

Implantación y control de los límites de la contratación menor en las Universidades del Sistema Universitario Gallego (SUG)

José María Martín-Moreno^a / Rodrigo Cerviño Rodríguez^b

^aUniversidade de Vigo, Departamento de Fundamentos da Análise Económica e Historia e Institucións Económicas, Campus Universitario Lagoas-Marcosende, 36310 Vigo, España

^bUniversidade de Vigo, Área de Administración, Secretaría de Xerencia, Campus Universitario Lagoas-Marcosende, 36310 Vigo, España

Recibido: 29 de octubre de 2020 / Aceptado: 2 de diciembre de 2020

Resumen

La puesta en marcha de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), que entró en vigor el día 9 de marzo de 2018, impuso un gran cambio para las universidades españolas y, por ende, a las tres universidades públicas del Sistema Universitario de Galicia (SUG). Posteriormente, la Ley Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 introdujo cierta flexibilidad a la hora de relajar dicho control de los límites para las Administraciones Públicas que realizan actividades dedicadas a la investigación. El objetivo que se pretende con este trabajo es mostrar las diferentes decisiones que se tomaron en las tres universidades públicas del SUG para analizar el impacto de esas resoluciones en la contratación menor, así como una comparativa con el resto de universidades de la Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas (CRUE).

Palabras clave

Ley de contratos / Universidades públicas / Límites contratación menor / Proyectos de investigación.

Implementing and controlling limits on minor contractual agreements at universities within the Galician University System (SUG)

Abstract

The implementation of Contract Law 9/2017 of 8th November on Public Sector Contracts (LCSP), effective from 9th March 2018, imposed a great change for Spanish universities and, thus, for the three SUG public universities. Subsequently, the General State Budget Law for 2018 allowed a certain flexibility, easing this limit control for public administrations carrying out research activities. This article aims to show the different decisions taken by the three SUG public universities, analyze their impact on minor contracts, and compare them to those of the rest of the CRUE universities.

Keywords

Contract law / Public universities / Minor contract limitations / Research projects.

JEL Codes: H11, H76, H83.

1. Introducción

El presente trabajo trata de identificar la problemática surgida en las universidades públicas gallegas ante la entrada en vigor de la nueva ley de contratos del sector público y sus implicaciones en la contratación menor en el ámbito universitario. En este sentido, cabe destacar que cada universidad puede tomar diferentes decisiones, ya que las innumerables interpretaciones de cada junta consultiva de contratación presentaban un escenario de múltiples opciones, con la incertidumbre de que la opción elegida no se podrá valorar hasta que las interpretaciones de la ley de contratos se acuerden y es-

* J.M. Martín-Moreno: jmartin@uvigo.es (autor para correspondencia), R. Cerviño: director.admon@uvigo.es

tandaricen. Lo mismo ocurre con la interpretación de la contratación menor asociada a la investigación, que presenta unos límites más flexibles de cara a facilitar las labores del colectivo investigador, sin definir aspectos claves como pueden ser la unidad diferenciada.

En el *Boletín Oficial del Estado (BOE)*, número 311, de 28 de diciembre de 2013, se publicó la Ley 25/2013, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público. Esta normativa obligaba a las Administraciones Públicas y, por tanto, a las universidades públicas españolas, a cumplir con lo establecido en su articulado. Los cambios más importantes eran:

- La empresa proveedora que expida la factura a cualquier Administración Pública tendrá la obligación de presentarla ante un registro administrativo [...] en el plazo de treinta días desde la fecha de entrega efectiva de las mercancías o de la prestación de servicios.
- Todas las empresas proveedoras podrán expedir y remitir factura electrónica.
- Esta ley permite excluir de esta obligación aquellas facturas que tengan un importe inferior a 5.000€.

El día 4 de julio de 2018 se publicó en el *BOE*, número 161, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Esta ley dispone, en su disposición adicional quincuagésima cuarta (régimen aplicable a los contratos celebrados por los agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación) lo siguiente:

Atendiendo a la singular naturaleza de su actividad, como excepción al límite previsto en el artículo 118 de esta ley, tendrán en todo caso la consideración de contratos menores los contratos de suministro o de servicios de valor estimado inferior o igual a 50.000 euros que se celebren por los agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación, siempre que no vayan destinados a servicios generales y de infraestructura del órgano de contratación. A estos efectos, se entienden comprendidos entre los agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación, a tenor de lo establecido en la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, las universidades públicas...

A raíz de de estas publicaciones, las universidades públicas han tenido que adaptar sus procedimientos de compra menor a las nuevas condiciones impuestas. Esta adaptación produjo un gran cambio, debido a que la contratación menor supone el porcentaje más alto en el total de adquisiciones de una universidad pública. A su vez, en las universidades públicas cualquier investigador es un decisor de compra, con lo que el control y la gestión de la contratación menor implica a toda la universidad, y no solo a un departamento, servicio o responsable.

La opción elegida por la Universidad de Vigo fue la de evitar burocracias internas, el carácter discrecional de los servicios y favorecer la automatización de los procedimientos, estableciendo criterios objetivos que sustentaran las decisiones tomadas. Con esta determinación se consiguió que el decisor de compra pudiera tener en tiempo real la información necesaria para llevar a cabo la adquisición de los bienes o servicios, sin depender de consultas externas que retardan el procedimiento e introducen burocracia innecesaria.

2. Materiales y métodos

Para llevar a cabo esta investigación se han comparado las decisiones que ha tomado la Universidad de Vigo respecto de cada uno de los retos que han supuesto las novedades legislativas y, al mismo tiempo, se han comparado dichas decisiones, en primer lugar, con las de las otras dos universidades del SUG y, en segundo lugar, con el resto de las universidades españolas. Por otra parte, se ha contado con la colaboración de la CRUE para la realización de una encuesta sobre las decisiones y sistemas de gestión existentes en otras universidades.

2.1. Nuevos límites establecidos en la ley de contratos del sector público

Ante esta nueva ley, las universidades públicas presentan unas características especiales que las diferencian de otras Administraciones Públicas:

- a. Las universidades públicas tienen como objetivos la docencia y la investigación.
- b. En las universidades públicas la capacidad de compra recae en un gran número de decisores, ya sean empleados públicos de administración y servicios (PAS) o personal docente investigador (PDI).
- c. El mayor número de adquisiciones de bienes y servicios en las universidades se tramitaban a través de contratos menores.

Para cumplir con la nueva legislación, las decisiones que se tenían que tomar para poner en marcha la Ley 9/2017 eran las siguientes:

◆ Forma de controlar los nuevos límites de la contratación menor. La ley de contratos establecía como límites:

1. 15.000€ más IVA para la adquisición de suministros y servicios.
2. 40.000€ más IVA para la contratación de obras.
3. 221.000€ para las publicaciones y accesos a bases de datos.
4. Los límites anteriores se referenciaban por tipo (suministros, servicios u obras), por empresa proveedora y por año natural.
5. A su vez, los límites anteriores se aplicaban por unidad funcional diferenciada, sin definir lo que se considera por tal unidad.

Ante estas novedades, las universidades públicas presentaban los siguientes problemas:

- a. Dado el elevado número de personas con capacidad de compra, había que establecer obligatoriamente un sistema para controlar los límites de la contratación menor.
- b. Decidir qué se entiende como unidad funcional diferenciada.
- c. Cómo controlar los límites por empresa proveedora y por ejercicio natural.
- d. Cómo saber cuándo una compra sería servicio, suministro, obras, publicaciones, etcétera.

Entonces, a este respecto, las universidades públicas españolas tenían como alternativas:

- a. Informatizar el control de los límites aplicables de la ley de contratos para que cada decisor de compra pudiese conocer en tiempo real la viabilidad de dicha adquisición.
- b. Establecer un sistema de control manual a priori para que antes de cada adquisición un órgano competente dentro de la Administración autorizase la compra una vez confirmados los límites.
- c. Establecer un control posterior a la compra y justificar la necesidad de no aplicación de la ley.

Además, la nueva ley obligaba, a mayores, a detallar una serie de datos que no vienen en las facturas emitidas por las empresas proveedoras:

- Fechas de inicio y fin de la prestación o entrega de los bienes.
- CPV (Common Procurement Vocabulary - Vocabulario Común de Contratación Pública).
- Objeto del contrato.
- Motivación de la necesidad.
- Justificación de que con la adquisición no se está fraccionando el objeto del contrato.

Por otra parte, se exigía también la necesidad de incrementar la calidad, la eficiencia y la racionalidad de la gestión en las universidades, con una mayor integración de los procesos y de acuerdo con los planes y presupuestos aprobados, tal y como apuntan Ortiz Pérez, Pérez Campaña y Velázquez Zaldívar (2013).

Para aquellas universidades que en su día tomaron la decisión de que las facturas electrónicas solo eran obligatorias su presentación a partir del límite de 5.000€, tenían el problema añadido del descontrol sobre la contratación menor por importes inferiores, ya que no las tenían en formato electrónico. La Universidade de Santiago de Compostela (USC) y la Universidade da Coruña (UDC) presentaban este problema. No obstante, la Universidade de Vigo fue más allá, e impuso desde el primer momento la obligatoriedad de que todas las facturas, sin exclusión, se recibiesen en formato electrónico a través del portal de la Xunta de Galicia o del FACE (Punto General de Entrada de Facturas de la Administración General del Estado). Con respecto al total de las universidades públicas de la CRUE, los resultados de la encuesta realizada se muestran en la Tabla 1.

Tabla 1. Resultados de la encuesta realizada a las universidades públicas de la CRUE

Exclusión de facturas	%
No	41,67%
Inferiores a 5.000€	50,00%
Otros límites	8,33%

Fuente: elaboración propia.

La Universidade de Vigo tenía una ventaja competitiva, ya que disponía de un programa de pedidos electrónicos, previo a la contratación, que podría permitir el control que establecía la nueva ley. Aquellas universidades que no disponían de un programa de pedidos previo tuvieron que cubrir esta información en su software contable, enfrentándose a los siguientes problemas:

- Obligación de modificar el software contable, puesto que parte de los campos obligatorios tienen que publicarse trimestralmente en el perfil del contratante.
- Al ser un programa posterior a la solicitud de la adquisición, presenta problemas a la hora de que el decisor de la compra entregue dicha información.
- Buscador de CPV: no existía un buscador, por lo que las universidades optaron por entregar un PDF publicado por el Ministerio de Economía con el listado de los CPV y que estaba ordenado por código, lo que dificultaba su búsqueda.
- En el caso de que el decisor de la compra estuviese fraccionando el objeto del contrato, no se podía hacer nada, ya que la adquisición estaba consumada.
- Retraso en la contabilización y pago de las facturas, al retrasarse el trámite por las dificultades anteriores.

Por lo que respecta a la aplicación de los límites para la contratación menor, la Ley de presupuestos generales del Estado para el ejercicio 2018 introdujo una modificación a la Ley 9/2017 que permitía una cierta relajación de las exigencias en la utilización del procedimiento de contratación menor para los organismos públicos de investigación.

La Ley de presupuestos generales del estado para el año 2018 añadió la disposición adicional quincuagésima cuarta (régimen aplicable a los contratos celebrados por los agentes públicos del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación) con la finalidad de facilitar la adjudicación directa de estas entidades, incrementando los límites de los 15.000 euros, IVA excluido, para los servicios y sumi-

nistros hasta los 50.000 euros, a condición de que el órgano de contratación no los utilizase para sus servicios generales o de infraestructura. En consecuencia, los nuevos límites, únicamente para los gastos directos aplicables para la investigación, son:

- 50.000€ más IVA para los servicios.
- 50.000€ más IVA para los suministros.
- 40.000€ más IVA para las obras.
- 221.000€ para las publicaciones y accesos a bases de datos.

Los límites anteriores se referenciaban por tipo (suministros, servicios u obras), por empresa proveedora y por año natural. A su vez, los límites anteriores se aplicaban por unidad funcional diferenciada, sin definir tal unidad.

La problemática en este punto es dilucidar qué se considera investigación y cómo controlar estos límites. En este sentido, las universidades optaron por alguna de las siguientes opciones: a) considerar todos los gastos de los investigadores como investigación; o b) considerar cada investigador como investigación y unidad funcional.

Las Juntas Consultivas de Contratación coincidieron en que se podía interpretar como unidades funcionales diferenciadas aquellas unidades con presupuesto propio, capacidad de decisión y con la competencia delegada.

La Universidade de Vigo decidió que constituían una unidad funcional diferenciada aquellas personas que tenían delegada y publicada la competencia de contratar por el rector, presupuesto propio y capacidad de decisión:

- Administradores de ámbito:
 - Administrador Campus de Pontevedra.
 - Administrador Campus de Ourense.
 - Administrador Ámbito Científico.
 - Administrador Ámbito Tecnológico.
 - Administrador Ámbito Jurídico y Social.
- Director de la Biblioteca Central.
- Jefe del Servicio de Extensión Universitaria.
- Gerente.

Esta decisión se tomó para evitar escapar de los nuevos requisitos legales, asumiendo una posición de exigencia más allá de lo que obligaba el momento normativo.

Otras universidades tomaron la decisión, para huir de los límites de la ley de contratos, de nombrar unidad funcional diferenciada a aquellos investigadores principales de los proyectos de investigación. Esta decisión no cumplía la interpretación de las Juntas Consultivas de Contratación, ya que los investigadores principales no tienen capacidad legal para contratar por delegación del rector.

La encuesta realizada a las universidades públicas españolas concluyó que la decisión que tomó la Universidade de Vigo fue adoptada por el 48%.

Otro problema era distinguir aquellos gastos que se consideran investigación para aplicar el nuevo límite de 50.000€ más IVA, o continuar con el límite general de 15.000€ más IVA de la contratación general. Las diferentes alternativas elegidas por el resto de universidades, vistas las premisas anteriores, fueron:

- Llevar un control manual por algún servicio (gerencia, contratación...) de cada adquisición, con base en la solicitud de los investigadores. Esta decisión implicaba los siguientes problemas:
 - Discusiones con los investigadores por la presión para que todo se considerase investigación, y elevar así el límite a 50.000€ más IVA.
 - Retraso en las contrataciones.

- Incertidumbre para el investigador, ya que tenía que esperar la contestación de los servicios antes de la adquisición.
- Utilizar un automatismo. La Universidade de Vigo disponía del programa de pedidos electrónicos, pero el problema radicaba en cómo controlar lo que era investigación y lo que no.

La Figura 1 muestra el resultado de la encuesta realizada a las universidades públicas españolas. Se puede comprobar que el 70,83% empezaron inicialmente a realizar estos controles de manera no automática en tiempo real.

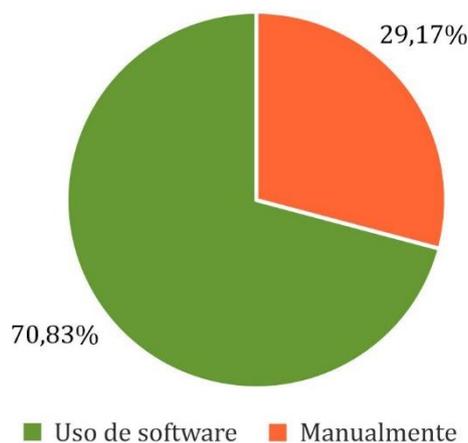


Figura 1. Método de control, límites contratación menor. Fuente: elaboración propia.

En la USC y en la UDC optaron por un control inicial no automático, en el sentido de que sus instrucciones gerenciales obligaban a solicitar, a través de medios de comunicación tradicionales (e-mail, teléfono), la autorización para la contratación menor a un ente central que la confirmase o denegase. Sin embargo, en la Universidade de Vigo se optó por automatizar el procedimiento, configurando sus sistemas de gestión económica. Para ello tenía dos alternativas:

- Considerar investigación todos los gastos soportados por la funcional presupuestaria 131H. El servicio de control interno lo descartó porque la ley indicaba que no se podía considerar todo investigación, ya que había gastos dedicados a los servicios generales y de infraestructura.
- Poner un *check* para que el solicitante del pedido indicase si el gasto se iba a dedicar a investigación o no. Esta opción se descartó, ya que se presumía que el solicitante iba a intentar justificar que todo era investigación, y esto provocaría retrasos y discusiones entre los servicios y los interesados al no estar clara la interpretación.

La decisión final fue considerar investigación, y por tanto aplicar los límites de 50.000€ más IVA por tipo de adquisición, empresa proveedora y ejercicio natural, aquellos gastos que eran soportados por aplicaciones presupuestarias que deducían IVA al 100%.

La opción tomada por la Universidade de Vigo estuvo basada en las inspecciones fiscales anuales que viene soportando por el IVA. En esas inspecciones también se comprueba que aquellos servicios que son generales, o de infraestructuras no dedicadas directamente a la investigación, deduzcan el IVA en el porcentaje de la prorrata. Por tanto, como al hacer un pedido electrónico el solicitante debe indicar la aplicación presupuestaria que soporta el gasto, el programa aplicaría el límite en función de si dicha aplicación deduce el IVA al 100% o no. En caso positivo, el límite que se aplicaría sería el de 50.000€ y, en caso contrario, el de 15.000€, ambos por ejercicio presupuestario y por empresa pro-

veedora. Esta decisión presenta como ventajas el control automático de los límites, la transparencia y claridad para el usuario solicitante, y el soporte jurídico de tal resolución. Sin embargo, esta opción también presenta riesgos como el cambio de interpretación futura de las Juntas Consultivas, o la posibilidad de pasar algún gasto con cargo a una aplicación presupuestaria que dedujese el IVA al 100%, pero cuyo objeto de contrato no fuese directamente aplicable a la investigación. No obstante, se estimó que dichos riesgos eran mínimos y asumibles debido a que:

- La Universidade de Vigo no tiene infraestructuras compartidas entre la investigación y la docencia, y en el caso de que existiesen sus aplicaciones presupuestarias deducirían el IVA con base en la prorrateada y, por tanto, el límite que se aplicaría sería el más restrictivo de 15.000€.
- Todos los pedidos superiores a 12.000€ más IVA pasan por el Servicio de Control Interno antes de su tramitación, por lo que en caso de duda este servicio podría controlar estos riesgos.

3. Resultados

El trabajo llevado a cabo en esta investigación ha consistido en la implantación de los controles necesarios para cumplir con los requisitos de la contratación menor en la Universidade de Vigo, automatizando el proceso para eliminar burocracia y facilitar el proceso de compra.

Como resultado, el software modular programado en software libre (MUS) ha permitido, a un coste muy bajo, una rápida adaptación a las nuevas necesidades que puedan surgir en las universidades públicas mediante la implementación gradual y sistémica de los nuevos requerimientos.

4. Descripción aplicada del módulo de gestión

El módulo de gestión de gastos de la Universidade de Vigo funciona de la siguiente manera. Un usuario (puede ser un PDI o un PAS, según el caso) inicia un pedido en función de una necesidad. En ese pedido debe cubrir una serie de campos básicos:

- Bien/Servicio.
- Código CPV.
- Fechas previstas de recepción.
- La Unidad Responsable de Gasto (URG en formulario factura electrónica) que va a soportar dicho gasto.
- Motivación de la necesidad.
- Objeto del contrato.
- Propuesta de empresa proveedora.
- Punto de entrega.
- Una aceptación mediante un check del siguiente texto exigido en la nueva ley de contratos y que evita burocracia innecesaria en cada gasto:

El objeto propio de este contrato constituye una unidad operativa y funcional en sí misma, susceptible de utilización o aprovechamiento por separado, no teniendo disminuído su cantidad ni alterado el objeto con la finalidad de eludir los requisitos de publicidad o la aplicación de las reglas generales de contratación; asimismo, responde a una necesidad puntual.

- Los artículos o conceptos del pedido. En este punto se indicará la cantidad que se va a solicitar, el precio unitario, los tipos impositivos y las aplicaciones presupuestarias que soportarán el gasto, estableciendo una o varias líneas de artículos.
- Archivos adjuntos.

Una vez cubiertos estos campos, el pedido se envía a la URG para que el decisor del gasto de cada URG (directores de centro, de departamento, administradores de ámbito, IP de proyectos...) autoricen o no dicho desembolso. En esta fase inicial, el software realiza los siguientes controles establecidos en la ley de contratos para la contratación menor: controla en cada ejercicio presupuestario que, para la empresa proveedora seleccionada, la suma de las líneas de productos de aquellos pedidos cuyas aplicaciones presupuestarias no deducen IVA (no son investigación), incluido el pedido en cuestión, no supere la cifra de 15.000€ + IVA; y para aquellos productos cuyas aplicaciones presupuestarias deducen el IVA al 100% (son para investigación ratificados por las inspecciones fiscales de IVA anuales), incluido el pedido en cuestión, no supere la cifra de 50.000€ + IVA:

- a. Si cumple estos criterios, el pedido pasa a la siguiente fase, de forma que el usuario sabe en tiempo real si puede realizar el gasto o no, con todas las garantías exigidas en la ley.
- b. Si no cumple estos criterios, porque se pasa en alguno de los límites, el programa le enseña los pedidos anteriormente realizados o en trámite que suman este importe, para que el usuario en tiempo real pueda proponer otra empresa proveedora o, en su lugar, justificar que el pedido en cuestión tiene un objeto de contrato diferente a los anteriores.

Con este sistema se ha conseguido que el usuario, en tiempo real y sin dependencias de personas interpuestas, pueda conocer el cumplimiento de la ley de contratos.

5. Discusión

Este trabajo está orientado a analizar cómo los cambios legales y normativos exigibles a las Administraciones Públicas pueden dar lugar a mejoras en los procedimientos administrativos internos que acaben beneficiando en el corto, medio y largo plazo la gestión en las universidades públicas y, en concreto, en las universidades que componen el SUG.

Para aprovechar el cambio como una oportunidad de mejora, la Universidade de Vigo ha adoptado medidas valientes, exigiéndose para la propia organización unos objetivos mucho más ambiciosos que los mínimos obligados por las leyes.

Se empezó con la nueva Ley 25/2013, que obligaba a las Administraciones Públicas a ir incorporando la factura electrónica gradualmente en su gestión. La Universidade de Vigo adoptó decisiones orientadas a la automatización del procedimiento, lo que implicó un gran cambio en el proceso de compra para el PAS y PDI de la Universidade, en la línea de lo apuntado por Millet y Navarro (2008).

Como la Universidade de Vigo disponía de un módulo de gestión de gastos en el programa de gestión económica MUS, esto permitió la flexibilidad necesaria para adaptarse a los nuevos escenarios que fueron apareciendo sucesivamente con la implantación de la nueva ley de contratos y los nuevos límites de la contratación menor.

6. Conclusiones

Este trabajo ha puesto de manifiesto que se pueden acometer los nuevos retos derivados del cambio normativo impuestos por la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, en lo relativo a la contratación menor, si se tienen las herramientas adecuadas y se toman decisiones valientes que impliquen un mejor control de los fondos públicos.

La herramienta informática de la Universidade de Vigo (MUS) ha permitido en un período récord configurar el software para obtener la seguridad del cumplimiento de los requisitos de la ley para la contratación menor. Además, el usuario obtiene en tiempo real toda la información necesaria y los avisos automáticos para realizar la contratación ante las necesidades del PDI.

Por otro lado, se proporcionaron, dentro de la herramienta de gestión, buscadores por palabras clave para los códigos CPV y se definieron informes para comprobar el seguimiento de las empresas

proveedoras, incluso antes de la realización de un pedido. Esta herramienta también facilitó el trabajo del Servicio de Control Interno, al automatizar el control de los límites de la contratación menor y proporcionar la seguridad necesaria en el proceso de compra.

Bibliografía

- Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. Legislación consolidada. Jefatura del Estado. *Boletín Oficial del Estado*, 272, de 9 de noviembre de 2017. Referencia: BOE-A-2017-12902. Recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/l/2017/11/08/9/con>
- Millet, D., y Navarro, A. (2008). Facturación electrónica: la búsqueda de la eficiencia y productividad. *Temas Contables y Empresariales*, 197, 88-95. Recuperado de: <http://jggomez.eu/z%20Privado/b%20usuarios/n-revista/caja/2pd/2008/197B.pdf>
- Ortiz Pérez, A., Pérez Campaña, M., y Velázquez Zaldívar, R. (2013). *Procedimiento para la implantación de un sistema de gestión en universidades. Aplicación en la Universidad de Holguín*. Holguín, Cuba: Universidad de Holguín, Facultad de Ciencias Empresariales y Administración, Departamento de Ingeniería Industrial.
- Riera, L. M. (2013). Contratos menores: rasgos característicos, menciones especiales y consecuencias de un uso abusivo. *Auditoría Pública*, 6, 61-68.
Recuperado de: <https://asocex.es/wp-content/uploads/PDF/Pag%2061-68%20N%2061.pdf>