

INFORME SOBRE LA INFORMACIÓN PRESENTADA, AL AMPARO DEL ARTÍCULO 28 DE LA LEY 20/2013, DE 9 DE DICIEMBRE, DE GARANTÍA DE LA UNIDAD DE MERCADO, EN RELACIÓN CON EL PLIEGO DE CLÁUSULAS ADMINISTRATIVAS PARTICULARES QUE RIGE EL CONTRATO DE SERVICIOS DE AUDITORÍA QUE PRETENDE CELEBRAR AGUAS DEL HUESNA, SL.

Expediente: UM/086/22

PLENO

Presidenta

D^a. Cani Fernández Vicién

Vicepresidente

D. Ángel Torres Torres

Consejeros

D^a María Ortiz Aguilar

D^a María Pilar Canedo Arrillaga

D. Bernardo Lorenzo Almendros

D. Xabier Ormaetxea Garai

D^a Pilar Sánchez Núñez

D. Carlos Aguilar Paredes

D. Josep Maria Salas Prat

D^a. María Jesús Martín Martínez

Secretario del Consejo

D. Miguel Bordiu García-Ovies

En Madrid, a 19 de enero de 2023.

I. ANTECEDENTES Y OBJETO DEL INFORME

El 14 de diciembre de 2022 tuvo entrada en el Registro General del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital un escrito presentado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE, en adelante) a

través del cual informa, al amparo de lo dispuesto en el art. 28 de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de Garantía de la Unidad de Mercado (LGUM, en lo sucesivo), de los obstáculos o barreras a la aplicación de esta norma que, a su juicio, derivan de determinadas cláusulas del Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares (PCAP, en adelante) que rige el contrato de servicios de auditoría de las cuentas anuales para los ejercicios 2022, 2023 y 2024 que pretende celebrar la empresa pública Aguas del Huesna, SL.

El anuncio de licitación y los pliegos fueron publicados en el perfil del contratante el 19 de octubre de 2022¹.

Señala el ICJCE en su escrito que mediante carta de fecha 4 de noviembre de 2022 se puso en conocimiento de Aguas del Huesna, SL que el PCAP contiene previsiones restrictivas de la competencia. En este sentido, argumenta la informante en su solicitud de inicio del procedimiento previsto en el art. 28 LGUM:

“Así, en el apdo. relativo a la solvencia técnica o profesional del Anexo IV del PCAP, el apdo. a) exigía a los licitadores haber realizado un mínimo de 5 servicios análogos a los de ese contrato en los 3 últimos años, indicando que cada uno de los 5 servicios debía consistir en la auditoría de cuentas anuales de una empresa gestora del ciclo integral del agua, con un importe neto de su cifra de negocio igual o sup. a 10 mill. €, de los que al menos 2 fueran en una empresa con sede en la Comunidad Autónoma de Andalucía (lo que se intentaba justificar por ser también objeto del contrato la emisión de informe de auditoría de carácter económico de los cánones de mejora autonómico y canon de mejora local de los ejercicios 2022, 2023 y 2024).

*El ICJCE razonaba que, de acuerdo con el art. 90.1 a) LCSP, siendo el CPV del contrato el relativo al servicio de auditoría legal de cuentas y, por tanto, este servicio el que definía la naturaleza del contrato, **la “territorialidad”** supuestamente necesaria para el servicio referido a los informes de los cánones de mejora citados **no debía utilizarse para configurar el requisito de solvencia técnica** (más aún cuando los honorarios por servicios de auditoría no pueden incluir la prestación de servicios adicionales distintos de los de auditoría de cuentas: art. 63.2 del Reglamento de Auditoría de Cuentas aprobado por el citado RD 2/2021). Y añadía que **la exigencia de que 2 de las 5 auditorías que permitieran***

¹https://contrataciondelestado.es/wps/portal/!ut/p/b0/04_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfijU1JTC3Iy87KtUJLEnNyUuNzMpMzSxKTgQr0w_Wj9KMyU1zLcvQjI7xNzCoc3U2qssPMMyxMVQ0KcnOL08ptbfWBDEcAYMNgnA!!/

acreditar la solvencia técnica del licitador se refiriesen a empresas con sede en Andalucía suponía una intensa limitación a la concurrencia a esta licitación para numerosas firmas de auditoría que, sin contar con esa concreta experiencia “territorial”, están perfectamente capacitadas para ejecutar a plena satisfacción el contrato y realizar una auditoría de la misma calidad que aquellas firmas que sí tienen esa experiencia “territorial”, en la medida en que la sede de las empresas auditadas no tiene incidencia alguna sobre su capacidad a estos efectos. Por tanto, ésta era una condición restrictiva de la competencia y contraria a la legislación de contratos del sector público que se oponía, en particular, a los principios consagrados en el art. 1.1 de la LCSP, como el de igualdad, no discriminación y libre competencia. También se consideraba una medida contraria a la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de Garantía de la Unidad de Mercado [arts. 3, 9.2 c) y 18.2 a)]. Además, el mantenimiento de una condición como ésta determinaría una concentración en torno a determinados auditores o firmas de auditoría, creando una suerte de barrera de entrada. Y, por último, se indicaba que la suma de todos los condicionantes incluidos en el requisito de solvencia técnica (la exigencia de haber prestado 2 servicios de auditoría a una empresa con sede en Andalucía sumado a que ésta habría de tener por objeto la gestión del ciclo integral del agua, y contar con un importe neto de su cifra de negocio igual o sup. a 10 mill. €) hacía que se produjera un efecto aún más restrictivo de la competencia.”

Según el ICJCE, la carta enviada a Aguas del Huesna, SL fue respondida mediante carta de 18 de diciembre de 2022, en la que ésta puso de manifiesto que “las observaciones realizadas serían estudiadas y consideradas en futuras licitaciones”.

El contrato de servicios de auditoría ha sido adjudicado el 29 de noviembre de 2022 a la única empresa que ha participado en el procedimiento de contratación (Deloitte, SL), que, además, es la misma que ha venido prestando este servicio para Aguas del Huesna, SL desde, al menos, el ejercicio 2015².

² Así resulta de los informes de auditoría publicados en el Portal de Transparencia del Aguas del Huesna, SL: <http://transparencia.aguasdelsuesna.com/es/transparencia/indicadores-de-transparencia/indicador/Cuentas-anuales/>

La hoy denominada Secretaría para la Unidad de Mercado (SUM, en lo sucesivo)³ ha dado traslado a la CNMC de la solicitud de inicio del procedimiento regulado en el art. 28 LGUM para que por ésta se emita un informe en el que se podrán incluir propuestas de actuación, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del precepto citado.

II. INCLUSIÓN DE LA ACTIVIDAD EN EL ÁMBITO DE LA LGUM

Tras la modificación llevada a cabo por la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas (en vigor desde el 19 de octubre de 2022), el art. 2 LGUM delimita su ámbito de aplicación en los términos que siguen:

“1. Esta ley será de aplicación al acceso a actividades económicas que se prestan en condiciones de mercado y su ejercicio por parte de operadores legalmente establecidos en cualquier lugar del territorio nacional.

2. Quedan excluidas del ámbito de aplicación de esta ley las materias del ámbito tributario.”

El concepto de “actividad económica” es definido en el apartado b) del anexo de la LGUM como “*cualquier actividad de carácter empresarial o profesional que suponga la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, de los recursos humanos, o ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o en la prestación de servicios*”. Se añade a continuación, fruto de la reforma efectuada por la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, que “*no se incluyen dentro de este concepto las actividades relativas a la reserva o al ejercicio de potestades públicas, jurisdiccionales o administrativas ni la regulación de las relaciones laborales por cuenta ajena o asalariadas.*”

En el caso que nos ocupa, la actividad en relación con la cual se informa a la SUM es la contratación por una entidad perteneciente al sector público de los servicios de auditoría de las cuentas anuales de la entidad contratante, por lo que nos hallamos ante una actividad económica sometida a la LGUM.

Además, dispone el art. 9 del mismo cuerpo normativo:

“1. Todas las autoridades competentes velarán, en las actuaciones administrativas, disposiciones y medios de intervención adoptados en su ámbito de actuación, por la observancia de los principios de no discriminación, cooperación y confianza mutua, necesidad y proporcionalidad de sus actuaciones, simplificación de cargas y transparencia

³ El cambio de denominación es consecuencia de la reforma operada en la LGUM por la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas (en vigor desde el 19 de octubre de 2022).

2. En particular, garantizarán que las siguientes disposiciones y actos cumplen los principios citados en el apartado anterior:

(...)

c) *La documentación relativa a los contratos públicos, incluidos los pliegos y cláusulas de los contratos públicos. (...).*”

III. ANÁLISIS DEL CASO OBJETO DE INFORME

A) Consideraciones preliminares

El PCAP sobre el que versa la solicitud presentada por el ICJCE establece en el apartado 1 de su anexo IV las condiciones mínimas de solvencia profesional o técnica que han de cumplir las personas que deseen participar en el procedimiento de contratación. Dice así el apartado a):

“Los licitadores deberán haber realizado un mínimo de (5) cinco servicios análogos a los del presente contrato, ejecutados en los (3) tres últimos años anteriores a la fecha de la publicación del anuncio de la licitación en el perfil de contratante de Aguas del Huesna MP, S.L.U.

Cada uno de los (5) cinco servicios deberá comprender:

La auditoría de cuentas anuales de una empresa gestora del ciclo integral del agua, con un importe neto de su cifra de negocio igual o superior a 10 millones de euros, de los que al menos (2) dos sean en una empresa con sede en la Comunidad Autónoma de Andalucía.”

El ICJCE centra sus críticas, como hemos visto, en la exigencia de que al menos dos de los servicios de auditoría de cuentas anuales se hayan prestado a una empresa con sede en la Comunidad Autónoma de Andalucía, aunque concluye su escrito destacando que la suma de los requisitos impuestos en el apartado controvertido tiene un efecto restrictivo de la competencia.

B) Límites al acceso a la actividad económica

Fuera de toda duda queda que para celebrar contratos con el sector público los empresarios deben acreditar estar en posesión de las condiciones mínimas de solvencia económica y financiera y profesional o técnica que se determinen por el órgano de contratación, pues así lo establece el art. 74.1 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP, en adelante)⁴.

⁴ Dice el art. 74.1 LCSP:

“Para celebrar contratos con el sector público los empresarios deberán acreditar estar en posesión de las condiciones mínimas de solvencia económica y financiera y profesional o técnica que se determinen por el órgano de contratación. Este requisito será sustituido por el de la clasificación, cuando esta sea exigible conforme a lo dispuesto en esta Ley.”

Ahora bien, desde la perspectiva de la LGUM esas condiciones mínimas de solvencia constituyen límites al acceso a una actividad económica, ya que se configuran como requisitos que necesariamente se han de reunir para participar en el procedimiento de contratación y, por ende, para resultar adjudicatario del contrato.

En este sentido, las condiciones de solvencia representan límites más intensos al acceso a la actividad que constituye el objeto del contrato que los criterios de adjudicación en la medida en la que la aplicación de estos últimos no determina la exclusión de los interesados del procedimiento de contratación, salvo en el supuesto de que la oferta presentada sea calificada como anormalmente baja.⁵

Así las cosas, los requisitos de solvencia profesional o técnica impuestos por Aguas del Huesna, SL en el apartado 1 a) del PCAP constituyen un límite al acceso a la actividad consistente en la prestación de los servicios de auditoría de cuentas anuales objeto del contrato.

C) Necesidad y proporcionalidad de los límites

Dispone el art. 5 LGUM en sus dos primeros apartados:

“1. Las autoridades competentes que en el ejercicio de sus respectivas competencias establezcan límites al acceso a una actividad económica o su ejercicio, o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, motivarán su necesidad en la salvaguarda de alguna razón imperiosa de interés general de entre las comprendidas en el artículo 3.11 de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

2. Cualquier límite o requisito establecido conforme al apartado anterior, deberá guardar relación con la razón imperiosa de interés general invocada, y habrá de ser proporcionado de modo tal que no exista otro medio menos restrictivo o distorsionador para la actividad económica.”

⁵ La posibilidad de establecer como criterio de adjudicación la experiencia del personal encargado de ejecutar el contrato ha sido analizada y admitida por el Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales en su Resolución 494/2019 de 9 de mayo, y se ajusta a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea expuesta en su Sentencia de 7 de julio de 2016 (asunto C-46/15), según la cual la condición necesaria para que la valoración de la experiencia del equipo encargado de la ejecución del contrato pueda exigirse como criterio de adjudicación es que la calidad de dicho personal pueda afectar de manera significativa a su mejor ejecución.

A propósito del análisis de un requisito de solvencia técnica de un contrato que pretendía celebrar un ayuntamiento, destaca la Sentencia, de 13 de octubre de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (rec. 3/2018), que el art. 5 LGUM remite a un juicio comparativo entre el alcance de la cláusula controvertida y las necesidades derivadas de la adecuada prestación del servicio que se pretende contratar, las cuales, añade la sentencia, se han de justificar en los pliegos.

En la misma línea, establece el art. 74.2 LCSP:

“Los requisitos mínimos de solvencia que deba reunir el empresario y la documentación requerida para acreditar los mismos se indicarán en el anuncio de licitación y se especificarán en el pliego del contrato, debiendo estar vinculados a su objeto y ser proporcionales al mismo.”

C.1) Prestación de, al menos, dos servicios de auditoría de cuentas anuales en una empresa con sede en la Comunidad Autónoma de Andalucía

En el caso que nos ocupa, el apartado 1 a) del PCAP justifica la exigencia consistente en que de cada uno de los cinco servicios de auditoría de cuentas anuales prestados en los tres últimos años al menos dos se hayan prestado a una empresa con sede en la Comunidad Autónoma de Andalucía en los términos siguientes:

“El requisito de que al menos dos empresas auditadas tenga sede en Andalucía se debe a que es también objeto del contrato, la emisión de informe de auditoría de carácter económico de los cánones de mejora autonómico y canon de mejora local relativos a los ejercicios 2022, 2023 Y 2024.”

Nada se dice al respecto en el Pliego de Prescripciones Técnicas Particulares (PPTP, en lo sucesivo), al que esta Comisión ha tenido acceso a través del perfil del contratante.

En opinión del ICJCE, la exigencia descrita contraviene el principio de no discriminación consagrado en el art. 3 LGUM. Dice el precepto citado:

“1. Todos los operadores económicos tendrán los mismos derechos en todo el territorio nacional y con respecto a todas las autoridades competentes, sin discriminación alguna por razón del lugar de residencia o establecimiento.

2. Ninguna disposición de carácter general, actuación administrativa o norma de calidad que se refiera al acceso o al ejercicio de actividades económicas podrá contener condiciones ni requisitos que tengan como efecto directo o indirecto la discriminación por razón de establecimiento o residencia del operador económico.”

En rigor, el requisito de solvencia establecido por Aguas del Huesna, SL no conculca el artículo reproducido porque no es el lugar de establecimiento o residencia de los operadores económicos (los potenciales licitadores) el factor que se toma en consideración para configurar la experiencia exigida para participar en el procedimiento de contratación, sino el lugar en el que se ubica la sede de la empresa o empresas para las cuales se ha de haber prestado un mínimo de dos servicios de auditoría de cuentas anuales.

Es decir, la razón del trato discriminatorio entre potenciales licitadores no está vinculado al lugar de establecimiento o residencia, sino a la experiencia en la aplicación de una determinada normativa.

En consecuencia, hemos de estar a lo previsto en el art. 5 LGUM previamente citado para determinar si la condición de solvencia objeto de estudio es necesaria en relación con el objeto de contrato y, de serlo, si resulta proporcionada a la adecuada prestación del servicio.

Desde esta perspectiva, esta Comisión entiende que el órgano de contratación no ha justificado debidamente en los pliegos por qué es necesario que los licitadores tengan la experiencia exigida para emitir el denominado "*informe de auditoría de carácter económico de los cánones de mejora autonómico y canon de mejora local*" que constituye una parte del objeto del contrato.

El mero hecho de que la elaboración de ese informe, cuya necesidad, finalidad y relación con la auditoría de las cuentas anuales no se precisa, forme parte del objeto del contrato no justifica por sí solo, en nuestra opinión, que para redactarlo se haya de tener experiencia en la aplicación de la normativa correspondiente, que tampoco se concreta.

Podría tener sentido tal exigencia si la normativa en cuestión revistiera un alto grado de complejidad, la regulación no fuera comparable a la aplicable en otros territorios y, como consecuencia de ello, el servicio de auditoría fuera muy diferente al que se presta en relación con las cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables.

En cualquier caso, debería concurrir alguna razón imperiosa de interés general, como establece el art. 5.1 LGUM.

Como nada de ello se hecho constar en los pliegos, hemos de concluir que el requisito de solvencia profesional o técnica consistente en que se hayan prestado al menos dos servicios de auditoría de cuentas anuales a una empresa con sede en la Comunidad Autónoma de Andalucía, es contrario a los principios de necesidad y proporcionalidad consagrados en el art. 5 LGUM.

En este sentido, concluye la Sentencia, de 13 de octubre de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, previamente aludida:

“La cláusula recurrida supone entonces, en cuanto al exceso en la experiencia exigida, una clara limitación al acceso a una actividad económica que no se ajusta al principio de proporcionalidad a que se refiere el artículo 5 de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre; que no está amparada en razones imperiosas de interés general, en los términos que resultan de dicho artículo 5 de la LGUM y del artículo 3.11 de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, al que se remite; y que tampoco puede considerarse ajustada a las necesidades reales del servicio público a gestionar en la medida en que podría este resultar objetivamente satisfecho con otros medios menos restrictivos, también en términos del artículo 5, revelando entonces que la restricción es desproporcionada para el fin perseguido.”

C.2) Prestación de servicios de auditoría de cuentas anuales en empresas gestoras del ciclo integral del agua

Como ha quedado expuesto, el apartado 1 a) del anexo IV del PCAP exige como requisito de solvencia profesional o técnica no solo el analizado en el anterior apartado del presente escrito, sino también que cada uno de los cinco servicios de auditoría de cuentas anuales prestados en los tres últimos años lo sean para *“una empresa gestora del ciclo integral del agua”*.

Tal requisito se explica porque el objeto social de la entidad contratante es, precisamente, la gestión del ciclo integral del agua⁶.

Lo que no se explica, sin embargo, es qué incidencia tienen las actividades que integran el objeto social de Aguas del Huesna, SL en la prestación del servicio de auditoría de cuentas anuales, esto es, por qué es necesario haber prestado este servicio en entidades dedicadas a la gestión del ciclo integral del agua y no es suficiente haberlo realizado en relación con entidades dedicadas a otras actividades.

Según el art. 4.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la auditoría de las cuentas anuales consiste en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Comprende también la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia

⁶ El art. 2 de los Estatutos sociales de Aguas del Huesna, SL (<https://www.aguasdeshuesna.com/es/nosotros/saluda-del-alcalde/>) dispone:

“La sociedad tiene por objeto la gestión directa de los servicios público de abastecimiento, saneamiento y depuración de aguas de los municipios que integran el Consorcio de Aguas del Huesna y efectivamente tengan transferidas tales competencias municipales. Asimismo la sociedad podrá gestionar mediante delegación, los mismos servicios públicos municipales de aquellas Entidades Locales no pertenecientes al Consorcio de Aguas del Huesna, que así lo decidan, en los términos que resulten del oportuno convenio regulador de la delegación.”

con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación.

El art. 262 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital prevé que *“el informe de gestión habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta”*, así como que *“la exposición consistirá en un análisis equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de la sociedad, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la misma.”*

Por tanto, aunque es evidente que para confeccionar el informe de gestión de una sociedad se ha de tener conocimiento de la actividad que ésta desarrolla, lo cierto es que, conforme al art. 4.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, al auditor de cuentas únicamente le compete examinar aquel informe con el fin de comprobar su concordancia con las cuentas anuales, luego, en principio, no es necesario que esté en posesión de aquel conocimiento o experiencia.

Nos remitimos en este punto a lo concluido en la Sentencia, de 13 de octubre de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, anteriormente citada.

De acuerdo con lo razonado, esta Comisión considera que requisito de solvencia profesional o técnica consistente en que cada uno de los cinco servicios de auditoría de cuentas anuales prestados en los tres últimos años lo sean para *“una empresa gestora del ciclo integral del agua”*, es contrario a los principios de necesidad y proporcionalidad consagrados en el art. 5 LGUM.

C.3) Prestación de servicios de auditoría de cuentas anuales en empresas con un importe neto de su cifra de negocio igual o superior a 10 millones de euros

Además de los requisitos objeto de estudio en los dos anteriores apartados de este escrito, el apartado 1 a) del anexo IV del PCAP exige como condición de solvencia profesional o técnica que cada uno de los cinco servicios de auditoría de cuentas anuales prestados en los tres últimos años lo hayan sido para empresas cuyo *“importe neto de su cifra de negocio igual o superior a 10 millones de euros”*.

Consultadas las cuentas anuales de Aguas del Huesna, SL se observa que en los últimos tres ejercicios el importe neto de su cifra de negocios se ha mantenido en torno a los 30 millones de euros, por lo que, teniendo en cuenta que se trata de un elemento (este sí) directamente vinculado con la labor de los auditores de cuentas y la complejidad de la tarea que les compete, entendemos que se trata de un límite al acceso a la actividad económica necesario y proporcionado, ex art. 5 LGUM.

IV. CONCLUSIONES

En virtud de todo lo hasta ahora expuesto, se formulan las siguientes conclusiones:

- 1ª. Los requisitos de solvencia profesional o técnica establecidos en el apartado 1 a) del PCAP que rige el contrato de servicios de auditoría de las cuentas anuales de Aguas del Huesna, SL constituyen límites al acceso a la actividad económica que representa el objeto del contrato.
- 2ª. De los requisitos exigidos, esta Comisión entiende, por las razones expuestas en el cuerpo del presente escrito, que vulneran los principios de necesidad y proporcionalidad consagrados en el art. 5 LGUM y, por ende, suponen un obstáculo o barrera a la aplicación de esta norma los consistentes en que los cinco servicios de auditoría de las cuentas anuales prestados en los tres últimos años comprendan la auditoría de cuentas anuales de una empresa gestora del ciclo integral del agua, y que, entre esos cinco servicios, al menos dos sean en una empresa con sede en la Comunidad Autónoma de Andalucía.