Bagaces, 14 de marzo de 2022
AI-AS-001-22

Señoras
Eva Vásquez Vásquez
Alcaldesa
Municipalidad de Bagaces

Fabiola Rojas Chaves
Directora Financiera, Tributaria y Administrativa
Municipalidad de Bagaces

ASUNTO: Servicio preventivo de Asesoría el Auditor Interno está obligado a firmar certificaciones de tributos municipales de conformidad con los artículos 66 y 71 del Código Municipal.

Estimados señores:

Como parte de los servicios preventivos que presta esta Auditoría Interna, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22, inciso d) de la Ley General de Control Interno, y la norma 1.1.4 de las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público (R-DC-119-2009) presento a su conocimiento:

A- SOBRE LO ASESORADO:

"Auditor Interno está obligado a firmar certificaciones de tributos municipales de conformidad con los artículos 66 y 71 del Código Municipal".

De acuerdo a la Ley General de Control Interno publicado en la La Gaceta 169 del miércoles 04 de setiembre del 2002 indica en sus artículos:

> Artículo 20.—**Obligación de contar con auditoría interna**. Todos los entes y órganos sujetos a esta Ley tendrán una auditoría interna, salvo aquellos en los cuales la Contraloría General de la República disponga, por vía reglamentaria o disposición singular, que su existencia no se justifica, en atención a criterios tales como presupuesto asignado, volumen de operaciones, nivel de riesgo institucional o tipo de actividad. En este caso, la Contraloría General ordenará a la institución establecer los métodos de control o de fiscalización que se definan.

> Artículo 21.—**Concepto funcional de auditoría interna**. La auditoría interna es la actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones. Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley. Dentro de una organización, la auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto, de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas.
>
> Artículo 30.—**Jornada laboral**. La jornada laboral del auditor y subauditor internos será de tiempo completo. En casos muy calificados, el jerarca podrá solicitar a la Contraloría General de la República una reducción de la jornada, la cual no podrá ser inferior a medio tiempo.
> Las municipalidades cuyo presupuesto ordinario sea igual o inferior a doscientos millones de colones (¢200.000.000,00), podrán contratar, sin la autorización de la Contraloría General de la República, al auditor y al subauditor internos únicamente por medio tiempo.
>
> Para reducir la jornada laboral de la plaza del auditor o del subauditor internos, el jerarca ordenará un estudio técnico, que deberá presentarse a la Contraloría General de la República, la que resolverá en definitiva lo que proceda.
>
> Artículo 34.—**Prohibiciones**. El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones:
> a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.
> …

De acuerdo al Dictamen C-062-2014, del 28 de febrero de 2014, indica

> Precisamente, tomando en consideración la naturaleza de la función certificante, la citada ley establece excepciones a lo dispuesto en el artículo 53, al disponer que los contadores y auditores municipales podrán también extender certificaciones

en los casos previstos en los artículos 66, 71 y 85. Al tesorero municipal le compete emitir las certificaciones que den respaldo a la información presupuestaria correspondiente, que es remitida a la Contraloría General de la República (artículo 97 del Código Municipal). Fuera de esas hipótesis, corresponderá al secretario emitir la respectiva certificación, con vista en los registros que sobre la materia, se custodien en la municipalidad.

En lo que respecta a la emisión de las certificaciones por parte de los contadores y auditores, la Procuraduría en el Dictamen C-226-98, de 3 de noviembre de 1998, concluyó que "…los artículos del Código Municipal que aluden a las certificaciones emitidas por los contadores o auditores municipales, en lo que a estos últimos se refiere, se trata de una "autorización", pero no de una "obligación", por lo que consideramos que los Auditores Internos les corresponde certificar sólo aquellos aspectos en los cuales tienen función de decisión".

Dictamen 226 del 03 de noviembre de 1998 de la Procuraduría General indica:

1.- Ni la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, ni el Reglamento de Organización y Funciones de las unidades de auditoría interna de las entidades y órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República, establecen la obligación del auditor interno de emitir certificaciones.

3.- El artículo 71 del Nuevo Código Municipal, debe aplicarse, por razones de la materia, como obligación para el funcionario competente al efecto, en tanto lo que certifica sea parte de su actividad ordinaria y tenga función de decisión en esa materia, por tanto queda reservada como "obligación" para el contador municipal y como "autorización" para el auditor municipal con las limitaciones establecidas.

El oficio al oficio **N° 08452** del 25 de agosto de 2008, indica:

Sobre este numeral este órgano contralor dispuso en el oficio No. 3848 (DI-CR-166) del 16 de abril de 2004 que:

"Dicho artículo pretende preservar la objetividad de la auditoría y la independencia de criterio que deben caracterizar al auditor en el ejercicio de su función,

> enmarcando el límite de lo que en doctrina le corresponde. Lo anterior por cuanto, al momento de fiscalizar, la falta de independencia le impediría emitir un criterio objetivo e imparcial, como efecto de evaluar el contenido de documentos, actuaciones, labores o registros en lo que él o alguno de sus subalternos ha tenido algún grado de participación ajena a su competencia, debilitándose así la acción fiscalizadora que le compete.

Puede entenderse entonces, que la participación del auditor en funciones administrativas, conlleva un riesgo para su independencia y la objetividad, condición que de materializarse podría tener efectos adversos en la objetividad que demanda la opinión del auditor, acerca del sistema de control interno.

2. Sobre los alcances de los artículos 66 y 71 del Código Municipal

Ahora bien, una vez realizado el análisis sobre los aspectos precedentes y la actividad de la auditoría interna y las prohibiciones del auditor interno, procederemos a referirnos en cuanto al objeto propiamente de la consulta, al alcance de los artículos 66 y 71 del Código Municipal, Ley No.7794 que señalan, lo siguiente:

> "ARTICULO 66.- Conforme al régimen interno, se determinará la responsabilidad pecuniaria en que incurran los funcionarios municipales, por acciones u omisiones en perjuicio de la municipalidad, con motivo de la custodia o administración de los fondos y bienes municipales.
>
> La resolución firme que se dicte, certificada por el contador o auditor interno, constituirá título ejecutivo y su cobro judicial deberá iniciarse dentro de los quince días naturales, contados a partir de su emisión."
>
> "ARTICULO 71.- Las certificaciones de los contadores o auditores municipales relativas a deudas por tributos municipales, constituirán título ejecutivo y en el

> proceso judicial correspondiente solo podrán oponerse las excepciones de pago o prescripción."

De los artículos transcritos se desprende que al tenor de lo dispuesto en estas normas, tanto los contadores como los auditores internos tienen potestad para extender certificaciones respecto a las deudas por concepto de tributos municipales.

Ahora bien, consideramos importante señalar que el contador municipal es un funcionario de la administración activa cuyo nombramiento y remoción depende del Concejo Municipal, según el artículo 52 del Código Municipal, cuando lo procedente es que su nombramiento sea hecho por el Alcalde.

Sobre este punto, el artículo 52 señaló:

> Artículo 52.—Según el artículo anterior, toda municipalidad nombrará a un contador o auditor, quienes ejercerán las funciones de vigilancia sobre la ejecución de los servicios o las obras de gobierno y de los presupuestos, así como las obras que les asigne el Concejo. Cuando lo considere necesario para el buen funcionamiento de los órganos administrativos, la municipalidad solicitará al Concejo su intervención.

El contador y el auditor tendrán los requisitos exigidos para el ejercicio de sus funciones. Serán nombrados por tiempo indefinido y solo podrán ser suspendidos o destituidos de sus cargos por justa causa, mediante acuerdo tomado por una votación de dos tercios del total de regidores del Concejo, previa formación de expediente, con suficiente oportunidad de audiencia y defensa en su favor.

Este numeral le asigna al contador funciones propias del auditor, esto en el caso de que no cuenten con auditor interno[1]. Sobre el numeral 52 y los artículos 66 y 71 se puede apreciar que no existe claridad entre las funciones que deben realizar el contador y el auditor interno, contándose en algunos casos con la figura del contador solamente, quien también hacía labores de auditor interno. Esta situación, se ve subsanada con la entrada en vigencia de la Ley General de Control Interno, que

[1] Del mismo criterio es la Procuraduría General en el dictamen C-341 del 24 de agosto de 2006.

como se mencionó anteriormente, regula lo concerniente a la actividad de la auditoría interna (teniendo como base las disposiciones de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República que regulaban el tema de las auditorías internas).

Es así, que en aplicación del inciso a), del artículo 34 de la Ley General de Control Interno sobre prohibiciones, que dispone que los auditores internos no pueden realizar funciones y actuaciones de "*administración activa*" y, según lo indicado en este oficio de respuesta en cuanto a que la potestad de certificación es considerada una función administrativa propia de la administración activa, el auditor tiene prohibido realizar este tipo de certificaciones, que lleven inmersas funciones propias de la administración activa.

Es importante anotar que ya está Contraloría General había indicado en el oficio No. 010603-98 que los auditores internos tienen competencia para certificar sólo aquellos aspectos en los cuales tienen función de decisión, esto en su condición de funcionarios públicos.[2] Asimismo dispuso que:

> "A la luz de los argumentos expuestos, consideramos que los artículos del Código Municipal que aluden a las certificaciones emitidas por los contadores o auditores municipales, en lo que a estos últimos se refiere, se trata de una 'autorización', pero no de una 'obligación', por lo que consideramos que los Auditores Internos les corresponde certificar sólo aquellos aspectos en los cuales tienen función de decisión." [3]

En ese sentido, cuando en una Municipalidad existan tanto la plaza del contador municipal como la del auditor municipal, cada funcionario debe cumplir su función según lo que establezca el Manual de Puestos respectivo.

---

[2] en el Dictamen N°C-134-98 del 13 de julio de 1998, la Procuraduría General indicó: "Es claro entonces que en las Municipalidades donde existe un Auditor, será el Contador quien emita las certificaciones sobre deudas tributarias puesto que el Auditor cumpliría funciones de supervisión general." Continúa la Procuraduría en el dictamen C-226-08: "No obstante, para esclarecer el punto sometido a estudio, debemos remitirnos al análisis del papel de las auditorías internas en cargos públicos, que aunque la mayoría lo constituyen especialistas en áreas de contabilidad, se limitan a analizar y ejecutar labores de vigilancia y análisis financiero a lo interno, y su potestad certificadora está restringida a aspectos en que limitadamente tenga funciones de decisión. Es decir, no puede certificar aspectos ajenos a sus labores ordinarias o de decisión, o al ejercicio de sus funciones, solamente, aspectos en que se reproduzca su labor, o se encuentren dentro de la órbita de sus funciones o competencia, dado que la certificación tiene por objeto la acreditación de la verdad, real, o formal, de hechos, conductas o relaciones en intervenciones de las relaciones jurídicas individuales o en intervenciones jurídico-públicas"

[3] Igual criterio sostuvo luego la Procuraduría General de la República en su Opinión Jurídica No. OJ-133-2002: "En lo que respecta a la emisión de las certificaciones por parte de los contadores y auditores, la Procuraduría en el Dictamen C-226-98, de 3 de noviembre de 1998, concluyó que "…los artículos del Código Municipal que aluden a las certificaciones emitidas por los contadores o auditores municipales, en lo que a estos últimos se refiere, se trata de una "autorización", pero no de una "obligación", por lo que consideramos que los Auditores Internos les corresponde certificar sólo aquellos aspectos en los cuales tienen función de decisión".

Ahora bien, es importante tener presente, que el artículo 32, incisos a) y b) de la Ley General de Control Interno dispone que los funcionarios de la auditoría interna deben cumplir las competencias que les han sido asignadas por ley, y cumplir el ordenamiento jurídico y técnico aplicable.

Por lo expuesto, reitera esta Contraloría General que los artículos del Código Municipal que aluden a las certificaciones emitidas por los contadores o auditores, en cuanto a los auditores se refieren a una "autorización" y no a una "obligación, de manera que a los auditores únicamente les corresponde certificar aquellos aspectos en los cuales tienen función de decisión o aquellos documentos que se encuentran bajo su custodia y responsabilidad.[4] Lo anterior debido a que ni la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, ni el Reglamento de Organización y Funciones de las Unidades de Auditoría Interna de las Entidades y Órganos Sujetos a la Fiscalización de la Contraloría General de la República, ni la Ley General de Control Interno establecen obligación al auditor interno de emitir certificaciones.

Asimismo, en cuanto a los alcances de los numerales 66 y 71 del Código Municipal sobre la emisión de certificaciones relativas a deudas por tributos municipales por parte de los auditores y contadores municipales hemos de indicar que al ser la Ley General de Control Interno una norma que regula de forma general todo lo concerniente a la funcionalidad, competencias, organización de las auditorías internas, y que en el numeral 34 se dispone que los auditores internos tienen la prohibición para realizar función administrativa, nos encontramos ante el fenómeno de la derogación tácita en cuanto a la emisión de certificaciones por parte del auditor interno, esto de conformidad con el criterio de temporalidad que señala que la norma posterior deroga a la anterior.

[4] Igual criterio sostiene la Procuraduría General de la República en su Opinión Jurídica No. OJ-133-2002: "En lo que respecta a la emisión de las certificaciones por parte de los contadores y auditores, la Procuraduría en el Dictamen C-226-98, de 3 de noviembre de 1998, concluyó que "…los artículos del Código Municipal que aluden a las certificaciones emitidas por los contadores o auditores municipales, en lo que a estos últimos se refiere, se trata de una "autorización", pero no de una "obligación", por lo que consideramos que los Auditores Internos les corresponde certificar sólo aquellos aspectos en los cuales tienen función de decisión".

De manera que ante la ausencia del contador por cualquier motivo deberá requerírsele a su inmediato o a quien lo substituya y, no al auditor interno, que realice las certificaciones correspondientes que señalan los numerales 66 y 71 del Código Municipal.

Consideraciones

A fin de cumplir con efectividad en la labor de asesoría que compete a esta Auditoría Interna y el principio de legalidad en la función pública, se procede a emitir la misma.

El presente documento tienen como finalidad un servicio preventivo, que busca que la gestión de Auditoria Interna brinde servicios que fortalezcan el Sistema de Control Interno de la Municipalidad, esto de acuerdo a la competencia institucional, la normativa técnica y jurídica aplicable, así como los objetivos indicados en el artículo 8 de dicha Ley.

Agradezco que las gestiones que se realicen por parte de la Municipalidad, se remita copia a esta auditoría Interna para los efectos de seguimiento, como así lo demanda la normativa.

Un vez informados para toma de decisiones y quedando a sus órdenes en caso de alguna consulta se suscribe,

Atentamente,

PRISCILA SALAZAR RUIZ (FIRMA)
Firmado digitalmente por PRISCILA SALAZAR RUIZ (FIRMA)
Fecha: 2022.03.14 15:46:14 -06'00'

Auditora Interna

C.: Expediente