a los de menor capacidad económica o de gestión, así como a garantizar en los municipios con población inferior a los 1.000 habitantes, la prestación de los servicios de secretaria e intervención, cuyo carácter esencial y necesario ha sido puesto de manifiesto por el Tribunal Supremo en innumerables ocasiones.

Esta asistencia y cooperación jurídica, económica y técnica provincial a favor de los municipios, que es clásica en nuestro derecho, se canaliza muy especialmente a través de los planes anuales de cooperación a las obras y servicios de competencia municipal, en los que se pueden incluir fórmulas de prestación unificada o supramunicipal de servicios, cuando se detecten costes efectivos superiores a los coordinados o prestados por la diputación, a fin de reducirlos.

#### 4. LA DELEGACIÓN INTERSUBJETIVA

Otra posibilidad que tienen los municipios para la prestación de servicios municipales es la delegación a otras administraciones de competencias relacionadas con su prestación, mediante la denominada delegación intersubjetiva. A diferencia de la delegación interorgánica, en la que únicamente se transfieren las facultades para ejercer la competencia, pero no su titularidad, y en la que las resoluciones administrativas que se adopten por el órgano delegado se considerarán dictadas por el órgano delegante,<sup>30</sup> en la delegación intersubjetiva se transfieren con la delegación, tanto las facultades de ejercicio como la titularidad de la competencia, motivo por el cual esta delegación no tiene cabida en la regulación del artículo 9 de la LRJPSP, que se refiere a la competencia de los órganos de las administraciones públicas y no a las competencias de éstas administraciones en sí mismas consideradas y que, en el ámbito local, se regula en los artículos 27 y 37 de la LRBRL, aunque en sentido contrario, es decir, de la administración del estado o de la autonómica al municipio y a la diputación.

---

casos desarrollando una función cooperadora en lo material y técnico, pero sin interferir en las competencias jurídicas del Ayuntamiento, puesto que la técnica de la cooperación en derecho administrativo no implica una alteración del régimen de distribución de competencias.

<sup>30</sup> SSTs 19.5.1997 y 12.11. 1999, RJ 4001 y 9681.



En consecuencia con lo anterior, en el caso de la delegación intersubjetiva, los actos dictados por la administración o ente delegado, se le imputan directamente a él, por eso son susceptibles de recurso de alzada ante el órgano delegante, a diferencia de lo que ocurre con la delegación interorgánica, en la que las resoluciones dictadas por delegación, en la medida en que se entienden dictadas por el órgano delegante, suelen poner fin a la vía administrativa en el ámbito local, no siendo susceptibles en ella más que del potestativo recurso de reposición.

También en la delegación intersubjetiva entendemos que resulta de aplicación la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>31</sup> relativa al principio de libre revocabilidad, que entiende que toda delegación es libremente revocable por el órgano titular originario de la competencia, es decir, por la administración delegante que, en palabras del propio Tribunal Supremo, ... *sigue detentando en forma latente la titularidad de la competencia...*, motivo por el que también puede avocarla en cualquier momento para sí, cuando se den las circunstancias técnicas, económicas, sociales, jurídicas o territoriales que aconsejen dicha decisión a que se refiere el artículo 10 de la LRJPSP.<sup>32</sup>

La delegación de competencias por parte del municipio requerirá el correspondiente acuerdo del pleno, adoptado por mayoría absoluta de sus miembros, en tanto supone la transferencia de funciones o actividades del municipio a otras administraciones públicas, tal y como establece de forma específica el artículo 47.3. c) de la LRBRL.

Esta técnica de la delegación se contempla específicamente en la legislación catalana, concretamente en los artículos 135 y siguientes del ROAS, en los que de forma expresa se prevé la posibilidad de que las comarcas puedan prestar servicios municipales en virtud de delegación, de conformidad con las previsiones establecidas en el programa de actuación comarcal, siempre que quede garantizada la intervención de los municipios afectados en la prestación del servicio.

### 5. LA UTILIZACIÓN DE OTROS INSTRUMENTOS EN LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS

Además de las formas directas e indirectas de gestión de los servicios públicos locales, de la asistencia técnica de las administraciones supramunicipales y del eventual uso de las técnicas de delegación intersubjetiva, los municipios también pueden hacer efectiva la eficaz prestación de los servicios de su competencia mediante la utilización de técnicas o instrumentos jurídicos que, como la encomienda de gestión o los encargos

---

<sup>31</sup> STS 18.2.1992, RJ 2498.

<sup>32</sup> Para el Tribunal Supremo lo que no es admisible es que el órgano delegante pueda ejercer la competencia para un caso concreto, cuando guste, sin previa revocación o avocación de la competencia. STS 28.2.1986, RJ 6593.

En los casos de revocación de la delegación en el ámbito local, el artículo 116 del ROF, con carácter supletorio, prevé la posibilidad de que el órgano delegante pueda revisar las resoluciones adoptadas por el órgano delegado en los mismos casos y condiciones establecidos por la LRJPSP para la revisión de oficio de los actos administrativos.

a medios propios, impliquen la transferencia de determinadas funciones, pero no la de la titularidad de la competencia ni la del servicio - cooperación vertical - o, también, mediante formas asociativas de gestión compartida con otros entes locales o administraciones, a través de fórmulas colaborativas que pueden dar lugar a la creación de nuevas personas jurídicas dotadas de personalidad jurídica propia y patrimonio independientes, cuando lo que se pretenda sea prestar el servicio conjunta y descentralizadamente de forma estable, de entre las cuales son típicas en nuestro derecho local las mancomunidades de municipios y los consorcios – cooperación horizontal-.

Cuando obedezcan a razones o finalidades más coyunturales o se refieran solo a aspectos parciales del servicio, esta actividad conjunta se pueden instrumentar también, en régimen de cooperación horizontal, mediante simples convenios interadministrativos de cooperación o colaboración, en los que, sin dar lugar al nacimiento de una nueva persona jurídica, se regulen los mecanismos necesarios para facilitar la cooperación consensuada entre varios municipios o entre éstos y otros niveles de administración en la prestación de servicios que sean de interés común, lo que no deja de ser un claro reflejo de la aplicación práctica de los principios de eficacia y coordinación que el artículo 103 de la CE impone a todas las AAPP.

La Jurisprudencia ha considerado posible, incluso, la utilización conjunta de diversas técnicas, cooperación horizontal y vertical<sup>33</sup>, en la satisfacción del mismo fin público, admitiendo la posibilidad de hacer encargos a medios propios de forma sucesiva a una previa cooperación horizontal – integración del ayuntamiento en un consorcio y posterior encargo de gestión a una sociedad que tiene la consideración de medio propio de este consorcio -, siempre que para ello se cumplan las exigencias de cooperación horizontal entre el Ayuntamiento y el consorcio exigidas por el art. 12.4 de la Directiva de Contratos, y las exigencias de cooperación vertical entre el consorcio y la sociedad que exige su art. 12.1.

Los conceptos de convenio de colaboración y de encomienda de gestión, no obstante, han sido siempre objeto de importantes discusiones doctrinales en nuestro derecho, debido a su prácticamente inexistente regulación en el primer caso, y a su falta de distinción con lo que actualmente se denomina encargos a medios propios en el segundo, lo que en su momento generó que, en muchas ocasiones, unos y otros fueran

---

<sup>33</sup> La STSJ de Cataluña 21.9.2020, JUR 315312, haciéndose eco de la STSJ de Aragón de 4 de marzo de 2020 – rec. 194/2017-, considera que para que nos encontremos ante una auténtica cooperación horizontal, se han de dar las exigencias contempladas en el artículo 12.4 de la Directiva de Contratos, negando la concurrencia de estos requisitos a una relación Ayuntamientos-Consorcio, por considerar que no se daba la exigencia de interés común en la finalidad a perseguir por el consorcio, por cuanto mientras para unos ayuntamientos el fin era la prestación asociada de un servicio de abastecimiento de agua, para otros Ayuntamientos, que ya lo prestaban de forma directa a través de sus propias empresas municipales de capital íntegramente público, el único interés que se podía identificar era de mercado.

En los mismos términos la STSJ de Cataluña 1174/2021, aplicada por el Tribunal Catalán de recursos contractuales en diversas ocasiones, entre otras, en su Resolución 17/2023, de 11 de enero.

utilizados en el pasado para finalidades distintas de aquellas que perseguía el legislador en su concepción original.

Efectivamente, la regulación contenida en su momento en la LRJPAC de las encomiendas de gestión adolecía de falta de precisión, y carecía de una adecuada delimitación respecto de otras figuras afines que estaban reguladas por la legislación contractual, como los actualmente denominados encargos a medios propios, a lo que sin duda contribuía que la legislación de contratos de aquel momento les diera prácticamente la misma denominación que la utilizada por la legislación de régimen jurídico, refiriéndose a este tipo de negocios jurídicos, también, como encomiendas de gestión.

Lo mismo ocurría con los convenios de colaboración que, carentes en la legislación anterior de un régimen jurídico concreto y acabado, sirvieron en muchas ocasiones de instrumento para formalizar negocios jurídicos plenamente contractuales, al margen de la legislación contractual y en una clara huída del régimen jurídico específico del contrato que constituía su objeto, al haber sido utilizados, tanto para formalizar auténticas prestaciones encubiertas de servicios y/o ejecución de obras, como para formalizar incluso transmisiones patrimoniales o comprometerse a efectuarlas.

Esta situación, especialmente grave si tenemos en cuenta que, como veremos más adelante, todas estas figuras están excluidas, en la mayoría de los casos, del ámbito de aplicación de la legislación contractual, fué denunciada durante muchos años por la doctrina más autorizada, hasta que en un informe del año 2010<sup>34</sup> el Tribunal de Cuentas puso de manifiesto la necesidad de definir cuidadosamente el régimen jurídico de los convenios de colaboración y los supuestos en los que las relaciones entre administraciones se podían canalizar mediante encomiendas de gestión o encargos a medios propios, y lo elevó a las Cortes en demanda de la adopción de medidas que velaran por la correcta gestión de los fondos públicos, realizando para ello un total de 16 propuestas concretas, que dieron posteriormente lugar a la aprobación de la Resolución de 18 de diciembre de 2012 de la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, en la que se instaba al gobierno central a realizar esta labor, que posteriormente se materializó en la LRJSP.

Pero no solo fue el Tribunal de Cuentas el que abordó esta situación, sino que también el Consejo de Estado se había hecho eco de los problemas que se podían derivar de esta indefinición cuando, al dictaminar el anteproyecto de ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno<sup>35</sup>, recomendó y así se recogió en la letra b) del artículo 6 del texto finalmente aprobado, que se incluyera una previsión sobre la necesidad de hacer pública la información relativa a las encomiendas de gestión y, muy singularmente, la relativa a su presupuesto, objeto, obligaciones económicas, tarifas de

<sup>34</sup> Dictamen núm. 878/2010, de 30 de noviembre.

<sup>35</sup> Dictamen núm. 707/2012, de 19 de julio.



acuerdo con las cuales se establezcan tales obligaciones y la realización, en su caso, de subcontrataciones, con indicación de los adjudicatarios, del procedimiento en virtud del cual tengan que tener lugar y de los importes de adjudicación.

Y el Consejo de Estado recomendaba en su informe esta regulación, por considerar que:

...

*Una parte relevante de los servicios que pueden ser prestados a las entidades del sector público pueden canalizarse a través de entidades que tengan la condición de medio propio y servicio técnico de las mismas, acudiendo a la figura de la encomienda de gestión (artículos 4.1.n) y 24 del TRLCSP), sin que sea infrecuente que tales entidades subcontraten, a su vez, todo o parte de las prestaciones que las corresponde ejecutar con terceras persona, ajenas al tsjcumplimiento de algunas de las exigencias que en materia de publicidad impone el Ordenamiento jurídico a los entes integrantes del sector público o, al menos, atemperarse el rigor con que en otras circunstancias tales obligaciones deben ser atendidas.*

...

Lo que era debido al hecho de que mientras las encomiendas interorgánicas sujetas al régimen jurídico de la entonces vigente LRJPAC tenían que ser objeto de publicidad, las interadministrativas y las realizadas a medios propios que regulaba la legislación contractual no estaban expresamente sometidas a este requisito de publicidad.

Señalado lo anterior a manera de introducción necesaria, realizaremos a continuación un análisis particularizado de la regulación de las encomiendas de gestión en la legislación de régimen jurídico y de la regulación de los encargos a medios propios en la legislación contractual, para finalizar nuestro estudio con el análisis de las relaciones interadministrativas y de los convenios de colaboración.

### **III. ENCOMIENDAS DE GESTIÓN Y ENCARGOS A MEDIOS PROPIOS**

#### **1. LAS ENCOMIENDAS DE GESTIÓN EN LA LEGISLACIÓN DE RÉGIMEN JURÍDICO**

##### **A. Las encomiendas de gestión en la LRJPAC**

La encomienda de gestión es una técnica por la que se transfieren por el órgano competente determinadas funciones relacionadas con el ejercicio de la competencia, manteniendo, en cambio, su titularidad y la responsabilidad derivada de la misma.

Esta técnica tuvo su origen en el artículo 5 de la Ley del Proceso Autonómico, que la contempló como forma de gestión de servicios autonómicos por parte de las diputaciones provinciales por mandato de las CCAA y que, posteriormente, se recogió

en los artículos 8 y 37.1 de la LRBRL, al prever que las CCAA podían encomendar a las diputaciones provinciales la gestión ordinaria de alguno de sus servicios, pero con sometimiento de estas últimas a las instrucciones que a estos efectos pudieran dictar las primeras.

Más tarde, fue la LRJPAC la norma que generalizó la utilización de esta técnica para todas las AAPP, al regularla con carácter general en su artículo 15, como técnica en virtud de la cual los órganos administrativos o las entidades de derecho público podían encomendar a otros órganos o entidades de la misma o distinta administración, la realización de actividades de carácter material, técnico o de servicios, por razones de eficacia o cuando no se poseyeran los medios técnicos idóneos para su desempeño, sin que ello supusiera, como señalaba expresamente el propio precepto, ni la transferencia de la titularidad de la competencia, ni tan siquiera la de los elementos sustantivos de su ejercicio, o lo que es lo mismo, ni la decisión sobre la competencia, ni la responsabilidad de tal decisión, y este era el motivo por el que correspondía al órgano encomendante la responsabilidad de dictar los actos administrativos productores de efectos jurídicos derivados de la actividad material concreta objeto de encomienda, aunque no los de mero trámite.<sup>36</sup>

Se trataba, por tanto, de una forma de mandato o encargo jurídico-público efectuado por una administración para que otra diferente gestionase servicios de su titularidad, en su nombre y bajo su responsabilidad, con sujeción a tutela orgánica, pues, a diferencia de la delegación, en la que el ente delegado ostenta la capacidad de autoorganización del servicio y actúa en su propio nombre y bajo su propia responsabilidad, sujeto solo a la tutela legal y material del órgano delegante, que mantiene la capacidad de dirigir y controlar el servicio delegado, en la encomienda de gestión, por el contrario, la administración encomendada actúa como órgano de la encomendante, sujeta a su tutela orgánica, a sus instrucciones generales y particulares y sin capacidad de autoorganización.

Nos encontramos, en consecuencia, ante una administración que se colocaba en una situación de inferioridad respecto de la administración encomendante que, como previó en su momento el artículo 6 de la Ley del Proceso Autonómico, puede fijar, respecto del servicio encomendado, módulos de funcionamiento y financiación y determinados niveles de rendimiento.

En la LRJPAC la encomienda de gestión se posibilitaba tanto entre órganos y entidades de la misma administración, como entre órganos y entidades de una administración diferente, exigiéndose, en este último caso, la conformidad de ambas partes formalizada mediante la suscripción de un convenio, pero lo cierto es que también en el caso de encomiendas entre órganos administrativos o entidades de la misma administración se requería una mínima formalidad, al resultar necesaria su formalización por escrito, como presupuesto previo necesario para después poder

---

<sup>36</sup> STS de 8 de octubre de 2013, RJ 5847.

cumplir el requisito de publicación en el diario oficial correspondiente que exigía la LRJPAC, con la particularidad de que, en este caso, a diferencia de lo que sucede con la delegación entre órganos locales, la publicación se constituía como un requisito determinante de su eficacia a causa de lo que preveía el artículo 15.3 de la LRJPAC.

La LRJPAC contenía, además, una habilitación expresa, de carácter normativo, para que cada administración y, por tanto, también la local, pudiera regular los requisitos necesarios para la validez de estos acuerdos, con los únicos límites que se derivaban de las determinaciones mínimas de la propia Ley, entre ellas, la necesidad de incluir, como mínimo, la obligación de que los acuerdos de encomienda incluyeran la mención expresa de la actividad o actividades a las que afectaba, su plazo de vigencia y la naturaleza y alcance de la actividad encomendada.

Cómo señaló en su momento Luis Ortega<sup>37</sup>, «... la encomienda de gestión supone una forma de gestión directa de actividades instrumentales al margen del recurso a la fórmula contractual...». En otras palabras, lo que encargado al sector privado constituiría un contrato administrativo, encargado a órganos o entidades de las Administraciones públicas, constituye, siendo lo mismo, una encomienda de gestión. Precisamente por eso el legislador no consideró viable la utilización de esta técnica respecto de personas físicas o jurídicas sujetas al derecho privado, a las que remitió a la vía contractual, aunque con un grado importante de imprecisión, puesto que indujo a confusión cuando a continuación indicó que no se podían encomendar a personas o entidades sujetas al derecho privado actividades que, según la legislación vigente, tuvieran que realizarse con sujeción al derecho administrativo.

Para Luis Ortega, el artículo 15.5 de la LRJPAC había que interpretarlo en el sentido de que lo que este precepto impedía era la utilización de esta encomienda de gestión respecto de personas físicas o jurídicas sometidas al derecho privado, mientras que su último inciso había que entenderlo referido a otros tipos posibles de encomienda de gestión que pudiera regular la legislación sectorial en relación con otras actividades y bajo otro régimen jurídico diferente, respecto de los que el legislador estatal lo único que establecía era una norma básica de obligado cumplimiento por los legisladores sectoriales, consistente en imponer la prohibición de encomendar a este tipo de personas actividades sometidas al derecho administrativo, con el objeto de evitar un uso desviado de estas técnicas que tuviera como único objetivo evadir el derecho administrativo cuando se tratara de una actividad esencialmente pública.

Esta prohibición era de fundamental importancia en el ámbito local, respecto de las sociedades privadas municipales o sociedades mercantiles de capital íntegramente municipal, en la medida en que, en tanto que personas de derecho privado, estarían incluidas dentro del ámbito de la prohibición a la que anteriormente nos hemos referido.

---

<sup>37</sup> Capítulo “Órganos de las Administraciones Públicas” de la obra *La nueva ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, dirigida por Jesús Leguina Villa y Miguel Sánchez Morón. Editorial Tecnos. 1993. Páginas 76-78.



No opinaba así una parte importante de la doctrina<sup>38</sup>, en particular, Fernando GARRIDO FALLA y Elisenda MALARET Y GARCÍA. Para el primero, el encargo de gestión de actividades y servicios a entes instrumentales de la Administración sujetos a derecho privado era una práctica jurídica habitual, que es la que da sentido al ente instrumental, por lo que no consideraba aplicable tal prohibición a este tipo de sociedades públicas y entendía que estaba dirigida a las personas físicas y empresas mercantiles de titularidad privada. Para la profesora MALARET, por su parte, la prohibición que contenía el artículo 15.5 de la LRJPAC tampoco era predicable respecto de las empresas de capital íntegramente público, pues para la aplicación de la legislación de contratos hacía falta que el sujeto de derecho privado en cuestión fuera un tercero, y ello por considerar que todo el arsenal de prerrogativas públicas se convertía en innecesario cuando el capital era íntegramente público y la administración podía, mediante su posición de *dominium*, determinar el comportamiento de la sociedad, sin que en estos casos fuera necesario *el imperium*.

No obstante, en mi opinión<sup>39</sup> todavía hacía falta distinguir el tipo de empresa pública a la que se dirigía la encomienda, por considerar que no era lo mismo cuando se trataba de una empresa pública para la gestión directa de un servicio público, que cuando se trataba de una empresa pública constituida como instrumento para el ejercicio de actividades económicas en el mercado.

En el caso de las sociedades de servicio público no existe una autentica encomienda de gestión, ya que la propia empresa municipal constituye una forma de gestión directa a la que nada se encomienda. Simplemente se crea como instrumento para gestionar, de forma directa y descentralizada, un servicio público concreto que constituye su objeto social, fuera de lo cual, nada más se le puede encomendar, si no va esta encomienda precedida de una ampliación del mismo, a fin de dar cabida a la gestión de nuevos servicios públicos previamente establecidos por el ayuntamiento, cuando se hubiera optado por esta forma de gestión. En estos supuestos, además, el ente instrumental gestiona un servicio público globalmente considerado y no meras actividades materiales, técnicas o de servicio, concepto este que no hay que confundir con el de servicio público, pues aquellas no son más que facetas parciales de una actividad municipal concreta.

Por el contrario, cuando se trataba de empresas públicas de capital íntegramente municipal constituidas para el ejercicio, en régimen de libre concurrencia, de actividades puramente económicas, estas empresas, además de constituirse para un fin determinado y no para el que eventualmente decidiera encargarle el ayuntamiento per

---

<sup>38</sup> Fernando Garrido Falla y José M<sup>a</sup> Fernández Pastrana, en su obra conjunta *Régimen Jurídico y Procedimiento de las Administraciones Públicas. Uno estudio de la Ley 30/1992*. Editorial Civitas. 1993. También la profesora Elisenda Malaret y García, en su obra *Público y privado en la organización de los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992*. Editorial Civitas. 1992.

<sup>39</sup> Manual del Secretario. Teoría y Práctica del Derecho Municipal. Carmen Alonso Higuera. Editorial Atelier. 2002. Capítulo VII. Página 559.

la vía de la encomienda de gestión, sin seguir para ello el procedimiento legalmente establecido para el ejercicio de la iniciativa en la realización de actividades económicas, tenían que actuar en el mercado desprovistas de potestades administrativas y en igualdad de condiciones que las restantes empresas privadas. Por tanto, en la medida en que concertara con la administración matriz una determinada actividad, salvo que constituyera la actividad económica para la que fue creada, se tenía que hacer por la vía contractual y solo cuando tal actividad formara parte de su objeto social, por lo que, dada su naturaleza y finalidad, no se le podían encomendar otras actividades que, como la contratación de obras públicas o la gestión de servicios públicos, se tenían de realizar con sujeción al derecho administrativo.

Este era el estado de la cuestión en el año 2002 con la legislación entonces vigente que, como vemos, planteaba serios interrogantes respecto de la posibilidad de que esta técnica se utilizara con personas sujetas al derecho privado, incluso cuando fueran íntegramente públicas, en particular cuando de sociedades para el ejercicio de actividades económicas se trataba, pues el TRLCAP del año 2.000 no se ocupó de esta cuestión hasta que con la reforma operada en virtud del Real Decreto Legislativo 5/2005, de 11 de marzo, puso fin a las dudas que el artículo 15 de la LRJPAC suscitaba sobre la utilización de esta figura cuando de personas sujetas al derecho privado se trataba. En consecuencia, a partir de ese momento, el régimen jurídico de las encomiendas de gestión reguladas en el artículo 15 de la LRJPAC tan sólo resultaba aplicable a las administraciones o a sus entes instrumentales sujetos a derecho público, como de forma tajante declaró posteriormente la Jurisprudencia<sup>40</sup>.

No obstante, esta reforma tampoco acabó con las dudas que suscitaba esta institución, pues generó otra importante discusión, sobre si la encomienda de gestión que regulaba la LRJPAC y la que regulaba la legislación de contratos eran la misma figura o técnica jurídica<sup>41</sup> o, como entendió entonces el Tribunal Supremo, se trataba de una modalidad de la misma figura que tenía un régimen jurídico distinto.

También se suscitó la duda de si cuando la encomienda se realizaba al amparo de la LRJPAC con entes de otras administraciones públicas sujetos al derecho público, su objeto podía ser coincidente con el de un contrato, cuestión en relación con la cual se pronunció la Abogacía del Estado<sup>42</sup> en el sentido de considerar que si bien inicialmente existía esta posibilidad, puesto que la legislación contractual no había regulado aún la figura de los encargos a medios propios o contratos *in house providing*, después, una vez que lo hizo, ya no era posible, pues la diferencia básica entre una y otra figura

---

<sup>40</sup> La STS 1.7.2015, RJ 3895, declara que en caso de personas o entes sujetos a derecho privado, como las fundaciones, la LRJPAC excluye esta transferencia competencial del régimen general de la encomienda, porque considera que la relación es contractual y la remite a la legislación de contratos.

<sup>41</sup> En la sentencia anteriormente anotada y en otras anteriores como la STS 9.12.2013, RJ 8174, el Tribunal Supremo entendió que la legislación contractual regulaba una modalidad de encomienda específica, llamada contratación doméstica, que suponía una excepción del régimen general de la contratación pública, en especial en cuanto al principio de concurrencia.

<sup>42</sup> Circular 6/2009.

consistía precisamente en que mientras la encomienda de gestión de la LRJPAC resultaba aplicable a actividades o actuaciones ajenas a la legislación de contratos públicos, las reguladas en la legislación de contratos quedaban limitadas a la realización de prestaciones de contenido materialmente contractual, propias de los contratos de obras, suministros y servicios, y este era el motivo por el que tampoco consideraba aplicable a estas últimas el deber de publicación y, en general, las formalidades reguladas por el artículo 15 de la LRJPAC.

En este estado de confusión, la legislación propia de alguna comunidad autónoma,<sup>43</sup> como sucedió en Cataluña, ayudó notablemente a avanzar en la distinción de estas dos técnicas, al establecer, respecto de lo que ya denominaba encargos de gestión, las siguientes precisiones:

- a. Que los encargos de gestión sólo podían recaer en organismos o entidades públicas, declarando, paralelamente y de forma expresa, que cuando el encargo de gestión tuviera por objeto el propio de un contrato incluido en el ámbito de aplicación de la legislación contractual, no le resultaría aplicable el régimen jurídico contenido en el mencionado precepto.
- b. Que de acuerdo con la legislación contractual, estos tipos de encargo sólo podían hacerse a favor de organismos o entidades públicas que tuvieran la condición de medio propio de la administración, organismo o entidad pública que la realiza.
- c. Que la capacidad de cada administración de regular sus encargos mediante reglamento se limitaba a los requisitos de formalización de los acuerdos.
- d. Que los convenios mediante los que se formalizasen encargos de gestión tenían que contemplar, como mínimo, el alcance y contenido de la actividad encomendada, las razones que justifican el encargo, la fórmula de financiación de la actividad encargada, con indicación de los correspondientes créditos presupuestarios que se transfieren, las relaciones y las actuaciones a realizar para el seguimiento y control del encargo y el plazo de vigencia del convenio.
- e. Que el órgano, organismo o entidad pública que recibía el encargo podía gestionarlo directamente o por los medios previstos en la legislación pública de contratos y, en su caso, en la normativa de régimen local.

De este modo se clarificaron en Cataluña aspectos tales como la separación existente entre dos figuras jurídicas absolutamente diferentes -la encomienda de gestión prevista por la LRJPAC y la regulada en aquel momento por la legislación

---

<sup>43</sup> Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas de Cataluña.



contractual- lo que dio lugar a que una parte de la doctrina<sup>44</sup> considerara que se trataba de figuras que respondían a un mismo supraconcepto, con claros elementos comunes, pero con regímenes jurídicos diferentes.

### B. Novedades incorporadas en la encomienda de gestión por la LRJSP

En este estado de cosas, la promulgación de la LRJSP vino a aclarar algunos aspectos más, al incorporar las novedades siguientes:

- Redujo su objeto a actividades de carácter material o técnico, suprimiendo las de servicios y perfilando de esta manera un objeto más limitado, menos ambiguo y claramente indicador de actividades parciales.
- Suprimió toda referencia a previsiones como las contenidas anteriormente en el apartado 5 del artículo 15 de la LRJPAC<sup>45</sup> que tantas dudas había generado, y precisó en el primero de sus apartados, como ya había hecho la legislación catalana, que la encomienda tan sólo era posible a favor de entidades de derecho público.
- Neutralizó toda posibilidad de que las encomiendas que regula tuvieran por objeto prestaciones propias de los contratos regulados en la legislación contractual.
- Exigió que los órganos que recibieran la encomienda tuvieran atribuidas estas actividades entre sus competencias.
- Atribuyó al órgano encomendado la condición de encargado del tratamiento de los datos de carácter personal a los que pudiera tener acceso por razón del encargo, resolviendo así las dudas que se suscitaban al respecto, al no transferirse con la encomienda ni la titularidad de la competencia ni la de los elementos sustantivos de su ejercicio.
- Unificó el sistema de publicación, al imponer la obligación de publicar los convenios en los que se formalizaran los encargos entre órganos y entidades de derecho público de administraciones diferentes que ya era obligatorio para los que tenían lugar entre órganos y entidades de derecho público de la misma administración.

---

<sup>44</sup> M. Vilalta Reixach, *El ámbito subjetivo de aplicación de la encomienda de gestión. Su concreción en la Ley catalana 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las Administraciones públicas de Cataluña*, Revista QDL núm. 28. Febrero 2012. Página 86.

<sup>45</sup> En este apartado la LRJPAC excluía el régimen de aplicación de la encomienda a favor de personas, físicas y jurídicas sujetas a derecho privado a las que remitía a la legislación contractual, en particular respecto de actividades sujetas al derecho administrativo, sin distinguir entre las que formaran parte del sector público y las que no.

Estas previsiones, acompañadas de la regulación que en su artículo 86 realiza la LRJSP respecto de los medios propios y los servicios técnicos de la administración del estado, a pesar de no resultar en principio aplicable esta última al ámbito local, sirven para aclarar de una vez por todas, en la línea iniciada seis años antes por la legislación catalana, los diferentes supuestos en los que se aplica esta ley de aquellos otros en los que resulta aplicable la legislación de contratos, ya que una y otra figura jurídica, aunque siguieron compartiendo unos años más la misma denominación y tenían elementos comunes, disfrutaban de regímenes jurídicos diferentes que, en consecuencia, daban lugar a dos figuras jurídicas distintas.

En el primer caso obedecen a una necesidad derivada de la carencia de medios técnicos idóneos para desarrollar una actividad que no es usual o, también, a razones de eficacia, aspectos ambos que tienen que quedar debidamente justificados y motivados en el expediente que sirva de cobertura para la toma de la decisión y, en consecuencia, ante un instrumento que nos permite, sin renunciar a la competencia ni transferir su ejercicio, bien superar insuficiencias de medios materiales o técnicos del órgano titular de la misma, bien lograr mayores niveles de eficiencia en su ejercicio.

En el segundo caso, por el contrario, cuando el TRLCSP excluía entonces de su ámbito de aplicación las encomiendas de gestión en sus artículos 4.n) y 24.6, se estaba refiriendo a supuestos claramente contractuales, concretamente de autocontratación, de aquí que en terminología comunitaria fueran conocidas como contratos *in house* o contratos domésticos que, a diferencia de la figura regulada por la legislación de régimen jurídico, constituyen negocios jurídicos de naturaleza ordinaria y no excepcional que, también a diferencia de los anteriores, no tienen limitado su objeto y pueden contemplar todo tipo de prestaciones, y a los que, en consecuencia, no resultan de aplicación las formalidades y régimen jurídico contemplado en la LRJSP.

En la LCSP actual, como veremos más adelante, esta distinción se acentúa aún más, ya que, en su artículo 6.2 i 3 se excluyen de su ámbito de aplicación las encomiendas de gestión reguladas en la legislación de régimen jurídico del sector público, no, en cambio, los encargos que los poderes adjudicadores pueden realizar en determinados supuestos a medios propios personificados a los que se refiere su artículo 32.

## 2. LOS ENCARGOS A MEDIOS PROPIOS EN LA LEGISLACIÓN DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO

Si esta fue la evolución que se produjo en la legislación de régimen jurídico para llegar a la regulación actual de la figura de la encomienda de gestión, similar camino ha recorrido la legislación contractual para llegar a la regulación de lo que la LCSP actual denomina encargos a medios propios, apartándose así de su precedente inmediato, el TRLCAP, que seguía refiriéndose a encomiendas de gestión, a pesar de la confusión que

esta denominación producía, por su coincidencia nominativa con la figura que regulaba la legislación de régimen jurídico.

### A. Precedentes legislativos y evolución jurisprudencial

Esta figura, hoy denominada encargo de gestión por la LCSP, no siempre había sido objeto de atención por parte de la legislación pública de contratos, pues la ley de 1995 no incorporó ninguna previsión al respecto y no fué hasta 10 años después que se incorporó esta cuestión al artículo 3.1.I) del TRLCAP, para excluir de su ámbito de aplicación las encomiendas de gestión que se realizaran a favor de entidades o de sociedades cuyo capital social perteneciera totalmente a la propia administración pública.

Esta previsión se mantuvo vigente en estos términos hasta que la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, dió una nueva redacción a este precepto, incorporando la redacción que se iba a mantener en vigor hasta promulgación de la actual LCSP, en virtud de la cual quedaban fuera del ámbito de aplicación de la Ley:

...

*las encomiendas de gestión que se confieran a entidades y sociedades cuyo capital sea en su totalidad de titularidad pública y sobre las que la Administración que efectue la encomienda ostente un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios, siempre que estas sociedades y entidades realicen la parte esencial de su actividad con la entidad o entidades que las controlan*

...

Esta evolución de nuestro derecho positivo fue producto, aunque tardío, de la evolución que también se fue paulatinamente produciendo en la jurisprudencia comunitaria en torno a la interpretación de este concepto dentro del marco de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios, que no contenía determinación específica al respecto, por lo que se partía para ello de la finalidad fundamental de esta norma comunitaria que se deducía de su considerando 4, según el cual de lo que se trataba era de que:

...

*los Estados miembros tienen que velar para que la participación en un procedimiento de adjudicación de un contrato público de un licitador que sea un organismo de derecho público no cause distorsión de la competencia respecto de los licitadores privados*

...

De ello se desprendía, a su vez, que el principio general respecto de los negocios jurídicos derivados de las relaciones entre poderes adjudicadores o de estos con otras personificaciones públicas, era el de su plena sujeción a la normativa comunitaria de contratos cuando se celebraran a título oneroso y tuvieran por objeto alguno de los contratos que regulaba esta Directiva, pues como nos recordó entonces el Tribunal de



Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias de 18 de noviembre de 1999 y 11 de enero de 2005,<sup>46</sup> el objetivo principal de las normas comunitarias en materia de contratos públicos era abrir la contratación pública a la mayor competencia posible, a la libre circulación de los servicios y a la competencia no falseada en todos los estados miembros.

Y esta es la razón por la que, aunque es cierto que esta jurisprudencia comunitaria admitió la posibilidad de que una autoridad pública, que es a la vez entidad adjudicadora, pudiera realizar las tareas de interés público que le corresponden con sus propios medios administrativos, técnicos y de cualquier otro tipo, sin verse obligada a recurrir a entidades externas y ajenas a sus servicios y sin dar lugar a un contrato, mediante la utilización de la técnica de los llamados contratos internos o *in house providing*,<sup>47</sup> también es cierto que cualquier excepción a la obligación de aplicar las normas comunitarias de contratos, como esta de la contratación interna, tenía que ser interpretada de manera muy estricta y a la luz de cual es el objetivo principal de las normas comunitarias en materia de contratos públicos.

Vemos, pues, que el fundamento de esta institución descansaba en su origen, no tanto en las normas comunitarias, como en la jurisprudencia que el Tribunal europeo había ido dictando al interpretarlas, partiendo de la premisa esencial de la interpretación restrictiva de las excepciones a las normas comunitarias en materia de contratación<sup>48</sup> y, en consecuencia, de este instrumento, en cuanto supone una quiebra del principio de libre competencia y es una excepción al ámbito de aplicación del derecho comunitario de contratos, que no puede servir para eludir la ley.

Es por ello que el estudio de la configuración jurisprudencial del régimen jurídico de las relaciones *in house* se manifiesta como esencial a la hora de determinar el alcance de esta figura en el derecho interno inmediatamente precedente, y por eso tenemos que tener en cuenta que esta configuración parte de la sentencia de 18 de noviembre de 1999 (asunto C-107-98, Teckal), que fue la que configuró los requisitos esenciales, que fueron posteriormente objeto de numerosas interpretaciones por parte del Tribunal de Luxemburgo.

### a. Requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJCE

El fundamento de esta excepción radica en el vínculo existente entre el poder adjudicador y el ente sobre el que recae el encargo, que más que a la lógica contractual obedece a razones de pura organización interna del poder adjudicador, sin que el hecho de que ambos ostenten personalidad jurídica propia e independiente altere en absoluto esta lógica que, únicamente, juega a efectos formales pero no materiales, ya que la falta

<sup>46</sup> Asuntos C-107-98, Teckal y otro y C-26/2003, Stadt Halle y otro, respectivamente.

<sup>47</sup> En la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana 5.11.2012, JUR 15229, al aplicar esta exclusión, se consideró que, en consecuencia, este tipo de encomiendas están excluidas del requisito de publicidad regulado en la legislación contractual.

<sup>48</sup> Sentencia de 13 de octubre de 2005 (asunto C-458/03, Parking Brixen).

de auténtica autonomía del ente instrumental respecto del poder adjudicador se manifiesta como evidente.

Precisamente por ello, para esta primera sentencia es necesaria la concurrencia de dos requisitos básicos para que podamos hablar de relaciones *in house* que justifiquen la inexistencia de contrato, la falta de concurrencia competitiva y la inaplicación de la normativa comunitaria, por una parte que el poder adjudicador encomendante ejerza sobre el ente encomendado un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios y, por otra, que el ente que recibe la encomienda realice la parte esencial de su actividad con el poder o poderes adjudicadores que lo controlan.

Por lo que se refiere al primer requisito relativo al control análogo, tal y cómo se desprende del informe de la IGAE de 5 de junio de 2006 y de los informes 1/2006, de 9 de febrero y 4/2007, de 28 de junio, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña y de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado,<sup>49</sup> así como de la jurisprudencia comunitaria posterior contenida en diferentes sentencias del Tribunal Europeo<sup>50</sup> podemos extraer las conclusiones siguientes:

- Que la participación, aun minoritaria, de una empresa privada en el capital de una sociedad en la que participe también la entidad adjudicadora, excluye cualquier posibilidad de entender que esta última ejerce sobre la primera un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios, razón por la que la reforma operada en el TRLCAP por la Ley 42/2006 de 28 de diciembre, dio una nueva redacción a su artículo 3.1.I), incorporando de forma expresa y con rango de requisito la exigencia de que el capital de las entidades y sociedades en las que ha que recaer la encomienda sea en su totalidad de titularidad pública.
- Que una participación muy minoritaria y casi simbólica en el capital del poder adjudicador encomendante es insuficiente para permitir este control.
- Que el hecho de que el poder adjudicador posea la totalidad del capital, a título individual o junto con otros poderes públicos, supone un indicio, aunque no decisivo, de que este poder adjudicador puede ostentar este control análogo exigido por la jurisprudencia.
- Que si con posterioridad a la encomienda de gestión el ente que la recibe, que originalmente era de capital íntegramente público, pasa a tener una participación privada, puede ser considerada una operación en fraude de ley

<sup>49</sup> Informe de 30 de marzo de 2019, JUR 161209.

<sup>50</sup> Sentencias del TJCE 11.1.2005 (asunto ©-26/03, Stadt Halle), 21.7.2005 (asunto ©-231/03, CONAME), 13.10.2005 (asunto ©'458/03, Parking Brixen), 10.11.2005 (asunto ©-29/04, Comisión Europea contra la República de Austria), 6.4.2006 (asunto ©-410/04 ANAV) y 11.5.2006 (asunto ©-340/04, Carbotermo).

que enmascara la adjudicación de un contrato a una empresa de economía mixta, perdiendo en todo caso la concurrencia del requisito de control.

- Que este control tiene que permitir una influencia real y determinante, tanto en sus objetivos estratégicos como en sus decisiones más trascendentales, razón por la que se puede presumir que no se ejerce este control análogo cuando en los estatutos de la entidad instrumental se confieren a sus administradores las más amplias facultades para la gestión ordinaria y extraordinaria de la sociedad, sin reservarse al poder adjudicador encomendante ninguna facultad de control ni ningún derecho de voto especial.

Respecto del requisito relativo al parámetro de actividad del ente que recibe la encomienda, la jurisprudencia comunitaria posterior a 1999, contenida, básicamente, en la sentencia del Tribunal Europeo de 11 de mayo de 2006 (asunto ©-340/04, Carbotermo), también nos permite extraer diversas conclusiones:

- En primer lugar, que este requisito tiene por particular objeto garantizar que la normativa sobre contratos continúe siendo aplicable en caso de que un ente controlado por uno o varios poderes adjudicadores opere en el mercado y pueda competir con otros entes o empresas.
- También, que se puede considerar que el ente realiza la parte esencial de su actividad con el poder adjudicador que le controla cuando su actividad está destinada principalmente a este poder, de forma que el resto tenga un carácter meramente marginal.
- Que el volumen de negocios determinante para realizar esta medición es el que el ente realice en virtud de decisiones de adjudicación adoptadas por el poder adjudicador que le controla, y que las actividades a tomar en consideración para ello son todas las que el ente que recibe la encomienda lleve a cabo dentro del marco de la adjudicación efectuada por aquel, con independencia de que vayan dirigidas al beneficio directo del poder adjudicador o al de los usuarios de los servicios de su competencia y de que esta actividad sea remunerada por el primero o por estos usuarios.
- Y, finalmente, que en el supuesto de que sean varios los poderes adjudicadores que controlen al ente, el requisito de la actividad se analiza respecto de todos los poderes adjudicadores considerados en conjunto. De aquí que la reforma operada en el TRLCAP por la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, que dio una nueva redacción a su artículo 3.1.I), incorporara de forma expresa esta eventualidad, al referirse a ... *la entidad o entidades que los controlan* ...

b. Novedades introducidas por la sentencia de 19 de abril de 2007 (asunto TRAGSA)



Estos parámetros de interpretación del cumplimiento de los dos requisitos de los que hablaba la sentencia Teckal en 1999, que fué una constante reiterada por el TJCE durante más de siete años de jurisprudencia comunitaria, sufrieron en los últimos tiempos de vigencia del TRLCAP algunos cambios, que no estuvieron exentos de innumerables críticas doctrinales, como consecuencia de la sentencia de 19 de abril de 2007, dictada por el Tribunal de Luxemburgo a raíz de la cuestión prejudicial planteada por nuestro Tribunal Supremo mediante Auto de 1 de abril de 2005, a la vista de las sentencias de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 2000, AN 72968 y del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2003, AN 466, respecto de la sociedad estatal TRAGSA.<sup>51</sup>

En esta sentencia, referida a la empresa pública española *Sociedad pública Transformación Agraria SA* (TRAGSA), sociedad dominante de un holding público que estaba participada en un 99% por el Estado y en el 1% restante por cuatro CCAA, y era definida por su normativa reguladora<sup>52</sup> como medio propio y servicio técnico instrumental del Estado y de las CCAA globalmente consideradas, se planteaban al Tribunal de Luxemburgo las siguientes cuestiones prejudiciales:

- Si era admisible en los términos del artículo 86 CE, apartado 1, que un Estado miembro de la Unión atribuyera *ex lege* a una empresa pública un régimen jurídico que le permitiera realizar obras públicas sin someterse al régimen general de contratación administrativa mediante concurso, sin concurrir circunstancias especiales de urgencia o interés público, tanto por debajo como superando el umbral económico contemplado por las Directivas europeas dictadas al respecto.
- Si un régimen jurídico parecido sería compatible con lo que se establecía en las Directivas 93/36, 93/37, 97/52/CC del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 1997 y 2001/78/CE de la Comisión, de 13 de septiembre de 2001, de modificación de las anteriores, normativa posteriormente refundida en la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 31 de

<sup>51</sup> Esta problemática también había sido objeto del Informe 1/2006, de 9 de febrero, de la Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña, que consideró que la aplicación de la doctrina comunitaria al caso de TRAGSA hacía inviable la instrumentación de las relaciones de la Administración de la Generalitat de Cataluña por la vía de encargos excluidos de la aplicación de la normativa contractual, por entender que no se cumplía ninguno de los requisitos exigidos, en el primer caso, porque en el supuesto de las CCAA no concurría una situación real de control objetivamente apreciada, a pesar de que las normas reguladoras de TRAGSA la calificarán como medio propio instrumental y servicio técnico de aquellas, puesto que las CCAA globalmente consideradas únicamente participaban con un 1% en su capital social. Respecto del segundo requisito, el referido a que TRAGSA realizara la parte esencial de su actividad, tampoco se cumplía y, además, aunque el capital social de la sociedad matriz era íntegramente público, el de las restantes empresas del grupo, a las cuales se extendía la calificación de medio instrumental propio, tenía participación de capital privado, por ser empresas de capital mixto.

<sup>52</sup> Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, posteriormente modificada por el artículo 76 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, también de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios.

- Si las afirmaciones de la sentencia España/Comisión (TJCE 2003,122) eran aplicables en todo caso a TRAGSA y sus filiales, teniendo en cuenta el resto de la jurisprudencia del Tribunal Europeo en materia de contratación pública, y considerando que la administración encarga a TRAGSA un alto número de obras que quedan fuera del régimen de libre competencia, y si esta circunstancia podía suponer una distorsión significativa del mercado relevante.

Pues bien, respecto de la primera de las cuestiones planteadas, después de señalar que según el artículo 86 del Tratado los estados miembros no adoptarán ni mantendrán, respecto de las empresas públicas y aquellas empresas a las que concedan derechos especiales o exclusivos, ninguna medida contraria a las normas del Tratado CE, especialmente las previstas en los artículos 12 y 81 a 89 CE, ambos incluidos, el Tribunal europeo no la admitió a trámite, por no contenerse en la resolución de remisión las indicaciones precisas sobre la existencia de una posición dominante, ni sobre la repercusión de la mencionada posición dominante en el comercio entre los estados miembros.

Respecto de la segunda de las cuestiones planteadas, el Tribunal Europeo entendió que las Directivas 92/50/CE del Consejo, de 18 de junio de 1992, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de servicios, 93/36/CEE del Consejo, de 14 de junio de 1993, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de contratos públicos de suministro, y 93/37/CEE del Consejo, de 14 de junio de 1993, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, no se oponían a un régimen jurídico como el atribuido a TRAGSA, que le permite realizar operaciones sin estar sujeta al régimen establecido por las mencionadas Directivas, en tanto empresa pública que actúa como medio propio instrumental y servicio técnico de varias autoridades públicas, ya que las autoridades públicas de que se trata ejercen sobre esta empresa un control análogo al que ejercen sobre sus propios servicios y la mencionada empresa realiza la parte esencial de su actividad con estas mismas autoridades.

Y en base a esta última consideración, el Tribunal consideró improcedente responder a la última cuestión prejudicial que se le había planteado.

Como nos recordó posteriormente el Informe 4/2007, de 28 de junio, de la Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña, esta decisión del Tribunal vino a añadir a los ya establecidos por la jurisprudencia comunitaria anterior, un nuevo elemento para evaluar la concurrencia del requisito de que la actividad del ente que recibe la encomienda está destinada esencialmente al poder adjudicador que la realiza, consistente en que la entidad vinculada esté obligada o no a realizar los trabajos que le encomiende el ente o

entes que ejercen el control, de manera que no tenga libertad de decisión respecto de su aceptación, ni tampoco en relación con el régimen de tarifas aplicables a sus prestaciones.

La decisión del Tribunal europeo resolviendo las cuestiones prejudiciales sirvió de base para que el Tribunal Supremo dictara su sentencia de 30 de enero de 2008, RJ 645,<sup>53</sup> por la que se desestimó el recurso de casación interpuesto por ASEMFO contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2001, que previamente había desestimado el recurso interpuesto contra una resolución del Tribunal de Defensa de la Competencia de 30 de marzo de 1998, que desestimaba las pretensiones de ASEMFO, relativas al abuso de posición de dominio de TRAGSA por no seguir los procedimientos de adjudicación previstos en la legislación pública de contratos.

Pero no estuvo exenta de ciertas críticas de una parte de la doctrina que, como el profesor de la Facultad de Derecho de La Universidad de Zaragoza, Miguel A. Bernal Blay, entendía que con ella este Tribunal se apartaba de su consolidada doctrina anterior y abogaba, incluso, por entender que en ningún caso se tenía que interpretar como un cuestionamiento de aquella doctrina, sino como un mero error en la apreciación de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, que tenían que ser verificadas por el Tribunal Supremo, aunque lo cierto es que, como ya hemos visto, esta sentencia del TJCE sirvió de base al Tribunal Supremo para considerar ajustada a derecho la actividad de TRAGSA.

Las principales críticas doctrinales se centraron básicamente en considerar que el hecho de que el capital fuera íntegramente público, aunque no de una única entidad, no era dato suficiente para determinar la existencia de un control análogo al que se ejerce sobre los servicios propios por parte de todas ellas, sino que se tiene que dar una situación de control efectivo por cada uno de estos entes, especialmente cuando de ellos, tan sólo cuatro CCAA participaban en su capital social, y de una manera simbólica, y el resto de CCAA simplemente podían participar potencialmente.

También consideraron que aceptar como fundamento del control análogo que la norma interna obligue a realizar la prestación encomendada era erróneo, pues la previsión normativa no es la causa de la existencia del control sino una consecuencia del mismo. Igualmente entendían que el hecho de que una administración pudiera fijar de manera autónoma y unilateral la tarifa o precio del encargo podía significar la existencia de un control, pero no necesariamente que este control implicara una influencia determinante en sus objetivos estratégicos o en sus decisiones más importantes.

---

<sup>53</sup> Esta sentencia se dictó con los votos particulares de los Magistrados Eduardo Espín Templado y Manuel Campos Sánchez-Bordona, por considerar que era necesario plantear una nueva cuestión prejudicial al Tribunal Europeo, ante la declaración de inadmisibilidad, por carencia de datos, de la primera de las cuestiones que se le habían planteado, a fin de que, introduciendo determinadas precisiones que completaran esta carencia, determinara los límites de los legisladores nacionales en la configuración de un medio propio a la luz, no solamente del artículo 86 CE, sino también de los artículos 43 y 49 CE, relativos a la libertad de establecimiento y de prestación de servicios.



Otras críticas descansaban en el hecho de considerar que si bien TRAGSA era una empresa de capital íntegramente público, en cambio era sociedad matriz de un grupo en el que se integraban, también, sociedades de economía mixta, y estas también recibían encomiendas de gestión y, por lo que se refiere al requisito de que el ente encomendado realizara la parte esencial de su actividad para la entidad o entidades que efectúan la encomienda, entendían que no estaba limitado estatutariamente el porcentaje de actividad que TRAGSA podía realizar para otros entes diferentes del Estado y de las CCAA y, por tanto, podía oscilar en el tiempo.

Seguramente debido a esta situación la actual LCSP introdujo en su Disposición Adicional Trigésima determinadas previsiones sobre el régimen jurídico de TRAGSA y sus filiales, en la que, aunque se reitera su naturaleza de medio propio instrumental y servicio técnico del Estado, las CCAA y los poderes adjudicadores dependientes de unos y otros, matiza en cierto modo su alcance al dar tal consideración únicamente a las filiales de TRAGSA cuyo capital pertenezca íntegramente a esta sociedad pública, cerrando de este modo toda posibilidad de extender esta naturaleza a sociedades del grupo de capital mixto.

### **B. Las previsiones del TRLCSP y su origen**

Partiendo de estos precedentes legislativos y jurisprudenciales, la legislación de contratos anterior también contempló la previsión de que los poderes adjudicadores pudieran, en determinados supuestos, efectuar encomiendas de gestión a otras entidades del sector público, y que estas encomiendas quedasen al margen de esta Ley, es decir, excluidas de su ámbito de aplicación y sometidas a su legislación especial, sin que les resultaran de aplicación los preceptos de esta norma, sino únicamente sus principios orientadores,<sup>54</sup> a efectos de resolver las dudas o lagunas que pudieran presentarse.

Con estas previsiones, que son idénticas a las que contempló posteriormente la LCSP, se excluyeron del ámbito de aplicación del TRLCSP los negocios jurídicos en virtud de los cuales se encargara a una entidad del sector público que, conforme a lo que señalaba el artículo 24.6, tuviera atribuida la condición de medio propio y servicio técnico del poder o poderes adjudicadores, la realización de una determinada prestación, sin perjuicio de que los contratos que la entidad tuviera que celebrar con terceros para la realización de las prestaciones objeto del encargo hubieran de quedar sometidos al TRLCSP en los términos que resultasen procedentes, de acuerdo con la naturaleza y según el tipo y cuantía del contrato y, en todo caso, cuando se tratara de contratos de obras, servicios o suministros cuyas cuantías superaran los umbrales establecidos en la sección 2ª del capítulo II del título preliminar del TRLCSP, observando en su preparación y adjudicación las reglas establecidas en los artículos 137.1 y 190 de esta Ley.

---

<sup>54</sup> Publicidad, concurrencia, transparencia, confidencialidad, igualdad y no discriminación.

Para que fuera posible en el marco legal del TRLCSP la encomienda de gestión, era necesario que así se hubiera previsto de forma expresa y de manera concreta y específica en la norma de creación de la entidad que recibía la encomienda o en sus estatutos reguladores, y sólo respecto de aquellas entidades que, en su condición de ente encomendante o de ente que recibe la encomienda, cumplieran todas y cada una de las condiciones siguientes:

- *Que el ente encomendante tuviera la condición de poder adjudicador*

La respuesta a esta primera cuestión nos venía dada directamente por el TRLCSP, que en su artículo 3.3 consideraba poderes adjudicadores a todas las administraciones públicas y, individualmente o asociados entre sí, al resto de entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia que no tuvieran tal condición pero hubieran sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tuvieran carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos que tengan que ser considerados poderes adjudicadores financiaran mayoritariamente su actividad, controlaran su gestión o nombraran a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.

- *Que la entidad que recibe la encomienda pudiera tener la condición de medio propio y servicio técnico del ente encomendante.*

Este segundo requisito exigía, a su vez, que de acuerdo con lo que establecía el artículo 24.6 del TRLCSP concurrieran en la entidad que recibe la encomienda una serie de circunstancias, por una parte, **que se tratara de entes, organismos y entidades del sector público**, concepto que nos venía concretado en el artículo 3.1 del propio TRLCSP y que resultaba predicable, en todo caso y entre otros entes, organismos y entidades, de las administraciones públicas estatal, autonómica y local; de sus organismos autónomos y entidades públicas empresariales; de las sociedades mercantiles y fundaciones participadas, directamente o indirectamente, en más de un 50% de su capital social en el caso de las primeras, o de su dotación inicial o patrimonio permanente, en el caso de las segundas, por entes del sector público, así como por los consorcios administrativos.

La segunda circunstancia que debía concurrir consistía en que **la actividad esencial de los entes que tuvieran que ser considerados medios propios instrumentales se destinara al poder o poderes adjudicadores que realizaran la encomienda**,<sup>55</sup> o lo que era lo mismo, que globalmente considerada, la actividad del ente estuviera principalmente destinada a los poderes adjudicadores que le

---

<sup>55</sup> Para el Tribunal de Justicia Europeo, según la postura que adoptó en su sentencia 11.5.2006 – asunto C-340/2003 Carbotermo SPA -, sólo se puede considerar que una empresa realiza la parte esencial de su actividad con el ente que la controla, cuando la actividad de esta empresa esté destinada principalmente a este ente, de forma que el resto de su actividad tenga un carácter meramente marginal.

controlaban, tomando para ello como base el volumen de negocios que realizara en virtud de decisiones de adjudicación de aquellos.

También se tenía que dar la circunstancia de que **los poderes adjudicadores que efectuaran la encomienda ostentaran sobre el ente que la recibía un control análogo al que podían ejercer sobre sus propios servicios**. En este caso, no obstante, la solución interpretativa nos venía dada no solo por la jurisprudencia que anteriormente hemos analizado, sino también y muy especialmente por el propio TRLCSP, cuando establecía que se entendería en todo caso que los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o entidad un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios, si podían conferirles encomiendas de gestión de ejecución obligatoria, de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el ente encomendante y cuya retribución se fijara por referencia a tarifas<sup>56</sup> aprobadas por la entidad pública de la que dependan, incorporando a la norma, de esta manera y pese a las críticas doctrinales, la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 19 de abril de 2007, dictada en el caso TRAGSA.

Nos encontrábamos, por tanto, ante la posibilidad de que fuera la norma creadora del ente o sus estatutos reguladores los que dieran cumplimiento a este requisito, mediante la introducción en su texto de las determinaciones precisas para hacer realidad las premisas anteriores, en términos similares a lo que hacía al propio TRLCSP con TRAGSA en su Disposición Adicional 25ª.

Y, para finalizar, cuando se tratara de sociedades, **la totalidad de su capital debía ser de titularidad pública**, lo que acababa con el problema interpretativo que este extremo planteaba respecto de las fundaciones del sector público, al no tener este tipo de entidades un elemento que pudiera ser considerado análogo al de capital social.

---

<sup>56</sup> Por lo que se refiere a las tarifas que correspondía aprobar al ente que realizaba la encomienda para establecer la retribución, se daban las circunstancias siguientes:

- a. Según el Informe núm. 13/2015, de 12 de noviembre, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Cataluña, se tenían que determinar en base a criterios vinculados exclusivamente a los costes reales de producción o de realización de las prestaciones objeto de la encomienda, por lo que no cabía utilizar la denominación de presupuesto, ni incorporar ninguna cantidad en concepto gastos generales ni de beneficio industrial.
- b. Según la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V0681-15, de 27 de febrero, cuando una misma encomienda de gestión incluyese entregas de bienes y prestaciones de servicios, si era posible su delimitación como partidas independientes, solo estaban sujetas a IVA las primeras, y si no lo era, se tenía que tener en cuenta la naturaleza de la operación que tuviera más relevancia económica, sujetándola o no a IVA en función de tal naturaleza dominante.
- c. Según la Circular de la IGAE de 18 de octubre de 2013, aunque en el caso de contratos y subvenciones y ayudas públicas sujetas a la LGS, resultaba posible adoptar el compromiso de gasto en un ejercicio anterior al del inicio de su ejecución, en concepto de gastos de tramitación anticipada, en el caso de las encomiendas de gestión y convenios de colaboración no se podían formalizar ni tampoco subscribir aquellos cuya ejecución presupuestaria se iniciara en un ejercicio posterior<sup>56</sup>, por lo que, aunque se pudiera iniciar la tramitación del expediente en un ejercicio anterior, su fiscalización previa y compromiso de gasto se tenía que realizar en el mismo ejercicio presupuestario en el que se fuera a formalizar y ejecutar presupuestariamente.



Esta cuestión dio lugar al Informe 4/2007, de 28 de junio, de la Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña, en el que, respecto de este extremo, después de constatar cual sería el futuro, ya que en el que entonces era proyecto de LCSP, a efectos del requisito del capital, solo se hacía referencia a sociedades y no a entidades, se descartó toda posibilidad de que el requisito de capital íntegramente público no fuera exigible a las fundaciones del sector público, desde el momento que la jurisprudencia comunitaria y el artículo 3.1 del TRLCAP hacía alusión a ... *entidades y sociedades* ..., pues consideraba posible interpretar que la presencia de entidades privadas sin ánimo de lucro en la fundación no alteraría los objetivos de interés público que persiguen los entes públicos que participan mayoritariamente, y su aplicación la basó en considerar que el capital de una fundación estaría integrado, tanto por la dotación fundacional inicial, como por las subvenciones públicas que ingresaran posteriormente.

No obstante este posicionamiento, lo cierto es que fue generalizada la interpretación, especialmente teniendo en cuenta las previsiones de futuro, que este criterio no resultaba entonces exigible respecto de las fundaciones privadas, que pudieran tener la condición de medios propios instrumentales y servicios técnicos de uno o más poderes adjudicadores, siempre que se tratase de las fundaciones del sector público a las que se refería el artículo 3.1.f) del TRLCSP<sup>57</sup> y cumpliesen los restantes requisitos materiales y formales que estamos analizando.

No obstante, respecto de esta segunda condición globalmente considerada de que el ente que recibía la encomienda pudiera tener la condición de medio propio y servicio técnico del ente encomendante, se había planteado una duda durante la vigencia del TRLCAP, respecto de si cabía la posibilidad de que los ayuntamientos que integraban una mancomunidad de municipios pudieran efectuar encomiendas de gestión, al amparo de aquella norma, a una sociedad mercantil cuyo capital perteneciera íntegra y exclusivamente a la referida mancomunidad, que había sido objeto de consulta a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado, que en su Informe 15/2007, de 26 de marzo, con una interpretación muy literal y restrictiva de la ley, concluyó que no cabía tal posibilidad porque,

...

*el capital de la sociedad no pertenece a los ayuntamientos sino a la mancomunidad (artículos 2, 6 y siguientes de los Estatutos) ni del examen de esos últimos se desprende algún control efectivo de los ayuntamientos sobre la sociedad, por lo que, incluso prescindiendo del requisito de que la mayor parte de la actividad se realice con los ayuntamientos, no concurre el requisito de control efectivo idéntico al de sus propios servicios que exige la letra l) del*

---

<sup>57</sup> Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integrantes del sector público, o el patrimonio fundacional de las cuales, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50% por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

*artículo 3.1 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas para admitir acuerdos de encomiendas de gestión con régimen jurídico excluido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.*

...

Criterio que consideraba excesivamente restrictivo y literal, ya que una mancomunidad no deja de ser más que un conjunto de municipios que de manera asociada gestionan un servicio de su competencia, por lo que la sociedad mercantil no es otra cosa que el instrumento municipal para gestionarlo de forma directa y de manera asociada, de lo que se derivaba la evidencia de que los municipios, como titulares del servicio, no solamente tenían sobre la mancomunidad un control efectivo idéntico al que ejercían sobre sus propios servicios, sino que se trataba, efectivamente, de uno de sus propios servicios, que controlan a través de los órganos de la propia mancomunidad, integrados de forma exclusiva y única por los representantes de los ayuntamientos de los municipios asociados.

Cuestión diferente era la tratada por esta misma Junta Consultiva en dos informes posteriores<sup>58</sup>. En el primero, negando la posibilidad de considerar como medio propio de las entidades locales de la provincia de Málaga a una sociedad cuyo capital social pertenecía íntegramente a la diputación provincial como medio propio de esta, al entender que no podían ejercer sobre la misma un control análogo al que ejercerían sobre sus propios servicios, salvo que entraran en su capital social, en contra de lo que había dictaminado cuatro años antes la Junta Consultiva de Contratación Pública de Andalucía,<sup>59</sup> que entendió que una sociedad de la Junta de Andalucía se consideraba medio propio instrumental de las entidades locales andaluzas con las que la comunidad autónoma formalizara un convenio de colaboración, aunque no participaran en su capital, en base a la doctrina jurisprudencial fijada respecto de TRAGSA, por entender que la participación en el capital sólo constituye un indicio que no es decisivo, que no constituye, por tanto, un requisito necesario para la existencia del control análogo.

En el segundo informe, la Junta Consultiva estatal niega la misma posibilidad a una empresa de un ayuntamiento catalán respecto de otros ayuntamientos con los que formalizase un convenio en el que se pactara esta condición. Este posicionamiento ha sido reiterado por esta Junta Consultiva más tarde, estando ya en vigor la LCSP, en su informe de 30 de marzo de 2019, JUR 161209, en el que contesta diversas consultas relacionadas con la posibilidad de que una sociedad municipal cuyo capital social pertenece íntegramente a un único ayuntamiento, pueda convertirse en medio propio de otras entidades –ayuntamientos, comarcas y mancomunidades-.<sup>60</sup>

<sup>58</sup> Informes núm. 2/2012, de 7 de junio y 24/2012, de 14 de diciembre.

<sup>59</sup> Informe núm. 13/2008, de 22 de diciembre.

<sup>60</sup> Las conclusiones de este informe, que por su claridad transcribimos, fueron las siguientes:

- Siendo requisito imprescindible que cada administración pública participe en el capital social del medio propio conjunto, no cabe considerar en abstracto la exigencia de un porcentaje de capital mínimo para cada uno de las administraciones públicas de las que se considera la entidad conjunta medio propio a los efectos de la LCSP.

- *Que la norma de creación o los estatutos reguladores de la entidad que recibía la encomienda hubieran determinado de forma expresa y específica<sup>61</sup> la condición de la entidad como medio propio y servicio técnico del poder adjudicador encomendante; las entidades respecto de las que tuviera esta condición, con detalle del régimen de las encomiendas que se les pudieran conferir y de las condiciones en las que se les pudieran adjudicar directamente contratos; y la imposibilidad de que estas entidades participasen en licitaciones públicas convocadas por el poder adjudicador encomendante, sin perjuicio de que, de no acudir licitadores, pudiera este encargarles, mediante encomienda de gestión, la ejecución de la prestación que constituyera el objeto del contrato cuya licitación resultaba desierta.*

- 
- Para que pueda existir un control conjunto análogo cada administración debe participar mediante representantes en los órganos estatutarios que ejercen una influencia determinante, tanto sobre los objetivos estratégicos como sobre las decisiones importantes de dicha sociedad, debiéndose considerar a este respecto tanto la junta general, el consejo de administración y cuantos órganos puedan preverse con el fin de influir en estas decisiones.
  - Los representantes pueden representar a varios o a la totalidad de las administraciones partícipes (artículo 32.4. 1º), siendo por tanto compatible con el citado artículo representantes individuales de una administración con representantes conjuntos de varias de ellas.
  - No resulta compatible con el carácter conjunto del control la posibilidad de que una administración pueda condicionar por sí sola la actividad de la sociedad medio propio conjunto de varias administraciones.
  - La calificación como medio propio debe constar expresamente en los estatutos de acuerdo con el artículo 32.2.d) de la LCSP.
  - Los encargos deben realizarse dentro del objeto social del medio propio, debiendo precisarse en la plataforma de contratación los sectores de actividad en los que, estando comprendidos en su objeto social, sería apto para ejecutar las prestaciones que vayan a ser objeto de encargo de acuerdo con el artículo 32.6.a) de la LCSP.
  - El encargo no impide que el medio propio subcontrate la realización de determinadas prestaciones objeto del encargo sin superar el 50 por ciento de la cuantía del mismo (apartado b) del artículo 32.7 de la LCSP).
  - En el momento de creación del medio propio conjunto hay que justificar que su creación sea una opción más eficiente que la contratación pública y resulta sostenible y eficaz, aplicando criterios de rentabilidad económica o que resulte necesario por razones de seguridad pública o de urgencia en la necesidad de disponer de los bienes o servicios suministrados por el medio propio o servicio técnico. (artículo 86.2. LRJSP y 32.2.d) y 32.6 LCSP).
  - La tarifa deberá calcularse de manera que represente los costes reales en los términos fijados en el artículo 32.4.a) in fine de la LCSP. Respecto al IVA, los servicios prestados conforme a la normativa tributaria no están sujetos al impuesto en los términos previstos en la disposición final décima de la LCSP, que modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - El medio propio conjunto no puede participar en licitaciones públicas convocadas por los ayuntamientos de los que sea medio propio personificado, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas de acuerdo con el artículo 32.2.d) segundo párrafo de la LCSP.
  - No cabe acudir al mecanismo de delegación de competencias entre dos ayuntamientos para la utilización de un medio propio que sólo pertenece a uno de ellos.

<sup>61</sup> Por este motivo la Recomendación núm. 2/2009, de 22 de abril, de la Comisión Consultiva de la Contratación Pública de Andalucía, recomendaba que a efectos de dar cumplimiento al artículo 24.6 de la LCSP, las entidades instrumentales de la Junta de Andalucía tenían que adaptar sus normas de creación o estatutos, con objeto de recoger tal previsión.



Respecto de este tercer requisito el TRLCSP introdujo una medida de seguridad jurídica, puesto que no solo exigía, como hacía el TRLCAP, que los entes que tuvieran que recibir encomiendas de gestión por parte de los poderes adjudicadores reuniesen los requisitos exigidos por la normativa y jurisprudencia comunitaria y por la normativa interna, sino que, además, estableció la necesidad de que la norma creadora del ente o sus estatutos reguladores contuviesen determinadas previsiones mínimas al respecto, que no dejaran margen para ninguna duda, referidas básicamente al hecho de que el ente ostentase tal condición y los poderes adjudicadores respecto de los que la ostentase, así como el régimen jurídico de estas encomiendas y las condiciones en las que se les podían adjudicar directamente contratos y, en todo caso, la prohibición de participar en licitaciones públicas convocadas por el poder adjudicador encomendante,<sup>62</sup> sin perjuicio de que, de no acudir licitadores, pudiera este encargarles, mediante encomienda de gestión, la ejecución de la prestación que constituyera el objeto del contrato cuya licitación quedara desierta.

- *Régimen jurídico y limitaciones de la contratación externa*

Para finalizar, el TRLCSP contemplaba un último requisito en relación con las encomiendas de gestión, que hacía referencia al régimen jurídico de la actividad contractual del ente que la recibe, cuando para llevarla a cabo tenía que acudir a la contratación externa, y que, en determinados supuestos, portaba inherente algunas limitaciones, al establecer que cuando las prestaciones encomendadas generasen la necesidad de suscribir contratos con terceros, estos contratos, que cómo ha señalado la Jurisprudencia<sup>63</sup> únicamente eran imputables al ente que recibía la encomienda y nunca al ente encomendante, tenían que quedar sometidos al TRLCSP de acuerdo con la naturaleza jurídica del ente receptor de la encomienda que, en muchos supuestos, generaría la existencia de un contrato privado, y también de acuerdo con el tipo y cuantía del contrato, es decir, según se tratara de contratos sujetos a regulación armonizada o no y según su cuantía superara o no los umbrales económicos que el TRLCSP establecía.

Con la previsión expresa de que cuando se tratara de la ejecución de obras, la entidad no podía contratar con terceros más del 50% de su importe, por aplicación de lo dispuesto por el artículo 24.4 *in fine* del TRLCSP, al tratarse de la realización de obras por administración, ya que como señaló la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Canarias,<sup>64</sup> esta posibilidad de contratar con terceros derivaba del hecho de que la condición de medio propio o servicio técnico no requería necesariamente que la entidad dispusiera de todos los medios necesarios para llevarla a cabo, por lo que podía contratar con terceros los recursos o medios complementarios

---

<sup>62</sup> Para la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Cataluña -Informe núm. 4/2010, de 26 de marzo-, esta imposibilidad de concurrir a licitaciones públicas convocadas por el poder adjudicador del cual se constituyen en medio propio, no enerva, lógicamente, su capacidad de concurrir a licitaciones convocadas por otros entes, organismos o entidades del sector público.

<sup>63</sup> STS 9.12.2013, RJ 8174.

<sup>64</sup> Informe núm. 2/2012, de 10 de abril.

que resultasen necesarios, siempre y cuando estas contrataciones se llevaran a cabo de acuerdo con el TRLCSP.

Se planteaba la duda, no obstante, de si la previsión contenida en el artículo 24.4 *in fine* del TRLCSP, al no tener este apartado del precepto naturaleza básica, resultaba aplicable a todas las CCAA o estas podían, en el ámbito de sus propias competencias, variar este porcentaje. De lo que no cabía ninguna duda, en cambio, es de que no lo podían eliminar, ya que resultaba evidente que si la totalidad de la obra encomendada hubiera sido objeto de contratación externa, ya no se podría hablar de ejecución de obras por administración, y si no se trataba de la ejecución de obras por administración, tampoco cabía la encomienda de gestión, pues tal y como establecía el artículo 24.1.a) del TRLCSP, eran obras por administración las que el poder adjudicador llevaba a cabo utilizando exclusivamente medios propios o con la colaboración parcial de empresarios cuando, entre otros supuestos, la administración dispusiera de servicios técnicos suficientemente aptos para su realización, lo que no era otra cosa que los medios propios y servicios técnicos de que hablaba el propio TRLCSP en su artículo 24.6 al regular los requisitos de las encomiendas de gestión. De hecho, así lo consideró la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado.<sup>65</sup>

En consecuencia, todas las encomiendas de gestión o contratos *in house* que no se ajustaran a esas exigencias, constituían una utilización anómala y contraria a la ley de esta figura, que generaban una relación contractual vulnerando los principios comunitarios de publicidad y concurrencia. Incluso, en algunos casos, en función del objeto de la encomienda, provocó que los juzgados y tribunales de lo social considerasen que con la utilización de esta técnica se producía una auténtica cesión ilegal de trabajadores<sup>66</sup> prohibida por el artículo 43 del entonces Estatuto de los Trabajadores, ya que, en estos casos el objeto de la encomienda consistía únicamente en proveer de mano de obra al ente encomendante, y este fue el motivo por el que en muchos supuestos resolvieron declarar la condición de trabajadores indefinidos no fijos de los demandantes, respecto de la entidad que efectuaba la encomienda, al considerarla realizada en fraude de ley.

### C. Las previsiones de las Directivas comunitarias

A diferencia de la anterior Directiva sobre contratación pública<sup>67</sup>, la Directiva 2014/24/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de febrero de 2014, que derogó la anterior, regula en su artículo 12, por primera vez en el ámbito comunitario, los contratos públicos adjudicados entre entidades del sector público, después de declarar en su considerando 31 que así lo aconsejaba la considerable inseguridad jurídica respecto de los supuestos en los que los contratos entre entidades del sector

<sup>65</sup> Así lo entendió la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado en su Informe núm. 13/2012, de 27 de septiembre.

<sup>66</sup> SSTSJ de Andalucía 4.5.2010 y de Murcia, 10.12.2012 y 24.6.2014 AS 1151, AS 630 y AS 2757.

<sup>67</sup> Directiva 2004/18/CE.

público tenían que quedar sometidos a las normas de contratación pública, debido a las diferentes interpretaciones que se estaban produciendo de la jurisprudencia comunitaria dictada al respecto entre los diferentes estados de la Unión, incluso, entre los diferentes poderes adjudicadores.

Por eso, bajo el doble principio de que el mero hecho de que las dos partes de un acuerdo sean poderes públicos no excluye por sí solo la aplicación de las normas de contratación, y de que la normativa comunitaria no tiene que interferir con la libertad de los poderes públicos para ejercer las funciones de servicio público de su competencia utilizando sus propios recursos, incluidos los derivados de la cooperación interadministrativa, regula en su artículo 12 los contratos públicos entre entidades del sector público, asegurando que la cooperación entre entidades públicas no genere un falseamiento de la competencia con respecto a los operadores económicos privados, hasta el punto de situar a un proveedor de servicios privado en una situación de ventaja respecto de sus competidores.

A tal fin, su artículo 12 regula cuatro supuestos de contratos públicos adjudicados entre entidades del sector público que quedan excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva que, tal y cómo señaló la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Cataluña en su Informe núm. 13/2015, de 12 de noviembre, se concretaban en las modalidades siguientes: **el contrato *in house* ordinario**, que es el que dio lugar a la jurisprudencia comunitaria y el que se recogió en el TRLCSP, en los términos que anteriormente hemos analizado; **el contrato *in house* inverso**, en el que es el medio propio o la entidad controlada quién contrata a la entidad controladora; **el contrato *in house* horizontal**, que es el suscrito entre dos entidades controladas por una misma entidad; y **el contrato *in house* con una entidad controlada de manera conjunta por varios poderes adjudicadores**.

En todas estas modalidades es necesario, según la Directiva, que se cumplan todas y cada una de las condiciones siguientes:

- a. Que el poder adjudicador ejerza sobre la persona jurídica de la que se trate un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios, considerando que se da esta situación cuando ejerza una influencia decisiva sobre objetivos estratégicos y decisiones significativas de la persona jurídica controlada, bien directamente, bien mediante otra persona jurídica controlada por el poder adjudicador, control que, en los supuestos de una entidad controlada de manera conjunta por varios poderes adjudicadores, ha de ser conjunto entre todos ellos, produciéndose esta circunstancia tanto cuando los órganos decisorios de la persona jurídica controlada estén compuestos por representantes de todos los poderes adjudicadores participantes, con la posibilidad de que cada representante pueda representar a varios poderes adjudicadores participantes o a la totalidad de los mismos, como cuando estos poderes adjudicadores puedan ejercer conjuntamente una influencia decisiva sobre los objetivos estratégicos y las decisiones significativas de la persona



jurídica controlada, o cuando la persona jurídica controlada no persiga intereses contrarios a los intereses de los poderes adjudicadores que la controlan.

- b. Que más del 80% por ciento de las actividades de esta persona jurídica se lleven a cabo en el ejercicio de cometidos que le hayan sido confiados por el poder adjudicador o poderes adjudicadores que la controlan o por otras personas jurídicas controladas por estos, con la previsión de que para calcular este porcentaje se ha de tomar en consideración la media del volumen de negocios total, u otro indicador alternativo de actividad apropiado, como los gastos soportados por la persona jurídica o el poder adjudicador considerado en relación con servicios, suministros y obras en los tres ejercicios anteriores a la adjudicación del contrato, salvo que, debido a la fecha de creación o del inicio de actividad de la persona jurídica o del poder adjudicador o debido a la reorganización de sus actividades, estos datos no estuvieran disponibles respecto de los tres ejercicios anteriores o hubieran perdido su vigencia, en cuyo caso será suficiente con demostrar que el cálculo del nivel de actividad se corresponde con la realidad, en especial mediante proyecciones de negocio.
- c. Que no exista participación directa de capital privado en la persona jurídica controlada, ni ejerzan una influencia decisiva sobre la persona jurídica controlada, sin perjuicio de reconocer la posibilidad de que, de conformidad con los tratados, la legislación nacional de cada estado pueda imponer formas de participación de capital privado sin capacidad de control mayoritario ni minoritario.<sup>68</sup>

Añadiendo en su apartado 4 a estas modalidades de contratos *in house* o **cooperación vertical**, como nuevo negocio excluido, la **cooperación horizontal** o cooperación entre poderes adjudicadores para la prestación conjunta de servicios públicos, siempre que el contrato establezca o desarrolle una cooperación entre los poderes adjudicadores participantes, con el fin de garantizar que los servicios públicos que les incumban se prestan de forma que se logren los objetivos que tienen en común, que el desarrollo de esta cooperación se guíe únicamente por consideraciones relacionadas con el interés público y que los poderes adjudicadores participantes realicen en el mercado abierto menos del 20% de las actividades objeto de cooperación, calculado por el mismo procedimiento que en los supuestos anteriores.

---

<sup>68</sup> La STC 103/2015, de 28 de mayo, se refiere a esta posibilidad, al señalar que las nuevas Directivas en materia de contratación *...han venido a despejar la inseguridad jurídica existente sobre cuándo los contratos celebrados entre entidades del sector público están o no sujetos a las normas de contratación pública, especificando que aun cuando, con carácter general, la encomienda de un poder adjudicador a una entidad del sector público controlado por éste, pero participada por los particulares, no puede ser objeto de encomienda directa, ya que ello otorgaría al operador económico una ventaja competitiva, ello no es predicable de los supuestos en los que una norma legal o administrativa de derecho interno, acorde con los Tratados, es la que encarga la prestación del servicio público a una organización en cuyo capital participan obligatoriamente operadoras privados, siempre que esta participación no permita bloquear ni controlar la persona jurídica controlada –empresa mixta– ni les otorgue una influencia decisiva en las decisiones [considerando 32 de la Directiva 2014/24/UE y arte. 12 c)...*

Este precepto de la Directiva fué considerado aplicable<sup>69</sup> en España antes de su transposición al derecho español, incluso antes de que hubiera expirado el plazo para ello, con la única excepción de la referencia a la participación de capital privado en el medio propio o la persona jurídica controlada contenida en los apartados 1.2) y 2 del propio precepto, respecto de la cual, como el propio artículo indica, la imposición expresa de esta participación requería disposición legal nacional.

### D. Regulación actual de los encargos a medios propios en la LCSP

En la LCSP la regulación de las encomiendas de gestión ha sido mucho más matizada que en la legislación anterior, entre otras poderosas razones porque, como sucedía con otros muchos aspectos de esta ley, el legislador dio con ella cumplimiento o, cuanto menos, recogió muchos de los pronunciamientos judiciales que en relación con este extremo se habían ido generando por el Tribunal de Justicia europeo y por la doctrina más autorizada elaborada en torno a estos pronunciamientos de la justicia comunitaria, y esta es la razón que nos ha llevado a considerar necesario el análisis previo de los antecedentes legislativos y de los orígenes de esta institución, para interpretar debidamente su regulación actual.

En este nuevo marco perfilado por las actuales Directivas comunitarias se promulgó la actual LCSP que, tal y como el propio texto indica en su Disposición Final 5ª, tenía por objeto incorporar a nuestro ordenamiento las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/24/UE y 2014/23/UE, ambas de 26 de febrero de 2014, sobre contratación pública y sobre adjudicación de contratos de concesión.

Unos meses antes de la promulgación de esta Ley, mediante Resolución de 27 de febrero de 2017 de la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, se había planteado al Gobierno la necesidad de desarrollar un marco legal básico adecuado de los encargos de gestión, que contemplase con mayor detalle su régimen jurídico.

En la LCSP, además de contemplarse en su Disposición Adicional 24ª un régimen jurídico específico para TRAGSA y su filial TRAGSATEC, bajo la denominación de «*encargos a medios propios personificados*», que consagra su condición de medio propio, respecto de diferentes actividades, que no susceptibles de verse ampliada por la vía interpretativa<sup>70</sup> y respecto de diferentes entidades, entre las que se incluyen las diputaciones provinciales y sus entidades del sector público dependientes que tengan la

---

<sup>69</sup> El Informe núm. 1/2016, de 6 de abril, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Cataluña, se hace eco de las palabras la Abogacía del Estado, que mantenía que “*esta norma del derecho de la Unión Europea establece en la materia que disciplina una regulación muy detallada que, por eso, hace innecesaria realmente la promulgación de una norma de derecho nacional que desarrolle o complete las previsiones de aquella con el fin de posibilitar su efectiva aplicación*”.

<sup>70</sup> La sentencia del Tribunal Administrativo de Recursos Contractuales de Castilla y León de 22 de mayo de 2019, JUR 252686, así lo pone de manifiesto, recordando la exigencia de que las actividades estén incluidas en su objeto social.

condición de poderes adjudicadores,<sup>71</sup> se diferencia entre la encomienda de gestión regulada actualmente por la LRJSP,<sup>72</sup> que excluye de su ámbito de aplicación en su artículo 6.3, y los convenios interadministrativos y encargos a medios propios que, sin excluirlos, regula de forma específica en sus artículos 30 a 33, aunque, como veremos, no en todos los casos con carácter básico.

En estos preceptos, después de establecer en el artículo 31 un reconocimiento explícito de la potestad de autoorganización y de los sistemas de cooperación pública entre entidades pertenecientes al sector público, tanto de naturaleza vertical, mediante sistemas de cooperación consistentes en el uso de medios propios personificados, como de naturaleza horizontal, mediante la formalización de convenios, en ambos casos de naturaleza no contractual, y después de autorizar para estos casos la realización conjunta de contrataciones y de su responsabilidad, distingue entre la ejecución directa de prestaciones por la administración con la colaboración de empresarios particulares o a través de medios propios no personificados, que regula en su artículo 30, y los encargos a medios propios personificados, aplicando un régimen jurídico distinto según sean realizados por poderes adjudicadores o por entidades pertenecientes al sector público que no tengan la consideración de poder adjudicador.

*a. Ejecución directa de prestaciones por la Administración con la colaboración de empresarios particulares o a través de medios propios no personificados*

La ejecución directa de prestaciones por administración se regula en el artículo 30, aunque, según se deriva del número 3 de su Disposición Final 1ª, en calidad de legislación no básica. Según estas previsiones, la ejecución directa de prestaciones por administración se puede instrumentar, bien con la colaboración de empresarios particulares o a través de medios propios, siempre que no se trate de medios propios personificados, ya que en este caso la Ley nos remite al encargo de gestión, y puede ir referida a la ejecución de obras o a la fabricación de bienes muebles, ya que la prestación de servicios ha de ser normalmente realizada por la propia administración con sus propios medios, y solo cuando carezca de estos y previa justificación en el expediente, mediante contratación externa, generando de esta manera un principio de preferencia por la prestación directa, frente a la externalización, que en el caso de los servicios parece configurarse como fórmula residual.

La ejecución de obras por la administración, con o sin la colaboración de empresarios particulares, procederá en los mismos supuestos que actualmente regula el TRLCSP, es decir, en los siguientes casos:

---

<sup>71</sup> Informe de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado 39/2019, de 30 de diciembre, JUR 343716.

<sup>72</sup> STSJ de Catalunya 21.9.2020, JUR 315312.



1. Cuando la administración tenga montadas fábricas, arsenales, maestranzas o servicios técnicos o industriales suficientemente aptos para la realización de la prestación, en cuyo caso deberá normalmente utilizarse este sistema de ejecución.
2. Cuando la administración posea elementos auxiliares utilizables, cuyo empleo suponga una economía superior al 5 por 100 del importe del presupuesto del contrato o una mayor celeridad en su ejecución, justificándose, en este caso, las ventajas que se sigan de la misma.
3. Cuando no haya habido ofertas de empresarios en la licitación previamente efectuada.
4. Cuando se trate de un supuesto de emergencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 120 de la propia Ley.
5. Cuando, dada la naturaleza de la prestación, sea imposible la fijación previa de un precio cierto o la de un presupuesto por unidades simples de trabajo.
6. Cuando sea necesario relevar al contratista de realizar algunas unidades de obra por no haberse llegado a un acuerdo en los precios contradictorios correspondientes.
7. Cuando se trate de obras de mera conservación y mantenimiento, según la definición contenida en su artículo 230.5.
8. Excepcionalmente, cuando se trate de la ejecución de obras definidas en virtud de un anteproyecto y no se aplique el régimen previsto en el artículo 145.6 de la Ley, relativo a la valoración de las ofertas con más de un criterio de adjudicación.

Con la previsión de que en los supuestos contemplados en los números 1, 2, 3, 5 y 6 se tendrá que redactar el correspondiente proyecto en los términos reglamentariamente previstos, y con la posibilidad de utilizar en todos los casos la colaboración de empresarios particulares, siempre que esta no sobrepase, en los supuestos a) y b) el 60% del importe total del proyecto, con lo que se elevó el límite anterior del 50%.

En estos casos la relación contractual con estos empresarios deberá ir precedida de la autorización de la ejecución de las obras y, en su caso, de la aprobación del proyecto, por el órgano competente para la aprobación del gasto, y constituirá un contrato de obras que se tendrá que adjudicar de acuerdo con los procedimientos de selección del contratista regulados con carácter general por la propia LCSP, con la excepción de los supuestos de emergencia.

La fabricación de bienes muebles por la administración, con o sin la colaboración de empresarios particulares, procederá cuando concurra alguno de los supuestos

previstos para las obras en los apartados 1, 3, 4 y 5 anteriores, o en el supuesto previsto en el apartado 2 cuando se obtenga un ahorro superior al 20% del presupuesto del suministro o una mayor celeridad en su ejecución, decantándose en este caso el principio de preferencia por la externalización, frente a la fabricación directa, salvo que se refiera a la fabricación de bienes muebles que por razones de defensa o de interés militar, resulte conveniente ejecutar por la administración.

En estos supuestos, la relación contractual con estos empresarios deberá ir precedida de la autorización de la fabricación de los muebles por el órgano competente para la aprobación del gasto, y constituirá un contrato de suministro que, como en el caso de las obras, se adjudicará de acuerdo con los procedimientos de selección del contratista regulados con carácter general por la propia LCSP, con la excepción de los supuestos de emergencia.

### *b. Encargos a medios propios personificados*

Por el contrario, cuando los encargos afecten a prestaciones propias de los contratos de obras, suministros, servicios o concesión de obras o de servicios y se realicen a medios propios personificados, nos encontraremos ante los denominados contratos *in house* o encargos de gestión, que no tendrán la consideración jurídica de contrato y que únicamente quedan sometidos a un régimen jurídico específico, establecido con rango de legislación básica, que será diferente según que el ente encomendante tenga la condición de poder adjudicador o sea simplemente una entidad del sector público que no tenga tal consideración,<sup>73</sup> precisamente por ello la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado<sup>74</sup> ha considerado que ni les resultaban de aplicación – ni directa, ni analógica, ni supletoria – las medidas de suspensión de los contratos previstas en el artículo 34 del Real Decreto Ley 8/2020, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, ni tampoco las previstas en el artículo 208 de la LCSP.

- Encargos de los poderes adjudicadores a medios propios personificados

Cuando se trate de poderes adjudicadores del sector público que decidan ejecutar de manera directa prestaciones propias de los contratos de obras, suministros, servicios o concesión de obras o de servicios a través de medios propios personificados, se sujetarán al régimen establecido en el artículo 32 de la LCSP, que ha sido posteriormente modificado en tres ocasiones mediante las Leyes de Presupuestos

---

<sup>73</sup> La propia Exposición de Motivos nos anuncia que “siguiendo las directrices de la nueva Directiva de contratación, se han aumentado las exigencias que deben cumplir estas entidades, con lo que se evitan adjudicaciones directas que pueden menoscabar el principio de libre competencia. Se encuentran aquí requisitos tales como que la entidad que tenga el carácter de «medio propio» disponga de medios personales y materiales adecuados para cumplir el encargo que se le haga, que haya recabado autorización del poder adjudicador del que dependa, que no tenga participación de una empresa privada y que no pueda realizar libremente en el mercado más de un 20% de su actividad”.

<sup>74</sup> Informe núm. 27/2020, de 30 de diciembre, JUR 73442.

generales del Estado 6/2018, de 3 de julio y 11/2020, de 30 de diciembre, y mediante el Real Decreto Ley 36/2020, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Según la redacción actual de este precepto, este tipo de operaciones no tendrá la consideración de contrato, sino la de encargos a medios propios realizados en ejercicio de su potestad de autoorganización, cuando suponga la ejecución directa por los poderes adjudicadores de prestaciones propias de los contratos de obras, servicios, suministros, concesión de obras y concesión de servicios públicos por parte de los poderes adjudicadores, mediante un encargo a otra persona jurídica distinta que, con independencia de su sujeción al derecho público o al privado, tenga respecto del poder adjudicador encomendante la condición de medio propio, a cambio de una compensación económica de carácter tarifario.

Idéntico régimen jurídico se aplicará cuando el encargo de gestión sea inverso u horizontal, es decir, cuando el medio propio o la entidad controlada, siendo un poder adjudicador, realice un encargo al poder adjudicador que la controla o a otra persona jurídica controlada, directa o indirectamente, por el mismo poder adjudicador, siempre que no exista participación directa de capital privado en la persona jurídica a la que se realice el encargo.

Se trata de una modalidad organizativa y de actuación administrativa que excepciona los principios contractuales públicos y, muy particularmente, el principio de concurrencia, y que tiene, por tanto, una gran incidencia en el mercado. Este es el motivo por el que algunos tribunales autonómicos de recursos contractuales<sup>75</sup> han considerado que para utilizar esta fórmula han de concurrir razones que así lo aconsejen y que este extremo quede debidamente justificado en el expediente. Incluso otros tribunales,<sup>76</sup> yendo más allá de la dicción literal de la LCSP, han considerado aplicable a todo el sector público, y no solo al estatal, la previsión contenida en el inciso final del apartado 1 del artículo 32 de la LCSP, cuando alude a “ *sin perjuicio de los requisitos establecidos para los medios propios del ámbito estatal en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público*”, refiriéndose con ello, sin duda, al artículo 86 de esta última Ley, posteriormente modificado por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, que exige que el encargo de gestión constituya una opción más eficiente que la contratación pública, y que resulte más sostenible y más eficaz aplicando criterios de

<sup>75</sup>Resolución del Tribunal de Recursos Contractuales de Castilla y León de 22 de mayo de 2019, JUR 252686.

<sup>76</sup> La Resolución de 19 de febrero de 2019 del Tribunal Administrativo de Recursos Contractuales de la Junta de Andalucía, JUR 76132, entiende que si bien el artículo 86.2 y 3 de la LRJSP contempla requisitos que han de ser cumplidos con carácter previo a la declaración de una determinada entidad como medio propio, ello no obsta a que en los procedimientos de formalización de los concretos encargos que se realicen se tenga también que efectuar idéntico análisis.

Por su parte, la Resolución 391/2020, de 2 de diciembre del Tribunal Catalán de Contratos del sector Público nos recuerda que este artículo de la LRJSP resulta de aplicación supletoria por expresa determinación de la Disposición Final 4ª de la LCSP.



rentabilidad económica, y ello no solo en el momento de efectuar la declaración de una entidad como medio propio y servicio técnico, sino también en el momento posterior de la realización de los concretos encargos, para lo cual exige una explicitación en la memoria justificativa correspondiente de las razones por las que el encargo resulta más eficiente que el recurso a la contratación pública.

La ley también determina los requisitos que deben cumplir estas personas jurídicas para ostentar la condición de medio propio,<sup>77</sup> distinguiendo según se trate de medios propios de una única entidad del sector público o de varias. En el primer caso resulta requisito indispensable que se trate de personas jurídicas de derecho público o de derecho privado que cumplan la totalidad de los requisitos siguientes:

- Que el poder adjudicador que pueda conferirle encargos ejerza sobre el ente destinatario de los mismos un control, directo o indirecto, análogo al que ostentaría sobre sus propios servicios o unidades, de manera que el primero pueda ejercer sobre el segundo una influencia decisiva sobre sus objetivos estratégicos y decisiones significativas, entendiéndose que se ostenta este control análogo cuando él mismo o bien otro u otros poderes adjudicadores o personas jurídicas controladas del mismo modo por él puedan conferirle encargos que sean de ejecución obligatoria para el ente destinatario del encargo, por así establecerlo sus estatutos o acto de creación, de manera que exista una unidad de decisión entre ellos, de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el ente que puede realizar el encargo.

En este caso la compensación económica se ha de establecer por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependa el medio propio personificado y en la forma que reglamentariamente se determine, y tendrán que ser calculadas de manera que representen los costes reales de realización de las unidades producidas por el medio propio y atendiendo al coste efectivo soportado por este respecto de las actividades encomendadas que se subcontraten con empresarios particulares, cuando el coste sea inferior al resultante de aplicar las tarifas.

---

<sup>77</sup> En la redacción original de la LCSP estos requisitos se tenían que mantener en todo momento, ya que, como de forma expresa determinaba en su artículo 32.5, su incumplimiento sobrevenido comportaba la pérdida de la condición de medio propio personificado y la imposibilidad de seguir efectuando encargos a la persona jurídica afectada, aunque no afectaban a los encargos en estado de ejecución, que podían ser concluidos, pero desde la reforma operada por la Disposición Final 40.1 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, aquesta previsión ha quedado derogada, lo que teniendo en cuenta que a diferencia de lo que ocurre con los convenios en la LRJSP la LCSP no exige una duración máxima de los encargos a medios propios, nos hacía preguntarnos qué ocurriría cuando durante el encargo se perdía algunos de los requisitos exigidos.

No obstante, en su sentencia de 12 de mayo de 2022 (Asunto C-719/20), el TSJ de la UE se ha pronunciado sobre esta cuestión, señalando que la pérdida de alguno de los requisitos - en el caso de la sentencia se había perdido el control por haber sido adquirida la sociedad que constituía el medio propio por otro operador económico - equivale a una modificación de una condición sustancial del contrato in house adjudicado sin licitación, por lo que únicamente no puede mantenerse el encargo.

- Que más del 80% de las actividades del ente que recibe el encargo se lleven a cabo por encargo del ente encomendante o por otras personas jurídicas controladas del mismo modo por este, calculándose este porcentaje, cuando sea posible,<sup>78</sup> con referencia a los tres ejercicios inmediatamente anteriores, a partir del promedio del volumen global de negocios, de los gastos soportados por los servicios prestados al poder adjudicador en relación con la totalidad de los gastos en que haya incurrido el medio propio por razón de las prestaciones que haya realizado a cualquier entidad, o a partir de otro indicador alternativo de actividad que resulte fiable.<sup>79</sup>

En relación con el cálculo de este criterio de actividad, a nivel estatal, la Abogacía y la Intervención General del Estado dictaron de forma conjunta la Circular de 22 de marzo de 2019,<sup>80</sup> sobre los criterios a tener en cuenta para su cálculo en aquellas entidades que sean consideradas medios propios, con el fin de cubrir el vacío normativo derivado de la falta de desarrollo reglamentario del precepto, en la que partiendo del principio de la interpretación restrictiva de estas previsiones de la LCSP determinado por la jurisprudencia europea,<sup>81</sup> y haciendo descansar la carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos de la existencia de circunstancias excepcionales que justifican la excepción a la entidad que quiera beneficiarse de su aplicación, se analizan los tres parámetros a tener en cuenta: las magnitudes a considerar en relación con el indicador seleccionado por el medio propio para medir la actividad -que debe ser fiable, razonable, cuantificable y constatable-, la fiabilidad y medición del indicador elegido y la temporalidad del indicador promedio.

- Cuando el ente destinatario del encargo sea un ente sujeto a derecho privado, la totalidad de su capital o patrimonio tendrá que ser de titularidad o aportación pública.
- Que esta condición de medio propio personificado de la entidad destinataria del encargo, respecto del concreto poder adjudicador que lo efectúa, figure de forma expresa en sus estatutos sociales o acto de creación, previa conformidad o autorización expresa del poder adjudicador correspondiente y previa verificación por parte de este de que cuenta con medios personales y materiales apropiados

---

<sup>78</sup> Cuando debido a la fecha de creación o de inicio de actividad del poder adjudicador encomendante o a la reorganización de sus actividades, el volumen global de negocios o, en su caso, otro indicador alternativo de actividad, no estuvieran disponibles respecto de los tres ejercicios anteriores a la formalización del encargo o hubieran perdido su vigencia, será suficiente con justificar que el cálculo del nivel de actividad se corresponde con la realidad, en especial mediante proyecciones de negocio.

<sup>79</sup> En la redacción original de la LCSP se exigía que el cumplimiento efectivo de este requisito quedara reflejado en la memoria de las cuentas anuales del ente que recibía el encargo y fuera, en consecuencia, objeto de verificación por el auditor de cuentas correspondiente, pero en estos momentos este requisito formal ya no resulta exigible desde la reforma operada por la Disposición Final 40.1 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre.

Respecto de este requisito, el de ausencia de capital privado y el de control, véase el Informe 1/2019, de 13 de marzo, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña.

<sup>80</sup> JUR 99.601.

<sup>81</sup> Sentencia de 13 de octubre de 2005 (asunto C-458/03, Parking Brixen).

para la realización de los encargos<sup>82</sup> de conformidad con su objeto social, aspecto este último que se presume cuando haya obtenido la correspondiente clasificación respecto a los grupos, subgrupos y categorías que ostente.

Con este objeto, los estatutos sociales o el acto de creación correspondiente deberán determinar el poder adjudicador respecto del que tiene tal condición y el régimen jurídico y administrativo de los encargos que se les puedan conferir, sin que sea posible que estos entes puedan participar en licitaciones públicas convocadas por el poder adjudicador del que sean medio propio personificado, salvo que no concurra ningún licitador, único supuesto en el que se les puede encargar la ejecución de la prestación que constituya su objeto, y siempre que el objeto del encargo sea idéntico al del contrato licitado.<sup>83</sup>

En el caso de medios propios de varios poderes adjudicadores, tendrán la consideración de medio propio personificado respecto de dos o más poderes adjudicadores que sean independientes entre sí aquellas personas jurídicas, de derecho público o de derecho privado, que cumplan los requisitos previstos anteriormente para los supuestos de medios propios de un solo poder adjudicador, però con las siguientes especialidades:

- Respecto del requisito de control, es necesario que los poderes adjudicadores encomendantes ejerzan sobre el ente que recibe el encargo un control conjunto análogo al que ostentarían sobre sus propios servicios o unidades, entendiéndose a estos efectos que existe este control conjunto cuando se cumplan la totalidad de las condiciones siguientes:
  - Que en los órganos decisorios del ente que recibe el encargo estén representados todos los poderes adjudicadores potencialmente encomendantes, pero con la posibilidad de que cada representante pueda representar a varios entes, incluso a todos.
  - Que los poderes adjudicadores encomendantes puedan ejercer directa y conjuntamente una influencia decisiva sobre los objetivos estratégicos y sobre las decisiones significativas del ente que recibe el encargo.
  - Que el ente que recibe el encargo no persiga intereses contrarios a los intereses de los entes encomendantes.

Con la precisión confirmada por los tribunales nacionales y europeo, de que este control conjunto se puede manifestar por diferentes medios, y no requiere, con

<sup>82</sup> Informe 11/2017, de 19 de diciembre, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Catalunya. También contemplan esta exigencia las sentencias que se citan en la nota siguiente.

<sup>83</sup> Resolución del Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales de 18 de febrero de 2019, JUR 86612.



carácter indispensable, que cada una de las entidades lo ejerza individualmente,<sup>84</sup> ni tampoco que cada una de las entidades participe en el capital de la entidad *in house*, siempre que se pueda acreditar que puede ejercer una influencia determinante, tanto en sus objetivos estratégicos, como en sus decisiones más importantes y, por tanto, un control efectivo, estructural y funcional.<sup>85</sup>

- Respecto del requisito de actividad, es necesario que más del 80 por ciento de las actividades del ente que recibe el encargo, calculado de idéntica forma y con el mismo régimen jurídico que en el supuesto de un único poder adjudicador, se lleven a cabo en el ejercicio de los cometidos que le hayan sido confiados por las entidades encomendantes o por otras personas jurídicas controladas por ellas. Por tanto, este requisito se considera satisfecho si el medio propio alcanza el porcentaje de actividad indicado con el conjunto de las entidades que realizan la encomienda, y no con una de ellas en concreto.

Todos estos encargos, con independencia de que se trate de medios propios de un solo poder adjudicador o de varios, quedan sujetos a un procedimiento específico que requiere que, con carácter previo, el medio propio personificado publique en la plataforma de contratación correspondiente tal condición, con detalle de los poderes adjudicadores frente a los cuales la ostenta y de los sectores de actividad respecto de los que puede ejecutar prestaciones susceptibles de este tipo de encargos, que han de estar comprendidos en su objeto social. También será necesaria su formalización documental, con expresión de su plazo de duración, así como su publicación en la plataforma de contratación correspondiente, cuando su importe sea superior a 50.000 euros, IVA excluido.

En el sector público estatal, la LCSP exige, además, un trámite de autorización previa del Consejo de Ministros cuando su importe iguale o sea superior a 12.000.000 € y sus modificaciones superiores al 20% de su importe inicial que, por razones obvias, no resulta de aplicación directa al sector local.<sup>86</sup>

Respecto del régimen jurídico al que se han de sujetar estos encargos, la LCSP contempla un sistema de compensación económica a favor del medio propio, así como la posibilidad de contratar con terceros prestaciones parciales objeto del encargo.

La compensación económica por la prestación de servicios,<sup>87</sup> salvo los supuestos previstos por la letra F del artículo 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora

<sup>84</sup> SSTSJ de Cataluña 21.9.2020 y 22.4.2021, JUR 315312 y RJCA 697, y STJUE 29.11.2012 (Econord SpA contra Comune di Cagno y Comune di Varese).

<sup>85</sup> STJUE 18.6.2020 (Porin Kaupunki, c-328/19).

<sup>86</sup> En este sentido entiendo que cuando el apartado 3 de la Disposición Final 1ª de la nueva LCSP declara el carácter no básico de la letra c) del apartado 5 del artículo 32, se trata de una errata y creo que realmente el carácter no básico del precepto ha de referirse a la letra c) del apartado 6 del mismo.

<sup>87</sup> La consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 27 de agosto de 2018, JUR 268853, deja claro que, en cambio, las entregas de bienes si generan IVA, y que cuando el objeto del encargo se concrete

del IVA, no está sujeta a este impuesto,<sup>88</sup> ni tampoco puede incluir el concepto de beneficio industrial, para no resultar incompatible con la condición de medio propio, por cuanto podría producir un falseamiento o restricción de la libre competencia, y distinguirá según se trate de actividades objeto de encargo realizadas directamente por el medio propio o de actividades realizadas mediante contratación con terceros, ya que si bien en ambos casos se parte de su establecimiento por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que depende el medio propio, cuando se trate de actividades contratadas con terceros, la LCSP, además de remitirse a un desarrollo reglamentario, al disponer que esta compensación se calculará en la forma que reglamentariamente se determine, exige que su cálculo se realice atendiendo al coste efectivo soportado por el medio propio, ya que cuando este coste sea inferior al resultante de aplicar las tarifas a las actividades subcontratadas, quedará reducido a este coste efectivo, o lo que es lo mismo, en el caso de que como consecuencia de la contratación se obtengan economías, estas economías no podrán suponer un beneficio económico para el medio propio, sino para el ente del que depende.

La posible contratación con terceros de prestaciones parciales objeto del encargo se realizará mediante contratos sometidos a la legislación de contratos del sector público de acuerdo con la naturaleza de la entidad que los celebre y del tipo y valor estimado de los mismos, hasta un límite máximo del 50% de su cuantía,<sup>89</sup> con la precisión de que no se consideraran prestaciones parciales las que el medio propio adquiera a otras empresas cuando se trate de suministros o servicios auxiliares o instrumentales, siempre que no constituyan una parte autónoma y diferenciable de la prestación principal, aunque formen parte del proceso necesario para producir la prestación encargada.

Esta limitación general tiene algunas excepciones, ya que quedan excluidos de la misma los contratos de obras que celebren los medios propios a los que se haya encargado una concesión de obras o de servicios. También, cuando se trate de la gestión de servicios públicos mediante la creación de entidades de derecho público destinadas a este fin o cuando esta gestión se atribuya a una sociedad de derecho privado de capital íntegramente público, así como cuando se trate de los contratos que celebre con

---

en la realización de ejecuciones de obra con aportación de materiales cuyo objeto sea la construcción o rehabilitación de una edificación y el coste de los materiales aportados por el que ejecuta la obra exceda del 40% de la base imponible del impuesto, tendrán la consideración de entregas de bienes sujetas al IVA por aplicación de lo que dispone el artículo 8.dos de la ley reguladora de este impuesto.

<sup>88</sup> El artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, a partir de la redacción dada al mismo por la Disposición Final 10ª de la LCSP así lo establece de manera tajante para todos los tipos de encargo a medios propios. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 22 de marzo de 2019, JT 472. Informe de 30 de marzo de 2019, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa estatal, JUR 161209.

<sup>89</sup> Este límite máximo se podrá superar cuando el encargo se base en razones de seguridad, en el hecho de que la prestación, por su naturaleza, requiera un mayor control en la ejecución, o por razones de urgencia que demanden una mayor celeridad en su ejecución, pero esta excepción tiene carácter excepcional por lo que se tendrá que justificar debidamente la concurrencia de estas circunstancias y acompañar el documento de justificación al de formalización del encargo, con el que se publicará en la Plataforma de Contratación correspondiente.

terceros el medio propio al que se le hayan encargado determinadas actividades tecnológicas o informáticas -la prestación de servicios informáticos y tecnológicos de la Administración pública con el fin de garantizar la compatibilidad, la comunicabilidad y la seguridad de redes y el fomento de las telecomunicaciones, el desarrollo de la sociedad de la información y sociedad digital-.

Este es, quizás, el extremo de la LCSP que ha sufrido una variación más importante desde su promulgación original, ya que inicialmente tan solo se contemplaban los dos primeros supuestos, cuyo fundamento entiendo que descansaba, en el primer caso, en el hecho de que la realización de las obras no constituye la totalidad del objeto del contrato y, en el segundo, en la evidencia de que en estos casos no estamos ante un encargo de gestión a medios propios, sino ante una gestión directa y descentralizada del servicio mediante entes de carácter instrumental.<sup>90</sup> En los nuevos supuestos incorporados a partir de las modificaciones operadas en la LCSP por Ley 6/2018, de 3 de julio y por el Real Decreto Ley 36/2020, de 30 de diciembre, las excepciones obedecen a otras exigencias de carácter más estratégico, relacionados con la conveniencia de garantizar la compatibilidad, la comunicabilidad y la seguridad de redes y el desarrollo de la sociedad de la información.

- Encargos de entidades pertenecientes al sector público que no tengan la consideración de poder adjudicador a medios propios personificados

Cuando las entidades del sector público que actúen no tengan la condición de poder adjudicador también nos encontraremos ante un contrato *in house* o encargo de gestión a un medio propio personificado que no tiene la condición de contrato y que se realiza a cambio de una compensación económica, pero, a diferencia del supuesto anterior, en este caso quien actúa en calidad de encomendante no es un poder adjudicador, sino una entidad del sector público que no tiene tal condición.

Para ello resulta necesario que la persona jurídica de la que se vale la entidad encomendante, con independencia de que se encuentre sujeta a derecho público o a derecho privado, tenga la condición de medio propio personificado de la misma, lo que exige la concurrencia de tres requisitos: el control directo o indirecto de la entidad encomendante sobre el ente que recibe la encomienda en los mismos términos que cuando se trata de entidades que tienen la condición de poder adjudicador; que el capital social o patrimonio del ente que recibe la encomienda sea íntegramente de titularidad pública; y que más del 80% de sus actividades se lleven a cabo en virtud de encargos realizados por el ente encomendante que le controla o por otras personas jurídicas controladas por este.

Con la previsión específica, también aplicable al sector público autonómico, de que también resultará de aplicación este régimen a los encargos de gestión que se

---

<sup>90</sup> Informe 1/2019, de 13 de marzo, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalitat de Cataluña.



produzcan entre sus personificaciones jurídicas, cuando se dé entre ellas la correspondiente relación de control y, además, la totalidad del capital social o el patrimonio del medio propio sea de titularidad pública y cumplan el requisito relativo a que el 80% de sus actividades esté provocado por encargos del ente encomendante, a cuyo efecto, el propio artículo 33.3 de la LCSP establece que este último requisito se entenderá cumplido por referencia al conjunto de actividades que se hagan en el ejercicio de los cometidos que le hayan sido confiados por la entidad que realiza el encargo, por la entidad que controla directa o indirectamente tanto a la entidad que realiza el encargo como a la que lo recibe, así como por cualquier otra entidad también controlada directa o indirectamente por la anterior.<sup>91</sup>

En este tipo de encargos, el artículo 33 de la LCSP no exige de forma expresa el requisito formal de que el medio propio tenga esta condición reconocida en sus estatutos o norma de creación, ni tampoco se recoge la prohibición de concurrir a licitaciones de los poderes no adjudicadores que pueden conferirle encargos, pero lo cierto es que, como puso de manifiesto la Audiencia Nacional,<sup>92</sup> estando estas entidades sujetas a los principios de publicidad, concurrencia, transparencia, igualdad y no discriminación, y en la medida en que los encargos a medios propios constituyen excepciones a estos principios, lo lógico es evitar un recurso excesivo o abusivo de los medios propios que les otorgue ventajas competitivas en el mercado, que es lo que ocurriría si estos entes pudieran concurrir a las licitaciones que convoquen los entes encomendantes, por lo que considera que estas limitaciones son igualmente aplicables en este tipo de encargos, aunque el artículo 33 de la LCSP no lo contemple de forma expresa.

Aunque el artículo 33 de la LCSP tampoco se refiera a ello, también resulta claro que en este tipo de encargos a medios propios que no tienen la condición de poder adjudicador, cuando se acuda a la contratación externa para realizar el encargo, el medio propio deberá cumplir las previsiones de la LCSP que en función de su naturaleza le resulten de aplicación – Título I del libro tercero -, por previsión expresa de su artículo 32.7.a).

De todo lo expuesto se deriva que el legislador español ha recogido en la LCSP las previsiones de la Directiva de manera mucho más exhaustiva de lo que hacia anteriormente el TRLCSP, configurando este negocio jurídico no como un negocio excluido de la legislación de contratos del sector público, sino como un negocio excluido de la consideración de contrato, al que dota de una regulación específica y de un régimen jurídico concreto.

---

<sup>91</sup> Así se había reconocido por la Junta estatal de Contratación Administrativa en sus informes 29/2018, de 8 de noviembre, JUR 277860, y 29/2018, de 8 de noviembre, JUR 106720, con anterioridad a la reforma operada en el apartado 3 del artículo 33 de la LCSP como consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto Ley 17/2020, de 5 mayo, en los que se consideró legalmente posible que las entidades del sector público que no tuvieran la condición de poder adjudicador pudieran realizar este tipo de encargos, respecto de otras entidades de la misma naturaleza sobre las que tuvieran el control o en cuyo capital participaran.

<sup>92</sup> SAN 5.10.2020, JT 977.

De esta regulación se deduce que la LCSP sigue manteniendo la presunción de la existencia de control del poder adjudicador encomendante análogo al que ostenta sobre sus propios servicios derivada de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 19 de abril de 2007, dictada en el caso TRAGSA, por el mero hecho de que el poder o poderes adjudicadores encomendantes puedan conferirle encargos de ejecución obligatoria por así establecerlo sus estatutos o el acto de creación, a pesar de las críticas doctrinales que cuestionaban este modelo, por considerar que solo constituía un indicio de este control y no garantizaba un control efectivo.

También se deriva la prohibición de que el medio propio externalice más del 50% de las prestaciones encargadas, aunque, como ya hemos visto, las excepciones hayan ido creciendo como consecuencia de sucesivas reformas, respecto de las previsiones iniciales. Lo mismo tenemos que decir respecto de la exigencia de que el medio propio cuente con los medios personales y materiales apropiados para la realización del encargo de acuerdo con su objeto social, lo que nos hace concebir ciertas esperanzas sobre la correcta utilización de esta figura en el futuro, que permita superar los supuestos de utilización desviada que en muchos casos se han producido en el pasado, con el único fin de utilizar estos encargos como meras vías de escape de la legislación contractual.<sup>93</sup>

Y, además, es importante constatar una doble circunstancia, por una parte, que la dicción literal de la LCSP parece impedir que las fundaciones privadas tengan la condición de medio propio de poderes adjudicadores, ya que la prohibición de participación privada va referida no solo al capital social sino también al patrimonio<sup>94</sup> y,

---

<sup>93</sup> La STSJ de Cataluña 21.9.2020, JUR 315312, se refiere a esta cuestión cuando considera que la subcontratación sistemática de la mayor parte de la prestación aproxima al medio propio a un mero intermediario, que recibe una retribución por esta intermediación, y ello cuestiona el valor añadido del encargo para el poder adjudicador y para los usuarios del servicio y deja sin justificación la decisión de no licitar el servicio.

De manera más rotunda se pronunció el Tribunal de Cuentas en su informe de fiscalización del año 2015, al afirmar que *“el recurso a la subcontratación por parte del medio propio por no tener medios suficientes constituye un fraude de ley, pues el empleo de la figura del medio propio tiene solo sentido cuando cuente con medios idóneos para el desempeño de las actividades que constituyen su objeto, de manera que se configura a la encomendaria como una mera entidad intermedia con cuyo concurso se habilita un cambio de régimen jurídico en materia de contratación pública, mucho más rápido y flexible en su tramitación, pero también con muchas menos garantías para el interés público.*

<sup>94</sup> Lo cierto es que este tema sigue planteando algunas dudas a la vista de las apreciaciones que realiza el Tribunal Catalán de Contratos del Sector público en su Resolución 391/2020, de 2 de diciembre, pues a pesar de ser anterior a la reforma de la LCSP que extendió esta limitación también al patrimonio, se manifiesta en unos términos que por su importancia merece la pena transcribir:

...

*Centrada la qüestió en aquests termes, val a dir que les previsions de l'article 32 de la LCSP al respecte fan referència, efectivament, amb caràcter general, a la necessitat que la totalitat del capital o del patrimoni de l'ens destinatari de l'encàrrec, quan sigui un ens de personificació jurídica privada –cas de les fundacions privades–, hagi de ser de titularitat o aportació pública.*

*I s'efectua aquesta previsió, en el plantejament general, sense distinció entre participació directa o indirecta, a diferència, però, d'altres supòsits regulats pel mateix precepte –com el dels encàrrecs inversos i horitzontals inversos- en els quals sí que es fa referència explícita a la interdicció de participació directa de capital privat en la persona jurídica a la que es fa l'encàrrec.*

*D'altra banda, l'article 12.1.c) de la Directiva 2014/24/UE regula la qüestió amb caràcter general en els termes següents (el subratllat és nostre):*

*“(c) que no exista participación directa de capital privado en la persona jurídica controlada, con la excepción de las formas de participación de capital privado sin capacidad de control mayoritario ni minoritario que estén impuestas por las disposiciones legales nacionales, de conformidad con los Tratados, y que no ejerzan una influencia decisiva sobre la persona jurídica controlada.”*

*Més enllà d'altres disquisicions jurídiques com ara que, d'acord amb la Directiva, la necessitat d'inexistència de capital privat en l'ens receptor de l'encàrrec no hauria d'estar condicionat a la seva qualificació juridicoprivada o juridicopública (en aquest sentit, el ja esmentat Informe 5/2019 de la JCCA de la Generalitat de Catalunya), s'aprecia una diferència substancial en la regulació d'aquest requisit en la Directiva 2014/24/UE i en la LCSP, tota vegada que la primera limita la interdicció de la participació privada en la seva forma directa, mentre que la legislació espanyola, com s'ha vist, no efectua cap distinció en el plantejament general, entre la participació privada directa i la indirecta. És més, la Directiva 2014/24/UE del Parlament Europeu i del Consell, de 26 de febrer de 2014, sobre contractació pública (en endavant, Directiva 2014/24/UE o Directiva) exposa en el considerant 32, segon paràgraf, darrer incís, l'abast de dita previsió en el termes següents (el subratllat és nostre):*

*“(…) Además, es preciso aclarar que el elemento decisivo es únicamente la participación privada directa en la persona jurídica controlada. Por ello, cuando exista una participación de capital privado en el o los poderes adjudicadores controladores, ello no debe impedir la adjudicación de contratos públicos a la persona jurídica controlada sin aplicar los procedimientos previstos en la presente Directiva, puesto que estas participaciones no perjudican la competencia entre operadores económicos privados.”*

*És a dir, la pròpia Directiva descarta explícitament en la seva part expositiva que la competència entre els operadors econòmics privats pugui quedar condicionada per l'articulació d'encàrrecs a mitjans propis per part de poders adjudicadors en els quals existeixi una participació directa de capital privat. Aquesta previsió de la Directiva de 2014, certament, matisa la configuració que d'aquest requisit havia efectuat el TJUE, entre d'altres, en les sentències de 19 de juny de 2014 (assumpte C-574/12) i d'11 de gener de 2005 (assumpte C-18 26/2003), que vinculava la participació privada, tant directa com indirecta, a una posició d'avantatge excessiu a l'operador privat amb participació en el capital i a la possible contradicció entre els interessos privats i els objectius vinculats a l'interès públic.*

*L'anàlisi de la regulació, aparentment més restrictiva, de l'article 32.2.c de la LCSP permet apreciar diferents matisos, alguns ja posats de manifest anteriorment, -com el fet de circumscriure la interdicció de participació de capital privat en forma directa en el cas dels encàrrecs inversos ex article 32.3- que, en tot cas, i als efectes que ara ens ocupen, des d'una aproximació funcional, duen a no poder assumir les argumentacions de la recurrent. En efecte, tot i l'apreciació d'una regulació aparentment més restrictiva que la de la Directiva, si més no, en relació amb la qüestió de la participació indirecta de capital privat en el poder adjudicador que efectua l'encàrrec, el cert és que l'article 12 de la Directiva va ser considerat de forma indubtable, en el seu moment, com un precepte que resultava d'efecte directe en el període comprès entre la finalització del termini de transposició de les directives de 2014 i la seva efectiva transposició al dret intern, justament, i, entre d'altres raons, pel seu caràcter imperatiu respecte de les futures regulacions dels Estats membres. Addicionalment, és necessari portar a*



por otra, que respecto de la prohibición de participación privada en el ente que recibe el encargo, la LCSP ha optado por no hacer uso de la posibilidad prevista en la Directiva, de imponer formas de participación de capital privado sin capacidad de control mayoritario ni minoritario.

---

*col·lació la funció interpretativa i integradora dels considerants de les directives a l'hora d'interpretar l'abast i els termes de l'aplicació dels seus preceptes (en aquest sentit, la Resolució 359/2019 d'aquest Tribunal i la doctrina citada per aquesta).*

*Exposat això, en tot cas, i més enllà de la discussió sobre la viabilitat o no de la participació indirecta de capital privat en l'ens (poder adjudicador) que efectua l'encàrrec, el cert és que en el cas objecte de controvèrsia, sense negar les vinculacions del grup d'entitats, després de les modificacions efectuades en els estatuts del CSC i del CSC SA, les funcions de control respecte dels mitjans propis és exercida, exclusivament, per una entitat de forma societària de capital íntegrament públic, sense cap participació privada i amb unes funcions nítidament delimitades entre dues entitats, de manera que només la societat exerceix les que corresponen a l'activitat sociosanitària i es reserva al Consorci originari –que sí inclou participacions de caràcter privat sense ànim de lucre– les funcions d'entitat de representació del sector. Justament, aquesta diferenciació en l'objecte, els objectius i les funcions entre un i altre permet afirmar que, més enllà dels vincles que, com a grup d'entitats, poden tenir, **no existeix una participació de capital privat en qui ostenta el control efectiu de l'entitat receptora i per tant tampoc permet apreciar la participació indirecta al·legada.** En definitiva, no poden prosperar les fonamentacions plantejades per ASADE en el recurs.*

*Ara bé, no obstant això, aquest Tribunal considera necessari efectuar una reflexió addicional a mode d'obiter dicta, i això perquè, com s'ha avançat en l'anàlisi de la doctrina i la jurisprudència d'aplicació, la interdicció de la participació de capital privat en les relacions entre els poders adjudicadors i els ens i entitats que tenen la condició de mitjà propi d'aquells porta causa, si més no, de la necessitat d'evitar cap situació de preferència o avantatge d'un o més operadors econòmics com a conseqüència d'aquelles relacions, i això sobre la base de considerar que tota inversió de capital privat obeeix a consideracions d'interessos privats i objectius diferents als que són d'interès públic (Sentència d'11 de gener de 2005, dictada en l'assumpte C-26/2003). Aquesta situació d'avantatge o preferència, que suposaria una contravençió dels principis informadors de la contractació pública, s'aprecia per expressa previsió normativa, com s'ha vist, quan hi ha participació del capital privat en l'ens receptor de l'encàrrec, mentre que, en casos com el que ara s'analiza en què s'aprecia vinculació amb un ens públic –el CSC– amb participació privada, cal alertar respecte d'una eventual restricció injustificada de la concurrència durant la fase d'execució del contracte*

*En altres paraules, la correcció formal dels requeriments de l'encàrrec públic objecte del recurs en els termes analitzats, no pot resultar desvirtuada en fase d'execució d'aquell mitjançant l'adopció d'instruments que impliquin el canvi de l'ens destinatari de l'encàrrec o bé de qui efectua l'encàrrec materialment en la seva totalitat o en una part significativa, de forma que puguin comprometre's els principis rectors de la contractació. Així, podria arribar a apreciarse una posició d'avantatge amb restricció injustificada de la concurrència en el cas d'algun operador privat vinculat als ens del grup d'entitats al que efectua l'encàrrec o, si més no, d'una situació de conflicte d'interessos. En aquest sentit, a més del règim jurídic que estableix l'apartat 7 de l'article 32 de la LCSP per als negocis jurídics que els ens destinataris de l'encàrrec celebren en execució d'aquell, caldrà tenir en compte la impossibilitat d'atribuir cap avantatge injustificat en l'execució d'aquell a favor d'operadors privats vinculats directament o indirecta amb el grup CSC, i caldrà interpretar les clàusules pertinents de les condicions que regulen l'encàrrec objecte de recurs en aquest sentit.*

...

Por último, como ya hemos apuntado en otra parte de este trabajo, hay que recordar que la jurisprudencia ha considerado también posible, que para la satisfacción del mismo fin público se pueda acudir a la utilización conjunta de diversas técnicas - cooperación horizontal y cooperación vertical -, admitiendo la posibilidad de hacer encargos a medios propios de forma sucesiva a una previa cooperación horizontal, siempre que se cumplan los requerimientos legales de una y otra técnica, y en este sentido es importante el pronunciamiento contenido en la STSJ de Cataluña a la que se hace referencia en la nota 40 de este trabajo<sup>95</sup>.

No obstante este avance, no podemos dejar de constatar la dificultad que entraña esta técnica, como prueba el hecho de su constante cuestionamiento ante los

---

<sup>95</sup> En la STSJ de Cataluña 21.9.2020, JUR 315312, se trata el caso de esta doble relación –integración de diversos ayuntamientos en un consorcio para la prestación del servicio del agua, y posterior encargo de gestión a una sociedad que tiene la consideración de medio propio de este consorcio-, y a pesar de considerar que no existe ningún problema en utilizar esta doble vía, acaba anulando los acuerdos municipales relacionados con la aprobación de la forma de gestión directa de este servicio y posterior encargo de gestión a la sociedad del consorcio, por considerar que ninguna de las formas de cooperación, ni la horizontal entre el ayuntamiento y el consorcio, ni la vertical entre el ayuntamiento y el medio propio, cumplía las exigencias exigidas por la Directiva de contratos – artículo 12.4 y 12.1 respectivamente – ni tampoco las contempladas en la LCSP.

En esta sentencia se trata de un caso en el que el consorcio es integrado por dos tipos de ayuntamientos, unos de mayor población, que prestan directamente el servicio con sus propias empresas municipales y que son los ayuntamientos que, como consecuencia del sistema de voto ponderado en función de la población establecido en sus estatutos para la adopción de acuerdos, tienen el control del consorcio, y otros de menor población, que encargan su prestación directamente al medio propio del consorcio, que es una sociedad mercantil participada por este y por las sociedades mercantiles municipales que prestan el servicio en los ayuntamientos de mayor población, con quien concierta un contrato programa previamente aprobado por el consorcio, al que se limita a adherirse.

Respecto de la cooperación horizontal entre el consorcio y el ayuntamiento afectado por esta sentencia, que era uno de los ayuntamientos consorciados de menor población, el tribunal considera que no se dan los requerimientos legales por entender que no concurre la exigencia de interés común en la finalidad a perseguir por el consorcio, por cuanto no se le cedian las competencias para gestionar el servicio, ni de hecho lo gestionaba, pues mientras para los ayuntamientos de menor población el fin era la prestación asociada del servicio, pero mediante una relación directa con la sociedad municipal del consorcio y no con el propio consorcio, para los ayuntamientos de mayor población, que ya prestaban este servicio de forma directa a través de sus propias empresas municipales de capital íntegramente público, el único interés que se podía identificar era de mercado.

Respecto de la cooperación vertical el tribunal considera que tampoco se cumplen las exigencias legales, no solo porque en la retribución del medio propio se contempla un beneficio industrial, sino también porque tampoco se cumplen los requisitos relativos al control análogo, a la actividad, ni a la disponibilidad de medios suficientes del medio propio.

En el primer caso, porque el ayuntamiento afectado por la sentencia no ostenta ningún control, directo, indirecto ni conjunto, análogo al de sus propios servicios sobre el medio propio, ya que el control efectivo del consorcio y, por tanto, también de su medio instrumental, lo ostentan los ayuntamientos de mayor población que, a través de sus propias empresas mercantiles, participan en el capital social del medio propio. En el segundo caso, porque el medio propio no realiza su actividad esencial para todos los poderes adjudicadores que la integran, sinó, únicamente, para alguno de los ayuntamientos integrados en el consorcio, ya que no realiza actividades en los municipios que disponen de su propia empresa. Y respecto de la disponibilidad de medios suficientes del medio propio, porque queda acreditado en autos que tiene unos medios personales y unos recursos limitados, que le obligan a prestar el servicio de agua de los municipios de menor población mediante las sociedades públicas de los municipios de mayor población que participan en su accionariado.

Tribunales Administrativos de Recursos contractuales y ante los Tribunales judiciales, por lo que bienvenida sea la nueva Guía que sobre Contratación Pública y Competencia referida a los encargos a medios propios y los convenios ha elaborado la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia con fecha 14 de febrero de 2023.

A pesar de ello, la propia Guía es una buena prueba de esta dificultad, si tenemos en cuenta que se ha elaborado con el voto particular de unos de sus miembros

#### IV. RELACIONES INTERADMINISTRATIVAS Y CONVENIOS DE COLABORACIÓN

La gestión de los servicios públicos locales también se puede realizar de forma compartida y sin necesidad de acudir a la creación de personificaciones instrumentales, mediante la utilización de técnicas de cooperación y colaboración interadministrativa. A través de este mecanismo, cada municipio conserva la titularidad y responsabilidad sobre sus propios servicios, aunque para su prestación conjunta suscribe voluntariamente los oportunos convenios con otros municipios o administraciones, mediante la formalización de un documento que, aunque administrativo, tiene una base negocial.

El problema consistía en que la situación de la regulación de los convenios de colaboración fué todavía más deficitaria que la de las encomiendas y los encargos de gestión sujetos, respectivamente, a la LRJSP y a la LCSP, pues salvo algunas excepciones relacionadas con los convenios urbanísticos, se ha tratado siempre de una figura que carecía de una regulación concreta y unitaria de su régimen jurídico, y hasta que el Tribunal de Cuentas<sup>96</sup> no puso de manifiesto esta situación en el año 2010, proponiendo una serie de medidas a adoptar, no se creó conciencia del problema, hasta el punto de que fue la intervención del Tribunal de Cuentas la que actuó como motor del cambio legislativo, provocando que la LRJSP contenga actualmente una regulación más amplia de los convenios y de las relaciones interadministrativas en general, aunque todavía nos parezca claramente insuficiente y parcial.

##### 1. LAS RELACIONES INTERADMINISTRATIVAS EN LA LRJSP.

Por lo que se refiere a las relaciones interadministrativas genéricamente consideradas, los artículos 140 a 154 y la disposición adicional 9ª de la LRJSP se refieren a esta cuestión, estableciendo los mismos principios generales reguladores de las relaciones interadministrativa que anteriormente se contenían en los artículos 3 y 4 de la LRJPAC, con la única variación de incluir de forma expresa el principio de adecuación al orden de distribución de competencias establecido en la CE, en los Estatutos de Autonomía de las CCAA y en la normativa de régimen local, y de precisar que en las

---

<sup>96</sup> Dictamen núm. 878/2010, de 30 de noviembre.



relaciones de la AGE y de las CCAA con el sector local, se estará a lo que disponga la legislación básica de régimen local.

En concreto y por lo que se refiere al deber de colaboración y de cooperación de las distintas administraciones, la LRJSP introdujo las siguientes particularidades:

- Respetto de las relaciones de colaboración
  - Matiza que se ha de facilitar información al resto de AAPP, también, cuando la precisen para que los ciudadanos puedan acceder de forma integral a la información relativa a una materia, especificando que no solo podrá denegarse cuando no se esté facultado para prestarla de acuerdo con su normativa específica, cuando no se disponga de los medios suficientes para ello o cuando se causara un perjuicio grave a los intereses cuya tutela tenga encomendada o al cumplimiento de sus funciones, sino también cuando la información tenga carácter confidencial o reservado.
  - Contempla la posibilidad de acordar que los gastos que genere este deber de colaboración sean repercutidos a la administración que la solicita.
  - Incrementa las técnicas de colaboración, con la posibilidad de crear y mantener sistemas integrados de información administrativa, con el objeto de disponer de datos actualizados, completos y permanentes en todo el territorio y con la precisión de que el deber de asistencia y auxilio recíproco es especialmente exigible cuando los efectos de su actividad administrativa se extienden fuera de su ámbito territorial.
- Respetto de las relaciones de cooperación
  - Regula de manera más detallada que en el artículo 5 de la LRJPAC, el deber y las técnicas de cooperación entre AAPP, en particular por el que se refiere a las técnicas orgánicas, mediante órganos de cooperación multilateral o bilateral de ámbito general o especial, constituidos por representantes de las administraciones afectadas para acordar voluntariamente actuaciones que mejoren el ejercicio de sus propias competencias, e inscritos necesariamente en el registro estatal correspondiente cuando participe el Estado.
  - Se regulan, como órganos de cooperación multilateral, la composición, funciones, régimen de funcionamiento y de sus decisiones de las **conferencias de presidentes**, integradas por los presidentes del Gobierno central y los de los Gobiernos autonómicos; las **conferencias sectoriales**, presididas por el miembro del Gobierno central competente por razón de la materia e integradas por los representantes correspondientes de los Gobiernos autonómicos; las **comisiones sectoriales y grupos de trabajo**, como órganos de trabajo y apoyo

de las anteriores; las **comisiones bilaterales de cooperación** y las **comisiones territoriales de coordinación**.

- Regula en su disposición adicional 9ª la Comisión sectorial de administración electrónica, dependiente de la Conferencia sectorial de administración pública, en la que existe una representación de las EELL, con el fin de garantizar la compatibilidad e interoperabilidad de sistemas y aplicaciones empleados por las AAPP, de impulsar el desarrollo de la administración electrónica y de asegurar su cooperación para proporcionar información clara, actualizada e inequívoca.

## 2. LOS CONVENIOS ADMINISTRATIVOS

### A. Antecedentes legislativos

Dentro de este marco y como instrumentación no personificada de esta colaboración y cooperación, la LRJSP regula en sus artículos 47 a 53 y en su disposición adicional 8ª los convenios de colaboración, con la intención de incorporar por primera vez a nuestro ordenamiento una regulación unitaria y acabada que los distinga de otras figuras jurídicas afines, ya que, como antes hemos apuntado, nuestro ordenamiento jurídico no contemplaba una regulación general aplicable a los convenios de colaboración, aunque si existían referencias concretas a ellos diseminadas en varias normas legales y reglamentarias y en regulaciones puntuales aplicables a algunos tipos concretos de convenios.

Efectivamente, desde el punto de vista local, con anterioridad a la LRJSP tan sólo disponíamos, a nivel de legislación básica, de la regulación genérica contenida en la legislación reguladora del régimen jurídico de las AAPP, tanto general como local, y en la de contratos del sector público, pero si prescindimos de la regulación de los convenios interadministrativos que se subscriben entre administraciones o entes públicos en materia de cooperación que se contenía en el artículo 57 de la LRBRL, podemos concluir que se trataba de una regulación muy puntual, destinada a hacer un reconocimiento genérico de la posibilidad de que las administraciones pudieran subscribir convenios entre ellas o con los particulares, como hacía el artículo 88 de la LRJPAC; a determinar los órganos competentes para su aprobación, como hace el artículo 22.2.c) de la LRBRL respecto de los urbanísticos; o a excluirlos de la legislación contractual, como hacía el TRLCSP en su artículo 4.2 cuando remitía la regulación de los convenios a sus normas especiales, aunque con la previsión de que les eran aplicables los principios orientadores del TRLCSP para resolver las dudas o lagunas que pudieran presentarse<sup>97</sup>.

En similares términos se pronunciaba el hoy derogado artículo 88 de la LRJPAC, aunque en este caso respecto de un concreto tipo de convenios -los de terminación convencional de procedimientos-, cuando autorizaba a las administraciones a celebrar

---

<sup>97</sup> Principios de publicidad y concurrencia, transparencia, confidencialidad, igualdad y no discriminación.



convenios de esta naturaleza con personas de derecho público y de derecho privado, siempre que no fueran contrarios al ordenamiento jurídico, no versaran sobre materias no susceptibles de transacción, tuvieran por objeto satisfacer el interés público que tenían encomendado y no supusieran alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos ni de las responsabilidades que correspondían a las autoridades y funcionarios relativas al funcionamiento de los servicios públicos, y cuando regulaba su contenido mínimo, estableciendo acto seguido que el alcance, efectos y régimen jurídico específico de cada convenio sería el que en cada caso contemplara la disposición que lo regulara.

Pero lo cierto es que, como normas de carácter especial aplicables solamente a determinados convenios de colaboración, si prescindimos de los de carácter urbanístico, únicamente se contenían previsiones aisladas, como, por ejemplo, las de los artículos 6 y 8 de la LRJPAC respecto de los celebrados entre la AGE y sus organismos vinculados o dependientes, de una parte, y los órganos correspondientes de las CCAA, de otra, que eran normas referidas al contenido de los instrumentos de formalización de los convenios, a las competencias de los órganos mixtos de vigilancia y control que eventualmente se crearan, a la posibilidad de suscripción de protocolos generales, a la creación de consorcios u otras organizaciones comunes de gestión -art. 6, apartados 2 a 5- y a los efectos y publicidad de los convenios -art. 8-, pero se trataba de normas que, por imperativo de lo dispuesto por el artículo 9 *in fine* de la propia LRJPAC, solo resultaban aplicables a las entidades locales de forma supletoria respecto de convenios de colaboración suscritos con la AGE o sus organismos vinculados o dependientes.

En suma, de lo hasta ahora expuesto podemos concluir que, hasta la entrada en vigor de la LRJSP, si exceptuamos los convenios urbanísticos, los restantes convenios de colaboración que celebraran los entes locales se regían, en primera instancia, por las disposiciones generales aplicables a este tipo de negocios jurídicos, entre ellas, muy especialmente, por la previsión contenida en el artículo 4 del TRLCSP y, además, por las normas especiales que en cada caso pudieran resultarles aplicables, como, por ejemplo, las contenidas en los artículos 6 y 8 de la LRJPAC, cuando en consideración a las partes intervinientes se encontraran entre los convenios regulados en estas normas especiales.

En el caso de Cataluña, no obstante, como consecuencia de la regulación contenida en los artículos 108 a 112 de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de Régimen Jurídico y de Procedimiento de las Administraciones Públicas catalanas, sí se disponía con anterioridad a la LRJSP de una mínima regulación unitaria del régimen jurídico de los convenios administrativos.

Pero si prescindimos de la legislación autonómica, lo cierto es que hasta la LRJSP, carecíamos de una delimitación conceptual de esta figura que nos permitiera diferenciarla de los contratos, ya que ni el TRLCSP ni la LRJPAC proporcionaron en su momento definición alguna de los convenios de colaboración, a pesar de que, debido a

sus características configuradoras, hacían difícil su distinción de otras figuras contractuales.

Precisamente por ello, la inexistencia de un precepto legal o reglamentario que definiera estos negocios jurídicos dió lugar a dos concepciones doctrinales diferentes, una que manejaba un concepto estricto de convenio y consideraba que la figura del convenio tenía que limitarse a los supuestos en que dos o más entes públicos asumían conjuntamente la gestión de un servicio que era de interés o titularidad común, mientras que en el contrato administrativo una de las dos partes colabora en la prestación de un servicio la titularidad del cual corresponde a la otra, de manera que una actúa como administración contratante y otra como contratista o ejecutor de la prestación convenida en virtud de un precio. La otra concepción doctrinal, por el contrario, manejando un concepto más amplio, consideraba que en los convenios de colaboración se borraba la distinción, por razón del objeto, entre estos convenios y los contratos regulados por el TRLCSP, de forma que unos y otros se conciben como técnicas alternativas utilizables discrecionalmente por la Administración.

Si prescindimos del concepto amplio de convenio de colaboración, ya que, como hemos visto, el TRLCSP excluyó toda posibilidad de que las administraciones públicas territoriales y las entidades públicas dependientes de las mismas celebraran convenios de colaboración que tuvieran por objeto el propio de los contratos administrativos, y acudimos, por lo tanto, al concepto estricto de convenio de colaboración, se podía afirmar que, aunque ambas figuras –convenio de colaboración y contrato– tuvieran en común la nota de ser actos o negocios jurídicos de carácter bilateral, resultado del concurso de la libre voluntad de las partes, su diferencia estribaba en la diferente posición y finalidad de estas en el mismo y, a su vez y como consecuencia de ello, en la diferente instrumentación o articulación jurídica del contenido que se aprecia en el convenio de colaboración y en el contrato administrativo.

Así, en palabras de la Abogacía del Estado<sup>98</sup>, ... *el convenio de colaboración tiene como punto de partida un supuesto preciso, como es la existencia de dos (o más) partes que tienen competencias o funciones concurrentes, al menos complementarias, sobre una misma realidad material o, lo que es lo mismo, persiguen finalidades comunes cuya consecución se articula mediante la puesta en común y de forma coordinada por ambas partes de medios personales, materiales o de ambos para la obtención de esta finalidad común, de la que resultan así ser cogestores, participando igualmente de forma común o conjunta en el resultado obtenido. Todo esto hace que la nota característica de esta figura sea, como lo denota su propia denominación, la cooperación o colaboración de las partes por razón precisamente de esta comunidad de finalidades...*

Por el contrario, ... *en el contrato desaparece la idea de concurrencia de competencias o funciones sobre la misma realidad material y, por lo tanto, la idea de comunidad de fin, surgiendo la posición de cada parte como una posición independiente,*

<sup>98</sup> Dictamen de la Abogacía del Estado 6/2006.

*tendente a la satisfacció de su propio interés, lo que tiene por consecuencia que la relación contractual gire en torno al principio de sinalagmaticidad, es decir, la reciprocidad o interdependencia de las prestaciones que se deben las partes y que resalta, al tratar de la causa de los contratos, el inciso inicial del artículo 1274 del Código Civil («En los contratos onerosos se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o prometida de una cosa o servicio por la otra parte»)...*

Pero como recordaba la propia Abogacía del Estado, aplicar este criterio de distinción en cada caso al concreto supuesto que se analizara, entrañaba una operación de calificación jurídica en la que, necesariamente, se tenía que tomar en consideración el conjunto total de las cláusulas, previsiones o estipulaciones del documento a calificar, aplicando el criterio general previsto en el artículo 1285 del CC –interpretación de las cláusulas de los contratos las unas por las otras– que ha sido confirmado por reiterada doctrina jurisprudencial<sup>99</sup>.

### **B. La regulación actual de los convenios de colaboración**

En la actualidad y como ya hacía la anterior legislación de contratos, la LCSP excluye en su artículo 6.1 de su ámbito de aplicación los convenios de colaboración interadministrativa y los que celebren las administraciones con personas físicas o jurídicas sujetas al derecho privado, con la previsión expresa de que les resultan de aplicación, en cambio, los principios orientadores de la LCSP cuando se trate de resolver las dudas o lagunas que pudieran presentarse<sup>100</sup>. No obstante, a diferencia de la anterior legislación contractual, esta exclusión solo opera cuando se den una serie de condicionantes:

- Respecto de los convenios entre entes del sector público que tengan la condición de poder adjudicador, solo opera la exclusión cuando su contenido no esté comprendido en el de los contratos regulados por la LCSP o normas administrativas especiales, y siempre que:
  - Los entes que intervienen no tengan vocación de mercado, interpretada esta como una actividad en el mercado abierto superior al 20% de las actividades objeto de colaboración.
  - El objetivo del convenio sea cooperar a fin de garantizar que los servicios públicos de su incumbencia se presten de manera que se alcancen los objetivos que tienen en común.
  - Su fundamento descansa, únicamente, en consideraciones relacionadas con el interés público.

<sup>99</sup> STS 23.8.1992 y 10.5.1994, RJ 5320 y RJ 4017.

<sup>100</sup> Principios de publicidad y concurrencia, transparencia, confidencialidad, igualdad y no discriminación.



- Respecto de los convenios entre entes del sector público y personas físicas o jurídicas sujetas al derecho privado, incluso públicas cuando no tengan la condición de poder adjudicador, solo opera la exclusión cuando su contenido no esté comprendido en el de los contratos regulados por la LCSP o normas administrativas especiales.

En estos momentos, junto con la escasa legislación autonómica que se ha ocupado de esta cuestión<sup>101</sup>, y junto a las referencias contenidas en el artículo 57 de la LRBRL y correspondientes de la legislación autonómica de régimen local, respecto de los convenios de cooperación interadministrativa, los convenios administrativos excluidos del ámbito de aplicación de la LCSP se encuentran regulados por los artículos 47 a 53 de la LRJSP<sup>102</sup> que, a diferencia de la LRJPAC que únicamente dedicaba a los mismos su artículo 6, contienen una detallada regulación de su régimen jurídico y de sus aspectos fundamentales, con la previsión explícita de que esta regulación no resulta aplicable ni a las encomiendas de gestión reguladas por la propia ley, ni a los acuerdos de terminación convencional de procedimientos<sup>103</sup>.

Actualmente los aspectos fundamentales que configuran el régimen jurídico de los convenios de colaboración en la LRJSP son los siguientes:

### a. Definición y clases

La LRJSP define los convenios como acuerdos con efectos jurídicos adoptados por las AAPP, organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes y universidades, entre sí o con privados, para un fin común, limitando toda posibilidad de que tengan por objeto prestaciones propias de los contratos<sup>104</sup> y excluyendo de forma expresa de este concepto los protocolos generales de actuación o instrumentos similares que comporten meras declaraciones de intenciones o expresen la voluntad de actuar con un objetivo común, en términos similares a lo que hizo en su momento el artículo 108 de la ley catalana, que precisaba su sujeción a derecho público,

<sup>101</sup> Hasta la entrada en vigor de la LRJSP, la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña, en un intento de aportar una regulación unitaria de esta figura, reguló en solitario los convenios de colaboración y avanzó algunas de las previsiones que actualmente se contienen en la LRJSP.

<sup>102</sup> Con excepción de un par de incisos del artículo 52 a los que haremos referencia más adelante, podemos avanzar que la regulación de los convenios contenida en la LRJSP ha superado en dos ocasiones el juicio de constitucionalidad en las SSTC 132/2018 y 33/2019.

<sup>103</sup> La LRJSP incorporó la obligación de adaptar, en un plazo de 3 años contados a partir de su entrada en vigor, los convenios vigentes suscritos con anterioridad, con la previsión expresa de que se produciría esta adaptación de forma automática y por ministerio de la ley, pero únicamente respecto de su plazo de duración, cuando se tratara de convenios que no tuvieran establecido un plazo de vigencia o que estuvieran en situación de prórroga tácita por tiempo indefinido, al disponer que permanecerían vigentes por un plazo máximo de 4 años más, a contar de la entrada en vigor de la ley.

<sup>104</sup> Este carácter no contractual y su exclusión del ámbito de aplicación de la LCSP se ponía ya de manifiesto en la ley catalana, cuando en su artículo 109.1 estableció que no serían de aplicación las prerrogativas que la legislación de contratos del sector público atribuye a los órganos de contratación.

incorporaba el principio general de que “*el nombre no hace la cosa*”, cuando establecía que con independencia de su denominación, se consideraría convenio toda relación jurídica que se ajustara a su definición y precisaba, también otros aspectos más obvios, como su carácter voluntario y la obligación de estipularse en términos de igualdad de las partes.

Precisamente por ello se concreta que los protocolos generales de actuación y otros instrumentos similares solo quedarían incluidos en esta regulación cuando comporten la formalización de compromisos jurídicos concretos y exigibles, ya que en este caso, con independencia de su denominación, siempre estaríamos ante auténticos convenios.

Además de definir los convenios en los términos apuntados, la LRJSP realiza una clasificación de los convenios en los tipos siguientes:

- Convenios interadministrativos entre organismos públicos y entidades de derecho público vinculadas o dependientes de distintas AAPP, para el ejercicio de competencias propias, exceptuando los que puedan suscribirse entre CCAA para la gestión y prestación de servicios propios.

Dentro de estos convenios se incluyen los de cooperación interadministrativa entre entes de la administración local y las administraciones estatal y/o autonómica, ya sea directamente o mediante sus entes instrumentales, que según la legislación de régimen jurídico tienen carácter voluntario, pueden ir referidos tanto a servicios locales como a asuntos de interés común, se tienen que comunicar al resto de administraciones interesadas no firmantes del convenio y tienen que mejorar la eficiencia de la gestión pública, eliminar duplicidades administrativas, facilitar la utilización conjunta de medios y servicios públicos, contribuir a la realización de actividades de utilidad pública y cumplir con la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

- Convenios intraadministrativos entre AAPP o entre organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la misma administración.
- Convenios entre AAPP u organismos y entidades de derecho público y un sujeto de derecho privado, dentro de los cuales entiendo que se integran también los suscritos con sujetos de derecho privado del sector público.
- Convenios entre AAPP y órganos, organismos o entes de un sujeto de derecho internacional, no constitutivos de tratado internacional ni de acuerdo internacional administrativo o no normativo.



### b. Requisitos de validez

Los convenios de colaboración se perfeccionan por la prestación del consentimiento de las partes, previa aprobación por el órgano competente y posterior formalización en documento administrativo, ya que como concreta en Cataluña el artículo 110.1 de su ley, se formalizan por escrito, y se han de circunscribir al ámbito de competencias de los sujetos públicos firmantes, sin comportar la cesión de su titularidad. En el caso municipal, por tanto, ya se ostenten estas competencias en calidad de competencias propias o delegadas o se trate de las competencias distintas de las anteriores a las que se refiere el artículo 7 de la LRBRL, si se ha dado cumplimiento a las exigencias formales que se regulan en este precepto.

Pero para acudir a la vía de convenio en la gestión de los servicios públicos, se ha de acreditar la concurrencia de determinadas circunstancias en una memoria justificativa única para todas las partes, en la que se han de analizar los aspectos siguientes:

- Su necesidad y oportunidad, justificando que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 48.3 de la LRJSP mejora la eficiencia de la gestión pública, facilita la utilización conjunta de medios y servicios públicos y/o contribuye a la realización de actividades de utilidad pública. Además, de servir de instrumento a una subvención, se tiene que justificar, también, que cumple con lo previsto por la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y restante normativa aplicable, tal y como de forma expresa exige la LRJSP, y de tener por objeto una delegación de competencias de otras administraciones a favor de entidades locales, se ha de justificar, además, que cumple con las determinaciones de la legislación de régimen local.
- La concreción de la competencia con la que cada parte actúa y que sirve de marco al convenio.
- Su impacto económico, justificando que el convenio cumple con la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, que las aportaciones financieras que se comprometen no son superiores a los gastos derivados de la ejecución del convenio y, más concretamente, que las partes firmantes tienen capacidad para financiarlas durante la vigencia del convenio.
- El carácter no contractual de su objeto, puesto que tal y cómo determina el artículo 47.1 de la LRJSP, no pueden tener por objeto prestaciones propias de los contratos.
- Su adecuación a las restantes previsiones de la LRJSP.

El cumplimiento de estos dos últimos requisitos implica, evidentemente, justificar ambos extremos, más allá de realizar meras afirmaciones retóricas.

### c. Contenido

La LRJSP también exige un contenido mínimo a los convenios de colaboración, al disponer que, necesariamente, tienen que figurar en los mismos los siguientes extremos:

- Los sujetos, públicos y, en su caso, privados, que suscriben el convenio y la capacidad jurídica con la que actúan, extremo al que el artículo 110. 2.c) añade la referencia expresa a la aprobación por el órgano competente cuando resulte preceptivo.
- La competencia en la que se fundamenta la actuación.
- El objeto del convenio y las actuaciones a realizar por cada una de las partes, indicando, cuando proceda, la titularidad de los resultados obtenidos.
- Las obligaciones y, en su caso, compromisos económicos asumidos por cada una de las partes, indicando su distribución temporal por anualidades y su imputación concreta al presupuesto correspondiente de acuerdo con lo previsto por la legislación presupuestaria.

Los eventuales compromisos que en materia económica se pueden adoptar, como el resto de compromisos de cualquier otra naturaleza, han de estar ajustados al marco legal, con prevalencia absoluta de los límites de las leyes presupuestarias sobre los acuerdos, pactos o cláusulas que a ellas se opongan.<sup>105</sup>

- Las consecuencias aplicables en caso de incumplimiento de las obligaciones y compromisos asumidos por cada una de las partes y, si procede, los criterios para determinar las posibles indemnizaciones que se deriven de este incumplimiento.
- Los mecanismos de seguimiento, vigilancia y control de la ejecución del convenio y de los compromisos adquiridos por los firmantes, a fin de resolver los problemas de interpretación y cumplimiento que se puedan plantear.
- El régimen de modificación del convenio.

---

<sup>105</sup> El TSJ de Galicia, en diversas sentencias – por todas, la de 11 de noviembre de 2021, JUR 15110- se ha pronunciado en este sentido respecto de las cláusulas de un convenio entre el Ministerio del Interior y la Xunta de Galicia para la vigilancia y protección de los edificios e instalaciones de la Administración de Justicia dependientes de la administración autonómica, que contemplaban unas cantidades en concepto de complemento de productividad que excedían de las previstas en la Ley de Presupuestos.

- El plazo de vigencia del convenio, que no podrá exceder de 4 años<sup>106</sup>, salvo en los supuestos en los que una norma específica así lo contemple expresamente y se justifique debidamente en la memoria, sin perjuicio de su posible prórroga expresa antes de la finalización del plazo de duración, hasta un máximo de cuatro años adicionales, cuando medie acuerdo unánime de las partes<sup>107</sup>.

A estos efectos, por imperativo de lo previsto en la disposición adicional 8ª de la LRJSP<sup>108</sup>, salvo los convenios que, como ya hemos comentado antes, tuvieran un plazo de duración indefinida o estuvieran en situación de prórroga tácita por tiempo indefinido, en los que la adaptación se produjo de forma automática y por ministerio de la Ley, los restantes convenios vigentes que tuvieran un plazo de duración superior a 4 años se tenían que adaptar al plazo máximo legal antes del día 2 de octubre de 2019, y en los casos en los que no se realizó este trámite, finalizaron definitivamente el día 2 de octubre de 2020.

A estas previsiones, la legislación de Cataluña añade la relativa a la determinación de los órganos y procedimientos a los que se someten las diferencias que puedan surgir sobre la interpretación y el cumplimiento del convenio, sin perjuicio de la competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, así como un contenido aproximativo de los extremos típicos de los convenios que se pueden contener en los protocolos, siempre que no impliquen carácter obligacional.

#### d. Trámites preceptivos para la suscripción de los convenios y efectos.

En la ley catalana, la suscripción de un convenio ha de ir precedida de la instrucción del procedimiento que resulte aplicable y del informe previo de la intervención u órgano económico financiero competente en función de la naturaleza del ente, cuando comporte gastos específicos con cargo al presupuesto, y aunque la LRJSP no lo prevé de forma expresa, es evidente que idénticos requisitos procedimentales se

<sup>106</sup> STSJ Galicia 9.11.2017, JUR 26.861.

<sup>107</sup> Respecto de las determinaciones legales sobre el plazo máximo de duración de los convenios de colaboración, se pone de manifiesto una importante problemática, ya que, cuando se trata de los convenios mediante los cuales se formaliza una delegación intersubjetiva de competencias entre administraciones, como por ejemplo las que se producen entre los municipios y las diputaciones, resulta claramente insuficiente, lo que exigiría que el legislador hiciera uso de la propia previsión de la LRJSP y mediante el instrumento normativo correspondiente regulase la correspondiente excepción.

Sobre esta problemática, véase el trabajo publicado por Petra Mahillo García y José Luis Martínez-Alonso Campos en la Revista QDL Cuadernos de derecho local núm. 52. Febrero de 2020. Fundación Democracia y Gobierno Local.

<sup>108</sup> Tanto esta Disposición como el apartado h) del artículo 42 de la LRJSP fueron considerados expresamente constitucionales por STC 132/2018, por considerar que sus previsiones cumplen con el mandato constitucional de establecer las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas sin invadir las competencias de las CCAA, ni vulnerar sus Estatutos de Autonomía, ya que como toda figura de vinculación entre partes, el convenio debe tener un plazo máximo de vigencia y no puede dejarse a una Administración indefinidamente vinculada a otra o a un tercero, máxime si la plurianualidad administrativa de compromiso de sus presupuestos de gasto y su control previo es, con carácter general, de cuatro años, añadiendo, respecto del plazo máximo legal de prórroga que, como nuevo compromiso de voluntades o renovación del ya existente, no debería lógicamente tener una duración mayor que la del periodo originario.

derivan de la legislación general de procedimiento administrativo y de la de carácter económico-presupuestario. En cambio, a diferencia de lo que sucede en el ámbito contractual, y con excepción de los convenios urbanísticos<sup>109</sup>, en ninguna norma legal se contempla la necesidad de informe preceptivo previo de la secretaria general del ente local.

Quizás uno de los elementos más relevantes de la regulación de la LRJSP lo constituya el deber de comunicación electrónica de los convenios aprobados al Tribunal de Cuentas u órgano autonómico correspondiente, cuando sus compromisos económicos superen los 600.000 €, así como sus prórrogas, variaciones, alteración de los compromisos económicos asumidos y extinción, y ello sin perjuicio de las facultades de estos órganos fiscalizadores de reclamar los datos y documentos que estime pertinentes.

Estas previsiones del artículo 53 de la LRJSP fueron desarrolladas para el sector público local mediante la Resolución de 2 de diciembre de 2016 de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publicó el acuerdo del pleno de este órgano de 24 de noviembre de 2016, que aprobó la Instrucción relativa a la remisión telemática al Tribunal de convenios y de las relaciones anuales de los celebrados por las entidades del sector público local.

Según esta Instrucción, la obligación de las entidades del sector público local<sup>110</sup> de enviar información sobre los convenios al Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de las facultades de este Tribunal para reclamar información adicional, se concreta en la obligación de comunicarle, a partir del ejercicio correspondiente al año 2017, los actos y documentos siguientes:

- Los convenios suscritos cuyos compromisos económicos superen los 600.000 €, mediante la remisión de una copia del convenio acompañada de la correspondiente memoria justificativa, dentro de los tres meses siguientes a su suscripción.
- Los documentos de aprobación y de formalización de las modificaciones, prórrogas o variaciones de plazos, la alteración de los importes de los compromisos económicos asumidos y la extinción de los convenios previstos al apartado anterior, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se produzcan.

<sup>109</sup> Artículo 3.3.d).7º del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional.

<sup>110</sup> A efectos de esta obligación en el ámbito local, de lo dispuesto por el artículo 2 de la LRJSP se deriva que resulta de aplicación tanto a las entidades que integran la administración local, como a su sector público institucional, integrado por los organismos públicos y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de los entes locales.



- Los convenios suscritos cuyos compromisos económicos no superen inicialmente los 600.000 €, pero que como consecuencia de modificaciones posteriores, aisladamente o conjuntamente, eleven los compromisos económicos asumidos por encima de los 600.000 €, mediante la remisión de una copia del convenio acompañada de la correspondiente memoria justificativa, y otra de los documentos de aprobación y de formalización de las modificaciones, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se produzca la variación.
- La obligación de comunicar al Tribunal de Cuentas, con carácter anual y dentro de los dos primeros meses de cada año, una relación certificada comprensiva de todos los convenios formalizados durante el ejercicio inmediatamente anterior por los entes locales y, en este caso, también, por su sector público institucional vinculado o dependiente, con independencia del régimen jurídico público o privado al que estén sometidos.

A estos efectos la propia Resolución determina que se entiende por compromisos económicos asumidos el importe total de las aportaciones financieras que se comprometan a realizar el conjunto de sujetos que subscriben el convenio, con independencia de la aportación que corresponda a cada parte.

La comunicación y remisión de información se ha de llevar a cabo, dentro de los plazos indicados, por procedimiento telemático mediante la Plataforma de “*Rendición de Cuentas de las Entidades Locales*” [www.rendicioncuentas.es](http://www.rendicioncuentas.es), aportando la documentación exigida y formalizando los datos básicos que se requieran en la Plataforma.

No obstante todo lo anterior, en aquellas CCAA con competencias y órganos propios en esta materia, se tendrá que estar, como el propio precepto indica, a lo que disponga su propia normativa<sup>111</sup>.

<sup>111</sup> A título de ejemplo, la Orden PRE/476/2017, de 23 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Aragón y la Resolución de 11 de mayo de 2017 de su Tribunal de Cuentas; el Acuerdo de 7 de diciembre de 2016 de la Sindicatura de Cuentas de Valencia; el Acuerdo de 20 de diciembre de 2016 de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares; la Resolución de 29 de diciembre de 2016 de la Cámara de Cuentas de Madrid; la Resolución de 21 de marzo de 2017 de la Hacienda de la Comunidad de Galicia; la Resolución de 20 de enero de 2017 de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias; la Resolución de 28 de abril de 2017 de Canarias; y la Resolución de la Sindicatura de Cuentas de Catalunya EXI/1995/2017, de 31 de julio. En esta última Comunidad se establece la obligación de remitir al Registro de Convenios de Colaboración y Cooperación de la Generalitat de Catalunya la información siguiente:

- La relación de convenios vigentes, con independencia de la cuantía de sus compromisos, con indicación de la fecha, las partes que lo firman, su objeto, los derechos y las obligaciones de cualquier tipo que generen y su período de vigencia.
- Las eventuales modificaciones de cualquiera de sus parámetros y la fecha y la forma en que se han producido.
- La información relativa al cumplimiento y la ejecución de los convenios.

Como consecuencia de ello, la remisión de esta información implica a su vez el cumplimiento simultáneo de la obligación adicional referente a los convenios con compromisos económicos superiores a 600.000 € prevista en la legislación de transparencia, y de la contemplada en el artículo 309.1 del Decreto 179/1995, de 13 de junio, por el que se aprobó el Reglamento de obras, actividades y servicios de los entes locales de



A estas previsiones se añaden las relativas a la publicidad de los convenios, contempladas en el artículo 8.1.b), de la Ley estatal 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen Gobierno y, en su caso, a las previsiones contenidas en la legislación autonómica en materia de transparencia.<sup>112</sup>

Según la legislación estatal de transparencia, han de ser objeto de publicidad activa, además de las encomiendas de gestión, la relación de los convenios suscritos, con mención de las partes firmantes, su objeto, plazo de duración, modificaciones realizadas, obligados a la realización de las prestaciones y, en su caso, las obligaciones económicas convenidas.

e. Extinción y liquidación.

Los convenios se extinguen por su cumplimiento como forma normal de extinción, pero también se extinguen por las causas siguientes:

- Vencimiento.
- Acuerdo unánime de las partes.
- Incumplimiento, previo requerimiento, con o sin indemnización<sup>113</sup>.
- Decisión judicial declaratoria de su nulidad, o
- Cualquier otra causa prevista en el propio convenio o en las leyes.

---

Cataluña –ROAS-, de remitir el acuerdo de aprobación y la copia del correspondiente convenio a la Dirección General de Administración Local del Departamento correspondiente de la Generalitat de Cataluña.

<sup>112</sup> En Comisión mixta, el artículo 14 de la Ley 19/2014, de 29 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, establece que los convenios que afecten a terceras personas, los que comporten una alteración del ejercicio de las competencias de las administraciones, organismos o entidades públicas, o de los órganos administrativos, y los demás convenios en que así se establezca por ley o por reglamento, sólo son eficaces si, una vez firmados, son publicados íntegramente en los correspondientes diarios o boletines oficiales de las administraciones implicadas.

<sup>113</sup> Dado su carácter obligacional bilateral, las modificaciones unilaterales de sus previsiones, incluido el reajuste de sus anualidades, constituyen incumplimientos manifiestos. STSJ de la Comunidad valenciana 26.4.2016, RJCA 692.

Las SSTs 20.7.2016, 21.12.2016 y 15.10.2019, RJ 4093, 6259 y 4110, respectivamente, consideran que aún siendo figuras jurídicas distintas los convenios y los contratos administrativos, presentan una notable semejanza en diversos aspectos, en particular en lo relativo a las consecuencias de su incumplimiento y, respecto de un convenio de colaboración celebrado entre una mancomunidad, su sociedad instrumental y un ayuntamiento, que incluye también una concesión demanial a la sociedad instrumental de las infraestructuras relacionadas con el ciclo integral del agua, declara ajustada a derecho la resolución unilateral del convenio por incumplimiento de una de las condiciones de la concesión, porque estaba previsto expresamente como causa de resolución de esta última.

En cualquiera de estos supuestos será necesaria su previa liquidación, a fin de determinar las obligaciones y compromisos de las partes y, cuando de estos convenios se deriven compromisos financieros, para efectuar esta liquidación se ha de atender a una doble regla, ya que si el importe de las actuaciones ejecutadas por alguna de las partes fuera inferior a los fondos recibidos del resto para financiarlo, tendrá que reintegrar el exceso y, en su caso, los intereses de demora correspondientes. Por el contrario, si este importe es superior, las restantes partes firmantes le tendrán que abonar la diferencia, con el límite de los compromisos económicos asumidos.

Quizás una de la cuestiones más interesantes que se pueden plantear en relación con las obligaciones económicas derivadas de los convenios interadministrativos, radica en determinar si para instar el cobro de una deuda derivada de un convenio entre dos administraciones públicas, puede la acreedora utilizar el procedimiento de apremio para hacer efectivos sus ingresos de derecho público frente a la administración deudora, para cuya decisión final tendremos que esperar a que se pronuncie el Tribunal Supremo resolviendo el recurso de casación 2471/2019, pues como señala en su Auto de 12 de septiembre de 2019<sup>114</sup>, se trata de un asunto al que reconoce interés casacional, ya que si bien este Tribunal se ha pronunciado en alguna ocasión sobre la posibilidad de acudir a esta vía por parte de una administración pública para hacer efectivo un crédito frente a otra<sup>115</sup>, lo ha hecho en asuntos referidos al cobro de deudas tributarias,, mientras que en el caso pendiente de decisión final, como dice el propio Tribunal Supremo, *“la singularidad deriva de que la providencia de apremio se dictó con el fin de cobrar deudas derivadas de un convenio interadministrativo”*.

El marco jurídico actual de los convenios diseñado por la LRJSP, que desde su promulgación ha sufrido muy pocas variaciones<sup>116</sup>, no ha estado exento de críticas de la doctrina, por su parcialidad e insuficiencia, y en este sentido coincido con A. Menéndez Reixach<sup>117</sup> en que el legislador podría haber aprovechado para definir y diferenciar, a nivel conceptual, el significado de los convenios y su distinción con los contratos. También coincido con este autor en que la tipología de convenios es incompleta y puramente descriptiva o retórica, ya que no distingue regímenes jurídicos diferentes o

---

<sup>114</sup> ATS 12.9.2019, JUR 266376.

<sup>115</sup> ATS 9.5.2019, JUR 191817.

<sup>116</sup> Únicamente han sido objeto de modificación sus artículos 48.8 y 50.2 por el Real Decreto-Ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprobaron medidas urgentes para la modernización de la administración pública y para la ejecución del Plan de recuperación, transformación y resiliencia. No obstante, ambos preceptos están referidos a aspectos relativos a la suscripción de convenios por parte de la AGE, concretamente, por lo que se refiere a los plazos de publicación y a los trámites previos necesarios, por lo que no resultan de aplicación directa a la administración local.

Fuera de estas reformas legales solo se ha producido una pequeña variación en su artículo 52.2.a) y b), por efecto directo de la STC 132/2018, que declaró inconstitucionales y nulos dos de sus incisos, concretamente los relativos a los plazos para efectuar los reintegros derivados de la liquidación de los convenios, por considerar que se excedía de las competencias legislativas del Estado.

<sup>117</sup> Ángel Menéndez Reixach. *Encomiendas de gestión y convenios*. Cuadernos de Derecho Local núm. 41. 2016.

especialidades y, también, en que la regulación resulta insuficiente y tendría que haberse previsto un desarrollo reglamentario.

Y en este sentido hubiera sido deseable una regulación más matizada en cuando a la naturaleza jurídica del convenio respecto del contrato, y más completa, mediante la regulación de los convenios a partir de tres ideas fundamentales:

- La regulación de unos aspectos comunes para todos los convenios, tanto los regulados por la LRJSP como los regulados por la legislación especial, de forma que estas determinaciones fueran de obligatoria observancia para el legislador sectorial.
- La regulación de las especialidades de los tipos de convenios específicos que contempla la propia LRJSP, como por ejemplo los de terminación convencional de los procedimientos o los convenios en los que se formalicen las encomiendas de gestión sujetas a la LRJSP.
- La remisión a la legislación sectorial para regular otros tipos de convenios especiales cómo, por ejemplo, los urbanísticos.

Idéntica insuficiencia se denunció por la doctrina<sup>118</sup> respecto de la regulación de los convenios en la LCSP, por consioderar que la legislación española se quedaba un paso atrásde la comunitaria, al considerar que la cooperación institucional solo es admisible cuando el convenio tenga un objeto diferente del túpico de los contratos administrativos, con la única excepciónb de los encargos a medios propios, distinguiendo de esta manera los contratos de los convenios, no por su objeto sino por su causa.

---

<sup>118</sup> Huergo Lora, A. *Los convenios administrativos y la legislación de contratos públicos*. REALA núm. 8. Noviembre 2017.

## **Administració Instrumental**

**Aspectes econòmics de les formes de gestió de serveis públics i dels encàrrecs a mitjans propis: instruments reguladors, costos, contraprestacions econòmiques i tarifàries, control de gestió i liquidació dels encàrrecs de gestió**

Maria Petra Saiz Antón  
Interventora d'administració local  
Censor jurat de comptes



- 1. Introducció**
- 2. Estudi econòmic i financer i anàlisi dels conceptes de costos, despeses, ingressos, marge, indicadors de gestió i altres indicadors econòmics aplicables a la gestió de serveis públics, encàrrecs de gestió a mitjans propis personificats, encomanes de gestió i convenis interadministratius**
- 3. Encàrrecs a mitjans propis personificats, conceptes econòmics i control**
- 4. Control intern de la gestió economicofinancera i el control comptable del ens del sector públic institucional dels ens locals, encomanes de gestió i convenis**



## ↘ **1. Introducció**

- ✚ Les ponents anteriors han efectuat l'anàlisi de l'actualitat normativa i dels requisits jurídics aplicables a la tramitació, terminis i consideracions per tipologia d'ens de la prestació de serveis i encàrrecs de gestió als ens dependents
- ✚ Per aquest motiu l'abast de la present exposició es circumscriu a l'anàlisi de:
  1. Els conceptes econòmics següents associats a les formes de gestió dels serveis públics mitjançant ens instrumentals, encàrrecs de gestió a mitjans propis personificats i encomanes de dels ens locals:
    - Eficàcia, eficiència, recuperació econòmica, recuperació de la inversió
    - Determinació dels ingressos (tarifes, taxes, preus públics i preus privats, prestacions patrimonials de **caràcter** públic) i dels costos
    - Estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera
  2. El control intern de la gestió economicofinancera que, d'acord amb la LRHL i el RCI, ha de dur l'òrgan interventor de l'ens local: funció interventora i control financer, que inclou el control d'eficiència

## Esquema de formes de gestió dels serveis públics amb ens instrumentals i dels instruments jurídics per la prestació de serveis i realització d'activitats per part dels ens locals

(S

- La gestió dels serveis públics amb ens instrumentals
  - **Gestió directa:** organismes autònoms locals, entitats públiques empresarials locals i societats mercantils locals
  - **Gestió indirecta:** societats d'economia mixta
- Cooperació vertical
  - **Encàrrecs a mitjans propis personificats**
  - **Encomanes de gestió càrrecs de gestió.** (entre òrgans administratius o entitats de dret públic de la mateixa administració)
- Fórmules associatives de gestió compartida amb altres ens locals o administracions amb fórmules col·laboratives
  - Cooperació horitzontal
    - Formules associatives de prestació de serveis amb ens amb personalitat jurídica pròpia : **mancomunitats i consorcis**
    - Prestacions de serveis conjunturals o parcials: **Convenis interadministratius de cooperació o col·laboració**
  - Cooperació vertical i horitzontal. **Encàrrecs a mitjans propis a una prèvia cooperació horitzontal:** integració d'un ajuntament en un consorci i posterior encàrrec a una societat que es mitjà propi del consorci

## Regim jurídic aplicable a la gestió serveis públics amb ens instrumentals dependents

(S

↘ Les formes de gestió dels serveis públics són “*numerus clausus*”

| Norma                       | Gestió serveis públics                                                                                    | Gestió directa             |                                 |                                                              | Gestió indirecta                                  | Activitats econòmiques |
|-----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|---------------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------|
|                             |                                                                                                           | Organismes autònoms        | Entitats públiques empresarials | Societats mercantils                                         | Societats economia mixta                          |                        |
| LBRL                        | Formes de gestió 85 Art.                                                                                  | Art. 85 bis                | Art. 85 bis                     | Art.85 ter                                                   |                                                   |                        |
| TRRL                        | Art. 95 a 100                                                                                             | Art. 101                   | Art. 101                        | Art. 103                                                     | Art. 104, 105                                     | Art. 96, 97,98         |
| LMRLC                       | Art. 249                                                                                                  |                            |                                 | Art. 255 a 257                                               |                                                   | Art.243                |
| ROAS                        | Establiment, prestació i supressió. Art. 158 a 187.<br>Formes de gestió Art. 188                          | Art. 199 a 209             | Art. 210                        | Art. 211 a 226;<br>Societats diversos<br>Ens locals: art 227 | Art. 228 a 230;<br>282 a 296                      |                        |
| LCSP                        |                                                                                                           |                            |                                 |                                                              | Art 182 RGLCSP;<br>LCSP. art. 28.3; DA 22; DT 1a. |                        |
|                             | <b>Encàrrecs mitjans propis</b>                                                                           | <b>Encomanes de gestió</b> | <b>Convenis</b>                 |                                                              |                                                   |                        |
| LCSP                        | Art.32, 33, DA 4a                                                                                         | Art. 6                     | Art. 6                          |                                                              |                                                   |                        |
| LRJSP                       | Art 86                                                                                                    | Art. 11                    | Art. 47 a 53                    |                                                              |                                                   |                        |
| <b>Control i supervisió</b> |                                                                                                           |                            |                                 |                                                              |                                                   |                        |
| LRJSP                       | Art. 81. Sistema de supervisió continua ens dependents , art. 85 control d'eficàcia i supervisió contínua |                            |                                 |                                                              |                                                   |                        |
| TRLHL RCI                   | Control intern de la gestió economicofinancera, pressupostària i comptable                                |                            |                                 |                                                              |                                                   |                        |

- ✎ Les reformes econòmiques derivada de la recessió de 2008 es van vincular principalment al concepte **d'eficiència** que és un **indicador de productivitat que mesura la capacitat d'assolir el objectius programats al menor cost possible** es a dir, a fer més amb menys i també al compliment dels principis de la LOEPSF
- ✎ **L'art. 7 de la LOEPSF** introdueix **l'eficiència en l'assignació i la utilització dels recursos públics** com un element transversal de la gestió dels recursos públics, juntament amb l'eficàcia i l'economia en els termes següents:
  1. *Les polítiques de despesa pública s'han d'enquadrar en un marc de planificació plurianual i de programació i pressupostació, atenent la situació econòmica, els objectius de política econòmica i el compliment dels **principis d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera***
  2. ***La gestió dels recursos públics està orientada per l'eficàcia, l'eficiència, l'economia i la qualitat**, per a la qual cosa s'han d'aplicar polítiques de racionalització de la despesa i de millora de la gestió del sector públic*
  3. *Les disposicions legals i reglamentàries, en la seva fase d'elaboració i aprovació, els actes administratius, els contractes i els convenis de col·laboració, així com qualsevol altra actuació dels subjectes inclosos en l'àmbit d'aplicació d'aquesta Llei que afectin les despeses o ingressos públics presents o futurs, han de valorar les seves repercussions i efectes, i **supeditar-se de forma estricta al compliment de les exigències dels principis d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera.***



- ✎ **Eficàcia:** Mesura el grau de consecució dels objectius proposats
- ✎ **Eficiència:** Relació entre el resultat i l'esforç necessari per aconseguir-lo. S'és eficient quan s'assoleixen uns objectius preestablerts al menor cost possible
- ✎ **Economia:** Determina si els recursos s' han adquirit al menor cost possible i en la quantitat i qualitat adequades
- ✎ **Qualitat:** Mesura la qualitat dels processos, productes i serveis per assegurar la satisfacció dels usuaris d'un servei públic

### ➤ Art. 3 LOEPSF. Principi d'estabilitat pressupostària

1. *La elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos y demás actuaciones que afecten a los gastos o ingresos de los distintos sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria, coherente con la normativa europea*

2. **Se entenderá por estabilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas la situación de equilibrio o superávit estructural**

3. **En relación con los sujetos a los que se refiere el artículo 2.2 de esta Ley se entenderá por estabilidad presupuestaria la posición de equilibrio financiero**

*Art. 2.2. (resta EPE, s. mercantils i ens de dret públic dependents de les administració públiques : AGE, C. autònomes, Corporacions locals i Administració de la S. Social)*

### ➤ Art. 4 LOEPSF. Principi de sostenibilitat financera

1. **Se entenderá por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit, deuda pública y morosidad de deuda comercial conforme a lo establecido en esta Ley, la normativa sobre morosidad y en la normativa europea**

*Se entiende que existe sostenibilidad de la deuda comercial, cuando el periodo medio de pago a los proveedores no supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad*

➤ L'estabilitat pressupostària i la sostenibilitat financera es calculen en termes consolidats per a tots els ens sectoritzats per la IGAE que tenen la consideració d'administració públics en termes del SEC 2010

## Altres indicadors econòmics associats a l'elecció de la forma de gestió. (S

### Art. 85.2 LBRL

1. Son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias
2. Los servicios públicos de competencia local habrán de gestionarse de la forma más sostenible y eficiente de entre las enumeradas a continuación:

#### A) Gestión directa:

- a) Gestión por la propia Entidad Local.
- b) **Organismo autónomo local.**
- c) **Entidad pública empresarial local.**
- d) **Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública**

Solo podrá hacerse uso de las formas previstas en las letras c) y d) cuando quede acreditado mediante memoria justificativa elaborada al efecto que resultan más sostenibles y eficientes que las formas dispuestas en las letras a) y b), para lo que se deberán tener en cuenta los criterios de rentabilidad económica y recuperación de la inversión. Además, deberá constar en el expediente la memoria justificativa del asesoramiento recibido que se elevará al Pleno para su aprobación en donde se incluirán los informes sobre el coste del servicio, así como, el apoyo técnico recibido, que deberán ser publicitados. A estos efectos, se recabará informe del interventor local quien valorará la sostenibilidad financiera de las propuestas planteadas, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

**B) Gestión indirecta**, mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, derogada per la LCSP

**La DA 22ª Regula l'adjudicació de contractes de concessió d'obres i de concessió de serveis a societats d'economia mixta.**

La forma de gestión por la que se opte deberá tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 9 del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Ley 7/2007, de 12 de abril, en lo que respecta al ejercicio de funciones que corresponden en exclusiva a funcionarios públicos.

(Veure també art, 249 LMRLC)

- ✎ L'Exercici d'activitats econòmiques està regulat per l'art. 86 de la LBRL i l'adjudicació de contractes de concessió d'obres i de concessió de serveis per la DA 22a de la LCSP
  - **Art. 86.1 LBRL.** *Las Entidades Locales podrán ejercer la iniciativa pública para el desarrollo de actividades económicas, siempre que esté garantizado el cumplimiento **del objetivo de estabilidad presupuestaria y de la sostenibilidad financiera** del ejercicio de sus competencias. En el expediente acreditativo de la conveniencia y oportunidad de la medida habrá de justificarse **que la iniciativa no genera riesgo para la sostenibilidad financiera del conjunto de la Hacienda municipal** debiendo contener **un análisis del mercado, relativo a la oferta y a la demanda existente, a la rentabilidad** y a los posibles efectos de la actividad local sobre la concurrencia empresarial*
- ✎ Veure art. 97 del TRRL art 242 del ROAS

### ↘ Un anàlisi de mercat

- És l'avaluació que permet determinar la mida d'un mercat concret (servei públic/ activitat econòmica), identificar factors com els clients segmentats i les seves necessitats, l'entorn econòmic (serveis poliesportiu municipal/altres gimnasos privats), les tendències actuals, culturals etc.
- Permet tenir una visió completa de l'estratègia a seguir per exemple en un servei públic o activitat econòmica global del sector

↘ Oferta. Quantitat de béns y serveis que es posen a la venda i la demanda és la quantitat d'aquests béns i serveis que són necessaris.

↘ La llei de l'oferta i la demanda és un principi bàsic de l'economia de mercat que reflecteix la relació entre la demanda d'un producte i la quantitat ofertada tenint en compte el preu al que es ven el producte



- ✎ **Art.11.1 LRJSP.** La realización de actividades de carácter material o técnico de la competencia de los órganos administrativos o de las Entidades de Derecho Público podrá ser encomendada a otros órganos o Entidades de Derecho Público de la misma o de distinta Administración, siempre que entre sus competencias estén esas actividades, **por razones de eficacia** o cuando no se posean los medios técnicos idóneos para su desempeño.

Las encomiendas de gestión no podrán tener por objeto prestaciones propias de los contratos regulados en la legislación de contratos del sector público. En tal caso, su naturaleza y régimen jurídico se ajustará a lo previsto en ésta

- ✎ No estableix cap obligació perquè les encomanes es realitzin amb criteris d'eficiència

- ✎ **Convenis Art. 6 LCSP.** Exclou als convenis i a les encomanes de gestió de l'àmbit d'aplicació de la LCSP. No fa referència a cap criteri econòmic
- ✎ **Art. 47.1 LCSP.** Son convenios los acuerdos con efectos jurídicos adoptados por las Administraciones Públicas, los organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes o las Universidades públicas entre sí o con sujetos de derecho privado para un fin común.

Los convenios no podrán tener por objeto prestaciones propias de los contratos

- ✎ **L'eficiència dels convenis** està reflectida a l'art 48 de la LRJSP,
  3. *La suscripción de convenios deberá **mejorar la eficiencia de la gestión pública**, facilitar la utilización conjunta de medios y servicios públicos, contribuir a la realización de actividades de utilidad pública y cumplir con la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera*
  4. *La gestión, justificación y resto de actuaciones relacionadas con los gastos derivados de los convenios que incluyan compromisos financieros para la Administración Pública o cualquiera de sus organismos públicos o entidades de derecho público vinculados o dependientes que lo suscriban, así como con los fondos comprometidos en virtud de dichos convenios, se ajustarán a lo dispuesto en la legislación presupuestaria*
  5. *Los convenios que incluyan compromisos financieros **deberán ser financieramente sostenibles**, debiendo quienes los suscriban tener capacidad para financiar los asumidos durante la vigencia del convenio*
  6. *Las aportaciones financieras que se comprometan a realizar los firmantes no podrán ser superiores a los gastos derivados de la ejecución del convenio*

- ✎ **L'art. 32 de la LCSP** no contempla expressament l'acreditació de l'eficiència entre els requisits per obtenir la condició de mitjà propi personificat, ni com a requisits per formalitzar els encàrrecs.

No obstant els art. 1 i 28 de la LCSP, introdueixen l'eficiència com un paràmetre transversal de consistència i racionalitat de la contractació pública

- ✎ **l'art. 86.2 de la LRJSP** (no bàsic), considera que l'atribució de la condició de mitjà propi personificat en l'àmbit de l'AGE, requereix entre altres requisits, l'acreditació prèvia de que:
  - a) *Sea una opción más eficiente que la contratación pública y resulta sostenible y eficaz, aplicando criterios de rentabilidad económica.*
  - b) Resulta necesario por razones de seguridad pública o de urgencia en la necesidad de disponer de los bienes o servicios suministrados por el medio propio o servicio técnico
- ✎ La **DA 4a.3** estableix en relació amb el règim jurídic dels mitjans propis no personificats que, en allò no previst en la LCSP, resultarà d'aplicació la LRJSP
- ✎ Ens encàrrecs a mitjans propis s'analitzen tot seguit

**2. Estudi econòmic i financer i anàlisi dels conceptes de costos, despeses, ingressos, marge, indicadors de gestió i altres indicadors econòmics aplicables a la gestió de serveis públics, encàrrecs de gestió a mitjans propis personificats, encomanes de gestió i convenis interadministratius**

### ↳ Títol 5 del ROAS. L'article 159 regula l'expedient d'implantació del servei

1. La creació del servei s'ha d'instrumentalitzar mitjançant una **memòria justificativa**, un projecte d'establiment i un reglament que estableixi el règim jurídic de la prestació
2. El projecte d'establiment i prestació del servei ha de contenir els aspectes següents:
  - a. **Les característiques del servei.**
  - b. **La forma de gestió.**
  - c. **Les obres, els béns i les instal·lacions necessàries per a la prestació, amb la indicació, si s'escau, de les que hagi de realitzar el contractista.**
  - d. **L'estudi econòmic financer i, si s'escau, les tarifes a percebre dels usuaris.**
  - e. **En el supòsit de prestació per gestió indirecta, el cànon o la participació que ha de percebre l'ens local, i la compensació econòmica que, si s'escau, aquest hagi de satisfer.**
  - f. **El règim estatutari dels usuaris.**
3. El reglament que reguli el servei ha de declarar expressament que l'activitat de què es tracta resta assumida per l'ens local com a pròpia i ha de determinar l'abast de les prestacions a favor dels ciutadans.
4. Per a l'elaboració dels documents esmentats, l'ens local, quan en justifiqui la necessitat, compta amb l'assistència tècnica i jurídica del consell comarcal, de la diputació i de l'Administració de la Generalitat per mitjà dels respectius serveis d'assistència local.

### ↳ L'art 85 LBRL

(Veure també art, 250 LMRLC)



### 1. Memòria justificativa amb la descripció i justificació de la necessitat del servei:

- El servei ha d'estar previst entre les funcions i competències aprovades en els seus estatuts
- Per poder dur a terme el sistema de supervisió contínua previst a l'art. 81 LRJSP (bàsic), es requereix l'aprovació **d'un Pla d'actuació**
- **El Pla d'actuació** està previst en l'art. 85 LRJSP (no bàsic) ha de contenir les línies estratègiques de l'activitat de l'ens, ha de ser revisable cada 3 anys i es completarà amb els plans anuals que desenvoluparan el de creació per a l'exercici següent en el qual s'incardinaria el nou servei en el cas que l'ens ja estigués creat

### 2. Pla econòmic financer elaborat amb el contingut que es detalla en l'apartat següent, tenint en consideració:

- **2.1. Núm. d'usuaris previstos**
- **2.2. Anàlisi de costos i càlcul del llindar de rendibilitat**
  - Anàlisi de l'estructura de costos: costos directe i indirectes
  - Determinar el llindar de rendibilitat, que ens indica el volum d'ingressos a partir del qual la rendibilitat del servei seria positiva, es dir no requeriria d'aportació de l'ens públic
- **2.3. Previsió d'ingressos:** de taxes, preus públics, preus privats, subvencions altres ingressos del servei i evolució prevista dels ingressos i de les despeses
- **2.4. Càlcul dels fluxos de caixa del servei**, diferències entre cobraments i pagaments, equivalent a la previsió del pressupost de tresoreria que condicionarà la liquiditat

### 3. Pla econòmic financer

- **3.1.** Pla d'inversions afectes al servei
- **3.2.** Pla de finançament
- **3.3.** Anàlisi de la viabilitat economicofinancera

## 1. Memòria justificativa i requisits Pla anual actuació



- Ja hem vist que l'art. 81 de la LRJSL preveu l'establiment d'un sistema de supervisió continua per comprovar la subsistència dels motius que van justificar la creació i la sostenibilitat financera
- L'art 85 de la LRJSP estableix que els ens integrant del SP Estatal comptaran des de el moment del seva creació amb el **Pla d'actuació**, amb les ínies estratègiques, revisable cada 3 anys a tres anys i que es complementarà amb els plans anuals
- Als efectes de determinar la millor forma de gestió en el moment de la implantació d'un servei públic, és essencial que l'informe econòmic financer :
  - S'incardini en el Pla d'actuació de l'ens. Si el nou servei no estava previst inicialment, el Pla d'actuació es veurà modificat per la implantació del nou servei i, en exercicis successius, pels plans anuals del mateix
  - Estigui sustentat se en la informació de la comptabilitat financera i en la comptabilitat de costos o interna de l'ens instrumental que ha nodrir:
    - Les projeccions dels costos, ingressos, previsions de tresoreria etc. del servei a implantar
    - Els indicadors econòmics als que hem referit anteriorment
    - Les dades pel càlcul de la sostenibilitat i l'eficiència en termes de rendibilitat econòmica (art. 85.2 LBRL) i permetre justificar la decisió de la forma de gestió del servei
- A l'expedient d'implantació del servei públic cal incorporar el "pla anual" per primer exercici de funcionaments, la formalització d'un nou pla per cada exercici posteriors determinant els requisits que ha de contemplar, la data de presentació,, l'existència d'una comissió seguiment del servei i la seva composició, (responsables de l'àrea gestora de l'Ajuntament i de l'ens instrumental) procediment d'aprovació del Pla i la seva modificació pels anys successius etc.

## **Exemple real del contingut d'un Pla anual actuació que afegeix nou servei al compte de p i g d'una societat municipal de capital 100% públic**

(S

- **Memòria:**
  - Especificacions concretes de les prestacions per l'exercici d'acord amb les necessitats de l'Ajuntament, propostes de millora i objectius a assolir
  - Proposta econòmica: previsions ingressos, despeses, costos, amortitzacions, valoració de les propostes de millora. Pressupost per l'exercici de la branca d'activitat concreta del servei públic per l'exercici següent
  - Resultat de l'exercici anterior, definició d'objectius de seguiment, informe d'avaluació de la gestió efectuat pel servei gestor responsable al que estigui adscrit, (control d'eficàcia i supervisió contínua a través de les inspeccions de serveis art. 85.3 LRJSP), actes de la comissió de seguiment (art.
- **Procediment per l'aprovació del Pla anual**
  - Elaboració del Pla anual per la comissió de seguiment i control, especificant els membres de l'Ajuntament i de l'ens depenent en la data prevista en l'expedient d'implantació
  - Proposta de pressupost per l'exercici següent als efectes de la incorporació de les dotacions en el Pressupost General municipal d'acord amb les necessitats del servei (art. 168.3 TRLHL)
  - Procediment d'aprovació del Pla anual per l'òrgan competent de l'Ajuntament
- **Obligacions i responsabilitats de l'ens instrumental:** Control dels ingressos i gestió d'usuaris etc.,
- **Condicions de Finançament**
  - Règim de transferències de l'Ajuntament en de dèficit del servei deficitari
  - Condicionaments per la realització de les transferències a l'aprovació del Pla anual i del compliment dels objectius fixats per l'Ajuntament
- **Obligacions protecció de dades de caràcter personal**
- **Condicions per la modificació del Pla anual**
- **Vigència del PAA**

## **2. Càlcul del costos i ingressos i llindar de rendibilitat.**

### **Normativa reguladors del càlcul de costos del serveis públics.**

#### **Normativa aplicable**

(S

- **Ordre HAP/1782/2013, de 30 de setembre, per la que s'aprova la Instrucció del model normal de comptabilitat Local. Apartats 11è, 26è Informació sobre el cost de les activitats de la memòria de comptes anuals i 27è, Indicadors de gestió**
- **Principios contables públicos de Contabilidad analítica de las Administraciones Públicas (IGAE 2004)**
- **Los indicadores de Gestión en el ámbito del sector Público (IGAE 2007)**
- **Resolución de 28 de juliol de 2011 de la IGAE, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de las actividades e indicadores de gestión a incluir en la memòria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública**
- **Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre pel que s'aprova el Pla General de Comptabilitat**
- **Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de las empresas públicas que operan en determinades circumstàncies.**
- **Resolució ICAC 14/4/2015 por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.**
- **Guia para la implantación de un Sistema de costs en la Administración Local. FEMP**
- **Documentos Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión AECA**

- ✎ Existeixen dificultats per aplicar els conceptes empresarials a la rendibilitat econòmica, rendibilitat financera i de la recuperació de la inversió en determinats serveis públics locals independentment prestats per ens de naturalesa administrativa i empresarial, ja que el significat dels conceptes de l'actiu, dels fons propis etc. no són totalment equiparables
- ✎ El càlcul dels costos dels serveis públics és una de les matèries menys regulades i amb més marge d'aplicació dels criteris dels professionals que elaboren els informes econòmics justificatius
- ✎ De vegades també hi han dificultats homogeneïtzar els costos d'estructura imputables com a costos indirectes a un servei en concret quan els presta un ens de caràcter administratiu o empresarial
- ✎ El càlcul de l'estabilitat pressupostària i la sostenibilitat financer s'efectua en termes consolidats de tots els dependents sectoritzats per la IGAE en termes SEC 2010
- ✎ L'Interventor local (l'art. 85 de la LBRL) farà **la valoració de la sostenibilitat financera de conformitat amb l'art. 4 de la LOEPSF** (no en els termes empresarials de sostenibilitat financera o la viabilitat econòmica o del marge de cobertura del dèficit del servei) i també emetrà **l'informe previst a l'art. 4.1 del RD 128/2018**, sobre el dictamen de la procedència de la implantació de nous serveis o la reforma dels existents als efectes de l'avaluació de la repercussió economicofinancer i estabilitat pressupostària de les respectives propostes
- ✎ S'ha de tenir present el que disposa la DA 9 LBRL. Respecte *el "Redimensionament del sector públic local"* si l'Ajuntament té vigent un pla economicofinancer o un pla d'ajust si es vol crear un ens dependent nou per prestar el servei o s'han de fer transferències o aportacions a un ens ja existent



1. Les entitats locals de l'article 3.1 d'aquesta Llei i els organismes autònoms que en depenen no poden adquirir, constituir o participar en la constitució, directament o indirectament, de nous organismes, entitats, societats, consorcis, fundacions, unitats i altres ens durant el temps de vigència del seu pla economicofinancer o del seu pla d'ajust. Les entitats esmentades en el paràgraf anterior durant el temps de vigència del seu pla economicofinancer o del seu pla d'ajust no poden fer aportacions patrimonials ni subscriure ampliacions de capital d'entitats públiques empresarials o de societats mercantils locals que tinguin necessitats de finançament. Excepcionalment les entitats locals poden fer les esmentades aportacions patrimonials si, en l'exercici pressupostari immediatament anterior, han complert els objectius d'estabilitat pressupostària i deute públic i el seu període mitjà de pagament a proveïdors no supera en més de trenta dies el termini màxim que preveu la normativa de morositat
2. .../...
3. Els organismes, les entitats, les societats, els consorcis, les fundacions, les unitats i altres ens que estiguin adscrits o vinculats, als efectes del Sistema Europeu de Comptes, a qualsevol de les entitats locals de l'article 3.1 d'aquesta Llei o dels seus organismes autònoms, o que en depenguin, no poden constituir, participar en la constitució ni adquirir nous ens de qualsevol tipologia, independentment de la seva classificació sectorial en termes de comptabilitat nacional
4. ...//...

- La comptabilitat financera i pressupostaria genera la informació de la comptabilitat de costos o comptabilitat analítica, que és una comptabilitat interna
- Els costos del servei i també de les “tarifes” dels encàrrecs a mitjans propis s'obtindran a partir de les estimacions que s'efectuïn en els estudis corresponents i de les dades que s'obtinguin de la comptabilitat analítica de l'ens instrumental prestador del servei públic
- “Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (IGAE 2004) *Aplicable Entes Locales i ens dependents*. (apartat 11º Memoria ICAL Orden HAP/1781/2012, de 20 setembre) defineix la comptabilitat:
  - *El sistema de Contabilidad Analítica es el conjunto de técnicas contables que permite el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente.*
- La comptabilitat de costos també es fa servir per a generar i establir el **Cost Estàndard** o Estàndard de Producció para las empresas

- És un cost pressupostat que es basa en nivells d'eficiència normal
- Es desenvolupa amb base en els costos directes i indirectes pressupostats del servei per l'ens instrumental
- És una mesura del que ha de costar produir una unitat de producte o servei sempre sota condicions d'eficiència, és a dir sense “mermes”, temps ociós, etc.
- El cost estàndard d'un producte està compost pels costos dels components requerits per elaborar-lo : cost de materials directes, cost de mà d'obra directa (el temps requerit per la tarifa de producció dels empleats que influeixen en el procés), costos indirectes o de fabricació relacionats al producte
- Una vegada establert, proporciona les bases per a la presa de decisions, per analitzar i controlar els costos, i per mesurar l'inventari i el cost dels béns venuts
- Els costos estàndard serveixen com a punt de referència per a comparar els costos actuals, inclouen costos directes de personal, de materials directes, costos indirectes relacionats amb el producte etc.
- A les diferències entre els costos actuals i els costos estàndard se'ls anomena variances
- Els costos actuals poden diferir dels costos estàndards a causa de diferències en el preu, diferències en quantitat, errors, o altres condicions poc ideals
- Les variacions per identificar i corregir les desviacions són: Variació en consum i ús, variació en preu, variació en la producció, en la mà d'Obra, en les despeses de fabricació, variació d'inventaris etc.

**Resolució de la IGAE de 28 de juliol de 2011, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del PGCP, aplicable als es locals (apartat 11º Memoria ICAL Ordre HAP/1781/2012, de 20 setembre)**

(S

- ✚ Proposa una metodologia pel càlcul dels costos dels serveis públics, de les activitats que els integren i dels indicadors de gestió (eficàcia, eficiència i economia) per complimentar els estats i informes inclosos en la memòria de comptes anuals del PGCP, que és també la que contempla la ICAL, relatiu al cost de les organitzacions, enfocada a determinar **el cost de les activitats relacionades amb l'obtenció de taxes i preus públics**
- ✚ La metodologia es basa en el Projecte CANOA (comptabilitat analítica normalitzada per les organitzacions de l'Administració)
- ✚ Es fonamenta en un **cost complet**, que és el resultat d'assignar a cada activitat el consum real dels factors de producció directament relacionats amb aquestes i aquells altres relacionats de forma indirecta, entre els que s'inclouen els costos generals, administratius i de direcció de l'ens
- ✚ La metodologia contempla dues finalitats:
  - La valoració dels béns als efectes de la seva activació per l'entitat que requereix un concepte de cost
  - El càlcul del cost de les activitats efectuades per l'entitat, que demanda el coneixement de tots els consums absorbits per les mateixes amb la finalitat d'obtenir un cost complet, que és l'aspecte fonamental per efectuar una correcta gestió en la realització, amb el grau de desagregació necessari per facilitar la gestió

### COST

*És la valoració monetària dels consums necessaris realitzats o previstos per l'aplicació racional dels factors productius en l'obtenció dels béns, treballs o serveis que constitueixen els objectius del subjecte comptable.*

- S'apliquen al procés de fabricació d'un producte o producció d'un servei
  - Formen part del valor de producte, són costos directes del producte o servei
  - S'incorporen a l'actiu del balanç amb els productes acabats
  - S'espera que generin un benefici futur
- Afecten al marge del benefici del producte*  
*Ex.: Matèria primera, amortitzacions*

### DESPESES

*Decrements en el patrimoni net de l'empresa, ja sigui en forma de sortides o disminucions en el valor dels actius, o de reconeixement o augments de passius, sempre que no tinguin la consideració en distribucions, monetàries o no, als socis o propietari*

- Les despeses també denominades despeses generals o despeses operatives, es registren com a pèrdues en el compte de resultats
  - Són desemborsaments per a dur a terme les activitats habituals.
  - Afecten al marge de beneficis en el seu conjunt
- Ex. despeses del departament de personal o financer departament financer, serveis oficina llum, aigua, telèfon*



- **Coste.** Valoración monetaria de los consumos necesarios realizados o previstos por la aplicación racional de los factores productivos en la obtención de los bienes, trabajos o servicios que constituyen los objetivos del sujeto contable
- **Coste Directo.** Aquél que se vincula a los centros y actividades del proceso de transformación de los productos, bien a través de las relaciones factor-proceso o proceso-producto. Esta vinculación a centros o a productos se realizará sin necesidad de aplicar método de reparto alguno. *(són variables en funció del volum de producció)*
- **Coste Indirecto.** Coste que no puede relacionarse inmediatamente con un objeto de coste (centro, actividad) concreto y, como consecuencia, debe imputarse mediante un criterio o clave de reparto. *(són costos fixos que s'han assumir independentment del volum de producció)*
- **Criterio o Clave de Reparto.** Herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades) o entre los diversos objetos de coste en sus relaciones entre sí. La clave de reparto estará constituida por un factor cuya medida es fácilmente determinable y cuyo valor es proporcional al verdadero consumo de costes.

## Presentació dels elements de cost. IGAE, documents principis comptables públics. Resolució 2011 i ICAL model normal.

(S

Elements  
cost directes  
o indirectes  
al servei en  
la mesura i  
proporció  
que afectin  
directament  
al mateix

| ELEMENTOS                                                  | IMPORTE | % |
|------------------------------------------------------------|---------|---|
| <b>COSTES DE PERSONAL</b>                                  |         |   |
| <i>Sueldos y salarios.</i>                                 |         |   |
| <i>Indemnizaciones.</i>                                    |         |   |
| <i>Cotizaciones sociales a cargo del empleador.</i>        |         |   |
| <i>Otros costes sociales.</i>                              |         |   |
| <i>Indemnizaciones por razón del servicio.</i>             |         |   |
| <i>Transporte de personal.</i>                             |         |   |
| <b>ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS</b>                   |         |   |
| <i>Coste de materiales de reprografía e imprenta.</i>      |         |   |
| <i>Coste de otros materiales.</i>                          |         |   |
| <i>Adquisición de bienes de inversión.</i>                 |         |   |
| <i>Trabajos realizados por otras empresas.</i>             |         |   |
| <b>SERVICIOS EXTERIORES</b>                                |         |   |
| <i>Costes de investigación y desarrollo del ejercicio.</i> |         |   |
| <i>Arrendamientos y cánones.</i>                           |         |   |
| <i>Reparaciones y conservación.</i>                        |         |   |
| <i>Servicios de profesionales independientes.</i>          |         |   |
| <i>Transportes.</i>                                        |         |   |
| <i>Servicios bancarios y similares.</i>                    |         |   |
| <i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas.</i>       |         |   |
| <i>Suministros.</i>                                        |         |   |
| <i>Comunicaciones.</i>                                     |         |   |
| <i>Costes diversos.</i>                                    |         |   |
| <b>TRIBUTOS</b>                                            |         |   |
| <b>COSTES CALCULADOS</b>                                   |         |   |
| <i>Amortizaciones</i>                                      |         |   |
| <i>Previsión Social de Funcionarios.</i>                   |         |   |
| <b>COSTES FINANCIEROS</b>                                  |         |   |
| <b>COSTES DE TRANSFERENCIAS</b>                            |         |   |
| <b>OTROS COSTES</b>                                        |         |   |
| <b>TOTAL</b>                                               |         |   |

## Resum dels el costos per activitats d'un servei i marge de cobertura segons ICAL

(S

| Costos per activitat         |              |                |       |   |
|------------------------------|--------------|----------------|-------|---|
| Elements                     | Cost directe | Cost indirecte | TOTAL | % |
| Costos personal              |              |                |       |   |
| Adquisició de béns i serveis |              |                |       |   |
| Serveis exteriors            |              |                |       |   |
| Tributs                      |              |                |       |   |
| Costos calculats             |              |                |       |   |
| Costos financers             |              |                |       |   |
| Costos de transferència      |              |                |       |   |
| Altres costos                |              |                |       |   |
| TOTAL                        |              |                |       |   |

| Resum costos per activitat |        |   |
|----------------------------|--------|---|
| Elements                   | Import | % |
| Activitat....              |        |   |
| Activitat....              |        |   |
| .....                      |        |   |
| TOTAL                      |        |   |

| Resum relacionant costos i ingressos. Marge de cobertura |                      |           |       |             |
|----------------------------------------------------------|----------------------|-----------|-------|-------------|
| Elements                                                 | Cost total activitat | Ingressos | Marge | % cobertura |
| Activitat....                                            |                      |           |       |             |
| Activitat....                                            |                      |           |       |             |
| .....                                                    |                      |           |       |             |
| TOTAL                                                    |                      |           |       |             |

## Criteris d'imputació orientatius dels elements de cost al centre de cost.

### Principios de contabilidad analítica de las Administraciones públicas IGAE 2004 (1)

(S)

| Elements de cost                                                                                                 | Criteris imputació                                                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| <b>Costos de personal</b> , costos socials, indemnitzacions per raons del servei                                 | Persona equivalent                                                        |
| <b>Adquisició de béns i serveis</b> : Materials reprografia impremta, cost altres materials                      | Ordres de treball equivalents                                             |
| <b>Treballs realitzats per altres empreses</b>                                                                   | Criteris a determinar segons tipologia treball                            |
| <b>Serveis exteriors</b>                                                                                         |                                                                           |
| Investigació i desenvolupament                                                                                   | Segons treball                                                            |
| Terrenys i béns materials, construccions                                                                         | m2                                                                        |
| Maquinaria, instal·lacions tècniques, utilatge, mobiliari, equips procés informació, altre immobilitzat material | Temps d'ús                                                                |
| cànon                                                                                                            | Segons tipus de cànon                                                     |
| Serveis professionals independents                                                                               | Criteris a determinar segons servei                                       |
| Transport                                                                                                        | Km recorreguts                                                            |
| Serveis bancaris i similars                                                                                      | Depèn operació: valors dels fons, núm operacions etc.                     |
| <b>Publicitat, propaganda i relacions públiques</b>                                                              | Segons característiques                                                   |
| <b>subministraments</b>                                                                                          |                                                                           |
| Energia elèctrica                                                                                                | Potència instal·lada                                                      |
| Gas, combustibles                                                                                                | Volum Ocupació                                                            |
| Aigua i altres subministraments                                                                                  | Segons característiques. Espai, persones equivalents, núm. Instal·lacions |

## Criteris d'imputació orientatius dels elements de cost al centre de cost. **IGAE 2004 (2).**

(S)

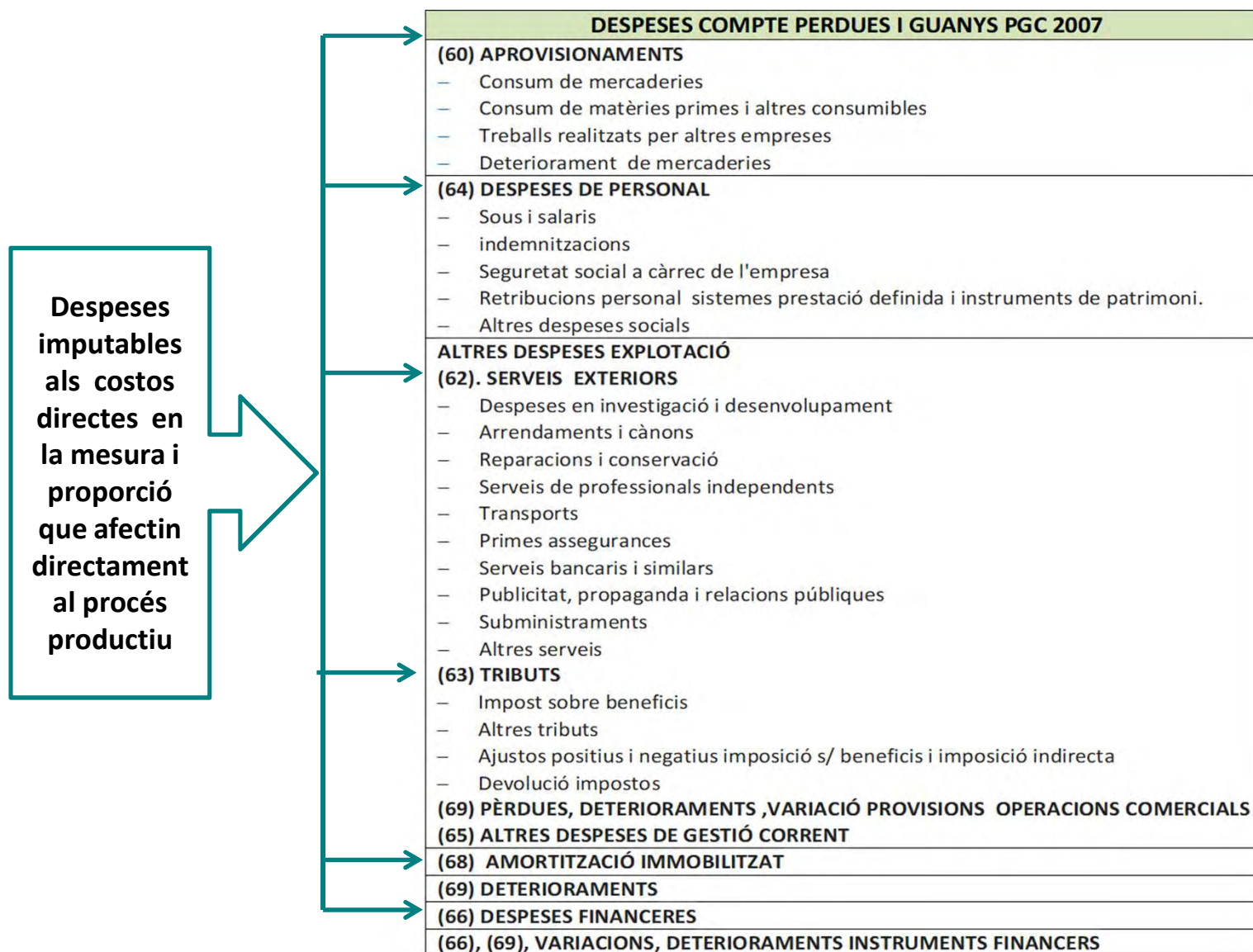
| Elements de cost                                                                                         | Criteris imputació                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| <b>Comunicacions</b>                                                                                     |                                                       |
| Telefòniques                                                                                             | Núm extensions                                        |
| Informàtiques, postals                                                                                   | Núm. Equips/destinatari                               |
| <b>Costos diversos</b>                                                                                   |                                                       |
| Material oficina no inventariable, premsa, revistes llibres, publicacions                                | Persones equivalents                                  |
| Neteja, seguretat altres costos diversos                                                                 | Segons servei, m2, persones equivalents, núm. usuaris |
| <b>Tributs</b>                                                                                           |                                                       |
| Tributs locals, autonòmics, estatals                                                                     | IBI m2, en la resta depenent del tribut               |
| <b>Costos calculats</b>                                                                                  |                                                       |
| <b>Amortitzacions</b>                                                                                    |                                                       |
| Immobilitzat material                                                                                    | m2                                                    |
| Instal·lacions tècniques, maquinaria, utillatge, mobiliari, equips procés informació, elements transport | Temps d'ús                                            |
| <b>Previsió social funcionaris</b>                                                                       | Funcionaris equivalents                               |
| Costos financers                                                                                         | Depèn tipologia. Aquest pot un cost no assignable     |
| Costos transferència                                                                                     | Depèn tipologia. Aquest pot un cost no assignable     |
| <b>Altres costos.</b> Diferències inventari                                                              | Costos en principi no susceptibles de repartiment     |



## Presentació compte pèrdues i guanys ens de naturalesa empresarial empresarial

(S

| CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS                                                            |      |      |        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|--------|
| OPERACIONES CONTINUADAS                                                                   | Nota | 201X | 201X-1 |
| <b>Importe neto de la cifra de negocios (+)</b>                                           | -    | -    | -      |
| Ventas                                                                                    | -    | -    | -      |
| Prestaciones de servicios                                                                 | -    | -    | -      |
| <b>Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación (+ o -)</b> | -    | -    | -      |
| <b>Trabajos realizados por la empresa para su activo (+)</b>                              | -    | -    | -      |
| <b>Aprovisionamientos (-)</b>                                                             | -    | -    | -      |
| Consumo de mercaderías                                                                    | -    | -    | -      |
| Consumo de materias primas y otras materias consumibles                                   | -    | -    | -      |
| Trabajos realizados por otras empresas                                                    | -    | -    | -      |
| Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos                      | -    | -    | -      |
| <b>Otros ingresos de explotación (+)</b>                                                  | -    | -    | -      |
| Ingresos accesorios y otros de gestión corriente                                          | -    | -    | -      |
| Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio                       | -    | -    | -      |
| <b>Gastos de personal (-)</b>                                                             | -    | -    | -      |
| Sueldos, salarios y asimilados                                                            | -    | -    | -      |
| Cargas sociales                                                                           | -    | -    | -      |
| <b>Otros gastos de explotación (-)</b>                                                    | -    | -    | -      |
| Servicios exteriores                                                                      | -    | -    | -      |
| Tributos                                                                                  | -    | -    | -      |
| <b>Total ingresos de explotación</b>                                                      | -    | -    | -      |
| <b>Total gastos de explotación antes de amortización y depreciaciones</b>                 | -    | -    | -      |
| <b>Resultado de explotación antes de amortización y depreciaciones</b>                    | -    | -    | -      |
| <b>Amortización del inmovilizado (-)</b>                                                  | -    | -    | -      |
| <b>Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras (+)</b>               | -    | -    | -      |
| <b>Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado (+ o -)</b>                   | -    | -    | -      |
| Deterioros y pérdidas                                                                     | -    | -    | -      |
| Resultados por enajenaciones y otras                                                      | -    | -    | -      |
| <b>RESULTADO DE EXPLOTACIÓN</b>                                                           | -    | -    | -      |
| <b>Ingresos financieros (+)</b>                                                           | -    | -    | -      |
| <b>Gastos financieros (-)</b>                                                             | -    | -    | -      |
| <b>Diferencias de cambio (+ o -)</b>                                                      | -    | -    | -      |
| <b>Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros (+ o -)</b>        | -    | -    | -      |
| Deterioros y pérdidas                                                                     | -    | -    | -      |
| Resultados por enajenaciones y otras                                                      | -    | -    | -      |
| <b>RESULTADO FINANCIERO</b>                                                               | -    | -    | -      |
| <b>RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</b>                                                       | -    | -    | -      |
| <b>Impuestos sobre beneficios (+ o -)</b>                                                 | -    | -    | -      |
| <b>Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas</b>                      | -    | -    | -      |
| <b>Operaciones interrumpidas (+ o -)</b>                                                  | -    | -    | -      |
| <b>Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos</b>  | -    | -    | -      |
| <b>RESULTADO DEL EJERCICIO</b>                                                            | - €  | - €  | - €    |



**Definició de cost producció de productes i béns .**  
**Resolució ICAC 14/4/2015 . Cost industrial. Determina el valor de venda.**  
**Sistema costos parciais "Direct costing"**

(S

- **"El coste de producción** *estará formado por el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, así como el resto de los bienes o servicios consumidos y directamente imputables al activo. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al activo, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, esto es, para que puedan cumplir con la función que le resulta propia o acorde a su clasificación contable".*
- **Costos directos de producción.** *"Los costes directamente imputables, o costes directos, son aquellos costes que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto o a un conjunto de productos fabricados o construidos por la propia empresa*
- **Costos indirectos de producción.** *"Los costes indirectamente imputables, o costes indirectos, son aquellos costes que se derivan de recursos que se consumen en la producción, fabricación o construcción de uno o varios productos, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios de distribución previamente definidos".*
- **La distribució dels** *los costos indirectes entre els diferents productes respondrà a uns criteris d' imputació raonables*

**El cost de producció és un Cost industrial.  
Determina el valor de venda. És un Sistema costos parcials. "Direct costing"**

(S

↘ **No formaran part del cost de producció d'un servei les:**

- Minves,
- Sinistres,
- Comercialització i venda posteriors a la venda del producte per devolucions de vendes
- Garanties de reparació, revisions etc,
- d'emmagatzematge excepte sí són necessaris pel procés productiu
- Despeses generals d'administració, excepte els específics d'administració o direcció en els que incorre l'empresa clarament relacionats amb el procés de construcció o fabricació,
- Financers genèriques, havent de deduir de les despeses financeres les subvencions, donacions o llegats específics rebuts pel seu finançament etc.



- ↘ Determinats els costos totals (directes i indirectes) s'ha d'incloure a l'estudi **economicofinancer el llindar de rendibilitat** que és aquell punt d'equilibri entre els ingressos i els costos que determina el marge de cobertura del servei i l'eventual aportació de l'administració en el cas de dèficit
- ↘ **També cal determinar els ingressos totals del servei**  
(preu, taxa, Prestacions patrimonials de caràcter públic \* pel nombre d'usuaris estimats)
- ↘ Pel càlcul dels ingressos i els seu impacte en el marge i per tant en el resultat de l'estudi economicofinancer és rellevant analitzar amb caràcter previ:
  - El regim jurídic dels preus, taxes i de les prestacions patrimonials de caràcter públic no tributari i no tributari i la seva aplicació en base a la si l'ens prestador del servei està subjecte al règim jurídic mercantil o administratiu
  - Els supòsits de subjecció o no subjecció a l'IVA



## **Càlcul dels Ingressos dels serveis públics:** **Consideracions sobre la naturalesa jurídica de les contraprestacions per la prestació dels serveis públics i subjecció a l'IVA**

(S

Després de la modificació de l'art. 20.6 del TRLHL i de la DA 1a de la LGT

- ✚ Les contraprestacions econòmiques establertes que coactivament (que no siguin de sol·licitud o recepció voluntària) per la prestació dels serveis públics regulades en l'art. 31.3 de la CE poden tenir el caràcter
  - Prestacions patrimonials de caràcter públic no tributari (**PPPNT**)
  - Prestacions patrimonials de caràcter públic de caràcter tributari. Són les que tenen la condició de taxa, contribució especial i impostos (**PPPT**)
  
- ✚ **Seran PPPNT** les que tenint aquesta condició s'exigeixen per:
  - la prestació d'un servei gestionat de forma directa mitjançant personificació privada (societat mercantil 100% pública, entitat pública empresarial) o mitjançant gestió indirecta (formules contractual i societat de capital mixt (DA 22a LCSP)  
*El servei l'ha de prestar directament la personificació mercantil privada: relacions amb el usuari gestió (altes, baixes, resolució de queixes etc), liquidació, recaptació i percepció dels ingressos dels usuaris, inspecció de la contraprestació i no ser un merament instrumental.*
  - *L'explotació d'obres, o prestació de serveis, en règim de concessió o de societats d'economia mixta, EPE, societats de capital íntegrament públic i demès fórmules de dret privat*

1. Si la prestació d'un servei públic de competència municipal de caràcter coactiu (compleix els requisits de l'art. 20.1 i 2 del TRLHL no és de sol·licitud o recepció voluntària pels administrats, o el servei no es presta pel sector privat), pot configurar-se com:
  - Taxa, si la presta directament l'Ajuntament pels seus propis mitjans
  - PPPNT, si es presta mitjançant personificacions instrumentals: SML, EPR, o gestió indirecta en les formes previstes per la LCSP
  
2. Si els servei no compleix els requisits de l'art 20.1 i 2 TRLHL per ser configurat com a taxa( el servei és voluntari i es presta pel sector privat), la prestació patrimonial es configurarà com
  - Preu públic. Si el presta directament l'Ajuntament
  - Preu privat, si es presta mitjançant alguna de les formes de gestió directa amb personificació diferenciada o gestió indirecta

## Consideracions sobre la naturalesa jurídica de les contraprestacions per la prestació dels serveis públics. Supòsits de no subjecció a l'IVA

(S

Art. 7.8º

A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.
- c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a') Telecomunicaciones.
- b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c') Transportes de personas y bienes.

- Sempre estaran subjectes a l'IVA, les entregues de béns i prestacions de serveis de les administracions públiques regulades a l'art. 7.8 IVA, encara que la contraprestació tingui la naturalesa de tributària.

No obstant el serveis que presti una administració pública per la recollida d'escombraries i la gestió de residus, al no estar enumerat a l'art. 7.8º F), no estan subjectes a l'IVA quan es prestin sense contraprestació o amb contraprestació de naturalesa tributaria

- No estan subjectes a l'IVA art 7.8º. C) i D)
  - les tarifes pagades com a contraprestació als ens instrumentals que ostentin la condició de mitjà propis personificats, però si els serveis que prestin a tercers diferents de les Administracions públiques
  - els serveis prestats per qualsevol ens, organismes o entitats del sector públic, en els termes de l'art. 3.1 de la LCSP, a favor de les administracions públiques de les que depenguin o d'un altra dependent d'aquestes, quan aquestes administracions públiques ostentin la titularitat íntegra dels mateixos
- Consultes vinculants DGT V2401-19, de 12/9; V1758-20 de 3/6; V1884-21 de 23/6

- ✚ El Pla economicofinancer ha de contenir un Pla de tresoreria amb la previsió de cobraments i pagaments de periodicitat mensual que detectar el possibles desfasaments de tresoreria
- ✚ També un Pla de contingència, amb els procediments a seguir per minimitzar les incidències amb repercussions econòmiques, financeres i operatives de la gestió dels serveis públics



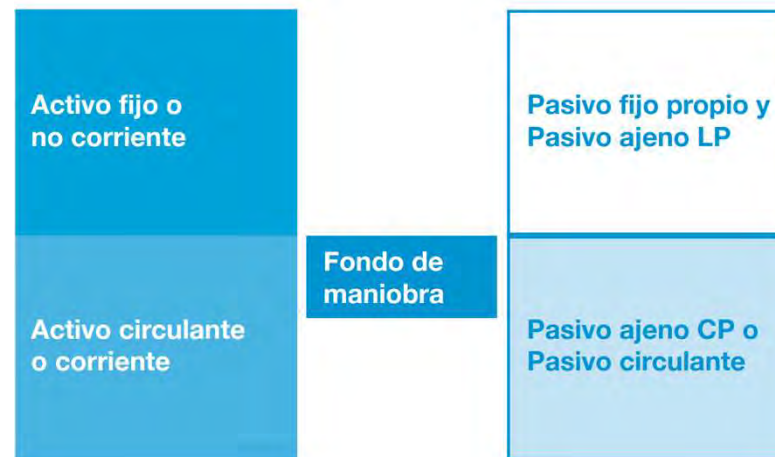
- ↘ El Pla d'inversions té com objecte planificar les inversions necessàries per la posta en marxa del servei. Per això s'ha de distingir:
- **Actius fixos o no corrents, també denominat actiu fix o immobilitzat.** Corresponen a elements patrimonials que han de servir de forma duradora: Tindrem Immobilitzat material, immaterial i financer, despeses amortitzables
  - **Actius circulants o corrents** són els destinats al desenvolupament de les activitats: existències inicials, hisenda pública IVA suportta per la inversió inicial, estimació de la tresoreria inicial per afrontar els pimers compromisos

### Apartat 3.2. Pla econòmic financer

#### Pla de finançament inicial

(S)

- El seu objecte és planificar l'estimació dels fons necessaris per afrontar la inversió així com l'origen dels mateixos. Poden procedir de finançament propi (aportacions dels socis) i aliè (recurs a crèdit a llarg i curt termini)
- **L'equilibri financer.** Determina la correlació entre la liquiditat de les inversions i l'exigibilitat de les inversions. Regla d'or el passiu fix ha de ser major que l'actiu fix o no corrent i el actiu circulat ha de ser inferior que l'actiu circulat o actiu corrent



- $FM = \text{actiu corrent}$ . Màxima liquiditat no hi ha deutes
- $FM > 0$ ; actiu corrent > que el passiu corrent, es podrà respondre als pagament
- $FM < 0$ ; l'actiu corrent < al passiu corrent, no es podrà fer front als pagament immediats

- **Actiu.** En comptabilitat, representa tots els béns i els drets d'una empresa o entitat, adquirits en el passat i amb els quals esperen obtenir beneficis futurs
- **Actiu corrent.** També denominat actiu líquid o circulat, és l' actiu de qualsevol entitat o empresa que pot fer-se líquid, és a dir, que pot convertir-se en diners, en un termini de temps menor als 12 mesos
- **Actiu no corrent.** L' actiu no corrent o actiu fix d' una empresa o entitat està format per tots els actius que no es fan efectius en un període superior a un any
  
- **Passiu.** Representa els deutes i les obligacions amb què una empresa finança la seva activitat i li serveix per pagar el seu actiu. També es coneix amb el nom d'estructura financera, capital financer, origen dels recursos i font de finançament aliè
- **Passiu corrent.** També anomenat passiu circulat o passiu a curt termini, és la part del passiu d' una empresa o entitat que conté els seus deutes i obligacions amb una durada menor a un any, és a dir, les obligacions i deutes a curt termini
- **Passiu no corrent.** També anomenat passiu fix, està format per tots aquells deutes i obligacions que té una empresa o entitat a llarg termini, és a dir, els deutes el venciment dels quals és major a un any i per tant no hauran de retornar el principal durant l' any en curs, encara que si els interessos

- ✚ **La rendibilitat econòmica**, és un concepte que en comptabilitat empresarial que es centra en l'estudi de:
  - La relació existent entre ingressos i despeses que es plasma en el compte de pèrdues i guanys
  - **En les administracions públiques el marge empresarial** s'ha d'entendre en el context d'oferta de béns i serveis públics, on els ingressos obtinguts i les finalitats perseguides tenen, en l'àmbit de les organitzacions sense finalitats de lucre tenen com objectiu fonamental l'eficiència en la prestació de béns i serveis.  
Pel que els conceptes **de pèrdues i guanys i marge empresarial** s'ha de substituir **pel de grau de cobertura** dels costos com a diferència entre els costos de les activitats i els ingressos vinculats que les financen
- ✚ **La viabilitat financera**, que es refereix a l'estudi de:
  - **L'anàlisi de finançament.** Recursos dels que es disposa per la prestació del servei: tant els ordinaris per l'adquisició de béns i serveis, com per fer front a les inversions que seguin necessàries
  - **Anàlisi de la tresoreria.** Capacitat de fer front als compromisos de despesa

- **Rendibilitat econòmica.** És un concepte que en comptabilitat empresarial es relaciona amb el benefici abans d'impostos (BAIT)

- **BAIT = ingressos ordinaris – costos ordinaris**
- **Rendibilitat econòmica = BAIT / Actiu total**

Quan més alta sigui la rendibilitat econòmica major serà la productivitat de l'actiu i indica que el benefici és suficient per atendre el cost del finançament

- **Rendibilitat financera.** Relaciona BAIT amb els fons propis (capital i reserves) de l'ens instrumental de naturalesa mercantil i en dona el rendiment que correspon als mateixos i ens dona una orientació de la rendibilitat del “*capital invertit pels accionistes*”

- **Rendibilitat financera = BAIT / Patrimoni Net (fons propis)**

Aquest és l'indicador més rellevant ja que mesura el benefici generat en relació amb la inversió.

- **Rendibilitat de la inversió,** Es mesura com la ratio de guanys o pèrdues obtingudes sobre la quantitat invertida

**Rendibilitat = (Beneficis obtinguts – despeses incorregudes/capital invertit) \*100**



**1) Indicadors d'eficàcia:**

a)

Nombre d'actuacions efectuades

Nombre d'actuacions previstes

b) Termini mitjà d'espera per rebre un determinat servei públic.

c) Percentatge de població coberta per un determinat servei públic.

d)

Nombre d'actuacions efectuades any 20XX

Nombre d'actuacions previstes any 20XX

Nombre mitjà d'actuacions efectuades (sèrie anys anteriors)

Nombre mitjà d'actuacions previstes (sèrie anys anteriors)

**2) Indicadors d'eficiència:**

a)

$$\frac{\text{Cost de l'activitat}}{\text{Nombre d'usuaris}}$$

b)

$$\frac{\text{Cost real de l'activitat}}{\text{Cost previst de l'activitat}^4}$$

c)

$$\frac{\text{Cost de l'activitat}}{\text{Nombre d'unitats equivalents produïdes}}$$

*Unitat equivalent de producció:* paràmetre que fa homogènia la producció d'un determinat període mitjançant l'addició de les unitats totalment acabades en aquest i les incompletes expressades en termes d'unitats acabades en funció del seu grau d'avançament.

<sup>4</sup> En cas que no s'hagin desenvolupat sistemes de determinació de costos "a priori" en el moment de confeccionar aquests indicadors, s'ha de considerar cost previst de l'activitat el cost mitjà d'aquesta en els cinc anys anteriors (convenientment actualitzat).

En cas que no es disposi d'informació de costos dels anys anteriors per confeccionar la informació anterior s'ha de considerar "cost previst" el derivat de l'assignació pressupostària referit a l'activitat o el servei amb els corresponents ajustos que determinin una homogeneïtzació dels imports pressupostaris respecte als determinants del cost.

**3) Indicador d'economia:**

$$\frac{\text{Preu o cost d'adquisició del factor de producció "x"}}{\text{Preu mitjà del factor de producció "x" en el mercat}}$$

**4) Indicador de mitjans de producció:**

$$\frac{\text{Cost de personal}}{\text{Nombre de persones equivalents}}$$

*Persona equivalent:* paràmetre que fa homogènia la relació persona/temps atenent les situacions individuals (baixa, absentisme, lactància, reducció de jornada, etc.). Aquesta relació fa que es consideri base de proporció (una persona equivalent) la prestació de la jornada que en cada cas es consideri normal o habitual.

### ↘ **3 . Encàrrecs a mitjans propis personificats, conceptes econòmics i control**

- ✎ Circular conjunta 22/3/2019 de l'Advocació de l'Estat i la IGAE sobre els criteri de càlcul del còmput del requisits d'activitat exigít per la LCSP en aquelles entitats que siguin considerades mitjà propis
- ✎ Resolució de 16 de maig de 2019 de la IGAE per la que s'aprova la Instrucció de l'informe a emetre en virtut de l'art. 86.3 de la LRJSP
- ✎ Nota tècnica de la Oficina nacional d'auditoria 1/2021 sobre la consideració de mitjà propi en l'auditoria de comptes
- ✎ Guia orientativa sobre el càlcul de l'indicador d'activitat del mitjà propi. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Espanya
- ✎ Manual de fiscalització de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana Secció 4815. Els encàrrecs a entitats que tenen la consideració de mitjans propis 15/7/2019
- ✎ Informe del Tribunal de Cuentas n. 1198 sobre la necessitat de desenvolupar un adequat marc legal per les encomanes de gestió per les administracions públiques 22/12/2016



**Consideració de mitjà propi personificat**  
**Requisit pel compliment de l'indicador d'activitat art. 32.2 LCSP.**  
**Circular conjunta Advocació de l'Estat-IGAE**

**La part essencial de l'activitat del mitjà propi de comeses del poder adjudicador o altres persones jurídiques controlades de la mateixa manera per l'entitat que fa l'encàrrec, sigui superior > 80%**

- L'indicador d'activitat ha d'estar relacionat amb accions del poder adjudicador en relació amb encàrrecs (prestacions pròpies dels contractes d'obres, subministraments, serveis, concessions d'obres i concessió de serveis, a canvi d'una compensació tarifària)
- L'indicador de volum global de negocis s'ha d'interpretar en cada cas posant en relació les magnituds que representa l'activitat susceptible de ser mesurada depenen del marc comptable al que estigui sotmès el mitjà propi.
- **En general no es consideraran en l'indicador les activitats efectuades sense la cobertura d'un encàrrec**
- Els ingressos percebuts via transferència i les despeses i les despeses realitzats per aquest a activitat quedaran exclosos del còmput de l'indicador
- Les activitats dels organismes públics són les pròpies de les administracions públiques i les seva estructura ha d'estar dimensionada a l'activitat real pel que l'adquisició de mitjà propi suposa l'assumpció de capacitat sobrant per a finalitats diferents de les justifiquen la seva creació i que, donada l'obligatorietat, pot donar lloc a dificultats per la realització dels seus fins propis
- La delimitació d'activitats pròpies (derivades de funcions públiques) i les accessòries, com el encàrrec de l'art, 32 LCSP es complexa i es pot solapar o confondre, Això Suposa un inconvenient perquè els organismes públics reben transferències de crèdits des de diferents departaments ministerials i e pot finançar una mateixa activitat per una doble via

↘ **Numerador:**

- ↘ **Encàrrecs rebuts que inclouré les partides següents (PGCP)**
  - Vendes netes i prestacions de serveis (PGCP), Import net de la xifra de negocis (PGC empresa privada), Vendes i altres ingressos de l'activitat mercantil/ingressos de l'activitat pròpia (Pla comptabilitat entitats sense finalitats lucratives)
- ↘ **No s'inclouran:**
  - Ingressos derivats de l'exercici d'una potestat administrativa o funció pública legalment encomanada , inclosos els derivats de normes jurídiques, en aquest darrer cas excepte que es donin les variables d'obligatorietat pel mitjà propi i compensació de l'encàrrec basada en estructura de tarifes
  - Ingressos de naturalesa tributària
  - Partides d'ingressos alienes o no vinculades a l'objecte del poder adjudicador
  - Transferències corrents o de capital per finançar l'activitat de l'ens amb independència de la seva instrumentalització jurídica , excepte que es pugui demostrar que part d'aquest finançament està vinculada de forma directa amb encàrrecs rebuts del poder adjudicador
  - Ingressos derivats de l'activitat subvencional.
- ↘ **Tampoc s'inclouran Les següents partides, que es consideren magnituds de naturalesa econòmica patrimonial que formen part del compte de resultat, no guarden relació directa amb els encàrrecs conferits:**
  - Treballs realitzats per l'entitat pel seu immobilitzat
  - Excés de provisions
  - Resultats per a l'alienació de l'immobilitzat

**Requisit indicador d'activitat art. 32.2 LCSP**  
**VOLUM GLOBAL DE NEGOCIS**

↘ **Denominador**

- ↘ **Encàrrecs rebuts que inclourà les partides següents (PGCP)**
- **Vendes netes i prestacions de serveis (si l'entitat està subjecta al PGCP), Import net de la xifra de negocis (si l'entitat està subjecta al PGC), vendes i altres ingressos de de l'activitat mercantil (si l'entitat està sotmesa a l'adaptació del PGC d'entitats no lucratives)**
  - **Subvencions a l'explotació**
  - **Aquells altres ingressos de gestió ordinària que tinguin relació directa amb l'activitat de l'entitat. (subgrups 77 PGCP, Subgrup 75 (Pla de comptabilitat entitats sense finalitats lucratives i 75 (PGC)**

- **Indicador de despeses**, s'han de considerar les despeses suportades pels serveis prestats al poder adjudicador en relació amb el total de les despeses en que hagi incorregut el mitjà propi per raó de les prestacions que hagi efectuat qualsevol persona o entitat
- Hauran de considerar-se les despeses suportades: de personal, adquisició de béns i serveis, serveis exteriors. etc) del que s'infereixi una relació o vinculació directa amb l'activitat que el mitjà propi desenvolupi conseqüència dels encàrrecs que realitza el poder adjudicador
- Per homogeneïtat amb l'indicador del volum global de negocis, no es consideraran les despeses realitzades per activitats derivades de l'exercici de a funció pública atribuïda a l'organisme públic

- ✎ **Compensacions tarifària.** És la que satisfà el poder adjudicador en favor de l'ens que té la condició de mitjà propi personificat com a contraprestació per l'execució directa de prestacions pròpies de contractes d'obres, subministraments, serveis, concessions d'obres i concessió de serveis
- ✎ **La compensació tarifària** s'establirà per referència a tarifes aprovades per l'entitat pública de la que depengui el mitjà propi per les activitats objecte de l'encàrrec, i en la forma que reglamentàriament es determini, atenen al cost efectiu suportat pel mitjà propi per les activitats objecte de l'encàrrec que es subcontractin amb empresaris particulars en els casos que aquest cost sigui inferior al resultant d'aplicar les tarifes a les activitats subcontractades
- ✎ **Les tarifes es calcularan de forma que representin els costos reals** de realització de les unitats produïdes directament pel medi propis



- ✎ **Cost efectiu.** Ha de respondre als **costos reals** de realització de l'encàrrec donat que és una operació no de mercat  
El TC posa de manifest que també es calculen sobre costos directes i indirectes, incloent percentatges variables i no uniforme de despeses generals i marges per atendre desviacions imprevistes i BI. Aquests marges no responen a la lògica i coherència juridicoeconòmica de l'encàrrec a mitjans propis que no assumeix el ric d'un empresari particular i actuen com un òrgan tècnic de l'ens matriu
- ✎ No es suficient que les tarifes es calculin sobre els costos reals si aquests superen als de mercat per ineficiència de l'ens instrumental
- ✎ Els costos reals és el límit màxim que ha de ser igual o inferior al de mercat  
El TC constata la manca d'estudis de les entitats encomanants sobre si els preus resultants de l'aplicació de les tarifes són efectivament inferiors als de mercat i que l'encàrrec sigui una solució més avantatjosa que la licitació pública i també les diferències significatives de les tarifes a perfils professionals similars que arriben a ser d'un 100%

- **El pressupost de l'encàrrec** ha de respondre a l'aplicació d'uns preus unitaris homogenis, les tarifes, referits als diferents components de la prestació o unitats de temps estimades per la realització dels treballs

Segons el TC la indeterminació de l'objecte i de les activitats a executar, circumstància força habitual, suposa una limitació a l'hora de fixar adequadament la retribució de l'encàrrec. Aquesta circumstància es dona sobre tot quan la prestació consisteix en la posta a disposició de recursos humans pel recolzament en la realització d'activitats ordinàries de poders adjudicadors, al definir-se components homogenis de la prestació de forma forçada: (núm. Exp. tramitats, informe i projectes valorats unitàriament) que no responen al sentit dels serveis professionals (hores de treball per categories professionals)

Aquesta distorsió també es dona quan en la fixació del preu de l'encàrrec es contemplan marges per atendre a hipotètiques desviacions)

- En els documents de formalització de l'encàrrec i als plecs tècnics, no es contemplan mesures per minimitzar el risc de la manca d'adequació dels preus tarifats al cost real dels treball, ni als preus calculats a tant alçat quan no s'ha previst una tarifa, declarant-se únicament que corresponen a preus de mercat si no g a c

- ✎ El recurs a la subcontractació desvirtua el mecanisme de fixació del preu que es recolza sobre la base teòrica de que la seva determinació respon als costos reals de les prestacions que es realitzen. ( no sembla resol't amb la redacció de l'apartat 5 de l'art. 32 LCSP)

El TC recomana un estricte control de la subcontractació i la prèvia autorització per tal que no suposi un perjudici econòmic per l'ens encomanant

- ✎ Manca d'homogeneïtat en els criteris seguits en l'aplicació, o no de l'IVA als encàrrecs als efectes de la no subjecció de l'encàrrec

- ✎ El procediment per la determinació de mitjà propi d'un ens no està específicament regulat en la LCSP i en la LRJSP. Els diferents poders adjudicadors han anat desenvolupant normativa pròpia de forma informal o amb instruccions
- ✎ D'altra banda, com s'ha esmentat **l'art. 32 de la LCSP** no contempla expressament l'acreditació de l'eficiència entre els requisits per obtenir la condició de mitjà propi personificat, ni com a requisits dels encàrrecs concrets
- ✎ **Però l'art. 86.2** sí que exigeix acreditar amb caràcter previ al reconeixement de la condició de mitjà propi i servei tècnic que **“sigui una “opció més eficient que la contractació pública i resulti sostenible i eficaç, aplicant criteris de rendibilitat econòmica”**
- ✎ **Per salvar aquestes disfuncions, la IGAE en la Resolució de de 16/5/2019** regula el procediment per l'elaboració de l'informe de la IGAE previst en l'art. **86.3**

**Art. 86.3.** *En el supuesto de creación de un nuevo medio propio y servicio técnico deberá acompañarse la propuesta de declaración de una memoria justificativa que acredite lo dispuesto en el apartado anterior y que, en este supuesto de nueva creación, deberá ser informada por la Intervención General de la Administración del Estado.*

### **I. Procediment**

**I.1.** Conformitat o autorització expressa del poder adjudicador

**II.2** Verificació per l'entitat públics de la que depengui el mitjà propi de que compta amb els mitjans apropiats adequats

### **II. Elements de verificació per l'elaboració de l'informe a emetre en virtut de l'art. 86.3 de la LRJSP**

**II.1.** Inici del procediment per informar la memòria

**II.2.** Abast de les verificacions

**A.** Anàlisi del compliment de l'art. 32 de la LCSP

1. Control del mitjà propi i servei tècnic que exerceixen els ens encomanants respecte el mitjà propi
2. Existència de tarifes aprovades per l'entitat pública de la que depengui el mitjà propi i servei tècnic per referència a les quals es fixa la retribució de l'encàrrec
3. Realització de la part essencial de l'activitat de l'ens sol·licitant pels ens encomanants dels que ostenta la condició de mitjà propi i servei tècnic
4. Inclusió en el contingut dels estatuts socials o en la proposta de modificació dels estatuts de l'entitat sol·licitant, de la informació que es detall

**B.** Disposició de mitjans suficients i idonis per la realització de les prestacions en el sector d'activitat que correspongui amb el seu objecte social

**C.** Anàlisi respecte de la resta de condicions de l'art. 86 LRJSP

1. El recurs a l'encàrrec sigui l'opció més eficient que la contractació pública i resulta eficaç i sostenible en termes de rendibilitat econòmica
2. Existència de raons de seguretat pública o d'urgència de disposar dels béns o sereis subministrats pel mitjà propis

### **III. Tramitació de l'informe**

### **IV. Declaració de la condició de mitjà propis**



- ✚ La Instrucció de la IGAE estableix les condicions per controlar la idoneïtat i eficiència en el moment inicial de l'atribució formal del mitjà propi a partir d'una declaració responsable i l'aportació de la resta de documentació requerida.
- ✚ Inclou el model d'informe de la IGAE (annex I de la Instrucció) del que es destaca que:
  - S'ha efectuat la revisió de la memòria presentada per l'ens sol·licitant i enumeració de la documentació justificativa (adjunta a l'annex II un model)
  - S'emet amb independència de la funció interventora i del control financer, i sens perjudici de que pugui ser objecte d'actuacions posteriors, tant les d'eficàcia i supervisió continua de l'art. 85 de la LRJSP en l'àmbit de la LGP, com les previstes en la LGP
  - L'emissió de l'informe és un requisit previ que NO suposa la declaració de mitjà propi y servei tècnic de l'entitat sol·licitant, competència que NO li correspon a la IGAE segons l'art. 86
  - Les conclusions de l'informe: favorable o desfavorable, d'acord amb els resultats de l'anàlisi documental inclòs a la memòria. Es donen 15 dies per esmenar o aportar documentació complementària, de no fer-ho es considera que desisteix de la seva sol·licitud. Si l'informe es favorable la declaració de mitjà propi correspon a l'òrgan competent per la modificació estatutària
- ✚ Entre la documentació adjunta que ha de figurar a la memòria es destaca:
  - Les tarifes aprovades i l'esborrany o la resolució d'aprovació
  - **L'acreditació de que el recurs a l'encàrrec és l'opció més eficient** que la contractació pública, que s'aporta l'estudi acreditatiu
  - **L'acreditació de que l'encàrrec resulta sostenible amb criteris de rendibilitat econòmica** amb l'anàlisi efectuat, que s'adjunta de l'actiu fix, el coeficient financer de l'actiu circulant, solvència total solvència tècnica, tresoreria, liquiditat etc. **que li permetin justificar la sostenibilitat financera i la capacitat de finançar despeses presents i futures dins del límits de dèficit de la LOEPSF, deute públic i morositat**

## ANEXO III

## CONTENIDO DE LA MEMORIA ACREDITATIVA DE LA CONDICIÓN DE MEDIO PROPIO

| Nº anexo documental | Descripción                                                                                                                                                                                                                                                           | Referencia declaración responsable |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| 1                   | <i>Autorización o conformidad expresa del poder adjudicador/ente del que dependa el medio propio y verificación por la Entidad pública de que dependa el medio propio de la suficiencia de recursos humanos y materiales</i>                                          | A.1 - A.2                          |
| 2                   | <i>Estatutos sociales/Propuesta de modificación de estatutos sociales</i>                                                                                                                                                                                             | A.3                                |
| 3                   | <i>Certificación expedida por la persona con capacidad suficiente en el ente encomendante, de conformidad con su normativa de funcionamiento:</i>                                                                                                                     | A.4                                |
|                     | <i>De la acreditación de la composición del máximo órgano rector/consejo de administración del medio propio y servicio técnico</i>                                                                                                                                    | A.4.1                              |
|                     | <i>De la titularidad pública (en el caso de entidades de naturaleza jurídico privada)</i>                                                                                                                                                                             | A.4.2                              |
|                     | <i>Normativa reguladora de la entidad</i>                                                                                                                                                                                                                             | A.4.3                              |
| 4                   | <i>Realización de la parte esencial de la actividad de la entidad solicitante</i>                                                                                                                                                                                     | A.5                                |
| 5                   | <b>Relación de tarifas</b>                                                                                                                                                                                                                                            | A.6.                               |
| 5                   | <i>Resolución y/o normativa de tarifas aprobadas/Borrador de norma de aprobación de tarifas</i>                                                                                                                                                                       | A.6.                               |
| 6                   | <i>Certificado del Secretario General o persona con poder suficiente en la entidad:</i>                                                                                                                                                                               | B                                  |
|                     | <i>De la relación de medios personales y materiales suficientes e idóneos para cumplir el objeto del encargo</i>                                                                                                                                                      |                                    |
|                     | <i>Del compromiso de no superar el porcentaje de subcontratación en los encargos a medios propios</i>                                                                                                                                                                 |                                    |
| 7                   | <b>Estudio que justifique la razonabilidad de la utilización del medio propio y servicio técnico frente a la competencia de mercado</b>                                                                                                                               | C.1                                |
| 8                   | <b>Análisis de riesgos que evidencia la sostenibilidad económica del medio propio y servicio técnico y se presentan la normativa, procedimientos y mecanismos de gestión. Análisis de sus cuentas anuales, los ratios de solvencia financiera de la entidad, etc.</b> | C.2                                |
| 9                   | <i>Acreditación documental de las potenciales razones de seguridad pública o de urgencia</i>                                                                                                                                                                          | C.3                                |

- ✎ **Llei 5/2018 de 22 de novembre sobre el règim jurídic del govern i administració de Cantabria.** A l'art. 91.4.b) regula els tràmits preceptius per la formalització dels encàrrecs a mitjans propis, “sens perjudici de la legislació bàsica estatal”, que preveu la incorporació a l'expedient de *“les memòries, informes o documents que analitzin i justifiquin l'elecció de la fórmula de l'encàrrec, la fixació de preus de mercat i el compliment per part del mitjà propi dels requisits fixats legalment”*
- ✎ **Instrucció 11/2018, de 21 de desembre de 2018 de la Interventora General de la de la Junta d'Andalusia,** per la que s'aprova la guia de fiscalització prèvia dels expedients de despesa derivats dels encàrrecs a mitjans propis regulats en l'art. 32 de la LCSP que preveu en l'apartat 11.4:
  - La memòria justificativa de la necessitat o conveniència de realitzar els treball mitjançant aquesta figura i estableix determinades circumstàncies, entre les que figuren: que sigui l'opció més eficient que la contractació pública i resulta més sostenible i eficaç, aplicant criteris de rendibilitat econòmica,
  - Les raons de seguretat públics o d'urgència de disposar els béns o serveis
  - Pressupost del servei u obra a encomanar d'acord amb les tarifes aprovades, amb desagregació de les partides que podran ser subcontractades i els límits de subcontractació També es regula la modificació, liquidació i recepció de l'encàrrec
- ✎ Res impedeix que els ens locals també puguin determinar els requeriments i tràmits per la determinació l'aprovació de mitjà propi, el seu seguiment i control així com de la seva liquidació

## Títol II. Organització y funcionament del sector públic institucional.

### Capítol I. Del sector públic institucional (art. 81 a 83 són bàsics, apliquen als ens locals LRJSP.

(S

#### └ Art. 81 LRJSP. (bàsic). Principis generals d'actuació

1. Les entitats que integren el sector públic institucional estan sotmeses en la seva actuació als principis de legalitat, eficiència, estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera, així com al principi de transparència en la seva gestió. En particular, se subjecten en matèria de personal, inclòs el laboral, a les limitacions previstes a la normativa pressupostària i a les previsions anuals dels pressupostos generals.
2. Totes les administracions públiques han d'establir un sistema de supervisió contínua de les seves entitats dependents, per tal de comprovar la subsistència dels motius que en van justificar la creació i la seva sostenibilitat financera, i que ha d'incloure la formulació expressa de propostes de manteniment, transformació o extinció
3. Els organismes i les entitats vinculats o dependents de l'Administració autonòmica i local es regeixen per les disposicions bàsiques d'aquesta Llei que els siguin aplicables, i en particular pel que disposen els capítols I i IV i els articles 129 i 134, així com per la normativa pròpia de l'Administració a la qual s'adscriuin.

**Control d'eficàcia i supervisió continua dels serveis públics i dels encàrrecs a mitjans propis s'ha de situar en els àmbits següents Art. 85 de la LRJSP:**

(S

- ✎ **Control del servei gestor.** Responsable de la gestió del servei públic o de l'encàrrec. Inspecció de serveis
- ✎ **Control intern de la gestió economicofinancera** competència els òrgans interventors: IGAE, interventors CA i interventors EL



## Artículo 85. LRJSP Control de eficacia y supervisión continuo. (no básico).

(S

1. Las entidades integrantes del sector público institucional estatal estarán sometidas al control de eficacia y supervisión continua, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 110.
2. El control de eficacia será ejercido por el Departamento al que estén adscritos, a través de las inspecciones de servicios, y tendrá por objeto evaluar el cumplimiento de los objetivos propios de la actividad específica de la entidad y la adecuada utilización de los recursos, de acuerdo con lo establecido en su plan de actuación y sus actualizaciones anuales, sin perjuicio del control que de acuerdo con la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, se ejerza por la Intervención General de la Administración del Estado.
3. Todas las entidades integrantes del sector público institucional estatal están sujetas desde su creación hasta su extinción a la supervisión continua del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a través de la Intervención General de la Administración del Estado, que vigilará la concurrencia de los requisitos previstos en esta Ley. En particular verificará, al menos, lo siguiente:
  - a) La subsistencia de las circunstancias que justificaron su creación
  - b) Su sostenibilidad financiera.
  - c) La concurrencia de la causa de disolución prevista en esta ley referida al incumplimiento de los fines que justificaron su creación o que su subsistencia no resulte el medio más idóneo para lograrlos
4. Las actuaciones de planificación, ejecución y evaluación correspondientes a la supervisión continua se determinarán reglamentariamente.
  - a) La información económico financiera disponible
  - b) El suministro de información por parte de los organismos públicos y entidades sometidas al Sistema de control de eficacia y supervisión continúa
  - c) Las propuestas de las inspecciones de los servicios de los departamentos ministeriales.

Los resultados de la evaluación efectuada tanto por el Ministerio de adscripción como por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se plasmarán en un informe sujeto a procedimiento contradictorio que, según las conclusiones que se hayan obtenido, podrá contener recomendaciones de mejora o una propuesta de transformación o supresión del organismo público o entidad.

- El TC deixa constància en el seu informe de que:
  - El control dels encàrrecs és fonamental atesa l'existència de desviacions molt significatives en els casos verificats com a conseqüència de es deficiències en la definició de l'objecte i del pressupost de l'encàrrec
  - Els encàrrecs s'utilitzen de vegades com alternativa al contracte administratiu tradicional i no en funció de criteris d'eficàcia eficiència, economia i oportunitat, degut a la manca de planificació, dèficits estructurals de plantilla i s'han convertit en una forma habitua de gestió, tot i el seu caràcter excepcional
- Els ens encomanants han de d'assegurar-se de que en els plecs es determinin els mecanismes específics de control necessaris per conservar el poder de vigilància i de decisió de les incidències de l'execució, així com de que en l'expedient quedi constància dels controls efectuats, ja que han constatat que el control ha sigut molt deficient o nul
- La supervisió permanent pel part del director dels treballs ha de quedar reflectida en les certificacions emeses que justifiquin les ordres de pagament
- Si en el document d'encàrrec es preveu l'emissió d'informes o memòries de les activitats realitzades s'ha d'exigir la seva realització
- És indispensable que l'objecte i contingut de l'encàrrec estigui correctament determinat als efectes de que **finalitzats els treballs puguin ser objecte de la corresponent recepció i aprovació de la liquidació per l'òrgan encomanant**

- Als efectes de la **fiscalització dels expedients de despeses derivats d'encàrrecs mitjans propis** l'òrgan interventor pot, en aplicació de l'art. 13 del RCI, proposar al ple l'aprovació d'una instrucció de fiscalització prèvia dels encàrrecs a mitjans propis que tingui en consideració els aspectes determinats en l'apartat vuitè.2 de la Resolució de 25/7/2018 que determina els extrems a verificar en règim de fiscalització limitada prèvia els encàrrecs a mitjans propis personificats previstos en l'art. 32 de la LCSP. en les fases d'aprovació, modificació i liquidació de l'encàrrec i els abonaments a compte durant l'execució dels treballs
- Així mateix als extrems a verificar previstos per la Resolució de la IGAE de 25/7/2018 **es podran addicionar aquells altres extrems que es considerin rellevants per la seva transcendència**, en la línia del que han fet algunes comunitats autònomes com la d'Andalusia en la Resolució 11/2018, ja esmentada
- **També es pot aprovar**, tal com ha fet la IGAE, **el contingut de un informe a emetre per l'òrgan interventor, amb caràcter previ a l'aprovació de la condició de mitjà propi** d'un ens, determinant la documentació justificativa a presentar per aquest
- **Control financer**, tots els expedients sotmesos a fiscalització limitada prèvia resten sotmesos al control financer posterior en els termes assenyalats en el TRLHL i el RCI

#### **4. Control intern de la gestió econòmicofinancera i el control comptable del ens del sector públic institucional dels ens locals, encomanes de gestió i convenis**

✚ **El control intern de la gestió econòmicofinancera** definit en títol VI del TRLHL, que és responsabilitat dels òrgans interventors dels ens locals, segon l'art.2 del RCI s'efectua sobre els ens següents que conformen el sector públic local:

- a. La pròpia entitat local.
- b. Els organismes autònoms locals.
- c. Les entitats públiques empresarials locals.
- d. Les societats mercantils dependents de l'entitat local.
- e. Les fundacions dependents de l'entitat local.
- f. Els fons sense de personalitat jurídica la dotació dels quals s'efectuï majoritàriament des de el pressupostos generals de l'entitat local.
- g. Els consorcis dotats de personalitat jurídica pròpia adscrits a l'entitat local de conformitat amb la LRJSP.
- h. Les entitats amb o sense personalitat jurídica diferents de les esmentades en els apartats anteriors amb participació total o majoritària de l'entitat local



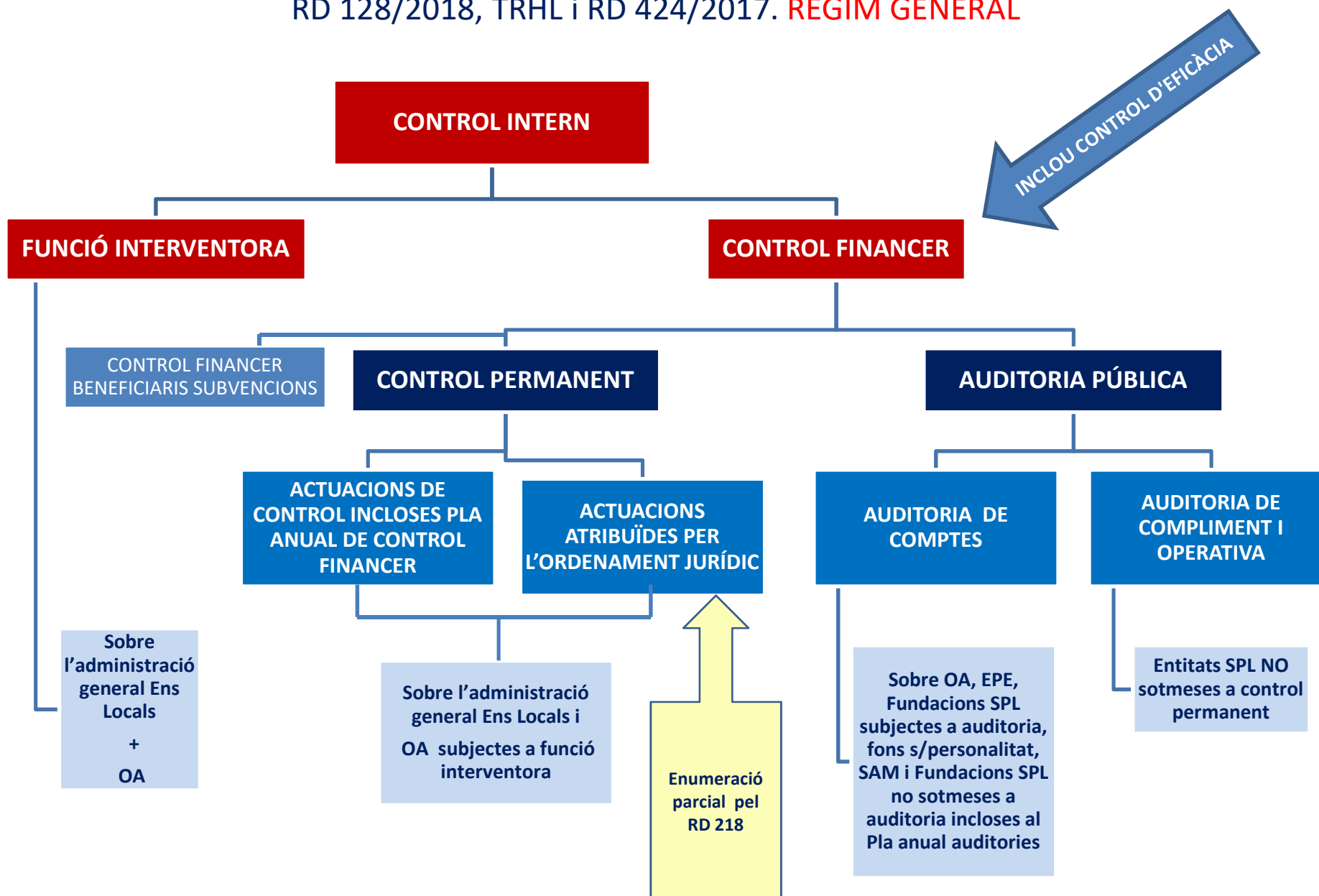
### ↘ Aquest control intern s'exerceix mitjançant:

- **La funció interventora** aplicable als ens locals i els organismes autònoms.
  - **Ingressos.** Règim de fiscalització prèvia plena i presa de raó comptable
  - **Despeses.** Règim de fiscalització i intervenció prèvia plena o limitada prèvia de requisits bàsics. Aplicació de les Resolucions de la IGAE vigents en cada moment de fiscalització limitada prèvia, que inclouen, entre d'altres els requisits de fiscalització de convenis de col.laboració i contractes, contractes programa
- **El control financer**
  - **Control financer permanent.** Sobre l'ens local i els organismes públics subjectes a funció interventora i l'emissió d'informes preceptius com els referits d'implantació i modificació de serveis públics
  - **Auditoria pública**
    - **Auditoria de comptes anuals.** A realitzar per l'interventor en **organismes autònoms locals, EPE**, fundacions sector públic local obligades a auditar-se segons la normativa específica, fons i **consorcis, societats mercantils** i fundacions no sotmeses a l'obligació d'auditar-se incloses en el PACF
    - **Auditoria de compliment i operativa** de les entitats no sotmeses a control permanent.

- ✚ El control financer (control permanent i auditoria pública), inclouen el control d'eficàcia, que consisteix en verificar el grau de compliment dels objectius programats, el cost i rendiment dels serveis de conformitat amb el principis d'eficiència, estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera en l'ús dels recursos públics locals
  - El control d'eficàcia s'inclou en l'auditoria operativa (art. 170 LGP):  
L'auditoria de programes pressupostaris, auditoria de sistemes i procediments, auditoria d'economia, eficàcia i eficiència
- ✚ La LGP contempla:
  - Auditoria de contractes-programa i de seguiment dels plans d'equilibri financer (art. 171)
  - Auditoria dels plans inicials d'actuació (Art. 172)

# RESUM ÀMBIT SUBJECTIU I FORMES D'EXERCICI DEL CONTROL INTERN

## RD 128/2018, TRHL i RD 424/2017. **RÈGIM GENERAL**



## ↘ **Art. 4.2 Funció comptable**

- *c). Formar, con arreglo a criterios usualmente aceptados, los estados integrados y consolidados de las cuentas que determine el Pleno de la Corporación. art. 4.2 c) RD 128/2017*
- *d). Coordinar las funciones o actividades contables de la Entidad Local, emitiendo las instrucciones técnicas oportunas e inspeccionando su aplicación art. 4.2 d) RD 128/2017*
- *f). Inspeccionar la contabilidad de los organismos autónomos, de las sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local, así como de sus entidades públicas empresariales, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno. Art. 204.2. TRLHL i art. 4.2 f) RD 128/2017*

## ↘ **Art. 205 TRLHL. Finalitats de la comptabilitat pública local fines comptabilitat pública local**

- *b). Determinar los resultados desde un punto de vista económico-patrimonial s*
- *c). Determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios*
- *i). Rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión*
- *j). Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia*

# 4<sup>a</sup>

sessió

**25/05/23**

## **Serveis públics i avaluació econòmica de la forma de gestió. Internalització de serveis**

Decisió de creació d'ens dependents en la prestació de serveis. Avaluació d'ens instrumentals: art. 83 i 85 de la Llei RJAP. Cost del servei. Rendiment del servei. Estabilitat, sostenibilitat i eficiència. Indicadors bàsics, econòmics i de qualitat. Avaluació continua.

**Joan Méndez Martínez**, interventor de l'Ajuntament de Ripollet.

Internalització dels Serveis a les persones.

**Carlos Lozano Porras**, representant del Grup d'Atenció a les Persones de l'ACEDE (Associació Catalana d'Executius/ives, Directius/ives i Empresaris/es),  
**Laia Grabulosa i Descals**, directora de la Patronal del Tercer Sector Social de Catalunya, La Confederació.



## **SERVEIS PÚBLICS I AVALUACIÓ ECONÒMICA DE LA FORMA DE GESTIÓ. INTERNALITZACIÓ DE SERVEIS**

Decisió de creació d'ens dependents en la prestació de serveis. Avaluació d'ens instrumentals: art. 83 i 85 de la Llei RJAP. Cost del servei. Rendiment del servei. Estabilitat, sostenibilitat i eficiència. Indicadors bàsics, econòmics i de qualitat. Avaluació continua.

Joan Méndez Martínez  
Interventor de l'Ajuntament de Ripollet

## Decisió de creació d'ens depenents en la prestació de serveis

### INVENTARI D'ENS DEL SECTOR PÚBLIC LOCAL

Article 2.1 Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales

- c) Els organismes autònoms i entitats públiques empresarials dependents d'una Administració Local territorial
- d) Les societats mercantils
- e) Les institucions sense ànim de lucre que estiguin controlades o finançades majoritàriament per algun o varis dels subjectes enumerats en aquest article
- f) Els consorcis
- g) Aquells ens no inclosos en els paràgrafs anteriors, que es classifiquin com agents del sector públic local

## NECESSITAT DE CLASSIFICACIÓ DELS ENS INSTRUMENTALS

**DA12 Llei 7/1985** Retribucions en els contractes mercantils i d'alta direcció del sector públic local i nombre màxim de membres dels òrgans de govern

2. Correspon al Ple de la Corporació local la classificació de les entitats vinculades o dependents de la mateixa que integrin el sector públic local, en tres grups, atenent a les següents característiques: volum o xifra de negoci, nombre de treballadors, necessitat o no de finançament públic, volum d'inversió i característiques del sector en que desenvolupa la seva activitat.

Aquesta classificació determinarà el grau en què l'entitat se situa a efectes de:

- a) Nombre màxim de membres del consell d'administració i dels òrgans superiors de govern o administració de les entitats, en el seu cas.
- b) Estructura organitzativa, amb fixació del nombre mínim màxim de directius, així com la quantia màxima de la retribució total, amb determinació del percentatge màxim del complement de lloc i variable.

**DA12 Llei 7/1985** Retribucions en els contractes mercantils i d'alta direcció del sector públic local i nombre màxim de membres dels òrgans de govern

3. Les retribucions en espècie que, en el seu cas, es percebin computaran a efectes de complir els límits de la quantia màxima de la retribució total. La quantia màxima de la retribució total no podrà superar els límits fixats anualment en la LPGE.

4. El nombre màxim de membres del consell d'administració i òrgans superiors de govern o administració de les ciutats entitats no podrà excedir de:

a) 15 membres en las entitats del grup 1.

b) 12 membres en las entitats del grup 2.

c) 9 membres en las entitats del grup 3.

RD 451/2012, de 5 de març, pel que es regula el règim retributiu dels màxims responsables i directius en el sector públic empresarial i altres entitats (àmbit estatal)

Les entitats empresarials seran classificades conforme als següents criteris:

- a) Volum o xifra de negoci.
- b) Nombre de treballadors.
- c) Necessitat o no de finançament públic.
- d) Característiques del sector en que desenvolupa la seva activitat: complexitat, sector estratègic, internacionalització.
- e) Volum d'inversió.

La resta d'entitats del sector públic seran classificades conforme als següents criteris: a) Necessitat o no de finançament públic.

- b) Volum d'activitat.
- c) Nombre de treballadors.



- Límits generals a la creació d'ens instrumentals

DA 9 Llei 7/1985 Redimensionament del sector públic local

1. Les Entitats Locals de l'article 3.1 d'aquesta Llei i els organismes autònoms d'elles dependents no podran adquirir, constituir o participar en la constitució, directa o indirectament, de nous organismes, entitats, societats, consorcis, fundacions, unitats i la resta d'ens durant el temps de vigència del seu pla econòmic-financer o del seu pla d'ajust.

Les entitats esmentades en el paràgraf anterior durant el temps de vigència del seu pla econòmic-financer o del seu pla d'ajust no podran realitzar aportacions patrimonials ni subscriure ampliacions de capital d'entitats públiques empresarials o de societats mercantils locals que tinguin necessitats de finançament. Excepcionalment les Entitats Locals podran realitzar les citades aportacions patrimonials si, en l'exercici pressupostari immediat anterior, haguessin complert amb els objectius d'estabilitat pressupostària i deute públic i el seu període mig de pagament a proveïdors no superi en més de trenta dies el termini màxim previst en la normativa de morositat.

- Prohibició de creació d'ens dependents de segon grau

DA 9 Llei 7/1985 Redimensionament del sector públic local

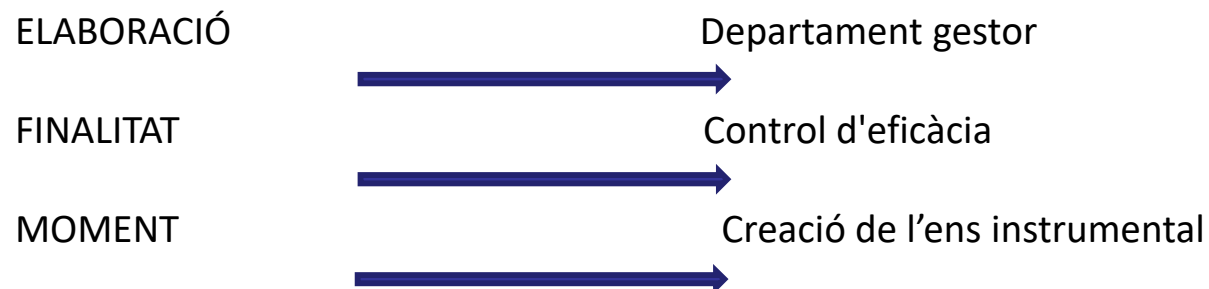
3. Els organismes, entitats, societats, consorcis, fundacions, unitats i la resta d'ens que estiguin adscrits, vinculats o siguin dependents, a efectes del SEC, a qualsevol de les Entitats Locals de l'article 3.1 d'aquesta Llei o dels seus organismes autònoms, no podran constituir, participar en la constitució ni adquirir nous ens de qualsevol tipologia, independentment de la seva classificació sectorial en termes de comptabilitat nacional.

- Pla d'actuació

Article 85 L40/2015. Control d'eficàcia i supervisió contínua.

1. Les entitats integrants del sector públic institucional estatal estaran sotmeses al control d'eficàcia i supervisió contínua, sense perjudici d'allò establert en l'article 110.

Per això, totes les entitats integrants del sector públic institucional estatal comptaran, en el moment de la seva creació, amb un pla d'actuació, que contindrà les línies estratègiques al voltant de les quals es desenvoluparà l'activitat de l'entitat, que es revisaran cada tres anys, i que es completarà amb plans anuals que desenvoluparan el de creació per a l'exercici següent.



- Límits específics: Règim jurídic

OOAA  
EPEs



Art. 85bis Llei 7/1985 → Llei 40/2015  
Planificació + la totalitat de la documentació  
que necessària per a la creació d'aquestes  
entitats

SOCIETATS  
MERCANTILS  
EPEs



Llei 7/1985, art 85

- Memòria justificativa per acreditar que són més sostenibles i eficients que la gestió per la pròpia Entitat o per un OA, aplicant criteris de rendibilitat econòmica i recuperació de la inversió
- Memòria justificativa de l'assessorament rebut que haurà d'acreditar la conveniència i oportunitat
- Informes sobre el cost del servei, així com, el suport tècnic rebut
- Informe de l'interventor local sobre la sostenibilitat financera (art 4 LOEPSF)
- Acord del Ple



CONSORCIS



### Llei 40/2015

- Obligatorietat d'adscripció a una entitat pública
- Contingut mínim dels seus estatuts

### Llei 7/1985, art. 57

- Millorar l'eficiència de la gestió
- Eliminar duplicitats
- Complir el principi d'estabilitat pressupostària
- Acreditar que la cooperació no pot aconseguir-se a través d'un conveni
- Requisit inicial: respectar la sostenibilitat financera consolidada de l'Entitat Local, així com del propi consorci
- Requisit periòdic: no ha de requerir més recursos del previstos inicialment



## Avaluació d'ens instrumentals

Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de Règim Jurídic del Sector Públic

TÍTOL II Organització i funcionament del sector públic institucional

CAPÍTOL I Del sector públic institucional

Article 83. Inscripció en l'Inventari d'Entitats del Sector Públic Estatal, Autonòmic i Local.

1. El titular del màxim òrgan de direcció de l'entitat notificarà, a través de la intervenció general de l'Administració corresponent, la informació necessària per la inscripció definitiva en l'Inventari d'Entitats del Sector Públic Estatal, Autonòmic i Local, en els termes previstos reglamentàriament, dels actes relatius a la seva creació, transformació, fusió o extinció, en el termini de trenta dies hàbils a comptar des de que ocorri l'acte inscriptible. En la citada notificació s'acompanyarà la documentació justificativa que determina tal circumstància.

## Article 81. Principis generals d'actuació.

1. Les entitats que integren el sector públic institucional estan sotmeses en la seva actuació als principis de legalitat, eficiència, estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera així com al principi de transparència en la seva gestió. En particular se subjectaran en matèria de personal, inclòs el laboral, a les limitacions previstes en la normativa pressupostària i en les previsions anuals dels pressupostos generals.
2. Totes les Administracions Públiques hauran d'establir un sistema de supervisió continua de les seves entitats dependents, amb l'objectiu de comprovar la subsistència dels motius que justificaren la seva creació i la seva sostenibilitat financera, i que haurà d'incloure la formulació expressa de propostes de manteniment, transformació o extinció.
3. Els organismes i entitats vinculades o dependents de l'Administració autonòmica i local es regiran per les disposicions bàsiques d'aquesta llei que resultin d'aplicació, i en particular, per allò disposat en els Capítols I i VI i en els articles 129 i 134, així com per la normativa pròpia de l'Administració a la qual s'adscriuin.

## Article 85 L40/2015. Control d'eficàcia i supervisió contínua

- El control d'eficàcia serà exercit pel Departament al qual estiguin adscrits
- Tindrà per objecte avaluar el compliment dels objectius propis de l'activitat específica de l'entitat i la adequada utilització dels recursos
- Eficàcia és el grau de compliment dels objectius previstos en el Pla d'actuació, així com en les actualitzacions posteriors a través dels Plans anuals.
- L'indicador d'eficàcia acostuma a ser un percentatge del grau de realització dels objectius
- Característiques dels objectius:
  - Homogeneïtat
  - Qualitat
  - Periodicitat

## Article 85 L40/2015. Control d'eficàcia i supervisió contínua

3. Totes les entitats integrants del sector públic institucional estatal estan subjectes des de la seva creació fins la seva extinció a la supervisió contínua del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques, a través de la IGAE, que vigilarà la concurrència dels requisits previstos en aquesta Llei. En particular verificarà, al menys, el següent:

- a) La subsistència de les circumstàncies que justificaren la seva creació.
- b) La seva sostenibilitat financera.
- c) La concurrència de la causa de dissolució prevista en aquesta Llei referida a l'incompliment de les finalitats que justificaren la seva creació o que la seva subsistència no resulti el mitjà més adient per aconseguir-los.

En l'àmbit local, la supervisió contínua correspon a la Intervenció local i comprèn:

- Control de eficiència
- Control d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera

## Sostenibilitat financera: Exemple pràctic

Balanç a 31/12/2022

|                                                      |            |
|------------------------------------------------------|------------|
| A) ACTIU NO CORRENT.....                             | 292.957,08 |
| I. Immobilitzat intangible.....                      | 3.898,10   |
| II. Immobilitzat material.....                       | 289.058,98 |
| III. Inversions immobiliàries.....                   | 0,00       |
| V. Inversions financeres a llarg termini.....        | 0,00       |
| B) ACTIU CORRENT.....                                | 82.085,63  |
| II. Existències.....                                 | 5.615,68   |
| III. Deutors comercials i altres ctes. a cobrar      | 11.813,52  |
| 1. Clients.....                                      | 6.787,37   |
| 3. Altres.....                                       | 5.026,15   |
| V. Inversions financeres a curt termini.....         | 0,00       |
| VI. Periodificacions a curt termini.....             | 0,00       |
| VII.Efectiu i altres actius líquids equivalents..... | 64.656,43  |
| TOTAL ACTIU (A+B).....                               | 375.042,71 |

|                                                       |            |
|-------------------------------------------------------|------------|
| A) PATRIMONI NET.....                                 | 312.532,54 |
| A-1) Fons propis.....                                 | 73.482,50  |
| I. Capital escriturat.....                            | 3.005,00   |
| III. Reserves.....                                    | 0,00       |
| V. Resultats exercicis anteriors.....                 | 68.977,50  |
| VII.Resultat de l'exercici .....                      | 1.656,43   |
| A-3) Subvencions, donacions i legats.....             | 238.893,61 |
| B) PASSIU NO CORRENT.....                             | 671,84     |
| I. Provisions a llarg termini.....                    | 0,00       |
| II. Deutes a llarg termini.....                       | 0,00       |
| 1. Deutes amb entitats de crèdit.....                 | 0,00       |
| 2. Creditors per arrendament financer.....            | 0,00       |
| 3. Altres deutes a llarg termini.....                 | 0,00       |
| IV. Passius per impost diferit.....                   | 671,84     |
| V. Periodificacions a llarg termini.....              | 0,00       |
| C) PASSIU CORRENT.....                                | 61.838,33  |
| II. Provisions a curt termini.....                    | 0,00       |
| III .Deutes a curt termini.....                       | 10.015,15  |
| 1. Deutes amb entitats de crèdit.....                 | 0,00       |
| 2. Creditors per arrendament financer.....            | 0,00       |
| 3. Altres deutes a curt termini.....                  | 10.015,15  |
| IV. Deutes amb empr. Del grup i associades a c/t..... | 0,00       |
| V. Creditors comercials i altres ctes. A pagar.....   | 39.421,13  |
| 1. Proveïdors.....                                    | 7.936,15   |
| 2. Altres creditors.....                              | 31.484,98  |
| VI.Periodificacions a curt termini.....               | 12.402,05  |
| TOTAL PATRIMONI NET I PASSIUS (A+B+C).....            | 375.042,71 |



D'acord amb els comptes anuals corresponents a l'exercici anual tancat a 31 de desembre del 2022, la Societat té un fons de maniobra positiu de 20.247,30 euros i ha obtingut beneficis per import de 1.656,43 euros, que evidencien la capacitat de la Societat per finançar els seus compromisos presents i futurs dins dels límits legals que li són aplicables.

## Sostenibilitat financera: Exemple pràctic

## Compte de pèrdues i guanys a 31/12/2022

|                                                                   |               |
|-------------------------------------------------------------------|---------------|
| A) OPERACIONS CONTINUADES                                         |               |
| 1.Import net de la xifra de negocis                               | 474.519,46 €  |
| 2. Variació existències                                           | 0,00 €        |
| 3. Existències traspassades a immobilitzat                        | 0,00 €        |
| 4. Aprovisionaments                                               | -65.199,09 €  |
| 5. Altres ingressos d'explotació                                  | 0,00 €        |
| 6.Despeses de personal                                            | -302.676,40 € |
| 7. Altres despeses d'explotació                                   | -88.215,66 €  |
| 8. Amortització de l'immobilitzat                                 | -85.484,40 €  |
| 9. Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres   | 68.716,68 €   |
| 10. Excés de provisions                                           | 0,00 €        |
| 11. Depreciació i resultat per alienacions d'immobilitzats        | 0,00 €        |
| A.1) RESULTAT D'EXPLOTACIÓ                                        | 1.660,59 €    |
| 12. Ingressos financers                                           | 0,00 €        |
| 13. Despeses financeres                                           | 0,00 €        |
| 14. Variació de valor raonable en instruments financers           | 0,00 €        |
| 15. Diferències de canvi                                          | 0,00 €        |
| 16.Depreciació i resultat per alienacions d'instruments financers | 0,00 €        |
| A.2 ) RESULTAT FINANCER                                           | 0,00 €        |
| A.3) RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS                                    | 1.660,59 €    |
| 17. Impost sobre beneficis (bonificat 99% a la quota)             | -4,16 €       |
| A.4 RESULTATS DE L'EXERCICI PROCEDENT D'OPERACIONS CONTINUADES    | 1.656,43 €    |
| A.5 RESULTATS DE L'EXERCICI                                       | 1.656,43 €    |

La Societat no ha rebut subvencions públiques ni transferències corrents/capital dels seus socis o d'altres entitats públiques; en conseqüència, les seves operacions s'han finançat amb recursos propis generats per ingressos derivats de la prestació de serveis

## Sostenibilitat financera: Exemple pràctic

## Pressupost 2023

| ESTATS DE PREVISIÓ DE DESPESES I INGRESSOS DE LES SOCIETATS MERCANTILS DE CAPITAL<br>ÍNTEGRAMENT MUNICIPAL EXERCICI 2023 |               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| A) OPERACIONS CONTINUADES                                                                                                |               |
| 1.Import net de la xifra de negocis                                                                                      | 510.000,00 €  |
| 4. Aprovisionaments                                                                                                      | -68.000,00 €  |
| 6.Despeses de personal                                                                                                   | -305.520,00 € |
| 7. Altres despeses d'explotació                                                                                          | -90.000,00 €  |
| 8. Amortització de l'immobilitzat                                                                                        | -85.484,40 €  |
| 9. Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres                                                          | 68.716,68 €   |
| A.1) RESULTAT D'EXPLOTACIÓ                                                                                               | 29.712,28 €   |
| A.2 ) RESULTAT FINANCER                                                                                                  | 0,00 €        |
| A.3) RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS                                                                                           | 29.712,28 €   |
| 17. Impost sobre beneficis (bonificat 99% a la quota)                                                                    | 7.428,07 €    |
| A.4 RESULTATS DE L'EXERCICI PROCEDENT D'OPERACIONS CONTINUADES                                                           | 22.284,21 €   |
| A.5 RESULTATS DE L'EXERCICI                                                                                              | 22.284,21 €   |
| Saldo de caixa                                                                                                           | 71.973,94 €   |
| CASH FLOW                                                                                                                | 14,11%        |

El pressupost de la Societat per l'exercici 2023, aprovat pel Consell d'Administració el 12 de setembre de 2022, preveu l'obtenció de beneficis i fluxe de caixa positiu, el qual evidencia la seva sostenibilitat financera i la seva capacitat per finançar compromisos de despesa futurs

## AUDITORIA OPERATIVA

Art. 29.3.b) del RD 424/2017

**Destinataris:** entitats del sector públic local no sotmeses a control permanent

**Finalitat:** millorar la gestió del sector públic local en el seu aspecte econòmic, financer, patrimonial, pressupostari, comptable, organitzatiu i procedimental

**Objecte:** l'examen sistemàtic i objectiu de les operacions i procediments d'una organització, programa, activitat o funció pública, a fi de proporcionar una valoració independent de la racionalitat economicofinancera i l'adequació als principis de la bona gestió, a fi de detectar-ne les possibles deficiències i proposar les recomanacions oportunes amb vista a la correcció d'aquelles

**Regulació:**

- Manual de Fiscalització operativa o de gestió TC de 30 d'abril de 2015.
- Manual d'Auditoria de Gestió TC Europeu 2017.
- ISSAI – ES – 3000.
- Manual de la IGAE sobre «Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público» 2007



## MODALIDATS

### Auditoria d'eficàcia, eficiència i economia:

- Eficàcia: Mesura el grau d'acompliment dels objectius previstos. Requisit: la prèvia definició dels objectius i del sistema d'indicadors per mesurar-los.
- Eficiència: Analitza el volum de recursos emprats per aconseguir els objectius. Avalua la capacitat d'aconseguir els objectius utilitzant els recursos de la forma més òptima possible. És ña relació entre el resultat i els recursos.
- Economia: Analitza la gestió des de la vessant financera. La comptabilitat analítica o comptabilitat de costos avalua les despeses de cada activitat amb l'objectiu d'intentar minorar-les. S'intenta realitzar l'activitat al menor cost possible.

### Auditoria de programes:

- Avalua el compliment dels objectius i de les normes relatives al programa.

### Auditoria de sistemes i procediments:

- Analitza els procediments administratius per detectar incompliments o ineficiències.

## DEFINICIÓ I CARACTERÍSTIQUES DIFERENCIALS DE LA FISCALITZACIÓ OPERATIVA

La fiscalització operativa consisteix en la revisió independent, objectiva i fiable, realitzada per personal qualificat, que té per objectiu verificar si les accions, sistemes, operacions, programes, activitats, organitzacions i recursos de l'entitat fiscalitzada són concordants amb els principis d'eficàcia, eficiència i economia, amb la finalitat de, una vegada concretades les possibles deficiències, recomanar les propostes de millora oportunes.

Característiques diferencials:

- Inexistència de normes i procediments generals que serveixin de referència.
- Certa llibertat al responsable de la fiscalització per a l'elecció de la manera de complir els objectius i els mètodes de treball.
- Una certa creativitat i capacitat analítica, flexibilitat, sentit comú i prudència.

Font: Manual Fiscalització operativa TCU

## FASES DEL PROCEDIMENT DE L'AUDITORIA OPERATIVA

### Planificació:

- Treballs preliminars
- Valoració del sistema de control intern
- Directrius Tècniques
- Programes de treball

### Execució:

- Obtenció de la informació
- Valoració i anàlisi dels objectius i dels indicadors
- Obtenció de resultats

### Elaboració de l'Informe

- Conclusions i recomanacions

## Indicadors

Un indicador és un instrument de mesura elegit com a variable rellevant que permet reflectir suficientment una realitat complexa, referit a un moment o a un interval temporal determinat i que pretén informar sobre aspectes referits a l'organització, la producció, la planificació i els efectes d'una o diverses organitzacions en les diverses manifestacions concretes.

| CRITERIS DE CLASSIFICACIÓ                        | TIPUS DE CLASSIFICACIÓ       | COMENTARIS                                                                                                                                                                                     | EXEMPLES                                                                 |
|--------------------------------------------------|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| Atenent a la finalitat o l'objecte de la mesura. | 1) Indicadors de producció:  |                                                                                                                                                                                                |                                                                          |
|                                                  | 1.1. Indicadors d'estructura | Fan referència a aquelles variables significatives que manifesten quina és l'organització d'un ens determinat i de què disposa per la realització de les activitats que li siguin encomanades. | Valoració de la capacitat tècnica dels treballadors per unitat orgànica. |

| CRITERIS DE CLASSIFICACIÓ                        | TIPUS DE CLASSIFICACIÓ    | COMENTARIS                                                                                                                                                | EXEMPLES                                                                                                                |
|--------------------------------------------------|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Atenent a la finalitat o l'objecte de la mesura. | 1.2. Indicadors de procés | Són aquells que inclouen una visió dinàmica de la producció de l'organització. Es classifiquen en:                                                        |                                                                                                                         |
|                                                  |                           | a) Indicadors de mitjans d'activitat.                                                                                                                     | Nombre d'hores dedicades a la realització d'un producte.                                                                |
|                                                  |                           | b) Indicadors de resultats d'activitat. Es divideixen en:                                                                                                 |                                                                                                                         |
|                                                  |                           | b.1.- Indicadors d'eficàcia, que posen de manifest el grau de compliment dels objectius previstos per una organització en un període determinat de temps. | Nombre de consultes ateses respecte del nombre de consultes previstes en la campanya del IRPF en un període determinat. |
|                                                  |                           | b.2.- Indicadors d'eficiència, que relacionen el cost de producció amb la producció obtinguda.                                                            | Cost unitari de realització d'una inspecció tributària d'IRPF respecte a l'inicialment previst.                         |



| CRITERIS DE CLASSIFICACIÓ                        | TIPUS DE CLASSIFICACIÓ    | COMENTARIS                                                                                                                                                                                                                                                                                              | EXEMPLES                                                                                                                                                          |
|--------------------------------------------------|---------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Atenent a la finalitat o l'objecte de la mesura. | 1.2. Indicadors de procés | b.3.- Indicadors d'economia, que relacionen el cost dels recursos adquirits i emprats o no en el procés productiu amb els inicialment previstos.                                                                                                                                                        | Cost mitjà de la matèria primera utilitzada en la fabricació d'un producte en comparació amb el cost mitjà de la matèria primera ofertada pel conjunt del mercat. |
|                                                  |                           | b.4.- Indicadors de qualitat, que aglutinen components qualitatius i quantitatius.                                                                                                                                                                                                                      | Qualitat de les auditories realitzades per la IGAE, entesa la qualitat a través del nombre d'al·legacions presentades pels organismes auditats.                   |
|                                                  | 2) Indicadors d'efecte    | Indicadors amb els que es pretén conèixer quin és el resultat de la seva actuació en el conjunt dels destinataris dels serveis prestats. Un component essencial en el càlcul de les dades relatives als efectes de l'actuació de les organitzacions del sector públic correspondrà als efectes externs. | Millora en la qualitat de vida dels habitants d'una zona determinada com a conseqüència de les activitats de prestació sanitària.                                 |

Font: Intervenció General de l'Administració de l'Estat

# INTERNALITZACIÓ DE SERVEIS PÚBLICS MITJANÇANT ENCÀRRECS DE GESTIÓ A MEDIS PROPIS



## Índex

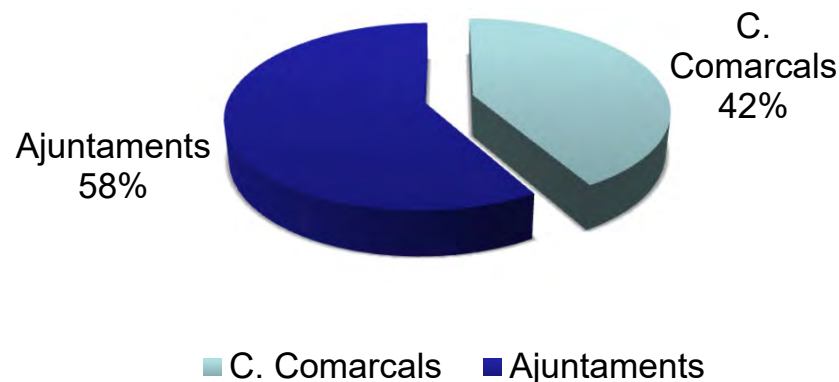
---

- 1. Context actual**
- 2. Principis bàsics i configuració de l'expedient**
- 3. Anàlisis econòmic dels encàrrecs de gestió realitzats**
- 4. Conclusions**

## 1. Context actual

- El servei del SAD, és un servei de titularitat pública i de competència municipal gestionat principalment, per entitats privades de diverses formes jurídiques possibles (SL, Cooperatives, Fundacions, ONGs), que venen desenvolupant <sup>RVJ4b</sup> molta intensitat des de l'inici del desplegament de la Llei de Dependència a <sup>LPC1</sup> 2006.
- Observem que a partir de **l'any 2018**, s'inicia un procés de canvi localitzat inicialment, a la província de Girona i es comença a estendre a la província de Barcelona i Lleida, concretament, durant els **darrers 4 anys, període en el qual s'han produït 12 encàrrecs** de gestió a mitjà propi a través **de dues empreses públiques**, en el Servei d'Atenció Domiciliària (SAD).

### Encomanes de gestió



### Diapositiva 3

---

**RVJ4**

**Desenvolupant el servei?**

Rodriguez Vera, Jacqueline; 23/5/2023

**LPC1**

**correcto**

Lozano Porras, Carlos; 23/5/2023

## 2. Principis bàsics i configuració de l'expedient per portar a terme l'encàrrec de gestió a mitjà propi

Procediment per portar a terme encàrrecs de gestió:

### A) MEMÒRIA JUSTIFICATIVA

- Projecte d'establiment del servei, allà on no estigui predeterminat.
- Reglament del servei, allà on no estigui predeterminat.
- Acreditació que la opció XXX –societat mercantil local- resulta més **sostenible i eficient** que la gestió pel propi ens local o l'organisme autònom local, havent de tenir-se en compte els criteris de rendibilitat econòmica del servei, que inclou:

Informe respecte al cost del servei.

Informe sobre l'assessorament rebut.

### B) INFORME DE L'INTERVENTOR LOCAL

INFORMACIÓ PÚBLICA DURANT 30 DÍES

EN EL BOP, DOGC I TABLÓ D'ANUNCIS

AUDIÈNCIA ELS INTERESSATS

APROBACIÓ PEL PLE DE L'ORGANISME PÚBLIC



## 2. Principis bàsics i configuració de l'expedient per portar a terme l'encàrrec de gestió a mitjà propi

**Memòria justificativa:** Introdueix diverses justificacions dins la mateixa

- Justificació social
- Justificació jurídica
- **Justificació econòmica**
- Justificació organitzativa i de forma de gestió

En art. 86.2 de la Llei 40/2015, de Regim Jurídic del Sector Públic indica el següent:

*“2. Tendrán la **consideración de medio propio** y servicio técnico cuando se acredite que, además de disponer de medios suficientes e idóneos para realizar prestaciones en el sector de actividad que se corresponda con su objeto social, de acuerdo con su norma o acuerdo de creación, se dé alguna de las circunstancias siguientes:*

*a) Sea una **opción más eficiente** que la contratación pública y resulta **sostenible y eficaz, aplicando criterios de rentabilidad económica***

*b) Resulte **necesario por razones de seguridad pública o de urgencia** en la necesidad de disponer de los bienes o servicios suministrados por el medio propio o servicio técnico*

### 3. Anàlisi econòmic dels encàrrecs de gestió en serveis de SAD per part dels ens Locals i Consells Comarcals

Aspectes rellevants des de la perspectiva dels tres eixos analitzats

#### 1. Anàlisi en termes de costos de personal vs gestió indirecta

Incertesa en el conveni col·lectiu d'aplicació i les respectives taules salarials pel professionals vinculats als serveis.

1.- Conveni col·lectiu del sector SAD (amb restricció dels increments salarials, ja que es troben condicionats pels pressupostos del sector públic).

Aspectes significatius: Reducció de les condicions laborals i nul·l impacte de la negociació col·lectiva del sector. **És l'elecció en totes les encomanes de gestió.**

2.- Conveni de l'ens públic (Increment de taules salarials i condicions).

Aspectes significatius: millores salarials que incrementarien els costos del servei, negociació no vinculada al sector del SAD, sinó a l'ens local o Consell Comarcal.

### 3. Anàlisi econòmica dels encàrrecs de gestió en serveis de SAD per part dels ens Locals i Consells Comarcals

## 2. Anàlisi en termes de costos econòmics vs gestió indirecta

- Increment de la despesa pública del servei amb **un mitjana d'un 20% respecte al preu/hora del servei en un model de gestió indirecta** mitjançant la licitació pública pel mateix tipus de serveis i les mateixes característiques.
- Reducció del temps efectiu de prestació del servei a la persona usuària. Menys temps de servei per un preu/hora més elevat, **això es tradueix en un 16% menys de servei a la persona usuària.**
- **No es valoren despeses vinculades al servei dintre del preu/ hora, es dir que es facturaren a part:**
  - Abonaments dels kilòmetres de les professionals.
  - El temps de descans de 20 min diaris pels professionals que tinguin una jornada igual o superior a 6 hores diàries de forma continuada.
  - Import de les hores sindicals, dels membres del comitè de centre.

La **gestió indirecta contempla totes aquestes despeses** dins del seu model de gestió i del preu/hora.

### 3. Anàlisi econòmica dels encàrrecs de gestió en serveis de SAD per part dels ens Locals i Consells Comarcals

## 2. Anàlisi en termes de costos econòmics vs gestió indirecta

- **Traspàs dels riscos econòmics i operacionals del servei l'administració local contractant.** Al final de cada any es produeixen regularitzacions entre el medi propi i l'ens local contractant. En el model de gestió indirecta els riscos de gestió els assumeix directament l'entitat que gestiona el servei, la Llei de Contractes del Sector públic no permet fer modificacions de preus ni reequilibris dins del contracte vigent o possibles pròrroques.
- **Sostenibilitat del servei,** segons els convenis analitzats, les dues entitats públiques analitzades indiquen **que són més eficients i econòmiques perquè NO tenen beneficis...** Aquesta afirmació dintre de l'àmbit econòmic és incorrecta, perquè tot projecte que no és sostenible en el temps i que no genera excedent tendeix a desaparèixer (en el sector privat) o estarà constantment subvencionat per l'ens públic, com es el cas que ens ocupa.

### 3. Anàlisi econòmica dels encàrrecs de gestió en serveis de SAD per part dels ens Locals i Consells Comarcals

#### 3. Anàlisi en termes de qualitat i transparència vs gestió indirecta.

- **Menys Qualitat**, La reducció del temps efectiu de prestació del servei a la persona usuària. Si abans rebia l'atenció de 60 minuts per una hora de facturació, ara rep 50 minuts per una hora de facturació, minvant considerablement la **qualitat del servei**, ja que en menys temps s'han d'assumir les mateixes tasques.
- **Pèrdua de competitivitat** entre els diferents operadors que cada 4 anys poden accedir a la prestació del servei mitjançant la licitació pública. La competitivitat esdevé un **element clau** per garantir els principis **d'eficiència, eficàcia i sostenibilitat**.
- **Pèrdua d'innovació**, el sector porta innovant més de 15 anys amb programes de gestió, introduint APP, elements tecnològics, elements metodològics de prestació de servei i formació.
- **Manca d'elements de control i elements sancionadors** cap a un medi propi, a diferència del que ja contempla la licitació pública.

## 4. Conclusions





## 4. Conclusions

Sentències del TSJ de Catalunya, que afecten directament al nostre àmbit territorial:

- Sentència SAD de Girona, es desestima a SUMAR com Medi Propi per encàrrecs de gestió, donat la seva vocació de mercat, la seva localització en diversos àmbits, la seva pluriactivitat en diversos sectors, i per la falta de control dels ens locals que fan els encàrrecs.
- Sentència del encàrrec de gestió del SAD a l'Ajuntament del Prat de Llobregat mitjançant el CSC – Fundació S21, on S'ANUL·LA l'encàrrec per considerar que NO hi ha control efectiu per part del Ajuntament en el Medi Propi.

## Taula rodona

# Internalització dels Serveis a les persones

Laia Grabulosa

Directora de La Confederació

Patronal del Tercer Sector Social de Catalunya

## Què és el Tercer Sector Social?

El Tercer Sector Social està format per organitzacions sense ànim de lucre – associacions, cooperatives d'iniciativa social, fundacions, empreses d'inserció, centres especials de treball d'iniciativa social i entitats singulars - que actuen en l'àmbit dels serveis socials i d'atenció a les persones en situació o risc d'exclusió social.

## Quins són els instruments de col·laboració entre el Tercer Sector Social i les administracions públiques per la provisió de serveis a les persones?

- Subvencions
- Convenis de col·laboració
- **Contractació pública**
- Concerts i gestió delegada

## Llei 12/2007, d'11 d'octubre, de serveis socials

### Preàmbul

(...)

*Cal reconèixer el **paper essencial de les entitats del tercer sector en la creació del model de serveis socials a Catalunya** i de l'extensa xarxa que posen a l'abast de les persones en situació d'exclusió social, de risc o de vulnerabilitat. És per això que **cal garantir l'establiment d'un model de cooperació i concertació públic i privat que les fomenti i els doni estabilitat**, i també prioritzar l'aplicació de clàusules socials en la contractació per a la gestió de serveis públics.*

(...)

## Les Directives Europees de contractació pública possibiliten un marc regulador específic pels serveis d'atenció a les persones

- Destaquen la **importància i especificitat** dels serveis a les persones, indicant la necessitat de prioritzar en la selecció dels proveïdors les qüestions de **qualitat, de continuïtat, d'accessibilitat, de consideració de les necessitats específiques dels usuaris**, per sobre de consideracions merament econòmiques.
- Consideren els serveis d'atenció a les persones des d'una perspectiva àmplia i transversal, com a **garants dels drets socials de la ciutadania**
- Habiliten expressament als estats membres perquè puguin organitzar els serveis d'atenció a les persones mitjançant **fórmules no contractuals** com el concert social o la gestió delegada.
- Atorguen als poders adjudicadors **llibertat per seleccionar els proveïdors** en base a uns requisits prèviament establerts.



**La Llei de contractes del sector públic (9/2017) transposa a l'ordenament jurídic espanyol les Directives europees i recull clarament la possibilitat de regular els serveis d'atenció a les persones al marge de la Llei de Contractes.**

### **Punt 6 de l'Article 11 LCSP**

*Queda excluida de la presente Ley la prestación de servicios sociales por entidades privadas, siempre que esta se realice sin necesidad de celebrar contratos públicos, a través, entre otros medios, de la simple financiación de estos servicios o la concesión de licencias o autorizaciones a todas las entidades que cumplan las condiciones previamente fijadas por el poder adjudicador, sin límites ni cuotas, y que dicho sistema garantice una publicidad suficiente y se ajuste a los principios de transparencia y no discriminación.*

## La regulació de les fórmules no contractuals per la provisió de serveis socials i d'atenció a les persones ja és una realitat a Catalunya.

**Decret llei 3/2016, de 31 de maig, de mesures urgents en matèria de contractació pública.**

En la seva disposició addicional 3a introdueix la figura no contractual del concert social.

**Decret 69/2020, de 14 de juliol, d'acreditació, concert social i gestió delegada en la Xarxa de Serveis Socials d'Atenció Pública.**

Actualment vigent

# Decret 69/2020 a disposició dels ens locals

## **Disposició adicional primera**

Els ens locals faran ús dels concerts socials i de les gestions delegades que regula aquest Decret d'acord amb el principi d'autonomia local i les competències que tinguin atribuïdes en matèria de serveis socials.

## **Disposició final primera. Col·laboració amb l'Administració pública local**

El departament competent de la Generalitat de Catalunya en matèria de serveis socials pot utilitzar les fórmules de col·laboració interadministrativa amb l'Administració pública local que preveu la Llei 12/2007, d'11 d'octubre, de serveis socials, i la resta de la normativa aplicable, per formalitzar els concerts socials i les gestions delegades dels serveis de la Xarxa de Serveis Socials d'Atenció Pública.

## **Disposició final primera. Desplegament en l'àmbit local**

Els ens locals, en el marc d'aquest Decret i de les seves facultats normatives i les competències en matèria de serveis socials, poden establir normes reglamentàries i executives per adaptar al seu territori l'aplicació i el desplegament de la disposició adicional tercera del Decret Llei 3/2016, de 31 de maig, de mesures urgents en matèria de contractació pública.

## Quins són els beneficis d'aquests instruments no contractuals?

***“Aquest sistema garanteix que les entitats de serveis socials reuneixin els estàndards de qualitat exigibles de manera que, amb finançament, accés i control públics, i d'acord amb els principis de transparència, publicitat, concurrència, igualtat i no-discriminació, es pugui donar una resposta eficaç, àgil i adequada i de qualitat a les necessitats d'atenció personalitzada i integral de les persones, i alhora dotar de seguretat jurídica i d'estabilitat al sector i del reconeixement laboral i social necessari de les persones professionals.”***

Decret 69/2020, de 14 de juliol, d'acreditació, concert social i gestió delegada en la Xarxa de Serveis Socials d'Atenció Pública

## Quins són els beneficis d'aquests instruments no contractuals?

- Qualitat dels serveis - com a principi rector del sistema - través d'un sistema d'acreditació prèvia de les Entitats proveïdores.
- Principis d'atenció personalitzada i integral, d'arrelament de la persona a l'entorn social, elecció de la persona, continuïtat i qualitat en l'atenció.
- El preu el determina l'administració pública a partir del cost de referència de la Cartera de serveis socials o de les disposicions que s'han dictat a aquest efecte segons la tipologia i característiques específiques del servei i del col·lectiu destinatari.
- Estabilitat en la prestació: vigència inicial de quatre anys, que es pot prorrogar tàcitament cada dos anys fins a un màxim de deu.
- Simplificació administrativa.

## Experiències ja existents:

- **2019** | CONCERTACIÓ DE PLACES PER A LA PRESTACIÓ DEL SERVEI MUNICIPAL DE CENTRES OBERTS DE LA CIUTAT DE BARCELONA (DISPOSICIÓ ADDICIONAL 3a DEL DECRET LLEI 3/2016 )
- **2021** | GESTIÓ DELEGADA DEL SERVEI DE DISTRIBUCIÓ GRATUÏTA D'ALIMENTS A FAMÍLIES DEL MUNICIPI DEL PRAT DE LLOBREGAT
- **2022** | GESTIÓ DELEGADA DEL SERVEI MUNICIPAL D'AJUDA A DOMICILI (SAD) DE L'AJUNTAMENT DE MANRESA
- **2023** | CONVOCATÒRIA DE CONCERT SOCIAL PER A LA PROVISIÓ DE PLACES PER A LA PRESTACIÓ DEL SERVEI D'INTERVENCIÓ SOCIOEDUCATIVA (SIS) - CENTRES OBERTS DE SANT BOI DE LLOBREGAT PER AL PERÍODE 2023-2027