

IPN 90/13 SOBRE EL PROYECTO DE ORDEN POR LA QUE SE IMPLANTA UN MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LAS EMPRESAS CONTRATISTAS QUE PRESTAN LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE REGULAR DE VIAJEROS DE USO GENERAL

El Consejo de la Comisión Nacional de la Competencia, en su reunión de 10 de abril de 2013, ha aprobado el presente informe, relativo al Proyecto de Orden por la que se implanta un modelo de contabilidad analítica en las empresas contratistas que prestan los servicios de transporte regular de viajeros de uso general (en adelante, el POM).

La solicitud de informe fue recibida en esta Comisión el 7 de marzo de 2013. La documentación recibida consiste en una versión del mencionado Proyecto de Orden, junto con su Memoria de Análisis de Impacto Normativo (MAIN).

El presente informe se adopta en ejercicio de las competencias consultivas en relación con proyectos y proposiciones de normas que afecten a la competencia, que le atribuye el artículo 25.a) de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia (LDC).

I. ANTECEDENTES

El **artículo 19.7¹** de la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (en adelante, **LOTT**) y el **artículo 87.3** del Reglamento de desarrollo de la LOTT, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre (en adelante **ROTT**) disponen la obligación de las empresas titulares de concesiones o autorizaciones de transporte público regular de viajeros de uso general de tratar cada una de ellas con contabilidad separada.

En desarrollo de los anteriores preceptos, el **artículo 6² de la Orden FOM/3398/2002**, de 20 de diciembre, por la que se establecen normas de control en relación con los

¹ El artículo 19.7 de la LOTT dispone que “A efectos de contabilidad, las empresas titulares de concesiones o autorizaciones de transporte público regular de viajeros de uso general deberán tratar cada una de ellas como una actividad separada, gestionándola como una división contable independiente, distinta de cualquier otra actividad que realicen, esté o no relacionada con el transporte de viajeros”. En el mismo sentido se expresa el artículo 87.3 del ROTT.

² El artículo 6 de la Orden FOM/3398/2002 establece: “A efectos de comprobar la adecuada gestión de los servicios de transporte regular permanente de uso general de viajeros por carretera, las empresas titulares de concesiones o autorizaciones de esta clase de transportes habrán de aportar anualmente a la Dirección General de Transportes por Carretera, antes del 30 de septiembre de cada año, una auditoría externa contable y un informe de gestión referidos exclusivamente a la explotación de la concesión de

transportes públicos de viajeros por carretera, establece que las empresas que desarrollan servicios de transporte regular permanente de uso general de viajeros por carretera deben aportar **anualmente** a la autoridad competente una **auditoría externa contable** y un **informe de gestión** referidos exclusivamente a la explotación de **cada concesión**.

La parte expositiva del POM, indica que desde la entrada en vigor del **Reglamento (CE) Nº 1370/2007** sobre los servicios públicos de transporte de viajeros por ferrocarril y carretera³ (en adelante **Reglamento 1370**), se debe *“disponer de un sistema adecuado de contabilidad que verdaderamente permita conocer el grado de eficiencia y eficacia en la gestión de las líneas regulares de viajeros de titularidad estatal”*⁴. El POM concluye que *“se hace necesario establecer un modelo de contabilidad analítica, que permita conocer con exactitud la corriente de ingresos y gastos imputables a cada servicio, objeto del correspondiente contrato de gestión de servicio público de transporte regular de viajeros de uso general, así como normalizar los criterios de imputación de costes y el contenido de la cuenta de pérdidas y ganancias de éstos”*.

Todo ello responde a una exigencia más general del Derecho comunitario que, partiendo de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de julio de 2003 en el asunto C-280/00 (Sentencia *Altmark*⁵), se ha ido viendo reflejada en la normativa reguladora de **la compensación por la prestación de servicios de interés económico general (SIEG)**⁶.

que en cada caso se trate durante el anterior ejercicio económico, tanto si el titular de la concesión es persona física como jurídica”

3 Reglamento (CE) Nº 1370/2007, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2007, sobre los servicios públicos de transporte de viajeros por ferrocarril y carretera y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) nº 1191/69 y (CEE) nº 1107/70 del Consejo, en vigor desde el 3 de diciembre del 2009.

4 *Vid. Anexo del Reglamento 1370/2007*: Reglas aplicables a la compensación en los casos indicados en el artículo 6, apartado 1,

5 En su sentencia *Altmark* de 24 de julio de 2003, el Tribunal estableció las condiciones necesarias para que las compensaciones de servicio público no constituyan ayudas estatales.

6 Destacan las normas sobre contratación pública, incluyendo los principios sobre publicidad y transparencia en la adjudicación de este tipo de contratos, como el **Reglamento 1370/2007**, mencionado. También es relevante la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas de la Unión Europea en materia de ayudas estatales a las compensaciones concedidas por la prestación de servicios de interés económico general (en adelante la **Comunicación SIEG**).

II. CONTENIDO Y OBJETO

El texto del POM consta de una parte expositiva, ocho artículos, una disposición transitoria, otra derogatoria y tres finales, además de dos anexos.

El POM tiene por objeto **establecer un modelo de contabilidad analítica**, exigible a las empresas contratistas del servicio público de transporte regular de viajeros de uso general, así como **regular las obligaciones de información contable** que éstas deben proporcionar a la Administración titular del correspondiente servicio público, y ello sin perjuicio de las facultades de control de la información económico-financiera ni del resto de obligaciones contables que les correspondan conforme al Plan General Contable (PGC)⁷.

El **ámbito directo de aplicación** del POM sería el de las **concesiones de ámbito estatal**⁸ titularidad del Ministerio de Fomento, sin perjuicio de su aplicación a las Comunidades Autónomas, en particular aquéllas que no cuentan con normativa propia en materia de transporte de viajeros por carretera.

La finalidad declarada es doble: por un lado, conocer el coste real de los servicios de transporte regular de viajeros de uso general, y, por otro, comprobar la adecuada gestión del servicio público prestado.

Actualmente, todos los concesionarios, con independencia de su tamaño, tienen la obligación de presentar anualmente una auditoría externa contable y un informe de gestión de las líneas que explotan. El POM analizado introduce la **obligación** de mantener una **contabilidad analítica**, adicional a la contabilidad financiera, **de forma independiente para cada una de las líneas regulares que se explotan. Simultáneamente, reduce las obligaciones de auditoría externa a las líneas de mayor tamaño**, (aquéllas cuyo volumen de tráfico anual sea igual o superior a 1.000.000 vehículo.km)⁹, **difiriendo su exigencia a cada tres años**. En los años en que tal auditoría no tenga que presentarse, se presentará un informe de revisión.

⁷ Vid: Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

⁸ Aquéllas que discurren por territorio de más de una Comunidad Autónoma.

⁹ Este indicador generalmente se define como la cantidad de kilómetros recorridos en un determinado periodo de tiempo, (por ejemplo, día, año, etc.) por un determinado vehículo o flota de vehículos o población.

La norma se completa con dos Anexos. El Anexo I establece el Plan de Cuentas Analíticas que referencia las mencionadas cuentas y establece su correspondencia con las del PGC. El Anexo II define los conceptos analíticos y las reglas de imputación.

III. OBSERVACIONES

La valoración general que realiza la CNC del Proyecto es positiva por las siguientes razones:

- Ø **Proceder de una obligación de Derecho comunitario.** La propia sentencia Altmark¹⁰, el Reglamento 1370/2007 en sus artículos 4 y 6.1 y su Anexo establecen determinadas exigencias en este sentido para las autoridades nacionales, en este caso las titulares de los servicios de transporte interurbano de viajeros por carretera¹¹.
- Ø La voluntad de mantener esta obligación dentro de unos **límites de proporcionalidad razonable en términos de carga económica y de organización interna** para los concesionarios que **no parece configurar barreras a la entrada significativas**. Así, en relación con la situación actual, se elevan las exigencias sobre la contabilidad, que pasa a ser analítica aunque apoyada en datos a disposición de la empresa por el PGC. Sin embargo, por

¹⁰ El llamado cuarto criterio establecido en dicha Sentencia dispone: *“en cuarto lugar, cuando la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público no se haya realizado en el marco de un procedimiento de contratación pública, que el nivel de la compensación necesaria se ha calculado sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada en medios de transporte para poder satisfacer las exigencias de servicio público requeridas, habría soportado para ejecutar estas obligaciones, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones”*

¹¹ Los artículos mencionados incluyen, entre otras, la obligación de que las autoridades nacionales definan las modalidades de distribución de los costes derivados de la prestación de los servicios, así como de los ingresos, tanto en los pliegos como en las reglas generales que dicten. Por su parte, el apartado 5 del anexo del Reglamento dispone: *“Para aumentar la transparencia y evitar subvenciones cruzadas, cuando un operador de servicio público explote a la vez servicios compensados sometidos a obligaciones de servicio de transporte público y otras actividades, la contabilidad de dichos servicios públicos deberá separarse de forma que se cumplan como mínimo las condiciones siguientes:*
— *las cuentas correspondientes a cada una de esas actividades de explotación serán separadas y la parte de los activos correspondientes y los costes fijos se imputará con arreglo a las normas contables y fiscales vigentes,*
— *ningún coste variable, ninguna contribución adecuada a los costes fijos ni ningún beneficio razonable que guarden relación con cualquier otra actividad del operador de servicio público podrán imputarse en ningún caso al servicio público en cuestión,*
— *los costes del servicio público se equilibrarán mediante los ingresos de explotación y los pagos de las autoridades públicas, sin posibilidad de transferir los ingresos a otro sector de actividad del operador de servicio público”.*

otro lado, se reducen las actuales exigencias de auditoría externa a periodos de 3 años y se limita tal exigencia a las mayores líneas. El umbral de 1 millón de vehículos.km implica, de acuerdo con la MAIN, que de las 101 concesiones que integran la red de titularidad estatal (datos de finales de 2010), 57 de ellas quedarían obligadas a entregar el informe de auditoría.

- Ø **Desde el punto de vista de la competencia, la instauración de un mecanismo de contabilidad analítica**, desarrollado a partir de las obligaciones contables a las que estaban y seguirán sometidos los operadores¹², **permitirá disponer de información más detallada de los datos económicos de explotación de cada uno de los servicios**. Esto facilitará analizar de modo más desagregado, detallado y fiable, el contenido económico de cada contrato de gestión de servicio público mediante los que se operan las líneas. En consecuencia, la **Administración titular** del servicio, el **concesionario** y, de forma especialmente favorable para la competencia, el **resto de posibles licitadores**, contarán con una perspectiva más fiable y ajustada al evaluar económicamente la explotación de las líneas.

Sin perjuicio de la valoración general positiva del POM, desde el punto de vista de la competencia se formulan las siguientes observaciones concretas.

III.1 La conveniencia de una regulación análoga para el conjunto de las concesiones de transporte de viajeros por carretera.

Más allá de esta POM y de la competencia propia del Ministerio de Fomento para desarrollar regulación que afecte a las concesiones de ámbito estatal, debe considerarse el impacto de este tipo de obligaciones (la auditoría y también la llevanza de una contabilidad analítica) sobre las cargas administrativas y la unidad del mercado desde el punto de vista de la globalidad de las concesiones de transporte de viajeros por carretera.

¹² El desarrollo de la contabilidad analítica toma como base la contabilidad financiera de los operadores, a la que se aplica la metodología que se dispone en los anexos.

En este sentido, **convendría que estas obligaciones, allí donde se impongan por las administraciones que tengan la competencia de regular esta cuestión en cada caso, estuviesen configuradas de manera análoga en todo el conjunto del Estado.** Ello evitaría que existiesen distintas intensidades o conformaciones que, en particular allí donde resulten desproporcionadas, puedan afectar negativamente a la actividad de los operadores económicos involucrados.

III.2 El umbral establecido para la obligación de auditoría

En relación con el umbral establecido para la obligación de auditoría en el artículo 7, **tampoco se desarrollan, más allá del cálculo de a cuántas concesiones cubre la obligación, los criterios o razones en relación con los cuales se ha decidido éste.** Como se ha dicho antes, se entiende que ello responde a la voluntad de establecer la necesidad y en particular la proporcionalidad de la carga de manera que los prestadores de las concesiones de poca actividad y por tanto pocos ingresos no tengan que soportarla.

Sin embargo, **el establecimiento del umbral debe valorarse cuidadosamente,** en atención a la utilidad de dicha auditoría para reforzar la veracidad de la información presentada directamente por el concesionario mediante la contabilidad analítica interna.

La CNC ha venido siguiendo de cerca este sector y aprobado diversos informes¹³. Se ha tenido ocasión de comprobar la necesidad de que todos los potenciales licitadores cuenten con una información económica transparente y veraz para salvaguardar la efectividad de la competencia¹⁴. Las renovaciones estudiadas y el

¹³ Donde destacan, en especial, el Informe sobre la competencia en el transporte interurbano de viajeros en autobús en España (septiembre de 2008), y el Informe de seguimiento del proceso de renovación de las concesiones estatales de transporte interurbano de viajeros en autobús (marzo de 2010).

¹⁴ En el informe de 2010 la CNC identificó elementos en la información económica disponible en los pliegos de cada concesión licitada que permitían cuestionar la representatividad de dicha información. Por ejemplo, la existencia de rentabilidades anuales sobre facturación muy elevadas, en alguna ocasión

análisis de los distintos pliegos han permitido comprobar las carencias con las que, en diversas ocasiones, se presenta dicha información¹⁵.

La auditoría refuerza el contraste de dicha información y la identificación de incorrecciones o desviaciones. También refuerza, indirectamente, el incentivo de las concesionarias a realizar correctamente el ejercicio de contabilidad analítica interna, y permite mejorar la calidad de la referencia (*benchmark*) que utilice la Administración para calibrar el contenido económico de futuras concesiones. Todo ello redundará en una menor incertidumbre en relación con la exactitud de la información que sirve de base a las condiciones sobre las que luego puede operar la competencia mediante los correspondientes pliegos. Con ello, cuando se celebren licitaciones, existirá un mayor incentivo de los licitadores a realizar ofertas y a que éstas resulten competitivas o eficientes; y en todo caso favorece que las posibles compensaciones adicionales al concesionario (por ejemplo, subvenciones de explotación) puedan calcularse adecuadamente, favoreciendo una gestión eficaz en el espíritu del Reglamento 1370/2007¹⁶.

En atención a lo anterior, y sin que esta Comisión objete al establecimiento inicial del umbral en 1.000.000 vehículo.km en atención a la información de que dispone, se considera que **debería establecerse en el propio POM la necesidad de revisar**

superiores al 50%. También, en los casos en que la rentabilidad de la concesión era negativa, la presentación de la información no permitía disociar los costes e ingresos que cabría imputar a otros rendimientos de los autocares que los concesionarios tienen adscritos a la concesión mediante actividades como el transporte discrecional o la participación en otros servicios de carácter regular.

¹⁵ Cabe señalar que las distintas concesiones que inicialmente salieron a licitación fueron impugnadas en sede jurisdiccional ante el TSJ de Madrid. En todas las sentencias emitidas al respecto por el momento, dicho TSJ anuló los pliegos en que se contenía la información económica relativa a la explotación de la concesión, habiendo sido hasta el momento siempre confirmados por el TS dichos pronunciamientos. Así, por ejemplo, vid las recientes sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2013 (rec. 2460/2011; Puertollano-Albacete-Valencia y rec. 3314/2011; Casas Bajas y Teruel), confirmatorias de las sentencias del TSJ de Madrid 154/2011 (de 23 de febrero) y 158/2011 (de 21 de febrero).

¹⁶ De acuerdo con el Anexo del Reglamento 1370: “El método de compensación deberá impulsar el mantenimiento o el desarrollo: — de una gestión eficaz por parte del operador de servicio público, que pueda apreciarse objetivamente...”

periódicamente (cada 5 años) la vigencia de dicho umbral, analizando la necesidad y proporcionalidad de tal límite.

Siguiendo con el umbral de la obligación de presentar auditoría, la MAIN menciona el impacto sobre la red de concesiones estatales, en atención a que este es el ámbito directo de aplicación del POM. Sin embargo, no existen menciones a si se han considerado las repercusiones que sobre las concesiones de titularidad autonómica puede tener la disposición de manera indirecta. Hay que tener en cuenta que la Orden, una vez vigente, se aplicaría de manera supletoria para las Comunidades Autónomas que carezcan de regulación específica en la materia. Incluso puede servir de modelo para las Comunidades Autónomas que sí tienen competencia normativa en materia de transporte por carretera y decidan desarrollar una regulación de este tipo.

De acuerdo con lo anterior, **se echa en falta en la MAIN una reflexión más amplia sobre el grado de afectación general a la totalidad de concesiones** de este tipo (estatales y autonómicas) que se derivaría de situar el umbral de aplicabilidad en 1.000.000 vehículo.km.

III.3 Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones establecidas

En relación con el artículo 8 (Responsabilidades), que establece que la falta de aportación de la documentación contable exigida tendrá como consecuencia, independientemente de las sanciones a que haya lugar, la imposibilidad de revisión de la tarifa del correspondiente contrato de gestión de servicio público, hasta que dicho incumplimiento sea subsanado, se realizan las siguientes observaciones.

El precepto parece tener como finalidad disciplinar al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 7, impidiendo que los concesionarios se puedan beneficiar de revisiones al alza si no están al corriente de sus obligaciones contables.

Sin perjuicio de que se valora positivamente que se contemplen consecuencias para la falta de cumplimiento de estas obligaciones, el precepto parece centrarse en penalizar tal incumplimiento impidiendo la revisión periódica al alza de tarifas, y por tanto dándolas por hecho. Ello impide tal penalización cuando tal revisión al alza (o incluso la actualización automática con arreglo a IPC) legalmente reconocida en el artículo 19 LOTT no proceda¹⁷. De hecho, la literalidad de la redacción puede incluso generar situaciones en las que el incumplimiento de la aportación de la documentación contable exigida fuese, en realidad, utilizada por los propios concesionarios para imposibilitar revisiones a la baja de precios instadas por la Administración.

La redacción también debería evitar confusiones en relación con la potestad de la Administración de decidir de oficio la revisión de dichas tarifas, legalmente reconocida en el artículo 19 LOTT¹⁸.

En atención a lo anterior, **se considera más idóneo que las consecuencias derivadas del incumplimiento de esta obligación que pudieran establecerse, sin perjuicio de la aplicabilidad del régimen de infracciones y sanciones legalmente determinado¹⁹, resulten verdaderamente exigibles (y exigidas) con independencia de que se dé la situación en la que la Administración actualice al alza las tarifas.**

¹⁷ La revisión de tarifas de este tipo de servicios, de acuerdo con el artículo 19 LOTT, puede ser decidida tanto de oficio como a instancia del prestador del servicio. También se contemplan en dicho artículo que las revisiones pueden ser automáticas (actualización con arreglo al IPC) o con la finalidad de restablecer el equilibrio económico del contrato, ante la variación de las partidas de la estructura de costes. Por último, en este último caso, puede ser individualizada (para una concesión) o decidida con carácter general.

¹⁸ La revisión de tarifas de este tipo de servicios, de acuerdo con el artículo 19 LOTT, puede ser decidida tanto de oficio como a instancia del prestador del servicio. También se contemplan en dicho artículo que las revisiones pueden ser automáticas (actualización con arreglo al IPC) o con la finalidad de restablecer el equilibrio económico del contrato, ante la variación de las partidas de la estructura de costes. Por último, en este último caso, puede ser individualizada (para una concesión) o decidida con carácter general.

¹⁹ En particular el artículo 142 LOTT, que en su apartado 1 considera como infracción leve la falta de comunicación de cualquier dato o circunstancia que exista obligación de poner en conocimiento de la Administración, con arreglo a lo que reglamentariamente se determine.

Si no obstante lo anterior se decidiese mantener la vinculación entre el incumplimiento de la aportación de la documentación contable exigida y la revisión de la tarifa, se debería en todo caso **explicitar que tal incumplimiento no impedirá la revisión de la tarifa cuando ésta deba realizarse a la baja, ni tampoco en el caso de que la Administración la decida de oficio para restablecer el equilibrio económico del contrato.**