

Auditoría del rescate de la concesión de un servicio público*



* Este artículo ha sido distinguido con el segundo premio que la revista AUDITORÍA PÚBLICA otorga anualmente a las tres mejores colaboraciones recibidas.

Ignacio Cabeza del Salvador

Cámara de Comptos de Navarra/Nafarroako Kontuen Ganbara

1. Introducción

La actividad fiscalizadora de los Órganos de Control Externo (OCEX) en el área de la contratación administrativa se centra fundamentalmente en las fases de adjudicación y ejecución de los distintos expedientes.

Esta especial dedicación, por otra parte lógica tanto por la importancia cuantitativa como por los riesgos observados y detectados en estos trabajos, no implica el abandono o ausencia de actuaciones de fiscalización en las que se analice otros aspectos del proceso de contratación, bien con sus propios recursos y medios, o bien contando con colaboraciones externas. Así destacaríamos distintos trabajos sobre la calidad de materiales de las obras públicas, análisis de precios, viabilidad de proyectos, etc.

En este contexto, las breves reflexiones que se enuncian a continuación hacen referencia a la problemática –desde la óptica estricta de fiscalización económica– de la revisión del rescate de una concesión de servicio público, como una

forma especial de resolución de un contrato administrativo.

2. Descripción genérica de la problemática a auditar

Atendiendo a los objetivos que se persiguen con estas líneas y haciendo abstracción de la problemática estrictamente jurídica afectada, destacamos como aspectos más relevantes del **rescate** de una concesión los siguientes:

- Es una de las causas de resolución unilateral del contrato de gestión de servicios públicos contemplada en la normativa vigente⁽¹⁾ y que tal como indican Ruiz de Ojeda y García Bernaldo de Quirós⁽²⁾ es “un supuesto plena-

(1) Véanse los artículos 167 y 168 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas o por ejemplo, en normativa autonómica, el art. 146 de la Ley Foral de Contratos de las Administraciones Públicas de Navarra

(2) Ruiz Ojeda, A. y García Bernaldo de Quirós, J. “Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y su Reglamento de desarrollo parcial” Ed. Civitas, Madrid, 1996. Pág.738

mente incardinado en la tradición del contrato de gestión de servicios públicos...”.

- El rescate se produce cuando la Administración titular del servicio, sin que exista ninguna circunstancia extintiva del contrato y sin que el plazo del mismo haya vencido, da por concluida la relación contractual. Se ejerce, por tanto, a pesar de la buena gestión del concesionario, es decir, no se apoya en incumplimiento de condiciones por parte de este último.
- Como requisitos básicos, indicamos:
 - Debe justificarse en razones de interés público, no siendo suficiente la invocación pura y simple de dicho concepto.
 - Requiere una declaración unilateral de la Administración, es decir, que no exige previa conformidad del concesionario.
 - Se adoptará discrecionalmente por la Administración, mediante resolución motivada y no arbitraria.
 - La Administración abonará al concesionario el precio de las obras e instalaciones que hayan

de pasar a propiedad de aquella, teniendo en cuenta su estado y el tiempo que restare para su reversión. A este importe se añadirá una indemnización por los daños y perjuicios causados.

- En determinadas legislaciones específicas se exige para poder ejercitar el rescate que haya transcurrido un periodo mínimo del total del plazo concesional⁽³⁾.
- El servicio rescatado deberá prestarse posteriormente de forma directa por la Administración.
- Además deberá cumplimentarse:
 - Audiencia al concesionario.
 - Informe de los servicios jurídicos del departamento responsable del control de la concesión.
 - Informe de los Servicios Económicos y de Intervención.
 - Informe del Consejo de Estado o equivalente autonómico, en caso de discrepancia de la concesionaria
 - Acuerdo al respecto adoptado por el órgano de contratación.
- Igualmente, la Administración rescatadora deberá respetar los derechos de los terceros contratantes con el concesionario en orden a la gestión de los servicios complementarios.

Al objeto de ubicar adecuadamente la figura del rescate, es conveniente resaltar sus diferencias con otras dos fórmulas de resolución de la concesión; en concreto, nos referimos a la expropiación y al mutuo acuerdo.

Expropiación. Por razones de utilidad pública o interés legal, se

(3) Así, en la regulación de autopistas se exige que haya transcurrido al menos el 25 por ciento del plazo concesional para poder ejercitar el rescate.

La determinación del "Valor de Rescate" constituye la magnitud económica básica de todo proceso de rescate e indica el importe monetario que la Administración satisface al concesionario

contempla en la normativa la posibilidad de expropiar forzosamente la concesión como otra fórmula de extinción unilateral del contrato de concesión.

Presenta esencialmente como diferencias en relación con el rescate:

- Debe hacerse por Ley, al objeto de declarar la "utilidad pública" del objeto expropiado.
- No se exige la gestión directa posterior por la Administración.
- En la determinación del justiprecio, se aplicará en primer lugar las normas de cuantificación de la legislación específica y en caso de ausencia de éstas, las previstas en la propia legislación de expropiación. No obstante, el precio pagado no podrá ser inferior al valor material de las instalaciones y obras afectadas a la concesión teniendo en cuenta su amortización y periodo de reversión.
- En su caso, no se exige el cumplimiento de un plazo mínimo transcurrido.

Mutuo Acuerdo. Se trata de una fórmula de extinción negociada entre las partes del contrato de concesión. Para formalizar esta fórmula, es preciso:

- Declaración de voluntad del concesionario.
- Declaración de voluntad de la Administración, siempre que concurren dos circunstancias:

- Que no exista causa culposa por parte del concesionario
- Que se aprecien razones de interés público -debidamente justificadas- que hagan innecesario o inconveniente el mantenimiento de la vigencia del contrato.

En el mutuo acuerdo concurre, por tanto, la conformidad del concesionario -aspecto que no se presenta ni en el rescate ni en la expropiación- y, además, no precisa identificar la posterior fórmula de prestación del servicio. La cuantificación del valor se fijaría dentro del proceso de negociación entre las partes.

3. El valor de rescate

La determinación del "Valor de Rescate" constituye la magnitud económica básica de todo proceso de rescate e indica el importe monetario que la Administración satisface al concesionario como resultado de la resolución unilateral por aquella del contrato de concesión; en consecuencia, en la fiscalización efectuada por los OCEX, el análisis de su cuantificación constituirá uno de los aspectos básicos del trabajo.

3.1. Elementos que integran el Valor de Rescate

De acuerdo con la legislación citada, podemos concluir que en la cuantificación del Valor de Rescate

intervienen esencialmente los siguientes factores:

1º. El precio de las **obras e instalaciones** que, costeadas por el concesionario, hayan de pasar a propiedad de la Administración. Para cuantificar este precio se tendrá en cuenta su estado y el tiempo que falte para la reversión.

En condiciones normales, el concesionario se comprometió a realizar una serie de inversiones en ejecución de obras, maquinaria, instalaciones, etc. precisas para la explotación del servicio público objeto de la concesión - en terminología de Ballester Casado⁽⁴⁾ "*bienes de incorporación obligatoria al servicio y necesarios para su prestación*"- cuya propiedad se traspasa a la Administración al rescindir contrato, de acuerdo con las condiciones legalmente establecidas. Este traspaso es gratuito en los supuestos de conclusión normal del plazo de concesión; en el caso del rescate, la Administración debe abonar una determinada cantidad en función de su estado y del plazo en que se acorta el contrato.

2º. **Indemnización** de los daños y perjuicios que se deriven por el proceso del rescate. Dentro de este concepto se incluirá esencialmente:

- El valor de obras e instalaciones que, igualmente costeadas por el concesionario, **no hayan de revertir** a la Administración atendiendo a su grado de amortización o depreciación económica como reflejo de la pérdida de valor experimentada por esos bienes. Es decir, bienes que sin ser necesarios para la prestación -y en consecuencia no son objeto de reversión- complementan a los

anteriores para una mejor prestación del servicio público. En este supuesto, las previsiones legales establecen que la Administración abonará al concesionario una indemnización en función de su depreciación económica.

- El "lucro cesante" o ganancia dejada de percibir por el concesionario como consecuencia del acortamiento unilateral del plazo de la concesión por la Administración. Como criterio para su determinación, la normativa señala que se fijará "atendiendo a los resultados de la explotación del último quinquenio".
- El coste de la indemnización por despido de los trabajadores, en el supuesto que la Administración rescatadora extinga la relación laboral con los mismos.
- Cualquier otro tipo de indemnización que se puedan plantear atendiendo a las peculiaridades de la concesión y de su rescate.

En resumen y de una forma sintética,

VALOR DE RESCATE (VR)
Inversión neta en bienes
+ Inversiones no revertibles
+ Lucro cesante
+ Indemnización por despido
+ Otras indemnizaciones

3.2. Revisión

A la hora de revisar los cálculos realizados por la Administración rescatadora, los OCEX tendrán en cuenta:

1º. Como primera matización y tal como indican Ruiz de Ojeda y

García Bernaldo de Quirós⁽⁵⁾, la "*po breza procedimental de la nueva Ley -de Contratos- que no contiene ninguna especificación sobre el modo en que la Administración debe ejercer la potestad de rescate*" se traduce, entre otros aspectos, en una falta de concreción de los distintos factores a la hora de determinar y cuantificar los conceptos básicos integrantes del valor de rescate. En condiciones normales, esta situación provocará, por un lado, la inclusión de una limitación en el alcance y su reflejo en el Informe y, por otro, la necesidad de contemplar un abanico de resultados al objeto de considerar todas las posibles opciones.

2º. Para determinar el valor de los bienes e instalaciones costeados por el concesionario y que **reverten** a la Administración -Inversión Neta (IN)-, se parte de la siguiente fórmula:

IN= Inversión en el servicio público -Amortización Acumulada- Fondo de Reversión -Subvenciones de capital pendientes de traspasar a resultados

Inversión en el servicio público. Su determinación y delimitación inicial vendrá definida fundamentalmente por el proyecto y los pliegos de cláusulas reguladores del proceso de contratación y por el contrato firmado entre la Administración y el concesionario; las modificaciones experimentadas -adiciones, sustituciones o eliminaciones- a lo largo del plazo de la concesión estarán respaldadas por las actas y acuerdos correspondientes entre las partes.

Contablemente, se registrará en epígrafe perfectamente identificado

(4) Ballester Casado, M. "Un ensayo sobre la reversión de activos" ICAC, Madrid, 1998. Pág. 26

(5) Op. Cit. Pág. 738

en las Cuentas Anuales del concesionario, valorándose de acuerdo con los principios contables específicos aplicables al sector concreto o, en su defecto, por los de general aceptación.

Para cuantificar el valor de rescate de esta inversión, la normativa establece dos criterios genéricos de valoración:

- Su estado
- El tiempo que restare para la reversión

La aplicación real de los mismos resulta bastante ambigua, por lo que en opinión de Ruiz de Ojeda y García Bernaldo de Quirós⁽⁶⁾ "no sirven en modo alguno para evitar el recurso a un procedimiento contradictorio, capaz de fijar, en concreto el valor de los bienes que van a ser transferidos a la Administración". No obstante, si la información contable analizada resulta fiable, creemos que la aplicación de sus principios y normas de valoración puede subsanar las insuficiencias observadas en el marco legal.

Igualmente destacamos la problemática que plantea la revalorización o actualización de activos efectuada al amparo de la normativa vigente. Si bien, desde un punto de vista estrictamente contable, estos valores integran el coste de producción/precio de adquisición, ¿debe la Administración satisfacer este incremento exclusivamente contable del valor de inversión? o ¿debe limitar su abono al desembolso efectivamente realizado por el concesionario?. En nuestra opinión –y sin ser una cuestión definitivamente resuelta– la Administración sólo debería abonar por estas inversiones en función del efectivo desembolso mone-

tario efectuado por el concesionario. Sin embargo, consideramos que esta cuestión debería contemplarse en las cláusulas del contrato, en el cual se fijarían los criterios para la determinación de esta magnitud.

En la fiscalización, por tanto, deberá analizarse la composición del saldo de estas cuentas, su concordancia con los documentos administrativos correspondientes, la correcta aplicación de los principios contables y los procedimientos y criterios seguidos en la cuantificación del valor de los mismos a efectos del rescate.

Amortización Acumulada de la Inversión en el servicio público:

Su valor vendrá fijado por los criterios determinados por la empresa, siempre que se sitúen dentro de los generalmente aceptados. Como aspecto a resaltar, se indica la posible incidencia en su cuantía de las dotaciones procedentes del valor revalorizado de los citados bienes, de acuerdo con lo comentado en los párrafos anteriores.

Fondo de Reversión. De acuerdo con Sanz Santolaria⁽⁷⁾, el Fondo de Reversión representa "el pasivo acumulado sistemáticamente a lo largo de la duración de la concesión por la empresa sujeta a la reversión de activos, dotado con cargo a gastos de explotación, hasta alcanzar a su término el valor neto contable de los bienes a revestir, incrementado por el importe de los gastos efectuados sobre los mismos con el fin de entregarlos de acuerdo con las condiciones establecidas".

Es decir, a la conclusión del plazo de concesión, el Fondo de Re-

versión sería equivalente al valor neto contable de los bienes objeto de reversión más unos gastos derivados de la entrega.

En el momento del rescate, las dotaciones del Fondo habrán reconstruido parcialmente dicho valor y ese importe parcial se deducirá de la cantidad a abonar por la Administración, dado que esas dotaciones han constituido una aportación anticipada de reconstrucción del valor de inversión del particular.

Desde la óptica de la fiscalización, deberá revisarse especialmente la razonabilidad de los criterios aplicados para la dotación del fondo.

Subvenciones de capital pendientes de traspasar a resultados.

Es decir, si los bienes revertibles han sido financiados total o parcialmente con subvenciones de capital, para determinar el valor de rescate se deducirá el importe de las mismas que aún no han sido traspasadas a resultados, puesto que como afirma Sanz Santolaria⁽⁸⁾ "La liquidez generada por la amortización, deducida por el traspaso de la subvención a resultados, servirá para recuperar –por el concesionario– parte de los capitales invertidos o aplicados".

En la revisión, por tanto, deberá verificarse tanto la correcta contabilización de estas subvenciones y de sus traspasos a resultados como la posible existencia de requisitos específicos en la concesión de las mismas que pudieran afectar al rescate.

3º. Indemnizaciones. Dentro de los daños y perjuicios causados al concesionario por el rescate, se consideran:

(6) Op. Cit. Pág. 743

(7) Sanz Santolaria, C.J. "El Fondo de Reversión o la recuperación de los capitales invertidos" Revista Actualidad Financiera nº 7, 1996. Pág. 647

(8) Op. Cit. Pág.649

Indemnización por los bienes e instalaciones que no hayan de revertir a la Administración.

Es decir, por aquellos bienes no revertibles costeados por el concesionario, la normativa contempla que la Administración deberá indemnizarle por la pérdida de valor que han experimentado los mismos como consecuencia de su uso en la prestación de servicios. Para cuantificar esta indemnización, se define un sistema automático basado en la amortización como reflejo contable de la depreciación económica de dichos bienes.

Por tanto, deberá revisarse la razonabilidad de los sistemas de amortización aplicados por el concesionario para reflejar la depreciación de este tipo de bienes.

Lucro cesante. Como resultado del anticipo unilateral de la reversión de la concesión, la Administración deberá indemnizar al concesionario por los beneficios dejados de percibir, los cuales se determinan⁽⁹⁾ "atendiendo a los resultados de la explotación en del último quinquenio".

La interpretación de este criterio y las lagunas observadas en la regulación conduce a considerar al menos las siguientes hipótesis:

Hipótesis 1. La indemnización se corresponde exclusivamente con la suma de los beneficios de los cinco últimos años.

Hipótesis 2. Se toman a pesetas constantes del año del rescate los beneficios obtenidos por el concesionario en el último quinquenio, y se proyectan al futuro –plazo pendiente de la concesión– mediante una tasa de actualización.

En ambas hipótesis además cabe reflexionar sobre el concepto le-



gal de "resultados de la explotación", ya que, trasladado a terminología estrictamente contable, podrían interpretarse como el resultado del ejercicio o el resultado de la explotación o, incluso, el resultado de las actividades ordinarias.

En relación con la segunda hipótesis, consideramos que los cálculos deben efectuarse en función de la media aritmética de los citados cinco años, aunque nada de ello se contempla en la citada regulación. Igualmente, tampoco se contiene referencia sobre la capitalización de dichos beneficios atendiendo al plazo pendiente de la concesión. No obstante consideramos, que al igual que en determinados supuestos de expropiación, esta forma de determinación es la que más se ajusta a un cálculo razonable del lucro cesante.

Hipótesis 3. Según un estudio presentado por Prior Perna⁽¹⁰⁾ en un seminario de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, se identifica el lucro cesante con "todos los dividendos netos futuros que, previsiblemente, percibirán los accionistas" establecidos en el Planes Económico-Financieros vigentes. En

nuestra opinión, esta interpretación, por un lado, no se ajusta estrictamente a la normativa vigente y, por otro, se refiere a meras previsiones de expectativas económicas que no pueden condicionar una valoración indemnizatoria.

Por último, en relación con la tasa de actualización aplicable y ante la laguna normativa existente, debería determinarse, en nuestra opinión, de acuerdo con las condiciones vigentes del mercado en el momento del rescate y su previsible evolución, teniendo en cuenta diversos factores de riesgo. No obstante, conviene reseñar que la legislación de expropiación establece como tasa de actualización el coste legal del dinero.

En definitiva, considerando que la determinación del lucro cesante constituye una parte esencial del valor de rescate, las importantes lagunas en la normativa que lo regula dificultará enormemente la actuación de la Administración concedente y, por ende, de la fiscalización externa de la misma. Sin olvidar la fuente de previsible conflictos que afectará al propio proceso de rescate.

Indemnización por despido. Si bien la normativa no cita expresamente esta indemnización, consideramos que la Administración rescatadora debe asumir el coste de la

(9) Art. 169.4 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas

(10) Prior Perna, J. "Coste del rescate de las Autopistas de Peaje" UIMP, Santander, junio de 1999. Pág. 23

indemnización por despido de los trabajadores del concesionario en el supuesto que se decida extinguir la relación laboral con los mismos.

De acuerdo con la legislación laboral y atendiendo a la naturaleza de la operación, se pueden considerar dos supuestos para la cuantificación de esta indemnización:

- a. Consideración del despido como improcedente, que implica una indemnización de 45 días por año trabajado con un máximo de 42 mensualidades.
- b. Expediente de regulación de empleo por cese de actividad, 20 días hasta un máximo de 12 mensualidades.

En consecuencia, deberá analizarse la cuantificación de la indemnización así como los posibles acuerdos o pactos llegados con los trabajadores. Igualmente de esta cuestión podría derivarse alguna posible contingencia.

4. Guía de procedimientos básicos de auditoría

En este apartado se enuncian de **forma esquemática y en sus aspectos básicos**, los procedimientos de auditoría a aplicar en una hipotética actuación sobre el rescate de una concesión.

TRABAJOS PREVIOS

1. Recopilar toda la información relativa al tema –artículos, prensa, libros, ...–

2. Obtener legislación del Estado, Autonómica y específica con relación con el rescate del servicio público. Completarla con la jurisprudencia existente sobre la materia.

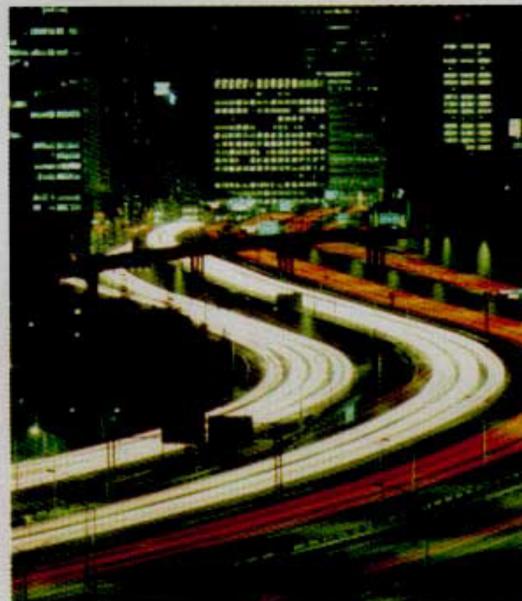
3. Estudiar los informes de los Organos de Control Externo –tanto nacionales como extranjeros– relativos a esta problemática, analizando sus principales conclusiones.

EJECUCIÓN

4. Solicitar del Ministerio-Departamento/s implicados la siguiente documentación básica:

- *Expedientes administrativos relativos a todos los acuerdos, convenios o contratos firmados entre el concesionario y la Administración desde la fecha de inicio del expediente de contratación, pasando por la adjudicación de la concesión y cualquier otro acontecer hasta su rescisión.*
- *Detalle de las subvenciones y otras ayudas otorgadas por la Administración o Administraciones para financiar las inversiones del servicio público así como la existencia de requisitos o exigencias específicas en su concesión que pudieran afectar al proceso de rescate.*
- *Informes de seguimiento y evaluación sobre los bienes e instalaciones efectuadas por el concesionario desde el inicio del contrato hasta su resolución.*
- *Estudios e informes elaborados por la Administración respecto a la cuantificación del valor de rescate y a las repercusiones económicas futuras derivadas de la gestión directa del servicio.*
- *Actuaciones realizadas en relación con el personal al servicio del concesionario.*

5. Circularizar a la empresa concesionaria solicitándole esencialmente los siguientes datos:



- *Planes Económico-Financieros del concesionario, tanto históricos como el vigente.*
- *Cuentas Anuales de los ejercicios afectados, acompañadas en su caso, de los informes de auditoría correspondiente.*
- *Detalle histórico de las inversiones en el servicio público, con indicación de su importe inicial, altas, bajas, actualizaciones y amortización acumulada.*
- *Detalle de las Subvenciones recibidas para financiar las anteriores inversiones.*
- *Cuantificación y dotaciones anuales previstas para la Fondo de Reversión y las amortizaciones.*
- *Situación y/o Acuerdos firmados con los trabajadores*

6. Con el análisis de la documentación e información obtenida se extraerán las principales conclusiones sobre:

- *Razones y motivación del interés público para ejercer el rescate*
- *Cumplimiento de resto de requisitos legales*
- *Razonabilidad en la determinación económica del valor de rescate, en particular:*
 - *Determinación de la inversión neta*
 - *Formación del Fondo de Reversión*
 - *Criterio aplicado en la cuantificación del lucro cesante*
 - *Tasa de actualización aplicada*
 - *Indemnizaciones por despido*

7. Contrastar expresamente que el servicio público rescatado se presta por la Administración por cualquiera de las fórmulas previstas de gestión directa.

8. Verificar que la Administración ha procedido a efectuar la devolución de la fianza –o cancelación de aval, en su caso– aportada por el concesionario.

9. Analizar la existencia de posibles contingencias derivadas del proceso y, en su caso, contrastar su reflejo contable ■