

NOTA SOBRE LA INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO GASTOS DE PRIMER ESTABLECIMIENTO

Un concepto que debe tenerse en cuenta en relación con los umbrales de procedencia del recurso especial en materia de contratación es el de GASTOS DE PRIMER ESTABLECIMIENTO que opera respecto de los contratos de Gestión de Servicios Públicos, ya que el artículo 40.1.c) del TRLCSP, al establecer el ámbito objetivo del recurso especial en materia de contratación, utiliza este concepto junto con el de la duración del contrato, señalando que serán susceptibles de recurso especial en materia de contratación, los contratos de gestión de servicios públicos en los que el presupuesto de gastos de primer establecimiento, excluido el importe del IVA, sea superior a 500.000 EUROS y el plazo de duración superior a 5 años.

Se trata esta de un concepto ajeno a la Directiva 2004/18 y a las Directivas de recursos traspuestas por la Ley de Contratos del Sector Público, por lo que el umbral para la delimitación de los contratos susceptibles de recurso especial en la legislación nacional, en este caso no se ha establecido utilizando parámetros de la normativa de la Unión Europea sino únicamente estatal. Se trata éste de un concepto de difícil precisión, existiendo distintas posturas doctrinales al respecto.

Debe partirse de la consideración de que se trata de un concepto que no encuentra una definición explícita en la legislación en materia de contratos públicos, se trata de un concepto ajeno que podría provenir del campo de la contabilidad. El concepto “gastos de primer establecimiento” no se puede identificar con el importe de la gestión del servicio o precio a pagar por la Administración por la gestión del servicio, sino que se trata de un concepto distinto, planteándose la duda de cómo acotarlo o definirlo.

Procede en primer lugar exponer las distintas opciones manejadas por los órganos encargados de la resolución del recurso especial en materia de contratación:

I. CONCEPTO CONTABLE: Contablemente se consideran gastos de primer establecimiento los necesarios para que la empresa inicie su actividad productiva, al establecerse aquella o con motivo de ampliaciones de capacidad, según el ya derogado Plan General de Contabilidad (R. D. 1643/1990, de 20 de diciembre). Se trata de una categoría recogida en el indicado PGC como un instrumento de fomento de la creación de empresas, en tanto tenía por objeto permitir que tales gastos no fueran directamente a la cuenta de resultados, computando como pérdida, lo que a la postre suponía su “activación”. Si bien este tratamiento desaparece en el actual PGC en cuyo preámbulo se señala: *“Cabe también mencionar el nuevo tratamiento de los gastos de primer establecimiento, que deberán contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como gastos del ejercicio en el que se incurran”*.

En cuanto a la aplicación del concepto contable, se podría aducir, (Vid Resolución 6/2013, de 30 de enero de 2013 del Tribunal de Contratación Pública de Aragón) que se trata de una norma derogada, que no se encuentra recogida en el actual Plan General de Contabilidad, por lo que al concepto de gastos de primer establecimiento se refiere. Siendo esto último así, lo cierto es que no se trata de la aplicación directa de una norma sino de su utilización a efectos interpretativos de un concepto carente de definición en el TRLCSP. Por lo tanto, considerando que durante el proceso de redacción de la LCSP, el antes indicado PGC sí estaba vigente, no puede descartarse que el legislador considerase la aplicación de dicho concepto contable.

El concepto contable de los gastos de primer establecimiento comprende, según el citado PGC 1990, aquéllos **gastos necesarios hasta que la empresa inicie su actividad productiva**, al establecerse aquella o con motivo de

ampliaciones de su capacidad, de acuerdo con el punto 201 del PGC, 1990, añadiendo el punto 6º de la aparte quinta sobre “Normas de Valoración” que:

“b) Tendrán la consideración de gastos de primer establecimiento los siguientes: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento, captación, adiestramiento y distribución de personal; etc., ocasionados con motivo del establecimiento.”

Este concepto se concreta en la consulta 3 del número 56/diciembre 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del Ministerio de Economía y Hacienda), que señala que los gastos de primer establecimiento son los originados por operaciones de naturaleza técnica y económica, previas al inicio de la actividad de la empresa o con motivo de ampliaciones de capacidad de la misma, necesarias para su normal funcionamiento y cuyo importe no pueda imputarse directa o indirectamente a la producción de bienes y servicios concretos, con las siguientes características:

- a) Deben referirse al período de desarrollo previo al inicio de la actividad.
- b) Deben ser necesarios para empezar la actividad productiva
- c) Deben tener naturaleza técnico-económica

En este punto es importante destacar que contablemente se habla de gastos (que no puedan imputarse directa o indirectamente a la producción de bienes y servicios concretos), no de inversiones.

Es cierto que estas normas son aplicables a las empresas, pero también lo es que se pueden utilizar para interpretar una disposición en materia de contratación pública, insistimos, no para su aplicación, de manera que *mutatis mutandi*, no existe obstáculo para considerar que serán gastos de primer establecimiento en un contrato de gestión de servicios públicos los precisos para el establecimiento *ex novo* del servicio o para que este inicie su actividad como consecuencia de una nueva licitación.

La tónica habitual en los contratos de gestión de servicios públicos es la de incluir la obligación para los licitadores de realizar ciertas adquisiciones de maquinaria o instalaciones, cuyos importes son los que normalmente se han tenido en cuenta tanto por los órganos de contratación, como por los Tribunales especiales, para cuantificar los gastos de primer establecimiento. (Vid Res. TACPCM 40/2012, de 19 de abril; 49/2012, de 9 de mayo o 147/2012, de 28 de noviembre). Sin embargo, debe señalarse, que estrictamente hablando el concepto gastos de primer establecimiento no incluye inversiones, sino solo gastos como su propio nombre indica. Así aunque el TACPCM ha considerado aplicable el concepto contable en la práctica lo ha hecho de forma impropia al considerar determinadas inversiones.

Por otro lado el Informe 7/2008 de 11 de junio, de la Xunta Consultiva de Contratación Administrativa de Galicia, se pronuncia de forma explícita sobre la cuestión concluyendo que *“la LCSP emplea el concepto “gastos de primer establecimiento” en su sentido contable, siendo necesario acudir, caso a caso, a la normativa fiscal y contable para concretar su contenido.”*

Lo cierto es que de aceptarse esta conclusión, el umbral de la competencia de los órganos encargados de la resolución del recurso especial quedaría ciertamente reducido puesto que la cuantía de 500.000 euros en gastos (excluyendo inversiones) difícilmente se alcanzará.

II. CONCEPTO NO CONTABLE: La expresión gastos de primer establecimiento también aparece en otro instrumento normativo, el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, que en su artículo 129 señalaba: *“En todo caso, la retribución prevista para el concesionario deberá ser calculada de modo que permita, mediante una buena y ordenada administración, amortizar durante el plazo de la concesión el costo de establecimiento del servicio y cubrir los gastos de explotación y un margen normal*

de beneficio industrial.” Y en su artículo 126. 2.b) “ la retribución económica del concesionario, cuyo equilibrio, a tenor de las bases que hubieren servido para su otorgamiento, deberá mantenerse en todo caso y en función de la necesaria amortización, durante el plazo de concesión, del coste de establecimiento del servicio que hubiere satisfecho, así como de los gastos de explotación y normal beneficio industrial.”

Ambos preceptos contienen una referencia al establecimiento del servicio, pero no se refieren a gastos, sino a costes, con la importantísima repercusión de la inclusión entre ellos de las inversiones.

Así, aunque el concepto no es idéntico al utilizado en la LCSP cabe plantearse si el legislador utiliza la expresión “gastos de primer establecimiento” desde el punto de vista técnico-contable o si debe entenderse que pretendía referirse a “coste de establecimiento del servicio”. Esta última es la conclusión a que llega el TACP de Aragón en su Acuerdo 44/2012, de 9 de octubre de 2012: *“Este Tribunal considera, sin embargo, que no puede equipararse el concepto de presupuesto de gastos de primer establecimiento, a que se refiere el TRLCSP, con el concepto contable que se contenía en la normativa contable anterior (actualmente derogada), por varias razones. En primer lugar porque la normativa contable actual (vigente) no regula los gastos de primer establecimiento. De manera que no puede integrarse el concepto de presupuesto de gastos de primer establecimiento de la normativa contractual, apelando a una normativa contable derogada (...). En segundo lugar, porque si hubiese de acudir a la normativa del Plan General de Contabilidad de 1990 (aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 29 de diciembre, hoy derogado), como mantiene el Ayuntamiento, únicamente se considerarían gastos de primer establecimiento los gastos necesarios hasta que la empresa inicie su actividad productiva, al establecerse aquélla o con motivo de ampliaciones de su capacidad: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento, captación, adiestramiento y distribución de personal, etc., ocasionados con motivo del establecimiento. Tales*

gastos de establecimiento, que debían amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años (todo ello de acuerdo con la definición de la cuenta 201, en relación con la norma de valoración 6ª), eran gastos intangibles, como se señala tanto en la legislación contable precedente y en la Norma Internacional de Contabilidad número 38 (NIC 38). En consecuencia, no se trataba, en ningún caso de gastos imprescindibles y absolutamente necesarios para iniciar una empresa: edificios, obras, maquinaria, etc. (que formarían parte del activo material). Por este motivo, estos gastos, tomados desde la perspectiva estrictamente contable, carecen de relevancia. De manera que, de aplicar tal concepto contable, nunca o casi nunca, se alcanzarían las cuantías a las que se refiere el TRLCSP, de donde resultaría que a los contratos de gestión de servicios públicos les estaría vedado el recurso especial (y, a contrario sensu, se podrían adjudicar prácticamente todos los contratos de gestión de servicios públicos por el procedimiento negociado, pues casi nunca alcanzarían esa cifra de 500 000 euros), y no parece que esa sea la voluntad del legislador. En tercer lugar, porque no es posible afirmar que el legislador de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, atendiese al concepto de gastos de primer establecimiento del Real Decreto 1643/1990, de 29 de diciembre, de manera que tal concepto se asentase sobre el concepto contable de gastos de primer establecimiento. Entre otras razones, porque el concepto de presupuesto de gastos de primer establecimiento aparece, al menos ya, en el Decreto 923/1965, de 8 de abril, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley de Contratos del Estado, que establecía en su artículo 69, que los contratos de gestión de servicios se adjudicarían ordinariamente mediante concurso, pudiendo, no obstante, adjudicarse directamente cuando su presupuesto de gastos de primer establecimiento no se previera superior a 1.500.000 pesetas ni su plazo de duración fuera superior a dos años. De manera que puede afirmarse que el concepto legal, de presupuesto de gastos de primer establecimiento, nace bastante antes de que se hubiese dictado la primera disposición legal normalizadora de la contabilidad.

En cuarto lugar, y finalmente, porque si se admitiese que el TRLCSP alude al concepto contable de gastos de primer establecimiento tendríamos que concluir que

el órgano de contratación no podría establecer, ni conocer su cuantía y alcance, pues dichos gastos son diferentes para cada licitador, en función de las circunstancias de cada empresa, de donde vendría a resultar que la posibilidad de recurso especial en los contratos de gestión de servicios públicos, la posibilidad de su adjudicación mediante procedimiento negociado, e incluso la publicidad de su formalización, dependería de un dato incierto, aleatorio y ambiguo. Y, no es posible entender que el legislador anude consecuencias jurídicas de tanta relevancia a un concepto tan impreciso.”

Una vez negada la aplicación del concepto contable de gastos de primer establecimiento, concluye que cabe deducir, que el presupuesto de gastos de primer establecimiento, a que se refiere el TRLCSP, está formado por todos aquellos necesarios para poner en funcionamiento el servicio público, que deben diferenciarse de los gastos de explotación. Sin ánimo exhaustivo, pueden citarse como conceptos a incluir los siguientes gastos en obra de inversión que corran a cargo del contratista, gastos en instalaciones nuevas o de reposición existentes, inversión en maquinaria de todo tipo, etc. Es decir, se incluyen las inversiones precisas para poner en funcionamiento el servicio público, excluyendo los gastos de explotación futuros y las inversiones futuras.

III. CONCEPTO DE LA LCSP: Cabe por último plantearse si de la propia interpretación integradora del TRLCSP, puede extraerse un concepto de gastos de primer establecimiento, como sostiene el TCRC en su Resolución 43/2013, 23 de enero de 2013, que concluye *“Desde esta perspectiva, podría concluirse que cuando el artículo 40.1.c) alude a los contratos cuyo “presupuesto de gastos de primer establecimiento, excluido el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, sea superior a 500.000 euros”, dicha expresión ha de entenderse únicamente alusiva al importe previsto de los gastos o inversiones que el eventual adjudicatario del contrato deba asumir, a resultas de tal adjudicación, para la puesta en marcha del servicio público cuya gestión se le ha encomendado, ya porque así se haya previsto*

expresamente en los pliegos de aplicación o en otros documentos del expediente, ya porque así se infiera implícitamente de su contenido”.

De esta forma considera un concepto de gastos de primer establecimiento autónomo comprensivo de gastos e inversiones que el adjudicatario deba asumir para la puesta en marcha del servicio. Se trata por tanto de un concepto, que comprende gastos e inversiones, vinculadas al establecimiento del servicio, por tanto aunque en la Resolución indicada se considera improcedente tanto la aplicación del criterio contable, como del sustentado por el Tribunal Aragonés, lo cierto es que a la postre termina aplicando un concepto similar a este último.

A la vista de lo anterior, puede considerarse que cuando la LCSP establece como umbral de la procedencia del recurso especial una cifra de gastos de primer establecimiento, no cabe interpretar que se refiere al concepto estrictamente contable, sino que parece más razonable y además más acorde al espíritu de la norma de permitir el control eficaz de la licitación de estos contratos, entender que se refiere al concepto más amplio de coste de primer establecimiento o al concepto impropio de gastos que ha venido siendo utilizado por el TACPCM, que incluiría las inversiones precisas para el establecimiento del servicio.

ALCANCE DE LA EXPRESIÓN INVERSIONES PRECISAS: Expuestas las tres posturas anteriormente indicadas, y concluyendo como más arriba se ha hecho que el presupuesto de gastos de primer establecimiento puede identificarse con el de costes de primer establecimiento, que incluiría gastos e inversiones, aún debe examinarse el alcance de la expresión inversiones precisas para la puesta en funcionamiento del servicio.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 132 del TRLSC para los contratos de gestión de servicio público, *“Antes de proceder a la contratación de un servicio público, deberá haberse establecido su régimen jurídico, que declare expresamente*

que la actividad de que se trata queda asumida por la Administración respectiva como propia de la misma, atribuya las competencias administrativas, 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”, de manera que es preciso regular los aspectos de carácter económico del mismo, lo que exige un estudio económico que debe preceder necesariamente a su licitación y que ha de precisar las previsiones de ingresos y gastos para determinar si es razonablemente rentable a los interesados. La expresión “presupuesto de gastos de primer establecimiento” se refiere al importe previsto en dicho documento.

Deben ser por tanto los costes de la puesta en marcha del servicio que se adjudica, reflejados en los estudios económicos preparatorios del contrato, los determinantes de que se alcance o no el umbral para la procedencia del recurso especial en materia de contratación, respecto de los actos que se dicten en relación con los contratos de gestión de servicios públicos.

Ahora bien no todas las inversiones previstas, sino solo las necesarias para el establecimiento del servicio, (tanto en el caso de servicios constituidos ex novo, como los que deban prestarse de acuerdo con una nueva licitación) podrán ser tenidas en cuenta, debiendo excluirse aquellas que sean consecuencia del funcionamiento del servicio.

En este punto cobra relevancia el estudio económico previo a que nos referimos ya que habrá que estar a su contenido para dilucidar cuáles son esas inversiones. Desde luego pueden descartarse tanto las inversiones previas a la aprobación del expediente (como serían aquellas preexistentes titularidad de terceros distintos del órgano de contratación que se ponen a disposición del objeto del contrato, especialmente en los casos de concierto o mediante la creación de sociedades de economía mixta), como el mayor importe en inversiones derivado de las mejoras ofertadas por el adjudicatario.

Pueden asimismo descartarse las inversiones derivadas de la necesidad de reposición de bienes por su uso o desgaste una vez establecido el servicio, durante la vigencia del contrato, dada la larga vida de este tipo de contratos normalmente.

No se han agotado sin embargo en este examen todos los elementos que podrían conformar el concepto gastos de primer establecimiento, puesto que resta una franja donde el carácter de las inversiones habrá de ser examinado al caso concreto, que es aquella que comprende las inversiones que deben realizarse durante el primer año de la explotación, aunque no se especifique que se trata de inversiones necesarias para la puesta en marcha del servicio. La falta de especificación no es obstáculo para que a la vista de los conceptos que integra y el carácter del servicio, el órgano competente para resolver el recurso especial, aprecie si se encuentra o no ante una inversión de primer establecimiento, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

No es infrecuente que en el caso de servicios que se prestan de forma continuada en el tiempo (recogida de residuos, gestión integral de centros, por ejemplo deportivos o culturales o limpiezas y mantenimiento integral de instalaciones o municipios), el servicio ya cuente con instalaciones, o bienes de equipo para su desarrollo, que se ponen a disposición del nuevo contrato de manera que, debe examinarse también el carácter de dichas inversiones, entendiendo que no constituye gastos de primer establecimiento el valor de los bienes cedidos, si bien el nuevo contratista deberá abonar los costes pendientes de amortización correspondientes a aquéllos, integrando este concepto el de gastos de primer establecimiento.

Respecto de las inversiones previstas durante la ejecución para el mantenimiento del servicio, no deben ser consideradas como costes de primer establecimiento, cabiendo más bien el concepto de inversiones de explotación del servicio.

En todo caso se trata de un concepto que debe ser examinado al caso concreto, desde la óptica de que se trate de inversiones necesarias para el establecimiento del servicio, debiendo entenderse como tal no solo la prestación del servicio *ex novo* por la Administración de que se trate, sino que debe considerarse establecimiento del servicio el que resulte de cada nueva licitación realizada para la prestación de servicios preexistentes.

CONCLUSIÓN

Es en este sentido como propongo que se interprete la expresión gastos de primer establecimiento:

COSTES PARA LA PUESTA EN MARCHA DE UN SERVICIO, [INVERSIONES+ GASTOS (IVA excluido)] QUE EL ADJUDICATARIO DEBA ASUMIR, EXCLUYENDO LAS INVERSIONES Y GASTOS FUTUROS Y LOS GASTOS DE EXPLOTACIÓN.

Madrid a 6 de junio de 2013.

La Presidenta del Tribunal Administrativo de Contratación Pública
de la Comunidad de Madrid