

Ernest Ruiz García

Interventor-tesorero de administración local de categoría superior.
Vice interventor de la Diputación de Girona

El control interno de la gestión económico-financiera de la concesión de obras y concesión de servicios locales

RESUMEN/ABSTRACT:

Este trabajo pretende realizar algunas reflexiones sobre el control interno de la gestión económico-financiera de la concesión de obras y concesión de servicios locales.

Tras una revisión de las principales características de las concesiones locales y de los mecanismos de control interno local, se constata que el auge de las mismas no ha ido acompañado de los adecuados mecanismos de control que permitan el seguimiento de las condiciones establecidas en los correspondientes contratos.

A continuación se revisa el marco normativo proyectado por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la cual 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 sobre la concesión de obras y servicios locales con la finalidad de analizar los principales aspectos de su gestión económico-financiera y determinar las cuestiones y momentos clave en los que debería incidir el órgano interventor de las entidades locales a la luz del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el Régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local.

This paper wants to reflect upon internal control of economic and financial management of construction and local services concession contracts.

After a revision of the main characteristics of local concessions and internal control mechanisms, it can be stated the rise of these has not been accompanied by adequate control mechanisms that permit the monitoring of the conditions established in the corresponding contracts.

Below, we revise the normative framework which regulates construction and local services concession contracts with the aim of analysing the principal aspects of its economic and financial management and to determine the key moments when control organs of local entities should intervene, given the Law 9/2017, from November 8th, regulating public sector contracts, by which the Spanish legal system incorporates European Parliament and European Council directives, 2014/23/UE and 2014/24/UE, from February 26th, and the Royal Decree 424/2017, from April 28th, by which the legal framework of internal control in local public entities is established.

CONTROL INTERNO, CONCESIÓN DE OBRAS, MARCO NORMATIVO, MECANISMO DE CONTROL
INTERNAL AUDIT, GRANTING OF WORKS, REGULATORY FRAMEWORK, AUDIT MECHANISM

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

1. CARACTERIZACIÓN DE LA CONCESIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS LOCALES

Aunque la concesión administrativa es una de las formas de gestión con mayor arraigo en la tradición local (Luna, 2014), la contratación pública en general y la concesión administrativa en particular están sumidas en una importante crisis a causa de los numerosos escándalos de corrupción, una percepción social de escaso control de las administraciones de las cuales dependen y ciertos reparos ideológicos que propugnan la remunicipalización de servicios públicos esenciales.

La contratación de la gestión de los servicios públicos mediante gestión indirecta, con la concesión como su modalidad principal, se ha caracterizado por permitir una cierta expansión de la prestación de servicios locales en una etapa caracterizada por importantes restricciones presupuestarias, donde la participación privada se presenta como una alternativa eficaz para la gestión de obras y servicios que no pueden ser financiados por la propia Administración, aunque, muchas veces, sin tener en cuenta la necesidad de optimizar la gestión económica de los mismos, ni de establecer los adecuados mecanismos de control.

De acuerdo con el artículo 85.1 de la Ley 7/1985, Reguladora de las bases de régimen local, los servicios públicos de competencia local se han de gestionar de la forma más sostenible y eficiente mediante gestión directa o indirecta. La gestión directa se puede realizar por la propia Entidad local, por organismo autónomo local, mediante entidad pública empresarial local o por sociedad mercantil local, cuyo capital social sea íntegramente de titularidad pública.

Por su parte, hasta ahora, la gestión indirecta se podía realizar mediante las distintas formas previstas para

el contrato de gestión de servicios públicos y que, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, podían adoptar la modalidad de concesión, de gestión interesada, de concierto y de sociedad de economía mixta.

Una de las novedades de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la cual 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 (LCSP), es la desaparición de la figura del contrato de gestión de servicios públicos y, con ello, la modificación de las diferentes formas de gestión indirecta de los servicios públicos previstas en el anterior texto refundido. En su lugar surge la nueva figura de la concesión de servicios, que dentro de la categoría de las concesiones se añade a la figura ya existente de la concesión de obras, manteniendo, en la Disposición adicional vigésima segunda de dicha Ley, la posibilidad de adjudicar directamente un contrato de concesión de obras o de concesión de servicios a una sociedad de economía mixta en la que concurra mayoritariamente capital público con capital privado, siempre que la elección del socio privado se efectúe con las normas establecidas para la adjudicación de dichos contratos.

De acuerdo con la Directiva 2014/23/UE relativa a la adjudicación de contratos de concesión, la característica principal de una concesión es la transferencia del riesgo operacional al concesionario. Bastará que el riesgo lo asuma el contratista para que el contrato se califique de concesión, lo cual no queda limitado a los servicios que se puedan calificar como servicios públicos. En cambio, cuando el riesgo opera-



cional lo asuma la Administración, nos encontraremos ante un contrato de servicios, aún cuando estos contratos conlleven prestaciones directas a favor de ciudadanos¹.

La concesión queda definida como un contrato por el que uno o varios poderes adjudicadores encomiendan a título oneroso a una o varias personas, naturales o jurídicas, la ejecución de una obra o la gestión de un servicio cuya prestación sea de su titularidad o competencia, y cuya contrapartida consiste en el derecho a explotar la obra o el servicio objeto del contrato, o bien, por dicho derecho acompañado con un pago.

Otra de las novedades de la LCSP en materia de regulación de las concesiones es la introducción del concepto de la Tasa interna de rentabilidad o retorno (TIR), que a partir de ahora va a jugar un papel importante en la licitación de dichos contratos y en el equilibrio económico de los mismos.

Como se ha dicho, la concesión de obras y de servicios locales ha tenido y va a tener una gran importancia, tanto por el volumen cuantitativo de las mismas, como por la relevancia de los servicios que se prestan mediante esta modalidad contractual². Algunos ejemplos de obras y servicios locales tradicionalmente gestionados mediante concesión son: el suministro de agua potable, la gestión de cementerios y servicios funerarios, la gestión y mantenimiento del alumbrado público, la construcción y gestión de aparcamientos, el transporte urbano, la construcción y gestión de instalaciones deportivas, guarderías infantiles o equipamientos culturales o los servicios de restauración y comedores escolares.

Sin embargo, la importancia de la naturaleza de las obras y los servicios prestados mediante concesión no ha ido de la mano del necesario control técnico y económico de dichos contratos. En general, su situación de oligopolio, la duración relativamente larga de los mis-

mos, la ausencia generalizada de una cultura de control, así como de funcionarios especializados en estas materias, ha comportado que ni las unidades responsables del contrato, ni los órganos de control interno hayan ejercido sus potestades en toda su amplitud.

De acuerdo con Lazo (2015), hace tiempo que se viene insistiendo en la necesidad de reforzar el sistema de controles sobre la contratación pública. No se trata de una mera preocupación teórica, sino que deriva de la constatación práctica de que este ámbito de actuación, extenso y complejo, es un área de riesgo importante que requiere una atención preferente mediante la articulación de los correspondientes mecanismos de vigilancia.

En estas coordenadas habría que enmarcar la creación de la Oficina Nacional de Evaluación (ONE) por la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, mediante modificación del Real Decreto Legislativo 3/2011, ahora regulada por el artículo 333 de la LCSP, con la finalidad de analizar la sostenibilidad financiera de los contratos de concesiones de obras y de concesión de servicios, informando sobre la razonabilidad de las previsiones económicas de los proyectos presentados por los licitadores y sobre los acuerdos de restablecimiento del equilibrio del contrato en aquellos casos previstos por la normativa de contratación pública

2. EL CONTROL INTERNO DE LA CONCESIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS LOCALES

Por su gran aceptación en el sector privado, los principios establecidos por el informe COSO (COSO, 2013), que contiene las principales directivas para la implementación de un sistema integrado de control interno, se han convertido en la referencia mundial en esta materia³. En este sector, el modelo de las tres líneas de defensa en la gestión de riesgos, donde la gestión es la

¹ Según el Considerando 20 de la Directiva 2014/23/UE, un riesgo operacional debe derivarse de factores que escapan al control de las partes. Los riesgos vinculados, por ejemplo, a la mala gestión, a los incumplimientos del contrato por parte del operador económico o a situaciones de fuerza mayor, no son determinantes a efectos de la clasificación como concesión, ya que tales riesgos son inherentes a cualquier tipo de contrato. Un riesgo operacional debe entenderse como el riesgo de exposición a las incertidumbres del mercado, que puede comprender el riesgo de demanda, el riesgo de suministro, o ambos. Debe entenderse por riesgo de demanda el que se debe a la demanda real de las obras o servicios objeto del contrato y riesgo de suministro el relativo al suministro de las obras o servicios, en particular el riesgo de que la prestación de los servicios no se ajuste a la demanda, ya sea la recogida en el estudio de la Administración o en el estudio que haya podido realizar el concesionario.

Se considerará que el concesionario asume un riesgo operacional cuando no esté garantizado que, en condiciones normales de funcionamiento, el mismo vaya a recuperar las inversiones realizadas, ni a cubrir los costes en que hubiera incurrido como consecuencia de la explotación de las obras que sean objeto de la concesión. La parte de los riesgos transferidos al concesionario debe suponer una exposición real a las incertidumbres del mercado que implique que cualquier pérdida potencial estimada en que incurra el concesionario no sea meramente nominal o desdenable.

² La Directiva 2014/23/UE reconoce y reafirma el derecho de la Administración para determinar los medios administrativos que consideren más adecuados para la realización de obras y la prestación de servicios, con el fin de lograr sus objetivos de interés público. Sin embargo, considera necesario instaurar un marco jurídico adecuado, equilibrado y flexible en el ámbito de la adjudicación de concesiones que garantice a todos los operadores económicos de la Unión un acceso efectivo y no discriminatorio al mercado y que afiance la seguridad jurídica, favoreciendo así la inversión pública en infraestructuras y servicios estratégicos para el ciudadano. En este contexto, para la Directiva, los contratos de concesión representan instrumentos importantes para el desarrollo estructural a largo plazo de las infraestructuras y los servicios estratégicos, contribuyendo al desarrollo de la competencia en el mercado interior, permitiendo que se aprovechen las competencias del sector privado y contribuyendo a lograr eficiencia y aportar innovación (Considerandos 1, 3 y 5).

³ COSO concibe el control interno como un proceso integrado en la gestión, que comprende a todos los agentes de la organización, comenzando por los máximos directivos, y diseñado para proporcionar un grado de seguridad razonable en la cobertura de los riesgos que atentan contra la obtención de los objetivos establecidos por la organización. Para lograr esos objetivos, se debe disponer de un adecuado entorno de control, considerado como el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la que se desarrolla el control interno de la organización, valorando especialmente el compromiso de toda la organización con estos valores.

primera línea, las funciones de supervisión la segunda y el control o auditoría interna la tercera, proporciona una forma simple y efectiva para aumentar la claridad respecto a los riesgos y los controles y ayudar a mejorar la efectividad de los sistemas de gestión de riesgos (IIA, 2013).

Para Chicano (2015), la adaptación al subsector local de estos criterios pasaría por considerar las unidades gestoras como primeras responsables de la tramitación y gestión eficiente de las materias que les correspondan, asumiendo la responsabilidad técnica, legal y económica de los procedimientos, una segunda línea de aseguramiento, asesoramiento y adecuación a la legalidad bajo las directrices e instrucciones de los secretarios municipales y una tercera de control interno, ejercida a través de las intervenciones municipales, pertenecientes al cuerpo de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional.

No obstante, en las administraciones públicas no se concibe el control como en el sector privado. La deficiente concepción del control interno en las administraciones públicas lo asocia frecuentemente en exclusiva a los órganos interventores (Sáiz, 2017). En cualquier caso, el control interno se debería considerar como una cultura orientada a reducir los posibles factores de riesgo de la que deben participar todos los actores de la organización, sin olvidar, que un sistema de gestión de riesgos no estaría completo sin considerar las funciones esenciales de los órganos de gobierno corporativo, es decir, en el sector local, por los propios electos, que son los que finalmente adoptan las resoluciones administrativas y que tienen un papel importantísimo para impulsar y validar el adecuado entorno de control en la organización.

En este contexto es evidente que el papel del gestor, que ha de ejercer el control del cumplimiento de las obligaciones del concesionario, es muy importante, ya que una deficiente gestión del mismo puede suponer un fracaso absoluto de la concesión.

El artículo 62.1 de la LCSP establece que, con independencia de la unidad encargada del seguimiento y ejecución ordinaria del contrato que figure en los pliegos, los órganos de contratación deberán designar un responsable del contrato al que corresponderá supervisar su ejecución, adoptar las decisiones y dictar las instrucciones necesarias con el fin de asegurar la correcta realización de la prestación pactada. Además, como novedad, el artículo 62.3 establece que, en los casos de concesiones de obra pública y de concesiones de servicios, la Administración designará una persona que actuará en defensa del interés general, para verificar el cumpli-

miento de las obligaciones del concesionario, especialmente en lo que se refiere a la calidad en la prestación de la obra o servicio. Quizás demasiados agentes para una misma función, que no debería ser otra que la vigilancia continuada de las obligaciones de los concesionarios.

Por más que las obras o servicios se gestionen a través de operadores privados, la Administración nunca pierde ni la titularidad del servicio, ni sus potestades, ni la responsabilidad derivada de la actividad objeto de concesión. Por ello, el artículo 261.1.f) de la LCSP reconoce a la Administración contratante la potestad de vigilar y controlar el cumplimiento de las obligaciones del concesionario, a cuyo efecto podrá inspeccionar el servicio, sus obras, instalaciones y locales, así como la documentación, relacionados con el objeto de la concesión

Igualmente, la Ley de contratos sigue concediendo a la Administración pública importantes prerrogativas entre las que se encuentran la modificación unilateral por razones de interés público, el secuestro o intervención de la concesión, asumir la explotación de las obras o servicios en dichos supuestos, imponer al concesionario las penalidades pertinentes por razón de los incumplimientos en que incurra y ejercer las funciones de policía en el uso y explotación de las obras y servicios.

El control de los servicios que prestan los municipios a los ciudadanos es una de las tareas más importantes de los responsables municipales (Franco y Aguerrea, 1999). Para lograr este propósito se debería implantar una metodología que permita a los gestores definir los objetivos que se pretende alcanzar, planificar los medios materiales, económicos y humanos necesarios y realizar el seguimiento durante el desarrollo de la actividad para comprobar si se cumplen las obligaciones establecidas y se alcanzan los objetivos propuestos.

No obstante, las unidades responsables de la actividad no utilizan suficientemente los poderes de inspección atribuidos normativamente. Existen importantes carencias organizativas para ejercerlos, destacando la falta de medios personales suficientemente cualificados y una tendencia generalizada a abandonar el control de los contratos de concesión, por naturaleza complejos y de duración elevada.

El informe de fiscalización de la gestión y control de las concesiones de servicio público y de obras públicas en los municipios de la Comunidad de Madrid realizado por la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid (CCM, 2014), después de criticar que el control efectivo de las mismas está muy por debajo de las previsiones contenidas en los pliegos, recomienda que, con independencia de la creación de comisiones de seguimiento, debieran establecerse en cada área funcional involucra-

da en la gestión de la concesión los responsables técnicos o facultativos, con el expreso cometido de realizar evaluaciones periódicas del servicio. Estas evaluaciones periódicas deberían recogerse en los informes correspondientes para su elevación a las comisiones de seguimiento y a los órganos de gobierno del Ayuntamiento.

Por su parte, la LCSP reserva a la Secretaria diferentes responsabilidades en relación a su función de asesoramiento jurídico y de apoyo legal a las áreas gestoras y a los responsables electos. De acuerdo con el apartado 8 de la Disposición adicional tercera, será preceptivo su informe en la aprobación del Pliego de cláusulas administrativas particulares y del expediente de contratación, la modificación de contratos, la revisión de precios, la concesión de prórrogas, el mantenimiento del equilibrio económico y la interpretación y resolución de los contratos.

Finalmente, los interventores locales han de ejercer el control y fiscalización interna de la actividad económico-financiera local mediante el ejercicio de la función interventora y el control financiero. No obstante, las cargas de trabajo del interventor local no han hecho más que aumentar en los últimos años, mientras que los recursos técnicos y humanos disponibles suelen seguir siendo insuficientes para garantizar el control a realizar sobre el amplio entramado de entes y áreas de actuación. Asimismo, hasta ahora, ha sido una materia insuficientemente regulada y generalmente desatendida. Todo ello, ha conducido, salvo excepciones, a la ausencia generalizada de controles financieros y de eficacia sobre los servicios locales en general y las concesiones administrativas en particular.

3. EL PAPEL DE LA INTERVENCIÓN LOCAL EN EL CONTROL DE LA CONCESIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS LOCALES

De acuerdo con los artículos 213 a 223 del Real decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLRHL) y su reciente desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el Régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local (RCI), la función de control y fiscalización interna de la actividad económico-financiera local se estructura en dos modalidades, función interventora, sobre la que hasta ahora se ha asentado el sistema, y control financiero.

La función interventora es un control de legalidad presupuestaria que tiene como objetivo la fiscalización previa de todos los actos de la Entidad local, de sus organismos autónomos y de los consorcios, cuando el régimen de control de la administración pública a la que estén adscritos así lo establezca, cualquiera que sea su denominación, que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso. El ejercicio de dicha función podrá realizarse mediante el régimen ordinario de fiscalización o bien mediante un régimen de fiscalización limitada previa. En casos determinados, los reparos realizados por el interventor en el ejercicio de dicha función pueden suponer la suspensión de la tramitación del expediente hasta que aquél sea solventado.



La contratación pública está sujeta a fiscalización previa y su alcance abarca todas las fases de la ejecución del contrato vinculadas con la ejecución presupuestaria, desde la licitación, hasta la liquidación, pasando por la adjudicación, el reconocimiento de obligaciones y las modificaciones contractuales, entre otras. Este tipo de controles de legalidad tienen un alcance formal y no serán desarrollados en este trabajo que se orienta hacia la revisión de los principales aspectos de la gestión económica-financiera de las concesiones locales.

Por su parte, el control financiero tiene por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios del sector público local para informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos. El control financiero así definido comprende las modalidades de control permanente y la auditoría pública, incluyéndose en ambas el control de eficacia referido en el artículo 213 del TRLRHL. A diferencia de lo que ocurre con el reparo en la función interventora, el control financiero no suspende, ni paraliza el expediente.

El ejercicio del control financiero, en la modalidad de control permanente, se ejercerá sobre la Entidad Local y los organismos públicos en los que se realice la función interventora, mientras que la auditoría pública, en la modalidad de auditoría financiera se aplicará sobre todas las entidades que forman parte de su sector público y en las modalidades de cumplimiento y operativa sobre las entidades de dicho sector público no sometidas a control permanente.

La última versión conocida del proyecto de RCI antes de su aprobación por el Consejo de Ministros configuraba una especie de auditoría específica para los servicios prestados mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre⁴.

De acuerdo con Garcés (2009), el reconocimiento normativo de una auditoría específica sobre la gestión de las concesiones permitiría la comprobación del cumplimiento de los fines y los flujos financieros que en forma de precios se obtengan de la explotación del proyecto y tendría efectos extramuros de la Administración, toda vez que se realizaría en sede del concesionario al que, en buena lógica, debería remitirse el informe emitido por el órgano de control.

No obstante, estas referencias han sido suprimidas en la versión definitivamente aprobada, la cual cosa no supone que estos servicios queden al margen del control financiero, sino que los mismos quedan incluidos dentro del concepto genérico de “servicios del sector público” ya se presten bajo gestión directa o indirecta.

Pues bien, a la vista de las anteriores reflexiones, a tenor del artículo 32.1 del RCI las actuaciones de control permanente aplicables a los servicios del sector público local serían las siguientes:

- a) Verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora.
- b) Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados. /.../
- d) Las actuaciones previstas en las normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público local atribuidas al órgano interventor.
- e) Análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas.

En este ámbito, concretamente en la letra d) anterior, quedaría incluida la evaluación de la repercusión económico-financiera de los respectivos contratos y sus efectos en los gastos e ingresos públicos presentes y futuros prevista en el artículo 4.h) del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de la Administración Local con habilitación de carácter nacional, así como la fiscalización sobre la valoración que se incorpore al expediente de contratación sobre las repercusiones de cada nuevo contrato en el cumplimiento por la Entidad local de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que exige el artículo 7.3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF), prevista en el apartado 3 de la Disposición adicional tercera de la LCSP.

Igualmente, se proyecta sobre los mismos el control de eficacia regulado en los artículos 213 del TRLRHL y 29.1 del RCI, que consistirá en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados y del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

⁴ Concretamente, se configuraba mediante su inclusión en artículo 2.2.h), quizás de forma incorrecta ya que este artículo se refería al ámbito subjetivo de aplicación del reglamento, y en el artículo 30.2, relativo a la planificación del control financiero, donde se determinaban los criterios para incluir en el Plan anual de Control financiero la realización de auditorías sobre dichos contratos.

Aunque la normativa y la costumbre han centrado tradicionalmente el papel de los interventores locales en el control de la legalidad, es evidente que se requiere un mayor énfasis en el control de los resultados de la gestión pública, su incidencia sobre los ciudadanos y la calidad de los servicios públicos, incrementando el peso de la auditoría de gestión o operativa en la carga de trabajo de los mismos si se quieren alcanzar estándares de países más avanzados (Montesinos, 2000).

En esta línea parecen converger tanto las actuaciones estipuladas en la letra e) del artículo 32 del RCI, como el control de eficacia establecido en el artículo 213 del TRLRHL, que no solo buscan valorar cuanto se gasta y si es este gasto es eficaz porque logra los objetivos establecidos, sino si el mismo es eficiente, analizando en qué se gasta, cómo se gasta y su sostenibilidad en el medio y largo plazo.

Estas actuaciones deberán concretarse en el Plan anual de control financiero a elaborar por la intervención local, concretando el contrato de concesión o concesiones a analizar, el gestor u organismo responsable y el periodo de tiempo a revisar, ya sea sobre la base de un análisis de riesgos, las prioridades establecidas para cada ejercicio y los medios disponibles o bien porque en los propios pliegos de cláusulas administrativas que regulan el contrato se determina la obligación del contratista de someterse a dichos controles⁵.

El conocimiento previo de la entidad o servicio a auditar y las actividades realizadas permitirán la correcta identificación de los posibles problemas y sus riesgos y consecuentemente determinar con precisión el alcance de los trabajos de control que podrán variar en cuanto a la periodicidad (anual o superior al año) y en cuanto a su contenido (global o limitado a alguno de los aspectos críticos de la misma) en función de la evaluación de riesgos realizada por la Intervención local. Así mismo, se podría plantear llevar a cabo un control financiero global en un primer momento y en controles sucesivos evaluar sólo las incidencias o los aspectos más críticos, cosa que dependerá de cada concesión considerada individualmente (Fernández, 2016).

Para realizar adecuadamente estas actuaciones y el correspondiente análisis de riesgos, va a ser indispensable disponer del correspondiente inventario de las concesiones existentes, junto con la documentación básica asociada a las mismas, incluyendo como documentos esenciales:

- Los pliegos de condiciones administrativas y de prescripciones técnicas.
- El estudio de demanda y viabilidad económico-financiera del proyecto.
- El estudio de riesgos, donde se asignen los mismos a la Administración o al sector privado.
- En su caso, el detalle de las aportaciones públicas a la construcción o a la explotación de la actividad concesionada, así como las medidas acordadas para el mantenimiento del equilibrio económico financiero.
- La oferta económica presentada por el concesionario, conjuntamente con el estudio económico-financiero.
- Las tarifas aprobadas por la entidad local y las aplicadas efectivamente por los concesionarios.
- Las instrucciones o reglamentos del servicio.
- La documentación aportada con carácter periódico por los concesionarios.
- Los informes de inspección de cualquier naturaleza que afecten a las concesiones.
- Las actas de las comisiones de seguimiento.
- Las quejas y reclamaciones presentadas por los usuarios y los informes de su evaluación.
- La liquidación de cánones de cada ejercicio.

En el marco de esta modalidad de control, e independientemente, como ya se ha dicho, de los controles que se realizan en el ejercicio de la preceptiva función interventora, a continuación, vamos a revisar los aspectos clave de la gestión económico-financiera de estos contratos para determinar el control a realizar por los órganos de control interno en tres momentos clave, como son: las actuaciones preparatorias del contrato de concesión, las modificaciones contractuales, que suelen suponer incrementos de costes amparados en el restablecimiento del equilibrio económico del contrato, y la ejecución del contrato.

a) Las actuaciones preparatorias del contrato de concesión

De acuerdo con los artículos 247 y 285 de la LCSP, la tramitación del expediente de concesión de obras o de servicios irá precedida de la realización y aprobación de un estudio de viabilidad de las mismas o, en su caso, de un estudio de viabilidad económico-financiera, cuando por la naturaleza y finalidad de los mismos o por la

⁵ El Plan anual de control financiero que deberá elaborar el órgano interventor recogiendo las actuaciones de control permanente y auditoría pública a realizar durante el ejercicio se regula en el artículo 31 del RCI.

El Plan anual incluirá todas aquellas actuaciones cuya realización por el órgano interventor derive de una obligación legal y las que anualmente se seleccionen sobre la base de un análisis de riesgos consistente con los objetivos que se pretendan conseguir, las prioridades establecidas para cada ejercicio y los medios disponibles. Identificados y evaluados los riesgos, el órgano interventor elaborará el Plan Anual concretando las actuaciones a realizar e identificando el alcance objetivo, subjetivo y temporal de cada una de ellas. El Plan anual de control financiero así elaborado será remitido a efectos informativos al Pleno.



cuantía de la inversión requerida se considere que este es suficiente.

En el caso de concesiones de servicios públicos, de acuerdo con el artículo 284.2 de la LCSP, antes de proceder a su contratación se deberá haber establecido su régimen jurídico, que declare expresamente que la actividad queda asumida por la Administración respectiva como propia, determine el alcance de las prestaciones en favor de los administrados y regule los aspectos de carácter jurídico, económico y administrativo relativos a la prestación del servicio. Por su parte, la necesidad de acreditar la conveniencia y oportunidad de la medida en los casos de ejercicio de desarrollo de actividades económicas, exigida el artículo 86.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, se tramitará, de acuerdo con el apartado 5 de la Disposición adicional 3ª de la Ley de contratos, conjuntamente con el estudio de viabilidad regulado en esta Ley.

El estudio de viabilidad deberá contener la finalidad y la justificación de las obras o servicios a realizar, así como definir sus características principales. Igualmente, el artículo 247 de la Ley de contratos impone la necesidad de justificar las ventajas cuantitativas y cualitativas que aconsejan la utilización del contrato de concesión frente a otras formas contractuales, con indicación de los niveles de calidad que resulta necesario cumplir y, para evitar que las obligaciones de control y super-

visión establecidas en la ley queden en papel mojado, la estructura administrativa necesaria para verificar la prestación.

Por su parte, a nivel económico-financiero, se deberá elaborar un estudio en el que se detalle el coste previsto de las obras o inversiones a realizar y su sistema de financiación, mitigado, en su caso, por las ayudas que se puedan conceder, la estimación razonable de la demanda de uso, los ingresos previstos, ya sea de las tarifas a recibir directamente de los usuarios o de la propia Administración, los costes de explotación estimados y, en su caso, el valor residual de los activos adquiridos en el momento inicial, estimados todos ellos en un escenario temporal en el que se detallen todos los flujos de caja esperados a lo largo de la vida del proyecto, su Valor actual neto (VAN), la Tasa interna de rentabilidad estimada (TIR)⁶ y el punto muerto de rentabilidad. A los efectos de analizar el posible impacto del proyecto en la estabilidad presupuestaria sería conveniente añadir un análisis de sensibilidad del proyecto a cambios en variables clave, como la demanda y los costes de capital.

La TIR del proyecto, conjuntamente con la calculada en la oferta del contratista, determinará el beneficio normal a recibir por el mismo y servirá para establecer formalmente el equilibrio económico de la concesión, que debe ser entendido como la búsqueda, en la medida de lo posible, de una igualdad entre los derechos concedidos al

⁶ Recordemos que la TIR de un proyecto de inversión se construye teniendo en cuenta la inversión total y los flujos de caja generados por el proyecto e indica la rentabilidad del mismo en términos relativos, y que equivale al máximo que se podría pagar por los recursos necesarios para llevar a cabo el proyecto. En otras palabras, una TIR del proyecto positiva significa que el mismo generará los fondos suficientes para recuperar la inversión realizada, todos los costes de explotación del servicio y obtener un excedente o rentabilidad de la misma estimada en el porcentaje establecido por dicha tasa. Si la TIR obtenida es superior al coste de capital ajustado al riesgo, el proyecto se considera viable y en caso contrario inviable. Dado que la TIR es una medida que expresa la rentabilidad del proyecto en términos relativos, se hace necesario complementarla con el Valor actual neto (VAN) de la inversión, que mide la rentabilidad de la inversión en términos absoluto e indica la aportación total de un proyecto a los inversores, una vez conocido el coste de capital para llevar a cabo el mismo.

concesionario y las obligaciones que se le exigen, persiguiendo a lo largo del contrato una honesta equivalencia entre lo concedido y lo exigido al mismo⁷, y por lo tanto será determinante tanto para la propia licitación, como para futuras modificaciones contractuales.

En los supuestos en que para la viabilidad de la concesión se contemplen ayudas a la construcción o explotación de la misma, el estudio de viabilidad se pronunciará sobre la existencia de una posible ayuda de Estado y la compatibilidad de la misma con el Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

En relación a las tarifas que abonan los usuarios por la utilización de obras o servicios, tanto en los casos de gestión directa, a través de la propia Administración cuando actúe mediante personificación privada, como en los supuestos de gestión indirecta, a través de concesionarios, la LCSP, mediante los artículos 267 y 289, parece querer cerrar la controvertida situación existente sobre la naturaleza jurídica de las mismas, otorgándoles el carácter de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

Una opción que, según Gimeno (2017), impedirá que la entidad contratante configure dichos ingresos como tasas, dado que esta solución diluye la transferencia del riesgo operacional. No sabemos si la solución adoptada por la Ley conseguirá clarificar la situación actual, pero mucho nos tememos que otorgar una naturaleza jurídica diferente a las contraprestaciones recibidas de los usuarios por la utilización de un servicio exclusivamente en base a la forma escogida para la prestación del mismo y no en función de la naturaleza esencial del servicio o actividad realizada no ayude a pacificar el debate jurídico existente.

El estudio de viabilidad también servirá para definir la duración del contrato, a calcular en función del coste de las obras e inversiones a realizar, ya sean las iniciales o las previstas durante la vida de la concesión, y su previsión de amortización. La duración de los contratos de concesión juega un papel importante porque si bien ha de servir para garantizar la adecuada retribución del contratista, no puede suponer una restricción de la competencia más allá de lo necesario.

En este sentido la LCSP, en su artículo 29.6, establece que si la concesión de obras o servicios sobrepasa el plazo de cinco años, la duración máxima estará limitada al período en el que resulte razonablemente previsible que el concesionario pueda recuperar las inversiones

realizadas para la explotación de las obras o servicios, junto con un rendimiento sobre el capital invertido en condiciones normales de explotación y teniendo en cuenta los objetivos contractuales específicos que haya asumido el concesionario⁸. En cualquier caso, la duración de dichos contratos no podrá exceder, incluyendo las posibles prorrogas, de los plazos establecidos en el artículo 29.6 de la Ley.

Para realizar correctamente los estudios anteriores, y no solo para cumplir formalmente con la tramitación del expediente, es necesario un perfecto conocimiento del servicio a prestar, así como de su viabilidad económica, que deberá mantenerse a lo largo de toda la vida del mismo por todos los agentes responsables de su seguimiento y control.

A continuación, se deberán redactar los correspondientes pliegos de condiciones administrativas y técnicas que servirán para regular la licitación y toda la vida del contrato, por lo que, según Luna (2014), se convierten en una pieza clave para el control eficaz de la Administración sobre el concesionario.

En los Pliegos de cláusulas administrativas se deberán fijar, entre otras cuestiones, el contenido de las proposiciones, que contendrán el plazo de duración de la concesión y el Plan económico-financiero de la misma que incluirá, entre otros aspectos: el sistema de tarifas, la inversión y los costes de explotación, la tasa interna de rentabilidad o retorno estimada, y las obligaciones de pago y los gastos financieros previstos; el sistema de retribución del concesionario y, en su caso, los procedimientos para su revisión durante la explotación de la obra o servicio, el canon o participación que hubiera de satisfacerse a la Administración y los derechos y obligaciones específicas de las partes. En el caso de existir un canon es importante verificar su motivación, ya que el mismo únicamente se justifica por la recuperación de inversiones realizadas por la Administración y puestas a disposición del concesionario, y, muy importante, que el mismo quede afecto al servicio.

Igualmente, deberán regular la distribución de riesgos entre la Administración y el concesionario en función de las características particulares del contrato, si bien en todo caso el riesgo operacional le corresponderá al contratista.

Asimismo, es importante que los pliegos prevean expresamente la sumisión del contrato al control fi-

⁷ Sentencia 6546/2000 del Tribunal Supremo de Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 19 de diciembre de 2000. Número recurso 2296/1992.

⁸ Según el artículo 29.9 de la LCSP, el periodo de recuperación de la inversión deberá calcularse de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 55/2017, de 3 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española. El artículo 10 de dicho Real Decreto define el periodo de recuperación de la inversión de los contratos como aquél en el que los flujos de caja que previsiblemente generará un proyecto sean suficientes para poder recuperar las inversiones necesarias para la correcta ejecución de las obligaciones previstas en el contrato, incluidas las exigencias de calidad y precio para los usuarios, y se permita al contratista la obtención de un beneficio sobre el capital invertido en condiciones normales de explotación.

nanciero, junto con la obligación del concesionario de presentar anualmente las cuentas individualizadas de la gestión de la concesión e independientes del resto de sus operaciones empresariales, la cual cosa ahora estará obligado a realizar en virtud de los artículos 267.6 y 289.2 de la LCSP, con el objeto de permitir su seguimiento y evaluar periódicamente la situación económica del servicio. Estas cuentas deberán seguir el criterio de elaboración que sirvió en su día para determinar el estudio de viabilidad y la oferta del concesionario.

En este punto es necesario destacar que los pliegos de prescripciones técnicas deben prever de forma detallada no solo las características técnicas que han de regir la realización de la prestación, sus calidades y las obligaciones específicas del concesionario, sino también los mecanismos que permitan el control del servicio. Así, con independencia de indicar la unidad encargada del seguimiento de la actividad y el responsable del contrato, será necesario establecer los indicadores o niveles de calidad relevantes y medibles, la periodicidad y forma de seguimiento de los mismos y las consecuencias de su incumplimiento.

De acuerdo con las consideraciones anteriores, el control a realizar por la intervención local en esta fase del contrato de concesión debería centrarse en el análisis de los siguientes aspectos:

- a) La razonabilidad de la viabilidad económica del proyecto y de su rentabilidad en función de la inversión a realizar y los flujos de caja esperados descontados con la tasa de descuento establecida, en atención al riesgo asumido por el concesionario.
- b) La evaluación de la repercusión económico financiera del contrato en los gastos e ingresos de la entidad local y su sostenibilidad financiera, valorando, en su caso, el impacto en las finanzas públicas de las aportaciones públicas previstas a la construcción o a la explotación de la concesión.
- c) Que el plazo de duración del contrato de concesión de la obra o servicio es el adecuado para que el concesionario pueda recuperar las inversiones realizadas de acuerdo con las previsiones económicas-financieras establecidas en el estudio de viabilidad, pero sin que el mismo restrinja la necesidad de someter periódicamente el mismo a licitación pública.
- d) Que se concreta y motiva la distribución de riesgos entre la Administración y el concesionario en función de las características particulares de la obra o

servicio, transfiriendo en todo caso el riesgo operacional al contratista.

- e) Que en los pliegos de prescripciones técnicas se determinan de forma precisa las prestaciones a realizar por parte del concesionario, los objetivos e indicadores de cumplimiento en términos de eficacia, economía y calidad, así como su sistema de seguimiento y evaluación periódica.
- f) Que los pliegos indicados determinan la unidad responsable del seguimiento de las obligaciones del contratista, junto con la obligación de presentar anualmente las cuentas individualizadas de la gestión de la concesión.

b) La modificación del contrato para el restablecimiento del equilibrio económico

A pesar de disponer de unos buenos pliegos reguladores del contrato, su ejecución a lo largo del plazo establecido puede presentar escenarios no previstos inicialmente que planteen la necesidad de una modificación contractual.

Hay que tener en cuenta que las modificaciones contractuales, aparte de haber estado en el epicentro del fraude y la corrupción, han sido uno de los grandes problemas de nuestro país con Europa ya que, a pesar de diversas modificaciones legales, aparentemente contundentes, a menudo el recurso a la excepción ha permitido que se altere la naturaleza global del contrato y, en ocasiones, la eliminación del riesgo y ventura de las empresas concesionarias.

El principio de riesgo y ventura es una regla general de la jurisprudencia que rige con especial intensidad el régimen económico de la concesión, por lo que el restablecimiento del equilibrio económico de la misma es una excepción que debe ser interpretada y aplicada con criterios rigurosos. De acuerdo con los artículos 197 y 254 de la LCSP, la ejecución del contrato se realizará a riesgo y ventura del contratista, quien, además, asumirá el riesgo operacional de la concesión, salvo casos de fuerza mayor⁹. En estos casos y siempre que dichas causas determinaran de forma directa la ruptura sustancial de la economía del contrato, se deberá ajustar el plan económico-financiero, indemnizando, en su caso, al contratista por los daños y perjuicios con la finalidad de restablecer el equilibrio económico del contrato, donde la Tasa de retorno de la inversión (TIR) será un elemento clave, de tal manera que el reparto de riesgos pactado inicialmente en el momento de celebrar el contrato no sea alterado, procediéndose a resolver el contrato si la referida fuerza mayor impidiera por completo su realización.

⁹ Los casos de fuerza mayor están determinados en el artículo 239 de la LCSP, por lo que solo podrán tener dicha consideración los incendios causados por la electricidad atmosférica, los fenómenos naturales de efectos catastróficos, como maremotos, terremotos, erupciones volcánicas, movimientos del terreno, temporales marítimos, inundaciones u otros semejantes y los destrozos ocasionados violentamente en tiempo de guerra, robos tumultuosos o alteraciones graves del orden público.

Junto con el riesgo y ventura, otro principio a tener en cuenta en las modificaciones contractuales y que convive en una especie de tensión permanente con este, es el del mantenimiento del equilibrio económico. Así, el artículo 270 de la LCSP, admite que se deberá restablecer el equilibrio económico del contrato, en beneficio de la parte que corresponda, cuando la Administración realice una modificación por razones de interés público, siempre que concurren las circunstancias previstas en la Ley, y cuando actuaciones de la Administración pública concedente, por su carácter obligatorio para el concesionario, determinaran de forma directa la ruptura sustancial de la economía del contrato. En cualquiera de dichos casos, se deberá proceder a la revisión del plan económico-financiero y compensar a la parte correspondiente, de manera que se mantenga el equilibrio económico pactado en la adjudicación del contrato, de manera que el reparto de riesgos no sea modificado, teniendo en cuenta que el mismo ha de jugar tanto si la alteración de las condiciones iniciales perjudica al contratista como a la administración contratante (Requejo, 2017).

En todo caso, los artículos 270.2 y 290.4 de la LCSP excluyen del derecho al restablecimiento del equilibrio económico financiero los efectos económicos derivados del incumplimiento de las previsiones de la demanda, ya sean las recogidas en el estudio de la Administración o en el estudio que haya podido realizar el concesionario, al entenderse incluidas en el riesgo operacional del mismo.

Como vemos, para que proceda el reequilibrio financiero del contrato sigue bien presente en la nueva LCSP la regla general establecida por la jurisprudencia, esto es, que no solo es necesario que la economía del contrato haya sido alterada, sino que además es preciso que la causa de esta alteración haya sido causada por una decisión de la propia Administración pública concedente que incida de forma sustancial en la economía del contrato de concesión, pero, en cambio, no incluye como causa legitimadora del reequilibrio del contrato el riesgo imprevisible.

Para restablecer el equilibrio económico del contrato, la Administración dispone de las opciones reguladas en los artículos 270 y 290 de la Ley, que podrán consistir en la modificación de las tarifas a abonar por los usuarios o la retribución a realizar por la Administración, la reducción del plazo concesional, y, en general, en cualquier modificación de las cláusulas de contenido económico incluidas en el contrato. Asimismo, en los casos y condiciones establecidas en dichos artículos, podrá ampliarse el plazo de la concesión por un período que no exceda de un 15% de su duración inicial.

De todo ello, destacamos la extrema importancia del estudio de viabilidad. La concesiones deben nacer equilibradas económica y financieramente y el equilibrio debe mantenerse durante toda la vida de la concesión (Arimany, 2011), por ello la inexistencia del estudio de viabilidad o su defectuosa realización impedirá la técnica del equilibrio económico por cuanto la Administración desconoce los factores necesarios para determinar la ecuación financiera del contrato prevista y la real, y por lo tanto si la explotación del servicio es rentable o deficitaria a pesar de los esfuerzos del contratista.

De la normativa analizada podemos deducir que los principales aspectos a analizar por la intervención local en esta fase serán los siguientes:

- a) Validar que se justifican correctamente las razones de interés público y las nuevas necesidades que comportan la modificación contractual.
- b) Evaluar que dichas modificaciones no suponen la desnaturalización de la concurrencia originaria y, por ende, que no se está impidiendo la celebración de un nuevo concurso (Garcés, 2006).
- c) Verificar que las compensaciones económicas establecidas mantengan razonablemente el equilibrio económico pactado en el momento de la adjudicación del contrato.

c) La ejecución del contrato de concesión

En fase de ejecución, el concesionario está obligado a organizar y prestar el servicio con estricta sujeción a las características técnicas, económicas y de calidad establecidas en los pliegos, y, en su caso, a la ejecución de las obras conforme al proyecto aprobado por el órgano de contratación. Todo ello deberá ser supervisado por los responsables de los contratos, así como por las unidades gestoras que tengan asignada la responsabilidad de controlar la gestión de la obra o del servicio.

Bajo estas premisas, el objetivo del control financiero será, en último extremo, velar por la adecuada calidad del servicio y responder de la bondad de las tarifas aplicadas (Garcés, 2006).

En función de los objetivos de los trabajos de control financiero podemos agrupar el alcance de los mismos en tres grandes grupos de materias o aspectos a revisar, ya sean de cumplimiento, financieros u operativos. Estos aspectos no son necesariamente independientes, ya que en ocasiones las auditorías pueden abarcar una combinación de objetivos, bien limitarse a uno de ellos, o tener objetivos limitados a algunos aspectos parciales de los mismos.

En cualquier caso, los objetivos de control de este tipo de trabajos no deben ser muy extensos. Es preciso

restringir el número de cuestiones a revisar, evitando así afrontar una revisión extremadamente ambiciosa. El alcance comprenderá aquellas cuestiones que, de forma individual o combinada, puedan presentar riesgos significativos y compatibles con los planes de actuación de la Intervención local, evaluando igualmente la utilidad del informe y la viabilidad para realizarlo.

La finalidad del control de cumplimiento será revisar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se están ejecutando de conformidad con las obligaciones establecidas en los pliegos de cláusulas administrativas y de prescripciones técnicas que regulan la gestión del servicio, la oferta presentada por el concesionario y con las normas que les son de aplicación.

Por su parte, la revisión de los aspectos financieros comprenderá el análisis de la cuenta de explotación anual presentada por el concesionario, con la finalidad de verificar que la misma expresa la adecuada situación económico-financiera de la gestión del servicio-

Finalmente, la revisión operativa analizará las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de eficacia, eficiencia y economía.

A estos efectos será importante conocer y medir la cantidad de factores utilizados, así como la producción obtenida para posteriormente poderlos comparar. Para ello será interesante disponer un conjunto de indicadores que puedan valorar la actuación de la entidad en dichos ámbitos, y si bien es cierto que su ausencia significará un alcance más limitado, no ha de suponer una barrera infranqueable para la realización de auditorías de gestión por parte del órgano de control interno a partir de la información disponible (Montesinos, 2000).

Dependiendo de la tipología de la concesión y de sus pliegos reguladores algunos de los objetivos a verificar pueden ser los siguientes:

Objetivos de cumplimiento

a) Que los pliegos reguladores incluyen un sistema razonable para el control y seguimiento de la actividad del concesionario.

b) Que la Administración ha implantado y ejecutado correctamente el seguimiento y el control de la gestión realizada por el concesionario.

c) Que el concesionario está cumpliendo con las obligaciones incluidas en los pliegos reguladores. Entre ellas, si procede, se puede analizar:

- Que ha realizado la subrogación del personal en los términos establecidos en el contrato.
- Que la plantilla de personal se compone del número de personas y cualificaciones establecidas en la oferta del contratista.

- Que dicho personal está siendo utilizado efectivamente en la gestión del servicio
- Que se han llevado a cabo las inversiones previstas en el contrato a precios de mercado, así como, en su caso, las mejoras propuestas por el adjudicatario.
- Que se realiza la liquidación del canon en la forma y condiciones establecidas en el pliego de cláusulas administrativas particulares y en la restante documentación contractual.
- Que está protegiendo y manteniendo adecuadamente los activos, especialmente en el caso que deban revertir a la Administración al finalizar la concesión.

Objetivos financieros

a) Que los ingresos y gastos imputados en la cuenta de explotación derivan exclusivamente de la prestación del servicio en los términos establecidos en el contrato

b) En el caso que los ingresos de la concesión provengan de tarifas aplicadas a los usuarios del servicio, verificar que se respetan las tarifas aprobadas por el órgano de contratación, así como la fiabilidad de la información suministrada por el concesionario.

c) Que los gastos de personal se adecuan al número y perfiles profesionales establecidos en el contrato y en los convenios de referencia. En el caso de personal no afecto directamente, contrastar la procedencia de los porcentajes de imputación realizados.

d) En el caso de transacciones y operaciones vinculadas, verificar la utilización del precio normal de mercado y su proporcionalidad en el caso de su imputación indirecta.

e) Que las amortizaciones se corresponden con la inversión efectivamente realizada para la prestación del servicio, en los términos establecidos en el contrato.

f) Que, en su caso, los costes indirectos imputados como costes del servicio, responden a la lógica de valoración y repercusión establecida en el acuerdo de adjudicación.

g) La razonabilidad del proyecto financiero de la concesión analizando las variables clave del mismo como la demanda de uso, las inversiones, los flujos de fondos y los resultados previstos por el concesionario en su propuesta presentada con motivo de la licitación, para compararlos con los datos reales y analizar sus principales diferencias con la finalidad de determinar el estado financiero global de la concesión y la idoneidad de las tarifas aplicadas.

Objetivos operativos

De acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP, 1998), la auditoría de economía y eficiencia trata de determinar si la entidad:

a) Está adquiriendo, manteniendo y empleando recursos humanos, técnicos y materiales de forma económica y eficiente, analizando si sigue procedimientos de contratación adecuados, adquiere la cantidad necesaria de recursos, del tipo y calidad apropiados, al coste adecuado y protege y mantiene adecuadamente los recursos.

b) Presenta causas de ineficiencia y, en su caso, prácticas antieconómicas identificando las causas que las han originado, verificando si evita la duplicación de tareas y la ejecución de trabajos inútiles, la ociosidad y el sobredimensionamiento de la plantilla y emplea la cantidad óptima de recursos (personal, equipos, instalaciones, etcétera) para producir o suministrar los bienes y servicios en la cantidad y calidad adecuada.

c) Cumple las leyes y normas en aquellos aspectos que pudieran afectar significativamente a la adquisición, protección y empleo de los recursos de la entidad.

d) Tiene un sistema adecuado de control de la gestión para medir, informar y evaluar la economía y eficiencia de cada una de las actividades o programas.

Por su parte, las auditorías de eficacia tratan de determinar:

a) En qué medida se alcanzan los resultados u objetivos establecidos por los órganos que autorizan los gastos, analizando si los objetivos del programa, servicio o actividad, bien sea éste nuevo o en funcionamiento, son adecuados, posibles y útiles y hasta qué punto se consiguen sus resultados en el grado deseado.

b) La eficacia de organizaciones, programas, servicios o actividades, identificando los factores que están impidiendo un rendimiento satisfactorio, determinando si en su ejecución se han considerado otras alternativas que pudieran conducir a los resultados deseados, de forma más eficaz o a menor coste, estableciendo la relación entre el programa auditado y otros, analizando si los duplica, los solapa o entra en conflicto con ellos e identificando vías que mejoren las operaciones de los programas, servicios o actividades.

c) Si los sistemas de control de gestión miden, informan y valoran adecuadamente la eficacia de un programa, servicio o actividad.

BIBLIOGRAFÍA

Arimany Lamoglia, Esteban (2011): El equilibrio económico financiero de la concesión de obra pública: a propósito de la sentencia del Tribunal supremo "Autopista Madrid-Toledo (AP-41)". Actualidad Jurídica Uría Menéndez. Homenaje al Profesor D. Juan Luis Iglesias Prada, 2011.

CCM (Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid) (2014): Informe de fiscalización de la gestión y control de las concesiones de servicio público y de obras públicas en los municipios de la Comunidad de Madrid de población comprendida entre 75.000 y 250.000 habitantes, vigentes en 2012.

Chicano Javega, J. Fernando (2015): Una propuesta para la organización de la función de control interno. Revista de estudios locales, núm. 182.

COSO (2013): Marco Integrado de Control Interno. *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*. 2013.

Fernández Domínguez, Mª José (2016): Jornada sobre la función fiscalizadora en las concesiones de obra y de servicios. Análisis en el marco normativo actual. Una aproximación a las novedades que ofrece el Proyecto de Reglamento de control interno. COSITAL-NETWORK. Madrid, 25 de octubre de 2016.

Franco, David; Aguerrea, Ana (1999): El control de las concesiones en el ámbito local (II). Análisis local, núm. 24.

Garcés Sanagustín, Mario (2006): El control de los contratos en la colaboración público-privada. Presupuesto y gasto público 45/2006. Instituto de Estudios Fiscales.

Gimeno Feliu, Jose Maria (2017): Las claves de la nueva Ley de contratos del Sector Público. Hacia una contratación pública transparente y estratégica. Dossier Thomson Reuters.

IIA (The Institute Of Internal Auditors) (2013): Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control. Altamonte Springs. Florida.

Montesinos Julve, Vicente (2000): Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas. *Revista Española de Control Externo*, Vol. 2, núm. 4.

Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) (1998): Resolución de 1 de septiembre de 1998 del interventor general de la Administración del estado por la que se ordena la publicación de la resolución que aprueba las Normas de auditoría del sector público. IGAE.

Lazo Vitoria, Ximena (2015): La Oficina Nacional de Evaluación: un control reforzado para las licitaciones públicas de la Administración General del Estado y de las entidades locales. Observatorio de la Contratación Pública. 14/12/2015

Luna Quesada, Javier (2014): "El control municipal de las concesiones administrativas: el caso de los servicios e instalaciones deportivas". *Auditoría Pública* núm. 62

Requejo Garcia, Javier (2017): Curso sobre el control de las concesiones administrativas. Escola d'Administració Pública de Catalunya. Barcelona, 16 de mayo de 2017.

Sáiz Antón, Maria Petra (2017): Elementos administrativos, técnicos y económicos del servicio. Las auditorías económicas, de cumplimiento del contrato y las de gestión pública. Cursos sobre el servicio público del ciclo del agua. Federació de Municipis de Catalunya. Barcelona, 2 de mayo de 2017.